

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO E DO TRABALHO – DIR 4

GUILHERME KURTZ

**IMPOSTOS SOBRE GRANDES FORTUNAS E A VIABILIDADE DE SUA
IMPLEMENTAÇÃO NO BRASIL**

PORTO ALEGRE

2018

GUILHERME KURTZ

**IMPOSTOS SOBRE GRANDES FORTUNAS E A VIABILIDADE DE SUA
IMPLEMENTAÇÃO NO BRASIL**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Departamento de Direito Econômico e do Trabalho como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

Orientador: Professor Dr. Andrei Pitten Velloso

PORTO ALEGRE

2018

GUILHERME KURTZ

**IMPOSTOS SOBRE GRANDES FORTUNAS E A VIABILIDADE DE SUA
IMPLEMENTAÇÃO NO BRASIL**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Departamento de Direito Econômico e do Trabalho como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

Aprovado em _____ de _____ de _____.

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Dr. Andrei Pitten Velloso – UFRGS (orientador)

Prof. Dr. Adão Sergio do Nascimento Cassiano – UFRGS

Prof. Dr. Igor Danilevicz - UFRGS

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, aos meus pais, Antonio e Sionara, por todo o suporte dado nesses cinco anos de graduação. Nada disso seria possível sem o apoio incondicional de vocês. Também agradeço às minhas irmãs, Munique e Jéssica, e aos meus queridos sobrinhos, Clara e Joaquim, que sempre estão na torcida pelo meu sucesso e vibram junto comigo com cada objetivo alcançado.

À Procuradora da Fazenda Nacional, Maria Cristina Andreoli, pelas primeiras lições sobre Direito Tributário, as quais despertaram meu interesse sobre a matéria, tema do presente trabalho.

Aos meus amigos, principalmente relacionados ao atletismo, esporte que pratico e propiciou-me a modulação do meu caráter, pela disciplina e princípios inerentes a prática esportiva.

Ao meu orientador, Andrei Pitten Velloso, pela disponibilidade nos momentos em que necessitei de orientação para direcionar minhas ideias.

E, por fim, à Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, pela expansão do meu conhecimento.

"De tanto ver triunfar as nulidades; de tanto ver prosperar a desonra, de tanto ver crescer a injustiça. De tanto ver agigantarem-se os poderes nas mãos dos maus, o homem chega a desanimar-se da virtude, a rir-se da honra e a ter vergonha de ser honesto"

(Rui Barbosa)

RESUMO

O presente trabalho investiga a viabilidade da implementação do Imposto Sobre Grandes Fortunas no Brasil, passados 30 anos da sua previsão na Constituição Federal de 1988, a qual estabelece, em seu artigo 153, VII, a instituição do imposto nos termos de lei complementar, o que já enseja certas complexidades. Analisam-se as experiências internacionais relacionadas à tributação sobre a riqueza em países que exibem relevante disparidade econômica e social, com o fito de apurar os pontos positivos e entender a sua funcionalidade. Um histórico legislativo é apresentado mediante os diversos projetos de lei, observando suas similaridades e divergências e buscando compreender as causas da mora legislativa acerca do tema. Busca-se demonstrar os fins nobres do imposto, refutando as críticas mais contundentes sobre esta espécie tributária, com base no respeito aos princípios balizadores do ordenamento jurídico pátrio. Os aspectos jurídicos incidentes ao Imposto são descritos para que possam ser fixadas suas diretrizes básicas e a sua possível implementação.

Palavras-Chave: Imposto sobre Grandes Fortunas. Justiça tributária. Princípios Constitucionais Tributários. Tributação sobre patrimônio. Propostas legislativas.

ABSTRACT

The presente work aims to investigate the feasibility of applying of the Wealth Tax in Brazil, past thirty years of its prediction as stated in the Federal Constitution of 1988, which provides in accordance with Article 153, VII, the introduction of Wealth Tax under the complementary law, which gives rises to certain complexity. By analyzing the international experience concerning the taxation of wealth in countries which show relevant economic and social gap, we might be able to seek its positive points, and also figure out its functionality. Thus, a legislative track record is displayed by means of several bills, which allow us to observe the similarities and differences among them, in order to understand the reasons for the legislative postponement on this subject. Also, we intend to demonstrate the lofty aims of the tax, rebutting the strongest criticism upon it, based on the respect to the benchmark principles of Brazil's legal order. The legal aspects of the tax are described aiming to fix its basic guidelines as well as its possible implementation.

Keywords: Wealth Tax. Tax Code. Constitutional Principles on Tax Law. Taxation on Wealth. Legislative Proposals.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

| | |
|---|----|
| Gráfico 1 – Arrecadação e número de contribuintes do Imposto sobre a Fortuna na França – 1992 a 2010 | 19 |
| Gráfico 2 – Arrecadação do Imposto sobre a Riqueza Líquida de 1977-1991 e sobre a Riqueza Bruta de 1992-2010 na Argentina (em % do PIB)..... | 22 |
| Gráfico 3 – Arrecadação de pessoas físicas e jurídicas do Imposto ao Patrimônio no Uruguai e sua participação nas receitas totais. Dados 1996-2010 (em milhões de pesos de 2010 e %). | 23 |
| Tabela 1 – Projetos de lei complementar para regulação do IGF – principais aspectos 1989 – 1990 | 27 |
| Tabela 2 – Projetos de lei complementar para regulação do IGF – principais aspectos 2011 – 2012 | 32 |
| Tabela 3 – Projetos de lei complementar para regulação do IGF – principais aspectos 2015 | 34 |
| Tabela 4 – Projetos de lei complementar para regulação do IGF – principais aspectos 2016 | 36 |
| Tabela 5 – Montante dos bens declarados dos senadores brasileiros eleitos em 2014 | 38 |

SUMÁRIO

| | |
|---|-----------|
| INTRODUÇÃO | 10 |
| 1. CRIAÇÃO PELA CONSTITUIÇÃO DE 1988 | 12 |
| 1.1 IMPLEMENTAÇÃO VIA LEI COMPLEMENTAR | 12 |
| 2. EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL | 16 |
| 2.1 PAÍSES DESENVOLVIDOS | 17 |
| 2.1.1 Alemanha | 17 |
| 2.1.2 França | 18 |
| 2.1.3 Espanha | 20 |
| 2.2 PAÍSES DA AMÉRICA LATINA | 21 |
| 2.2.1 Argentina | 21 |
| 2.2.2 Uruguai | 23 |
| 2.3 TENTATIVAS DE IMPLEMENTAÇÃO EM PAÍSES DESENVOLVIDOS | 24 |
| 2.3.1 Suécia | 24 |
| 2.3.2 Dinamarca | 24 |
| 2.3.3 Finlândia | 24 |
| 3. ANÁLISE DOS PROJETOS DE LEI | 25 |
| 3.1 PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR 202/1989 E APENSOS | 25 |
| 3.2 PROJETO DE LEI DO SENADO 128/2008 | 27 |
| 3.3 PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR 277-ADE 2008 E APENSOS | 28 |
| 3.3.1 - 1º Grupo | 30 |
| 3.3.2 - 2º Grupo | 33 |
| 3.3.3 - 3º Grupo | 35 |
| 3.4 CONSIDERAÇÕES E MORA LEGISLATIVA | 38 |
| 4. JUSTIÇA TRIBUTÁRIA, SOCIAL E FISCAL | 41 |
| 4.1 JUSTIÇA TRIBUTÁRIA E A SUA RELAÇÃO COM O IGF | 41 |
| 4.2 CONCENTRAÇÃO DE RENDA | 42 |
| 5. PRINCIPAIS ASPECTOS POLÊMICOS | 45 |
| 5.1 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA | 45 |
| 5.2 NÃO CONFISCO | 48 |
| 5.3 EVASÃO FISCAL | 50 |

| | |
|---|-----------|
| 6. ASPECTOS JURÍDICOS DO IGF | 54 |
| 6.1 ASPECTO MATERIAL | 54 |
| 6.2 ASPECTO PESSOAL..... | 55 |
| 6.3 ASPECTO TEMPORAL..... | 56 |
| 6.4 ASPECTO ESPACIAL..... | 57 |
| 6.5 ASPECTO QUANTITATIVO | 57 |
| | |
| CONCLUSÃO | 59 |
| | |
| REFERÊNCIAS | 62 |

INTRODUÇÃO

A discussão acerca da não regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas é recorrente no Brasil, onde sua viabilidade é alvo de diversas críticas e elogios. Introduzido pelo legislador constituinte em 1988, dependendo da regulamentação de norma infraconstitucional pelo constituinte derivado, a relação desse possível novo imposto com a justiça social e fiscal é inegável. Em um país marcado pela vasta desigualdade social, a busca por mecanismos que visem a diminuição das disparidades deve ser basilar.

Diante disso, o presente trabalho objetiva analisar os diversos aspectos que permeiam o IGF que segue encravado apenas no artigo 153, VII, da Constituição Federal. Como o imposto carece de vivência prática no Brasil, as experiências internacionais servirão de base para formular um modelo ideal de aplicabilidade nacional.

Preliminarmente, no primeiro capítulo serão expostas as características e as divergências doutrinárias referentes a espécie normativa instituidora do IGF, a lei complementar.

Por conseguinte, serão explorados, no segundo capítulo, os impostos semelhantes ao IGF adotados em países europeus e da América Latina, cujos índices econômicos e sociais são discrepantes. O estudo comparado examinará países que ainda mantêm a tributação sobre o patrimônio e outros que o aboliram. A França, por exemplo, apresenta uma interessante experiência, por ser o único país a instituir, de fato, um imposto sobre grandes fortunas chamado de “*Impôt Solidarité sur la Fortune*”, sendo a inspiração para a criação do imposto brasileiro. Todas as experiências internacionais servirão como uma reflexão para explorar a viabilidade do IGF no Sistema Tributário Brasileiro.

Em um primeiro momento, o terceiro capítulo destina-se para ao exame dos inúmeros projetos de lei apresentados no decorrer dos trinta anos de vigência da atual Carta Magna. A seguir, haja vista a perceptível mora legislativa em relação às ações que visam instituir o IGF e a ausência da aceitabilidade da maioria absoluta do Congresso Nacional para aprová-las - requisito previsto na espécie normativa instrumento de sua implementação -, as causas dessa omissão legislativa serão

analisadas, partindo-se do pressuposto referente ao poder que as classes dominantes exercem no meio político brasileiro.

O quarto capítulo destina-se a um dos maiores justificadores da viabilidade do IGF no Brasil, a justiça tributária. A Constituição Federal afirma que uma das obrigações da República Federativa do Brasil é a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, sendo a justiça fiscal um dos meios possíveis para que o Estado construa uma sociedade de acordo com o que foi preconizado na Constituição. Desse modo, será visto que a finalidade do IGF não se restringe a arrecadação, afinal, o tributo está entrelaçado com o desenvolvimento social e econômico, mediante políticas tributárias distributivas que visam a redistribuição da riqueza e a consequente redução da concentração de renda, evidenciando seu caráter extrafiscal.

Nesse diapasão, juntamente com a análise da justiça tributária estão os princípios balizadores do ordenamento jurídico. O quinto capítulo analisará três pontos fundamentais alvo de críticas pelos opositores do IGF: o princípio da capacidade contributiva, que trata desigualmente os desiguais, na proporção de suas desigualdades; o princípio da vedação ao confisco ao demonstrar a inexistência de uma tributação excessiva pelas alíquotas moderadas integrantes do IGF e a evasão fiscal, que, embora seja inegável a necessidade de técnicas e instrumentos para barrar essa possível ação dos contribuintes, a experiência internacional comprova que tal argumento é meramente especulativo.

Ademais, fundamental é a explanação dos aspectos jurídicos que envolvem o IGF, os quais não foram elencados pela Constituição Federal, que se limitou a inseri-lo de forma genérica, devendo o legislador infraconstitucional fixá-los. Assim, o sexto capítulo, abordará os aspectos essenciais da hipótese de incidência tributária do imposto: aspectos material, pessoal, temporal, espacial e quantitativo.

Por fim, a conclusão expõe os resultados do trabalho, demonstrando que a regulamentação do imposto representa um caminho cercado por inúmeros obstáculos, que devem ser superados com o balanço dos benefícios que esse tributo pode gerar ao Brasil.

1. CRIAÇÃO PELA CONSTITUIÇÃO DE 1988

O Imposto sobre Grandes fortunas teve como inspiração o “Impôt sur les Grandes Fortunes”, implementado na França na década de 1980. No processo de instituição diversos debates pré-constituintes surgiram preocupados em reverter o sistema de tributação progressiva assentado apenas sobre a renda dos salários e de autônomos. A apresentação do projeto com a presença do IGF fora feita pela Comissão Afonso Arinos (Comissão Provisória de Estudos Constitucionais), primeiramente realizado pela Comissão do Instituto dos Advogados de São Paulo e da Associação Brasileira de Direito Financeiro (CARVALHO JUNIOR, 2011, p. 28). Sob a liderança do deputado Plínio de Arruda, na Comissão Provisória de Estudos Constitucionais, o imposto fora incorporado ao texto constitucional pelo Constituinte de 1988 (REGINATO e DE JESUS, 2014, p. 2).

Nesse diapasão, compete à União instituir Impostos sobre Grandes Fortunas, nos termos de lei complementar, conforme o artigo 153, inciso VII da Carta Magna de 1988 *in verbis* “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar” (BRASIL, 1988). Assim, a legislação infraconstitucional deve conceituar “grande fortuna”, definir sua forma de tributação, além das alíquotas, fato gerador e base de cálculo (NACIONAL, 2010, p. 3).

IMPLEMENTAÇÃO VIA LEI COMPLEMENTAR

A introdução no Direito Constitucional das leis complementares em nosso país ocorreu pela Constituição de 1967, com o intuito de complementação de determinadas matérias em sede constitucional (AMARO, 2017, p. 196). Atualmente, a reserva de lei complementar está definida no artigo 146 da Constituição da República Federativa do Brasil, sendo que sua aplicação enfrenta diversas dificuldades, principalmente referentes à sua hierarquia e ao seu objeto no que diz respeito a outras fontes normativas. Ademais, apresenta características bem delineadas: a aprovação por maioria absoluta dos integrantes do Congresso Nacional (aspecto formal, art. 69 CF) e o conteúdo preestabelecido pela Constituição (aspecto material, art. 146 CF) (ÁVILA, 2010, p. 134).

A explicitação de suas diversas funções não é objeto do presente trabalho, bastando a sua relação com o IGF. Desse modo, a Constituição Federal em seu art. 153, VII, estabelece a edição de lei complementar para a criação do IGF, função excepcional, pelo fato da instituição do tributo não se relacionar com a complementação da Constituição. Amaro (2017, p. 198) afirma que intuito do constituinte mediante essa atribuição excepcional, fora buscar um cuidado com o procedimento legislativo e seu requisito de validade, ou seja, a exigência de quórum especial para sua aprovação.

Não obstante, como regra geral a criação dos tributos seja realizada por lei ordinária (MOTA, 2010, p. 199), em casos como o do IGF, há necessidade da lei complementar para a sua implementação, que, caso ocorra, terá o nome, mas não a natureza dessa espécie normativa (AMARO, 2017, p. 198). Todavia, as ações referentes ao imposto permanecem inertes, passados exatos trinta anos. Os diversos projetos de lei esbarram na barreira burocrática política e em seus trâmites exigidos para a sua criação (BUFFON e DE MATOS, 2015, p. 232).

De suma importância salientar o embate da lei complementar instituir o IGF ou apenas indicar os rumos básicos norteadores da criação do imposto. A Constituição Federal assim dispõe sobre o assunto:

Art. 146. Cabe à lei complementar: [...]
III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária especialmente sobre:
a) Definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados neste Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

Autores afirmam que a lei complementar tem como encargo a definição do fato gerador, da base de cálculo e dos contribuintes em nível de norma geral em matéria tributária, ou seja, sua conceituação, ao passo que a instituição do imposto pode ser determinada por lei ordinária. Já outros doutrinadores relatam que criação e conceituação em uma única lei complementar não encontra óbice (MOTA, 2010, p. 201).

Contudo, Machado (2017, p.80) critica os doutrinadores brasileiros que defendem a lei complementar como aquela que apenas ocupa matérias que a Constituição reserva, além dos que negam hierarquia entre lei complementar e ordinária. O autor afasta a tese da identificação da lei complementar pelo seu

conteúdo ao mencionar o art. 146-A da Constituição Federal, no qual seria inverossímil a distinção entre lei ordinária e complementar:

Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) (BRASIL, 1988)

Por conseguinte, defende a superioridade hierárquica da lei complementar, tendo em vista que as leis ordinárias editadas em momento anterior ao advento da Constituição de 1988, as quais tratavam de matérias que esta reservou à lei complementar, terem permanecido válidas com o *status* de leis complementares, as quais, à vista disso, somente podem ser alteradas ou revogadas por lei complementar.

O Supremo Tribunal Federal, porém, segue o entendimento de que não há hierarquia entre lei complementar e lei ordinária, quando admitiu no Recurso Extraordinário nº 377.457 que dispositivo de lei ordinária revogasse dispositivo de lei complementar no tocante à isenção referente a LC 70\91, instituidora da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS (ÁVILA, 2010, p. 136).

Isto posto, apesar de ser evidente enormes divergências sobre ambas as espécies normativas, há uma outra possibilidade da instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas ser adotado via Medida Provisória pelo Poder Executivo, a despeito do art. 62, § 1º, III, vedar a utilização dessa espécie normativa. No entanto, caso seja publicada lei complementar sobre o IGF sem instituí-lo, o art. 62, § 2º da Constituição Federal permite o uso da medida provisória com esse fim (MOTA, 2010, p. 205). Segue o disposto pela Constituição Federal:

Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001) [...]

§ 1º É vedada a edição de medidas provisórias sobre matéria: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

III - reservada a lei complementar; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001) [...]

§ 2º Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001) (BRASIL, 1988)

Por fim, no capítulo referente à análise dos projetos de lei, serão observadas as peculiaridades para a instituição do IGF, em que existem inúmeras propostas para sua implementação via lei complementar.

2. EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL

Em uma detalhada análise acerca do contexto internacional, percebe-se que a imposição de impostos semelhantes ao IGF já foram e são adotados com o objetivo de sobrecarregar as classes com maior poder aquisitivo da população em diversos países, principalmente os Europeus. Diante disso, observar o comportamento do tratamento dado por outros sistemas ao imposto, chamado de Wealth Tax, é de suma importância, ao explorar as adversidades, além dos aspectos positivos, com o objetivo de nortear o legislador infraconstitucional no momento da edição da lei complementar regulamentadora do IGF.

Canadá, Inglaterra, Estados Unidos, Austrália, nações de porte semelhante, nunca instituíram o Imposto sobre fortunas, haja vista que estudos não demonstraram a efetividade desse imposto, optando-se pelo aperfeiçoamento do imposto de renda (EL-JAICK, 2017, n.p). Noutros países, esse imposto fora criado e abolido, como é o caso da Áustria, Dinamarca, Finlândia, Grécia, Suécia, Irlanda, Japão e Itália. A Islândia e Espanha também haviam o abolido, porém, diante da crise financeira e fiscal que devastou inúmeros países europeus após 2009, esses reinstituíram tal imposto temporariamente (CARVALHO JUNIOR e PASSOS, 2017, p. 8). Ainda, em um outro grupo mais abrangente, o imposto sobre o patrimônio está em atividade (CORSATTO, 2000, p. 99), sendo que todos os países da Europa Ocidental o adotam ou já o adotaram, exceto a Bélgica, Portugal e Reino Unido (CARVALHO JUNIOR e PASSOS, 2017, p. 7).

Salienta-se que o WealthTax, de acordo com a doutrina, geralmente chamado de Imposto sobre a riqueza, apenas assemelha-se ao IGF, o qual está previsto na Carta Magna de 1988, sendo que aquele imposto incide sobre o patrimônio global ou sobre o patrimônio líquido, meras fortunas. O adjetivo “Grande” não está presente nos impostos referentes aos países analisados, acarretando a mudança da natureza do imposto, e conseqüentemente, não podendo ser confundido com o IGF. O único país que criou o imposto especificamente para incidir sobre grandes fortunas fora a França, denominado “*Impôt sur les Grandes Fortunes*”, instituído em 1981 e abolido em 1987 (CARVALHO JUNIOR, 2011, p. 19).

Desse modo, serão vistas as particularidades de vários países em um estudo comparado, analisando os êxitos, obstáculos e controvérsias do imposto sobre o patrimônio para que ao final sejam traçadas reflexões e investigações, cujo reflexo seja o possível sucesso da implementação do IGF no Brasil, já que um estudo concreto não é possível pela inexistência prática brasileira.

2.1 PAÍSES DESENVOLVIDOS

2.1.1 Alemanha

Primeiramente, em 1893, a Prússia criou um imposto complementar ao imposto de renda, nomeado de *Erganzungsteuer*. Vinte e nove anos depois, um imposto sobre a fortuna, *Vermogensteuer*, fora instituído pela República de Weimar, sendo declarado inconstitucional em 1995 pelo Tribunal Constitucional alemão e suprimido em 1997 (MOTA, 2010, p. 71). Dentre as justificativas pela extinção do imposto sobre a riqueza que incidia sobre pessoas físicas e jurídicas, estavam a dificuldade de avaliação do patrimônio, pois os ativos imobiliários eram avaliados pelo seu valor cadastral e os ativos financeiros pelo valor de mercado, colidindo com o princípio da isonomia (QUEIROZ E SILVA e ARAUJO, 2015, p. 8), além da sua natureza confiscatória, tendo em vista a tributação superior a 50% do lucro das pessoas jurídicas ou da renda das famílias pela incidência direta do Imposto de renda e do Imposto sobre a riqueza (CARVALHO JUNIOR, 2011, p. 18).

A partir de 2007, todavia, o Wealth Tax fora reinstituído de forma indireta, com a graduação de 3% na alíquota do imposto sobre a renda, podendo totalizar 45% de tributação aos indivíduos que tenham rendimentos superiores a 250 000 euros ao ano. Empresas familiares estão excluídas desse imposto adicional com o fundamento de sua importância para a economia alemã, além de profissionais liberais, a exemplo de médicos e advogados, os quais também estão isentos. O esperado pelo país germânico, em 2014, era arrecadar 127 milhões de euros ao ano com a cobrança do imposto (ALBUQUERQUE, 2014, n.p).

2.1.2 França

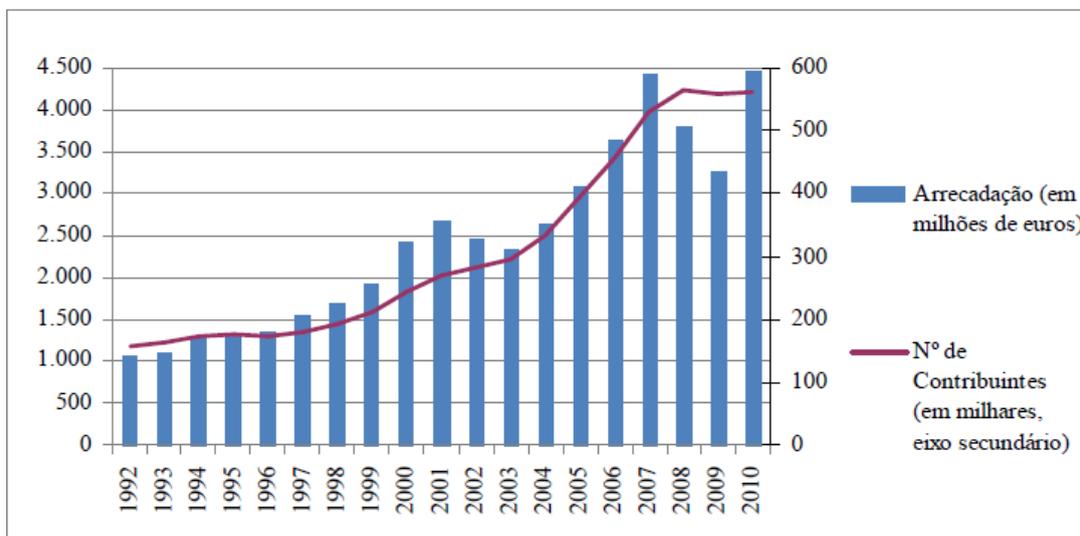
Desde a Revolução Francesa haviam debates acerca da instauração de um imposto anual sobre a riqueza. Um Imposto Extraordinário sobre o patrimônio fora instituído em 1871, assim como outro imposto após a Segunda Guerra Mundial, denominado “*Impôt de Solidarité Nationale*” (MOTA, 2010, p. 76).

A França fora o único país a implementar, efetivamente, um imposto sobre grandes fortunas, o qual teve um estudo acerca dos reflexos de sua possível criação no Governo de Raymond Barre, em 1978, que desaconselhou a efetivação do tributo em seu parecer final (CORSATTO, 2000, p. 100). Ainda assim, o imposto teve sua instituição em 1981, sob o governo socialista de Mitterrand, abarcando a propriedade de pessoas físicas e jurídicas (CARVALHO JUNIOR e PASSOS, 2017, p. 10) e justificado como socialmente justo por atingir fortunas superiores a três milhões de francos, com alíquotas progressivas de 0,5% a 1,5%, o que abrangia 150 000 contribuintes; por mostrar-se economicamente razoável; ter como base de cálculo o patrimônio líquido; e ser tecnicamente simples pelo fato da lei instituidora conter apenas dez artigos (CORSATTO, 2000, p. 100).

Em 1984, houve uma restrição da incidência do tributo para apenas a propriedade de pessoas físicas e, pelo fato de ser pago por apenas 0,5% das famílias francesas, aproximadamente 84 700 famílias, fora abolido em 1987 pelo novo Parlamento conservador. Em 1989, o governo socialista o reinstalou, porém com o nome de “*Impôt Solidarité sur la Fortune (ISF)*”, isentando fundos de previdência, determinados instrumentos de trabalho e ativos de cunho artístico, histórico ou ecológico (CARVALHO JUNIOR, 2011, p. 19).

O imposto vigorou até o atual governo francês nos mesmos moldes. Havia seis alíquotas progressivas que alternavam de 0,55% a 1,8% e que incidiam sobre a riqueza líquida superior oitocentos mil euros. Após o pagamento do ISF, somado ao Imposto de renda, tal valor era limitado a 50% da renda bruta do contribuinte. O crescimento do número de contribuintes de 1992 a 2010, além da arrecadação ter aumentado em torno de 3,5 bilhões de euros nesse período, ilustra-se a partir do Gráfico 1.

Arrecadação e número de contribuintes do Imposto sobre a Fortuna na França: 1992-2010



Fonte: Direction générale des finances publiques (DGFIP), França.

Gráfico 1 – Arrecadação e número de contribuintes do Imposto sobre a Fortuna na França. Dados de 1992-2010. Fonte: CARVALHO JUNIOR, 2011, p. 19.

Em 2015, a arrecadação representou 0,25% do PIB francês e 1,7% da arrecadação do governo central (CARVALHO JUNIOR, 2011, p. 10).

Com todas as nuances desse imposto na França, percebe-se o forte cunho ideológico na instauração ou extinção do mesmo. Isso fica ainda mais evidente com o atual Presidente Emmanuel Macron, o qual realizou contundentes mudanças acerca do imposto em 2018. Dentre elas, destaca-se que o imposto sobre a riqueza está limitado aos ativos imobiliários, renomeado de “Impôt sur la fortune immobilière” (IFI) (NETTO, 2018). Diante disso, a arrecadação do país deve sofrer uma diminuição, assim como o número de contribuintes franceses.

Como regra geral, residentes franceses estão sujeitos ao imposto sobre a riqueza (IFI) em suas propriedades em todo o mundo, ao passo que os não residentes são apenas responsáveis pelo imposto sobre a fortuna dos bens fisicamente situados na França. Ademais, o IFI é pago por indivíduos que tenham patrimônio líquido acima de 1,3 milhão de euros, somados os ativos imobiliários e deduzidas todas as dívidas. As alíquotas são progressivas, variando de 0,5% a 1,5%. A declaração da riqueza

deve ser realizada juntamente com o imposto de renda e o limite máximo tributável do IFI é de 75% dos rendimentos do sujeito passivo tributados no ano anterior.¹

2.1.3 Espanha

Em 1977 fora instituído um imposto de caráter provisório chamado de “*Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas*”. Apenas no ano de 1991 esse imposto incorporou um caráter permanente, com a Ley 19/1991 e denominado de “*Imposto sobre el Patrimonio*” (MOTA, 2010, p. 75). Hamilton Dias de Souza define o referido imposto da seguinte forma:

O nome desse imposto na Espanha é imposto sobre o luxo. É fundamentalmente um imposto sobre a ostentação, sobre determinados e particulares bens. (SOUZA, 2015, p. 320)

Desse modo, conclui-se que o imposto seguia um modelo de tributação analítica, incidia, pois, apenas sobre determinados bens.

Entretanto, em 2008 houve a sua abolição, o que durou apenas três anos devido à crise fiscal europeia que impactou o país. Assim, com o Decreto-ley 13/2011, o imposto fora reintroduzido, incidindo, atualmente, sobre patrimônios superiores a setecentos mil euros, descontadas as isenções, como os imóveis de até trezentos mil euros (PIKETTY, 2014, p. 627). Não obstante as alíquotas sejam progressivas, 0,5% a 2,5%, a arrecadação espanhola é a menor da Europa, refletindo em apenas 0,2% do PIB. Um dos motivos desse resultado, além das isenções, é o limite de 60% da renda tributável do contribuinte no momento do lançamento conjunto com o imposto de renda (CARVALHO JUNIOR e PASSOS, 2017, p. 9).

¹ <https://www.impots.gouv.fr/portail/particulier/je-declare-mon-impot-sur-la-fortune-immobiliere>

2.2 PAÍSES DA AMERICA LATINA

Na América latina tem-se como exemplo dois países do MERCOSUL, Argentina e Uruguai, cuja abordagem acerca dos impostos sobre o patrimônio existentes nesses países será explanada nos próximos itens.

2.2.1 Argentina

O país sul americano, desde 1973, possui um Imposto sobre os bens pessoais, o qual, vigente até hoje, passou por inúmeras mudanças, principalmente pela Ley 23.966/1991 (CARVALHO JUNIOR, 2011, p. 20). Anteriormente, o imposto abarcava o patrimônio líquido das pessoas físicas, enquanto que, nos dias atuais, o patrimônio bruto é tributado.

O “*Impuesto sobre Bienes Personales*” incide em bens de pessoas residentes no país, situados tanto em solo argentino como no exterior, assim como os bens localizados em território argentino de domínio de pessoas físicas ou jurídicas sediadas no exterior (QUEIROZ E SILVA e ARAUJO, 2015, p. 9).

Para 2018, o imposto possui um limite de isenção de 1 050 000 pesos argentinos² (aproximadamente 28 mil dólares³) e uma alíquota de 0,25% sobre o que exceder ao limite de isenção. Ainda, de acordo com o AFIP (Administración Del los ingresos públicos)⁴, a renda aferida pelo imposto sofreu uma queda de 69,1% em 2018, justificado pela redução da alíquota (em 2017 era 0,5%).

A destinação do imposto, segundo a Ley N° 23.966, Título VI, art. 30⁵, é de 250 mil dólares para o INCUCAI (Instituto Nacional Central Único Coordinador de Ablación e Implante), o qual promove, regula, coordena e supervisiona as atividades

² <http://www.afip.gob.ar/gananciasybienes/>

³ <https://pt.exchange-rates.org/Rate/ARS/USD>

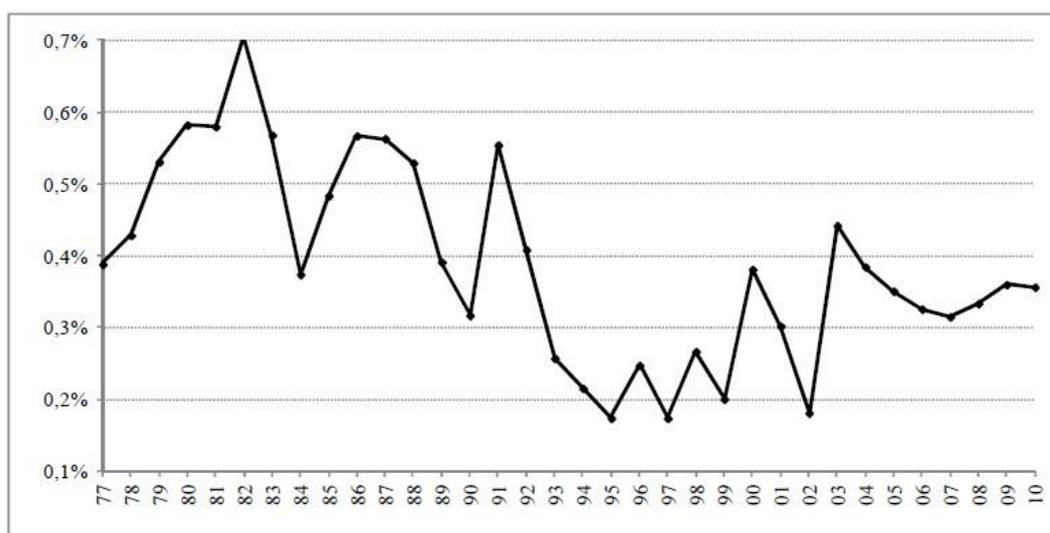
⁴ <http://www.afip.gob.ar/gananciasybienes/>

⁵ <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/0-4999/365/texact.htm> (ARTICULO 30 bis — Del producido del impuesto a que se refiere el artículo anterior y previamente a la distribución allí determinada, se separará mensualmente la suma de PESOS DOSCIENTOS CINCUENTA MIL (\$ 250.000), que será transferida al Instituto Nacional Central Unico Coordinador de Ablación e Implante (INCUCAI), con destino al financiamiento del Registro Nacional de Donantes de Células Progenitoras Hematopoyéticas. (Párrafo incorporado por art. 5° de la Ley N° 25.392 B.O. 10/1/2001)

de doação e transplante de órgãos, tecidos e células, para o financiamento do Registro Nacional de Doadores de Células progenitoras hematopoiéticas. O restante é distribuído conforme a Lei Federal de Coparticipação Argentina, 42,34% para a Nação, 54,66%, de forma automática para 22 províncias, 2% para a recuperação de 4 províncias, e 1% para o Fundo Nacional de Contribuições ao Tesouro para as províncias.⁶

Em 2008, a base tributária do imposto era composta de 40% em imóveis e 33% em ativos financeiros. Além disso, o patrimônio no exterior era 12% do total declarado, composto sobretudo por 83% de ativos financeiros. A arrecadação do imposto se estabilizou entre 0,3% e 0,4% do PIB argentino a partir de 2003 (CARVALHO JUNIOR e PASSOS, 2017, p. 10), conforme gráfico abaixo.

Arrecadação do Imposto sobre a Riqueza Líquida 1977-1991 e sobre a Riqueza Bruta 1992-2010 na Argentina (em % do PIB)



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

Gráfico 2 – Arrecadação do Imposto sobre a Riqueza Líquida de 1977-1991 e sobre a Riqueza Bruta de 1992-2010 na Argentina (em % do PIB). Fonte CARVALHO JUNIOR, 2011, p. 21.

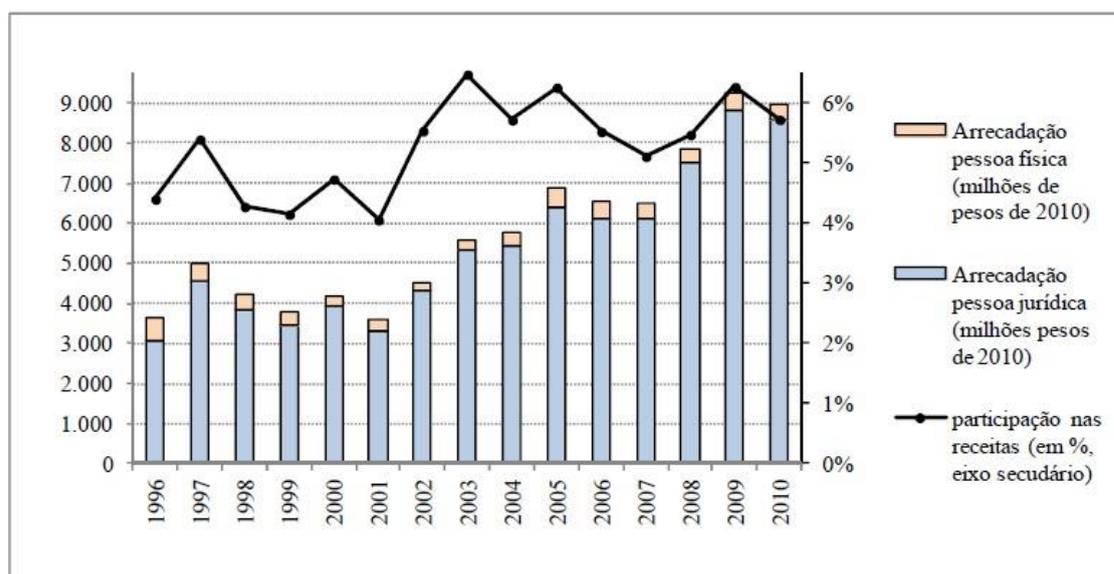
⁶ <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/20000-24999/21108/texact.htm>

2.2.2 Uruguai

O Imposto sobre o Patrimônio está em vigor no Uruguai desde 1989, e abrange o patrimônio superior a dois milhões de pesos uruguaios (sessenta mil dólares em 10/2018⁷), de pessoas físicas e jurídicas. As alíquotas são progressivas, 0,7% a 3%, e a arrecadação do imposto manteve uma média de 1% do PIB entre 2003 e 2015, resultando em 6% das receitas do governo central. Um detalhe importante é o fato de a tributação do patrimônio de pessoas físicas representar apenas 5% do total, entre 2008 e 2015, impactando somente 0,05% do PIB uruguaio.

O gráfico 3 abaixo ilustra a arrecadação em milhões de pesos uruguaios entre 1996 e 2010, tanto das pessoas físicas quanto das jurídicas, além da participação nas receitas do governo geral também entre o mesmo período.

Arrecadação de pessoas físicas e jurídicas do Imposto ao Patrimônio no Uruguai e sua participação nas receitas totais: 1996-2010 (em milhões de pesos de 2010 e %)



Fonte: Uruguai. DGI – Dirección General Impositiva

Gráfico 3 – Arrecadação de pessoas físicas e jurídicas do Imposto ao Patrimônio no Uruguai e sua participação nas receitas totais. Dados 1996-2010 (em milhões de pesos de 2010 e %). Fonte CARVALHO JUNIOR, 2011, p. 22.

⁷ <https://pt.exchange-rates.org/converter/UYU/USD/2000000>

2.3 TENTATIVAS DE IMPLEMENTAÇÃO EM PAÍSES DESENVOLVIDOS

2.3.1 Suécia

Instituído em 1910, inspirado no imposto criado na Prússia, em 1893, o imposto sobre a fortuna (MOTA, 2010, p. 81) tributava a propriedade em alíquotas progressivas. Em 1997, fora fixada uma alíquota fixa de 1,5% diante do processo de reforma tributária no país. Antes da abolição do imposto, em 2007, 284 mil sujeitos passivos eram tributados ao que excedesse 230,8 mil dólares. Atualmente, percebe-se que no decorrer do século XX a concentração da desigualdade da riqueza sueca teve uma evidente redução, o que levou a inúmeros debates acerca de sua eficiência, embora a baixa arrecadação apresentada. Ainda assim, o imposto deixou de existir em 2007 (CARVALHO JUNIOR, 2011, p. 17).

2.3.2 Dinamarca

Criado em 1904, era constituído de uma alíquota de 2,2% sobre o patrimônio líquido excedente a 155 mil dólares (CARVALHO JUNIOR, 2011, p. 18). Após a Segunda Guerra Mundial, um imposto extraordinário sobre o patrimônio fora instituído no país. Em 1996, o imposto sobre o patrimônio teve sua extinção completa (MOTA, 2010, p. 74).

2.3.3 Finlândia

O imposto sobre o patrimônio teve como característica primária a temporariedade sobre a renda e a fortuna durante a Primeira Guerra Mundial, tendo sua permanência decretada apenas em 1920 (MOTA, 2010, p. 75). Apresentava uma alíquota de 0,9% sobre o excedente a aproximadamente 186 mil dólares. Fora abolido em 2006 (CARVALHO JUNIOR, 2011, p. 17).

Também existiu um imposto extraordinário sobre o patrimônio após a Segunda Guerra Mundial (MOTA, 2010, p. 75).

3. ANÁLISE DOS PROJETOS DE LEI

Previsto no artigo 153, VII, da Constituição Federal de 1988, compete a União a instituição e regulamentação do IGF, nos termos de lei complementar. Todavia, após trinta anos da promulgação da Carta Magna, o referido imposto não fora introduzido no Brasil, o que demonstra necessária a apreciação dos inúmeros projetos de lei apresentados. Ademais, mediante o histórico legislativo sobre o tema no Brasil, tentarão ser compreendidos os motivos da manifesta mora do órgão governamental responsável pela elaboração das leis brasileiras.

3.1 PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR 202/1989 E APENSOS

A primeira ação com o objetivo de instituir o IGF foi do então Senador Fernando Henrique Cardoso, Projeto de lei complementar (PLS) 162/1989, aprovado pela Comissão de Assuntos Econômicos do Senado e encaminhado à Câmara de Deputados como Projeto de lei complementar (PLP) 202/89, e, posteriormente, apensado com outros quatro projetos⁸ (BRASIL, 1989a). O mesmo tinha como contribuintes as pessoas físicas residentes ou domiciliadas no País, conceituava fortuna como o conjunto de todos os bens, situados no País ou no exterior, que integrassem o patrimônio do contribuinte, excluídos o imóvel de residência até o valor de quinhentos mil cruzados novos e instrumentos de trabalho até 1,2 milhão de cruzados novos, objetos de antiguidade, arte ou coleção, investimentos em infraestrutura e bens considerados pela lei de alta relevância social, econômica ou ecológica.

A base de cálculo era o valor dos bens diminuídos das obrigações pecuniárias, sendo as alíquotas progressivas de 0,3% a 1%, com limite de isenção de dois milhões de cruzados novos. As possíveis deduções do IGF eram o imposto de renda incidente, no ano anterior, sobre aplicações financeiras, exploração de atividades agropastoris, aluguéis e royalties, lucros distribuídos por pessoas jurídicas e ganhos de capital. Como medidas antielisivas, o contribuinte deveria declarar o montante de seu

⁸ PLP 108\89, 208\89, 218\90 E 268\90.

patrimônio, sendo que os bens omitidos seriam presumidos como adquiridos com rendimentos sonegados do Imposto de Renda (BRASIL, 1989b).

Os outros quatro projetos de lei complementar apensados apresentam mudanças essencialmente em relação ao valor de isenção e às alíquotas do imposto.

Para o PLP 108/89, do Deputado Juarez Marques Batista (PSDB/MS), o IGF incidia em contribuintes pessoas físicas detentoras de grande fortuna excedente a 2.999.999 BTN (Bônus do Tesouro Nacional), com alíquotas progressivas de 1% a 4%, sem nenhuma dedução (BRASIL, 1989c).

Já para o PLP 208/89, do Deputado Antonio Mariz (PMDC/PB), consideravam-se grandes fortunas os patrimônios líquidos de valor superior cinco mil vezes o limite mensal de isenção do imposto sobre a renda da pessoa física, com alíquotas de 0,5% a 1,5%, sendo o primeiro PLP a estipular como contribuintes do imposto o espólio das pessoas físicas domiciliadas no país e pessoa jurídica domiciliada no exterior em relação ao patrimônio que tenha no País, o que virá a se tornar frequente nos projetos subsequentes (BRASIL, 1989d).

O terceiro apensado, PLP 218/90, de iniciativa do poder executivo, tributava contribuintes acima de um milhão de BTN, com alíquotas de 0,1% a 0,7% (BRASIL, 1990a).

Finalmente, o último apensado, PLP 268/90, do Deputado Ivo Cersósimo (PMDB/MS), com apenas seis artigos, configurava grandes fortunas como o conjunto de bens patrimoniais, físicos e financeiros que, nos últimos cinco exercícios, tenha tido crescimento em relação ao exercício fiscal de 1989, superior a 50%, sujeito à tributação de 30% anuais, sem nenhuma exclusão (BRASIL, 1990b).

Contudo, o projeto 202/89 foi rejeitado no mérito pela Comissão de Tributação e Orçamento da Câmara em 2000, tendo em vista que o conceito de “grande fortuna” e sua faixa de isenção foram considerados demasiadamente baixos. O mesmo, desde 2000, nunca chegou a ser efetivamente votado pela Câmara de Deputados e está pronto para pauta no plenário.

Tabela 1 – Projetos de lei complementar para regulação do IGF – principais aspectos 1989 - 1990

| | CONTRIBUINTES | BASE DE CÁLCULO | ALÍQUOTAS |
|-----------------------|--|--|------------------|
| PLP 202/89 | Pessoas físicas residentes ou domiciliadas no país | Patrimônio superior a dois milhões de cruzados novos, deduzidas as obrigações pecuniárias | 0,3% a 1% |
| PLP 108/89 | Pessoas físicas e seus dependentes legais | Bens e direitos superiores a 2.999.999 BTN (Bônus do Tesouro Nacional) | 1% a 4% |
| PLP 208/89 | Pessoas físicas domiciliadas no país ou seu espólio e pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior (em relação ao patrimônio existente no país) | Patrimônio superior a cinco mil vezes o limite mensal da isenção do imposto sobre a renda pessoa física, deduzidas os valores das dívidas do seu titular | 0,5% a 1,5% |
| PLP 218/90 | Pessoas físicas domiciliadas no País, o espólio e pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior (em relação ao patrimônio existente no país) | Patrimônio superior de um milhão de BTN (Bônus do Tesouro Nacional), diminuído do valor das dívidas | 0,1% a 0,7% |
| PLP 268/90 | Não informado | Conjunto de bens que, nos últimos cinco exercícios, tenha tido crescimento em relação ao exercício fiscal de 1989, superior a 50% | 30% |

Fonte: PLP 202/89, PLP 108/89, PLP 208/89, PLP 218/90 e PLP 268/90. Elaborado pelo autor

3.2 PROJETO DE LEI DO SENADO 128/2008

O Senador Paulo Paim (PT/RS) criou um Projeto de Lei complementar em 2008 com algumas mudanças significativas em relação aos anteriores. Incidia apenas às pessoas físicas ou seu espólio, ou seja, não abrangia pessoas jurídicas, com alíquota única de 1% sobre o patrimônio superior a dez milhões de reais, excluídos bens

imóveis residenciais ou utilizados para obtenção de rendimentos de trabalho. Concedeu deduções nos valores efetivamente pagos de IPTU, ITR, ITBI e ITCM e aplicações de multas em caso de atraso de entrega da declaração, na subavaliação do bem declarado, na omissão de bem na declaração ou na hipótese de simulação, fraude ou conluio que vise ocultar o verdadeiro titular do bem ou de seu valor (BRASIL, 2008a).

O projeto do Senador Paulo Paim foi analisado e rejeitado, por maioria, pela Comissão de Assuntos Econômicos do Senado em 2010. A abolição dos Impostos sobre a Riqueza em diversos países europeus sem resultados satisfatórios na arrecadação; o alto custo administrativo; o alcance da justiça fiscal pela execução de um Imposto de Renda mais progressivo, além da interpretação que o patrimônio é formado com rendimentos já tributados pelo Imposto de Renda, evidenciando a bitributação, foram os argumentos utilizados.

3.3 PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR 277/2008 E APENSOS

O Projeto de Lei Complementar nº 277 de 2008, proposto pela então Deputada Luciana Genro, tem outros treze apensados⁹. Visa instituir o IGF, cujo fato gerador se dá pela titularidade, na data de 1º de janeiro de cada ano, de fortuna em valor superior a dois milhões de reais. As alíquotas que incidem sobre o patrimônio de pessoas físicas residentes no Brasil, além do espólio e pessoa física ou jurídica domiciliada no estrangeiro referente ao patrimônio que tenha no país, são progressivas, 1% a 5% e a base de cálculo é o valor dos bens diminuídos das obrigações pecuniárias, sendo os imóveis avaliados pela base de cálculo do IPTU ou do ITR, caso situados no Brasil, e pelo custo de aquisição, caso situados no exterior. Os créditos e ativos financeiros são avaliados pelo valor atualizado e os demais bens pelo custo de aquisição. Também prevê que, na constância de sociedade conjugal, cada cônjuge seria tributado pela titularidade do patrimônio individual e, se houver, pela metade do valor do patrimônio comum (BRASIL, 2008b).

⁹ PLP 26/2011, PLP 62/2011, PLP 130/2012, PLP 48/2012, PLP 2/2015, PLP 6/2015, PLP 10/2015, PLP 11/2015, PLP 281/2016, PLP 294/2016, PLP 302/2016, PLP 302/2016, PLP 324/2016 E PLP 335/2016

Ademais, o projeto conceitua fortuna como conjunto de todos os bens e direitos, situados no país ou no exterior, que integrem o patrimônio do contribuinte, excluídos os instrumentos de trabalho até trezentos mil reais, objetos de antiguidade, arte ou coleção, e bens considerados pela lei de alta relevância social, econômica ou ecológica.

O contribuinte deve realizar uma declaração na forma da lei, mencionando o montante do seu patrimônio, na medida que, a omissão de bens terá como presunção que os mesmos foram adquiridos com rendimentos sonegados no Imposto de Renda. Outra medida antielisiva é a responsabilidade solidária pelo pagamento do imposto sobre grandes fortunas quando houver sinais de dissimulação do real proprietário dos bens ou direitos que integrem o seu patrimônio ou a amostra sob valor inferior ao verdadeiro.

Na justificação do projeto, há diversas críticas acerca do projeto de lei Complementar 202/1989. Permissão de dedução do imposto de renda no pagamento de IGF é visto como uma deficiência, pelo fato do intuito ser justamente aumentar a tributação sobre as classes mais abastadas da população, mediante a capacidade contributiva. A falta de progressividade suficiente em relação as alíquotas também são alvo das falhas do projeto, justificado pela grande concentração de riqueza no Brasil. Por fim, é ressaltado que o sucesso do IGF só seria efetivado diante de melhorias na fiscalização tributária.

A tramitação do projeto inicia na Comissão de Finanças e Tributação em que o relator, Deputado João Dado, votou pela compatibilidade e adequação financeira e orçamentária e, no mérito, pela aprovação do Projeto de Lei Complementar nº 277, de 2008, entretanto com algumas mudanças, que segundo ele, são facilitadoras para uma maior aceitação política, haja vista a potencialidade polêmica da medida.

Desse modo, a redução das alíquotas, 0,3% a 1%; a possibilidade da dedução do Imposto Sobre a Renda no valor pago a título de IGF; dedutibilidade do IGF do ITR, do IPTU e do IPVA e a mudança do momento da ocorrência do fato gerador, para que coincida com o Imposto sobre a renda, dia 31 de dezembro de cada ano, foram as mudanças mais significativas.

Todavia, o parecer elaborado pelo deputado João Dado (PDT/SP), designado como relator, não chegou a ser votado, tendo transcorrido *in albis* o prazo previsto para que a matéria fosse analisada pela Comissão.

Posteriormente, em 2010, a Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania opinou pela constitucionalidade, juridicidade e técnica legislativa do Projeto de Lei Complementar nº 277/2008, aprovando-o por unanimidade. Alegou-se a função de complementariedade ao imposto de renda e a prática ao princípio da capacidade contributiva, ao visar combater às desigualdades socioeconômicas, afinal, o governo teria mais recursos disponíveis para investir em saúde, educação, moradia e infraestrutura.

Após ter sido arquivado e desarquivado duas vezes, 2011 e 2015, atualmente encontra-se apensado com outros treze projetos de lei complementar. As propostas seguem sujeitas à apreciação do Plenário, sendo que a última movimentação fora a apresentação do Requerimento de Inclusão na Ordem do Dia n. 8215/2018 pelo Deputado Ivan Valente (PSOL-SP). Para uma melhor análise, os projetos apensados foram distribuídos em três grupos.

3.3.1 - 1º Grupo

No primeiro grupo encontram-se os projetos da legislatura 2011-2014, incluindo-se:

O PLP 26/2011, do Deputado Federal Amauri Teixeira (PT/BA), tem apenas as mudanças, em relação ao PLP 277/2008, da incidência da alíquota inicial à fortuna, cinco milhões de reais, além dos valores, conseqüentemente, relacionados a cada alíquota progressiva, que são de 1% a 5% (BRASIL, 2011a).

O PLP 48/2011, do Deputado Federal Dr. Aluizio (PV/RJ), modifica a espécie do tributo para contribuição. Assim, inspirado nas experiências que já tramitaram no Brasil e na legislação francesa, fora proposto com alíquotas progressivas de 0,55% a 1,8%. No ano da medida proposta, para definir a incidência do tributo e evitar o argumento de inconstitucionalidade do conceito de “grandes fortunas”, fora observado os valores do imposto sobre o patrimônio francês e triplicado para o

enquadramento no conceito “grande fortuna” brasileiro. Como contribuinte fora acrescentado o espólio de pessoa física domiciliado no exterior.

Dentre as principais exclusões da composição do patrimônio estão os bens de até duzentos mil reais decorrentes de atividade profissional e bens considerados de alta relevância cultural, social ou ecológica. Um diferencial em relação aos outros projetos é a possibilidade de dedução de 75% da Contribuição Social sobre Grandes Fortunas referente às doações realizadas para lugares vinculados à educação (institutos de pesquisa, estabelecimentos de ensino ou fundações ligadas a universidade pública). Por fim, a justificação da mudança para contribuição tem o fito de permitir a vinculação do arrecadado para melhorar o financiamento da saúde pública (BRASIL, 2011b).

O PLP 62/2011, do Deputado Federal Cláudio Puty (PT/PA), assemelha-se ao Projeto da Deputada Luciana Genro, porém tem como mudanças a consideração de fortuna (valor superior a três milhões de reais); a possibilidade de exclusão do patrimônio de bem imóvel residencial até o valor de seiscentos mil reais; restrição de contribuinte apenas como pessoa física; alíquotas de 0,5% a 2%; a vinculação das receitas às despesas públicas com educação e a aplicação subsidiária da legislação do imposto de renda (BRASIL, 2011c).

E o PLP 130/2012, de autoria de diversos deputados federais do Partido dos Trabalhadores, definiu como grande fortuna o patrimônio líquido que exceda o valor de oito mil vezes o limite mensal de isenção para pessoa física do imposto de renda, dessa forma, estipulando um piso variável. Incidira somente sobre a parcela do patrimônio líquido que ultrapassasse o limite de isenção. Fora acrescentado como contribuinte o espólio das pessoas físicas domiciliadas no exterior e contém alíquotas progressivas de 0,5% a 1%. São possíveis algumas exclusões da soma do patrimônio líquido: imóveis residenciais até o limite de 20% do seu patrimônio; instrumentos de trabalho utilizados pelo contribuinte em suas atividades profissionais, até o limite de 10% do seu patrimônio; objetos de arte e de coleção, até o limite de 10%; direitos de propriedade intelectual ou industrial, nesse caso não relacionada com atividades empresariais, que permaneçam no patrimônio do autor e bens de pequeno valor, a serem definidos em lei (BRASIL, 2012).

Tabela 2 – Projetos de lei complementar para regulação do IGF – principais aspectos 2011 - 2012

| | CONTRIBUINTES | BASE DE CÁLCULO | ALÍQUOTAS |
|-------------------------|--|---|------------------|
| PLP 26/2011 | Pessoas físicas domiciliadas no País, o espólio e a pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior (em relação ao patrimônio que tenha no país). | Fortuna em valor superior a cinco milhões de reais, diminuída das obrigações pecuniárias do contribuinte | 1% a 5% |
| PLP 48/2011 | Pessoas físicas domiciliadas no País, a pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior (em relação ao patrimônio que detenha no País) e o espólio das pessoas físicas anteriormente citadas | Patrimônio superior a R\$ 5.520.000,01, com a possibilidade de exclusão de valores descritos no art. 4º do projeto de lei | 0,55% a 1,8% |
| PLP 62/2011 | Pessoas físicas residentes no Brasil, o espólio e a pessoa física residente no exterior (em relação ao patrimônio que detenha no Brasil) | Patrimônio que exceda três milhões de reais, diminuído das obrigações pecuniárias do contribuinte | 0,5% a 2% |
| PLP 130/2012 | Pessoas físicas domiciliadas no País, pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no exterior (em relação ao patrimônio que detenham no País) e o espólio das pessoas | Patrimônio líquido que exceda o valor de oito mil vezes o limite mensal de isenção para pessoa física do imposto de renda | 0,5% a 1% |

| | | | |
|--|----------------------------------|--|--|
| | físicas anteriormente citadas | | |
|--|----------------------------------|--|--|

Fonte: PLP 26/2011, PLP 48/2011, PLP 62/2011 e PLP 130/2012. Elaborado pelo autor

3.3.2 - 2º Grupo

Inaugurada a atual legislatura, logo no início da sessão legislativa de 2015, em fevereiro, mais quatro projetos foram apensados, a saber:

O PLP 2/2015, do Deputado Federal Sarney Filho (PV/MA), segue o padrão de alguns projetos anteriores ao incluir como contribuinte, além dos citados pelo PLP 277/2008, o espólio residente no exterior. As grandes fortunas, as quais incidem as alíquotas progressivas de 0,5% a 1,5%, tem o valor inicial de cinco milhões de reais, sem nenhuma menção de possíveis deduções (BRASIL, 2015a).

No PLP 6/2015, do Deputado Federal Hissa Abrahão (PPS/AM), grande fortuna é definida como valor acima de seis mil salários mínimos, em alíquotas progressivas de 0,1% a 0,5%, com subtração do valor das dívidas dos contribuintes, cuja definição é a mesma do PLP 277/2008. Da mesma forma do PLP 62/2011, são aplicados, subsidiariamente, os dispositivos da legislação do Imposto de Renda. Como destaque do projeto, há a especificação do arrecadado para a União (60%), Estados (30%) e Municípios (10%), além da destinação, educação básica (50%), saneamento básico (25%) e mobilidade urbana (25%) (BRASIL, 2015b).

O PLP 10/2015, de autoria conjunta dos deputados federais Jandira Feghali (PCdoB/RJ), Leonardo Picciani (PMDB/RJ) e Eduardo da Fonte (PP/PE), instituiu novamente a contribuição social sobre as grandes fortunas, também incluindo o espólio de pessoas físicas domiciliadas no exterior e tendo como base de cálculo o patrimônio de valor superior a quatro milhões de reais, com alíquotas progressivas de 0,4% a 2,1%. Ademais, será aplicada, subsidiariamente, a legislação referente ao Imposto de Renda. São excluídos do patrimônio as dívidas do contribuinte, bens utilizados em atividade profissional em até quatrocentos mil reais e outros bens considerados de alta relevância cultural, social, econômica ou ecológica. O cálculo sobre imóveis residenciais será reduzido em 30%, observado o limite de trezentos mil

reais e o produto da arrecadação será depositado integralmente no Fundo Nacional de Saúde, destinado ao financiamento de ações e serviços públicos de saúde (BRASIL, 2015c).

O último deste grupo, o PLP 11/2015, do Deputado Federal Valmir Assunção (PT/BA), contém apenas uma diferença significativa quando comparado ao PLP 277/2008, a incidência do IGF para patrimônios acima de cinco milhões de reais (BRASIL, 2015d).

Tabela 3 – Projetos de lei complementar para regulação do IGF – principais aspectos 2015

| | CONTRIBUINTES | BASE DE CÁLCULO | ALÍQUOTAS |
|--------------------|--|--|------------------|
| PLP 2/2015 | Pessoas físicas domiciliadas no País, pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior (em relação ao patrimônio que detenha no País) e o espólio das pessoas físicas anteriormente citadas | Patrimônio superior a 5 milhões de reais, excluídos os valores descritos no art. 4º do projeto de lei | 0,5% a 1,5% |
| PLP 6/2015 | Pessoas físicas domiciliadas no País, o espólio, e a pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior (em relação ao patrimônio que tenha no País) | Patrimônio cujo valor seja superior a seis mil salários mínimos | 0,1% a 0,5% |
| PLP 10/2015 | Pessoas físicas domiciliadas no País; pessoa física domiciliada no exterior (em relação ao patrimônio que detenha | Patrimônio superior a quatro milhões de reais, excluídos os valores descritos no art. 4º do projeto de lei | 0,4% a 2,1% |

| | | | |
|--------------------|--|--|---------|
| | no País) e o espólio das pessoas físicas anteriormente citadas | | |
| PLP 11/2015 | Pessoas físicas domiciliadas no País, o espólio e a pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior (em relação ao patrimônio que tenha no país) | Fortuna em valor superior a cinco milhões de reais, diminuído das obrigações pecuniárias do contribuinte | 1% a 5% |

Fonte: PLP 2/2015, PLP 6/2015, PLP 10/2015 e PLP 11/2015. Elaborado pelo autor

3.3.3 - 3º Grupo

Por fim, o conjunto de projetos apensados propostos na sessão legislativa de 2016 são os seguintes:

O PLP 281/2016, do Deputado Federal João Derly (REDE/RS), estabeleceu o piso de três milhões de reais, em alíquotas progressivas de 1% a 6%, excluídos da base de cálculo do patrimônio os imóveis residenciais até o valor de um milhão de reais, além dos mesmos itens do PLP 277/2008 (BRASIL, 2016a).

O PLP 294/2016, do Deputado Federal Moses Rodrigues (PMDB/CE), configura a incidência do IGF sobre valores superiores a cinco milhões de reais, com uma alíquota de 0,3% e uma segunda de 0,7%. Consoante outros projetos, também inclui como contribuinte o espólio de pessoa física residente no exterior, exclui da soma do patrimônio o bem imóvel residencial e os instrumentos de trabalhos até o limite de quinhentos mil reais.

Um ponto importante no projeto é a possibilidade de compensar do IGF o valor pago no estrangeiro em relação a imposto semelhante, quando, o Brasil, tenha firmado acordo, tratado ou convenção internacional com esse país (BRASIL. 2016b).

Já o PLP 302/2016, do Deputado Federal Giuseppe Vecci (PSDB/GO), não prevê qualquer tipo de isenção aos contribuintes do imposto, com uma alíquota inicial

de 5%, além de outras duas, 0,75% e 1%. Não há qualquer menção a possíveis deduções referentes à base de cálculo do patrimônio (BRASIL, 2016c).

O PLP 324/2016, de autoria dos Deputados Federais Flavinho (PSB/SP), Givaldo Carimbão (PHS/AL) e Joaquim Passarinho (PSD/PA), propõe como grande fortuna as quantias acima de dois milhões de reais para pessoas físicas e o faturamento anual, para pessoas jurídicas, superior a dez vezes o valor máximo para o enquadramento como empresa de pequeno porte no Brasil, atualmente o equivalente a 48 milhões (Art. 3º, inciso II, da Lei Complementar nº 123, de 27 de outubro de 2016), em alíquotas de 0,5% e 0,8% para pessoas físicas e de 1% para pessoas jurídicas. A possibilidade de compensação mencionada no PLP 294\2016 também é válida, além da aplicação, no que couber, das disposições da legislação do Imposto sobre a Renda (BRASIL, 2016d).

Finalizando, o PLP 335/2016 incide sobre fortunas superiores a dois milhões de reais, com os mesmos contribuintes do PLP 277/2008, somado ao espólio de pessoa residente no exterior. O imposto não incide sobre os bens e direitos considerados como de pequeno valor individual, objetos de antiguidade, arte ou coleção e outros, cuja posse ou utilização seja considerada de alta relevância social, econômica ou ecológica e sobre o imóvel residencial, limitado ao valor de um milhão de reais. Com alíquotas de 0,27% a 5%, são excluídos da base de cálculo do patrimônio os instrumentos utilizados em atividades profissionais, até o limite de trezentos mil reais e as dívidas do contribuinte. O produto da arrecadação do imposto será compartilhado em 50% para a União, 22,5% para os Estados e Distrito Federal e 27,5% para os municípios. Também há a aplicação, no que couber, da legislação do Imposto de Renda (BRASIL, 2016e).

Tabela 4 – Projetos de lei complementar para regulação do IGF – principais aspectos 2016

| | CONTRIBUINTES | BASE DE CÁLCULO | ALÍQUOTAS |
|-------------------------|---|--|------------------|
| PLP 281/2016 | Pessoas físicas domiciliadas no Brasil e as pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas | Patrimônio superior a três milhões de reais, excluídos os bens e | 1% a 6% |

| | | | |
|-------------------------|--|---|---|
| | no exterior (em relação ao patrimônio no Brasil) | direitos descritos no art. 4º do projeto de lei | |
| PLP 294/2016 | Pessoas físicas domiciliadas no Brasil e as pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no exterior (em relação ao patrimônio no Brasil) | Patrimônio superior a cinco milhões de reais, excluídos os bens e direitos descritos no art. 4º do projeto de lei | 0,3% a 0,7% |
| PLP 302/2016 | Pessoas físicas domiciliadas no Brasil e as pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no exterior (em relação ao patrimônio no Brasil) | Patrimônio bruto sem qualquer tipo de isenção ou dedução | 0,5% a 1% |
| PLP 324/2016 | Pessoas físicas e jurídicas domiciliadas no Brasil e as pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no exterior (em relação ao patrimônio no Brasil) | Patrimônio bruto superior a dois milhões de reais para as pessoas físicas e jurídicas e o faturamento anual auferido por pessoa jurídica, com sede no Brasil, superior a dez vezes o valor máximo para o enquadramento como empresa de pequeno. | 0,5% a 0,8% para as pessoas físicas e jurídicas e 1% para as pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil |
| PLP 335/2016 | Pessoas físicas domiciliadas no Brasil, as pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no exterior (em relação ao patrimônio que tenha no Brasil) e os espólios. | Patrimônio superior a dois milhões de reais, excluídos os bens e direitos descritos no art. 5º do projeto de lei | 0,27% a 5% |

Fonte: PLP 281/2016, PLP 294/2016, PLP 302/2016, PLP 324/2016 e PLP 335/2016. Elaborado pelo autor.

3.4 CONSIDERAÇÕES E MORA LEGISLATIVA

Numa análise geral, os projetos não possuem grandes variações em termos de conteúdo. Em vários deles há previsão de abatimentos, da aplicação subsidiária da legislação do imposto sobre a renda, algumas simples mudanças de contribuintes. As maiores modificações percebem-se quando o tributo é classificado como contribuição (PL 48/2015 e PL 10/2015). O principal intuito dessa mudança concentra-se na característica de finalidade a uma determinada atividade relevante para a promoção de um ofício de interesse público (AMARO, 2017, p. 106).

Ainda assim, não houve grandes avanços em relação ao PLP 277/2008, talvez o motivo pelo qual ainda reste pendente de ser efetivamente votado pelos parlamentares. Porém, embora isso ocorra, a aprovação será árdua, posto que, no Brasil, sempre tem-se mostrado um difícil trabalho implementar medidas que onerem os grandes detentores de capital, justamente os titulares das grandes fortunas, os quais exercem inegável influência no cenário político nacional, mesmo que de forma indireta.

Além disso, diante de um exame em relação aos bens declarados dos senadores eleitos em 2014 e tendo como referência o limite de isenção do PLP 277/2008, dois milhões de reais, diversos políticos seriam enquadrados como sujeitos passivos do IGF. Segue tabela 5 para melhor síntese do exposto:

Tabela 5 – Montante dos bens declarados dos senadores brasileiros eleitos em 2014

| SENADOR ELEITO EM 2014 | MONTANTE DE BENS DECLARADOS |
|---------------------------------------|------------------------------------|
| AC - GLADSON DE LIMA CAMELI | R\$ 514.392,07 |
| AL - FERNANDO AFFONSO COLLOR DE MELLO | R\$ 20.308.319,48 |
| AP - DAVID SAMUEL ALCOLUMBRE TOBELEM | R\$ 585.000,00 |
| AM - OMAR JOSE ABDEL AZIZ | R\$ 1.650.485,60 |
| BA - RUI COSTA DOS SANTOS | R\$ 189.544,79 |

| | |
|---|---------------------------|
| CE - TASSO RIBEIRO JEREISSATI | R\$ 389.019.698,60 |
| DF - JOSÉ ANTONIO MACHADO REGUFFE | R\$ 2.793.650,22 |
| ES - ROSILDA DE FREITAS | R\$ 988.566,00 |
| GO - MARCONI FERREIRA PERILLO JUNIOR | R\$ 3.781.522,15 |
| MA - FLAVIO DINO DE CASTRO E COSTA | R\$ 933.605,93 |
| MT - JOSÉ PEDRO GONÇALVES TAQUES | R\$ 1.000.000,00 |
| MS - SIMONE NASSAR TEBET | R\$ 1.575.566,39 |
| MG - ANTONIO AUGUSTO JUNHO ANASTASIA | R\$ 562.000,00 |
| PA - PAULO ROBERTO GALVAO DA ROCHA | R\$ 267.791,76 |
| PB - JOSÉ TARGINO MARANHÃO | R\$ 8.830.629,26 |
| PR - ALVARO FERNANDES DIAS | R\$ 2.912.001,70 |
| PE - PAULO HENRIQUE SARAIVA CÂMARA | R\$ 364.299,89 |
| PI - ELMANO FÉRRER DE ALMEIDA | R\$ 1.256.546,67 |
| RJ - ROMÁRIO DE SOUZA FARIA | R\$ 1.311.189,82 |
| RN - MARIA DE FÁTIMA BEZERRA | R\$ 558.000,00 |
| RS - LASIER COSTA MARTINS | R\$ 1.999.326,91 |
| RO - ACIR MARCOS GURGACZ | R\$ 10.913.706,83 |
| RR - TELMÁRIO MOTA DE OLIVEIRA | R\$ 3.049.000,00 |
| SC - DÁRIO ELIAS BERGER | R\$ 1.095.874,10 |
| SP - JOSÉ SERRA | R\$ 1.553.822,22 |
| SE - MARIA DO CARMO DO NASCIMENTO ALVES | R\$ 2.434.303,97 |
| TO - KATIA REGINA DE ABREU | R\$ 4.131.891,79 |

Fonte: Tribunal Superior Eleitoral. Elaborado pelo autor

Vê-se que dez parlamentares seriam taxados com o IGF, haja vista seus bens totais declarados em valor superior a dois milhões de reais. Por conseguinte, outros quatro senadores apresentam valores que ultrapassam 1,5 milhão de reais, o que os torna potenciais futuros contribuintes.

Além disso, as acentuadas críticas expostas pelos parlamentares, violação ao princípio da capacidade contributiva, vedação ao confisco, evasão fiscal e bitributação, além do impacto econômico diante de custos administrativos, aprofundados em capítulo posterior, podem ser vistas como uma fuga ao enquadramento como sujeitos passivos, justificando a mora legislativa, somado com a implementação do imposto via lei complementar, a qual necessita de maioria absoluta dos parlamentares nas duas casas legislativas (Senado Federal e Câmara dos Deputados).

4. JUSTIÇA TRIBUTÁRIA, SOCIAL E FISCAL

Para a efetiva clareza da delimitação jurídica das expressões justiça tributária, social e fiscal, a diferenciação entre ambas é de suma importância. Para Mattos (2005, p.387, apud MOTA, 2010, p.149), a justiça fiscal é gênero do qual se depreendem-se como espécies a justiça tributária e a justiça social. Desse modo, a justiça fiscal busca a harmonia entre receitas e despesas via elaboração de orçamentos públicos para que a justiça tributária vise um sistema normativo justo, com base na hermenêutica jurídica do Sistema Constitucional Tributário, cobrando mais dos mais abastados, sempre considerando seus princípios e suas regras. A justiça social refere-se à distribuição da renda arrecadada aos mais necessitados.

Tais definições contêm distorções por diversos autores, razão pela qual será utilizada a expressão “justiça tributária” no presente trabalho em sentido amplo, seguindo a ideia de justiça do modo mais abrangente e contemporâneo possível.

4.1 JUSTIÇA TRIBUTÁRIA E A SUA RELAÇÃO COM O IGF

No momento da delimitação de um tributo, quem o vislumbra deve pensar tanto em sua instituição, como em ideias de justiça norteadoras dessa tributação. Buscar, no entanto, justa tributação é uma tarefa árdua, afinal como já ressaltado, a concepção de justiça tributária não é singular, dependendo do papel do Estado, origens e causas da desigualdade ou ainda de percepções morais (COUTINHO ELOI e LOPES, 2016, p. 6). Desse modo, para frear essa subjetividade, a totalidade dos princípios constitucionais tributários deve relacionar-se com a justiça tributária, em decorrência de o sistema pátrio estar delimitado pelo sistema constitucional, compondo um todo unitário e harmônico (MOTA, 2010, p. 153), não contrariando a linha dos princípios tributários vértices do nosso ordenamento.

Nessa perspectiva, o tributo evidencia-se justo quando se amolda à totalidade dos princípios e regras constitucionais. Ao instituir tributos considerados justos, o Estado, além de visar o bem da população de um modo geral, também almeja reduzir as desigualdades, objetivos primordiais da República Federativa do Brasil, conforme artigos 3º, III; 43; 151, I; 165, 7º; 170, VII c/c 192 do Texto Constitucional. Desse modo,

a extensão da justiça tributária tem um papel basilar na promoção das determinações asseguradas no preâmbulo da nossa Carta Magna, que dispõe ao Estado assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça, como valores supremos (COUTINHO ELOI e LOPES, 2016, p. 8).

Assim, ao analisar a relação da justiça tributária com o IGF, um imposto que se intenciona a tributar patrimônios abundantes chamados de “grandes fortunas”, concentrados em um pequeno número de pessoas, nos parece que a finalidade seria a distribuição de riqueza como forma de concretização da justiça tributária, o que pode ocasionar o equilíbrio das diferenças sociais. Tornar o sistema tributário mais justo, primando pela observação ao princípio da capacidade contributiva, além de sua aplicação sem macular a vedação constitucional ao confisco e, fundamentalmente, redistribuir a renda e diminuir as desigualdades sociais. À vista disso, tal redistribuição, resultante da arrecadação desse imposto, mostrou-se presente nos Atos e Disposições Constitucionais Transitórias em seu art. 80, inciso III, “Art. 80. Compõem o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza: [...] III - o produto da arrecadação do imposto de que trata o Art. 153, inciso VII, da Constituição”, cuja vinculação com o IGF vigoraria até o ano de 2010 (MOTA, 2010, p. 208).

4.2 CONCENTRAÇÃO DE RENDA

A concentração de renda é um dos entraves mundiais a serem combatidos. Segundo o estudo World Inequality Report (ALVAREDO et al., 2018, p.6), a desigualdade social tem aumentado em todas as regiões do mundo no decorrer das últimas décadas. Entretanto, ao comparar países de nível de desenvolvimento semelhante, a discrepância de desigualdade mostra-se intensa, o que pode ser justificado pelas ações políticas e institucionais nacionais que influenciam diretamente na frenagem das desigualdades sociais.

Como exemplo, a participação na renda dos estratos mais elevados nos Estados Unidos condiz com um grandioso nível de desigualdade no topo da distribuição. A elevada desigualdade no país norte americano, em que 10% da população possui 47% da renda e, ainda, os 0,1% mais ricos possuem 7,5% da renda,

comprova que o problema da desigualdade não é restrito apenas para nações subdesenvolvidas (ECONÔMICA, 2016, p. 5).

Em nosso país, oficialmente, não há indicador de concentração de riqueza, não obstante, ao analisar outros países, esse indicador costuma ser superior ao da concentração de renda, o qual, o Brasil, apresenta um dos piores índices do mundo (CARVALHO JUNIOR e PASSOS, 2017, p. 4). A participação na renda nacional de apenas 10% dos indivíduos mais ricos resulta em 55% da renda total brasileira, padrão esse que se mantém estável desde 1990 (ALVAREDO et al., 2018, p.5).

Para corroborar com os dados acerca da concentração de renda brasileira, a Secretaria de Política Econômica apresentou um relatório com estimativas calculadas diante das declarações do Imposto sobre a Renda de pessoas físicas. O comportamento da distribuição de renda e da riqueza nas classes mais altas da população declarante, além dos dados disponíveis por faixa salarial, trouxeram conclusões sobre a desigualdade no topo da distribuição de renda.

Conceituada a apropriação de riqueza como a posse de bens e direitos, diminuída do montante declarado com ônus e dívidas, observa-se que somente 8,4% dos indivíduos declarantes dispõem de 59,4% da totalidade de bens e direitos líquidos. Além disso, os 0,3% declarantes (superior a 160 salários mínimos) detêm 22,7% dos bens e direitos disponíveis. Percebe-se, pois, que nas faixas salariais mais elevadas, concentra-se grande parte da renda e riqueza total (ECONÔMICA, 2016, p. 13).

Diante disso, os dados a seguir expõem um maior grau de detalhamento acerca da concentração da renda e riqueza: 28% da renda total e da riqueza é detida por 5% dos mais ricos, ao passo que 14% da renda e 15% da riqueza são acumuladas por 1% dos declarantes com maior poder aquisitivo. 6% da riqueza declarada e da renda total estão na posse do 0,1% mais abastado da população (ECONÔMICA, 2016, p. 16).

Isso significa, a partir das declarações efetuadas em 2015 (26,7 milhões), que 0,1% dessa população corresponde a 26,7 mil pessoas, as quais acumulam 6% de toda a renda e riqueza declarada no Imposto de Renda pessoa física no Brasil (ECONÔMICA, 2016, p. 16).

O relatório em tela é um importante documento que traz dados que tendem a restringir a igualdade de oportunidades na sociedade e pode ser um inibidor do crescimento econômico. As informações analisadas evidenciam a necessidade da construção de políticas como o IGF com o intuito de mitigar a elevada desigualdade no Brasil e os efeitos negativos que ela traz ao processo de desenvolvimento social do País.

No contexto internacional, nos Estados Unidos, país que nunca instituiu um imposto sobre grandes fortunas, a concentração de riqueza cresceu de 22% para 39% entre 1980 e 2014, reunida em apenas 1% da população. Já na França, onde foi estabelecido o IGF por vários anos, 23% da riqueza está concentrada em 1% dos franceses. Assim, uma das possíveis causas para a diferenciação desses dados é a tributação que reduz a desigualdade de maneira direta (CARVALHO JUNIOR, 2011, p. 36), já tratada especificamente sobre diversos países no segundo capítulo, visando analisar de forma singular as ações de Estados desenvolvidos e em desenvolvimento que implementaram ou aboliram o “Wealth Tax”.

Políticas redistributivas como o IGF, forma direta de tributação, conciliada com princípios tributários como o da capacidade contributiva e da vedação ao confisco, os quais podem dimensionar as possibilidades e os limites de concretização de uma justa tributação, pode ser uma ferramenta eficaz na gradual redução de desigualdade (BALBÉ, 2018, p. 128). No Brasil, marcado pela gigantesca desigualdade social, cuja carga tributária incide, fundamentalmente, sobre o consumo, afetando os cidadãos menos favorecidos, promover uma reforma é necessário. Nesse quesito que a normatização do IGF assume extrema relevância, tendo em vista seu potencial distribuidor de riquezas, reconhecido a patamar constitucional (ALBUQUERQUE, 2014, n.p).

5. PRINCIPAIS ASPECTOS POLÊMICOS

Neste capítulo serão explanadas as principais controvérsias do IGF. Essas questões são os principais motivos da não aprovação dos variados projetos de lei já mencionados. Por conseguinte, os subcapítulos a seguir devem ser analisados juntamente com os ditames da justiça social e do combate à desigualdade social, ligados aos importantes princípios balizadores do ordenamento jurídico tributário.

5.1 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A capacidade contributiva, diversamente de muitos argumentos contra o IGF, configura-se como um essencial promotor da isonomia, ao inspirar e direcionar legisladores e aplicadores das normas tributárias, demonstrando ser um princípio norteador de toda tributação (PAULSEN, 2017, p. 72). O legislador, desse modo, com base em um dos princípios mais notáveis da ordem tributária, o da isonomia, visa uma tributação equitativa, a partir da concepção da capacidade contributiva, sendo a arrecadação revertida para a sociedade como um todo, beneficiando indivíduos que necessitam e são sobrecarregados sobejamente com impostos sobre o consumo (COUTINHO ELOI e LOPES, 2016, p. 8).

Segundo (BALBÉ, 2018, p. 113):

Tributar consoante à capacidade contributiva significa pré-condicionar o cumprimento do dever jurídico decorrente da relação instaurada com a obrigação tributária à existência de efetivo suporte econômico, considerados os dispêndios usuais para a satisfação das condições das garantias constitucionais básicas para uma vida digna.

Consoante ressaltado, a tese central da instituição do IGF relaciona-se com a justiça tributária, sempre interligada aos princípios da capacidade contributiva e da igualdade, a qual intenta a redistribuição de riquezas (COUTINHO ELOI e LOPES, 2016, p. 14). O princípio da capacidade contributiva, especificamente, está exposto na Constituição Federal, a saber:

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

§ 1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado a 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.

Isto posto, este princípio constitucional delimitador do IGF implica na graduação das alíquotas dos tributos, a qual será maior quanto o for a sua base de cálculo. Diferentemente do que ocorre nos tributos indiretos incidentes sobre o consumo (regressivos), cujo suporte pelos consumidores independe de sua renda, os tributos diretos incidentes sobre o patrimônio são progressivos, ou seja, os contribuintes são onerados conforme seu patrimônio (NACIONAL, 2010, p. 3), já que o intuito do IGF é exatamente esse: onerar mais aqueles que mais podem.

Percebe-se, entretanto, que a aplicação da capacidade contributiva nos impostos progressivos apenas sobre a renda não traz resultados expressivos perante a justiça tributária. A capacidade contributiva e o princípio da isonomia tributária são princípios que estão entrelaçados, e aquela, em seu sentido material – consiste em tratar desigualmente os desiguais, na proporção de suas desigualdades. A noção de solidariedade e justiça, presente no artigo 3º da Constituição Federal, revela-se como um guia para o IGF, tendo em vista a contribuição em maior proporção recair sobre possuidores de maiores recursos como meio de minorar as desigualdades socioeconômicas (FERNANDES e MELO, 2016, p. 13).

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 (BRASIL, 1988)

Haja vista incidir sobre “grandes fortunas”, que o configura, necessariamente, como um tributo pessoal, se vier a ser instituído, obedecerá ao critério da progressividade (REGINATO e DE JESUS, 2014, p. 17). Em observância aos projetos de lei, em sua maioria, a intenção de instaurar a justiça tributária pelo legislador é notória, calcada na aplicação do artigo 145, § 1º da Constituição Federal (NACIONAL, 2010, p. 7), resultando, pois, na manifestação do princípio da igualdade em matéria de arrecadação tributária (ALBUQUERQUE, 2014, n.p). Devido a inexistência de

controle judicial da aplicação do princípio da capacidade contributiva, pendente, então, de apreciação política (EL-JAICK, 2017, n.p), as classes ricas brasileiras demonstram um forte poder de influência, sucedendo em ações públicas reservadas aos seus interesses. Isso já é comum e aplicado na formação de patrimônio através da transferência de heranças com alíquotas baixíssimas sem que haja uma proporcionalidade entre as cargas tributárias impostas, quando comparado com outros países, o que conserva as iniquidades históricas elevadas e omite a capacidade contributiva, que poderia ser explanada via IGF (CARVALHO JUNIOR, 2011, p. 36).

Segundo estudo referente ao ano de 2000, do 1% das famílias mais ricas do mundo, 2,5% são brasileiras, o que demonstra o potencial do IGF ao incidir diante dessa considerável parcela de famílias que detém capacidade contributiva. Não obstante passados muitos anos, as grandes concentrações de riqueza mantêm-se e através da tributação de grandes fortunas, o cenário social poderia ter sido otimizado (CARVALHO JUNIOR, 2011, p. 36).

Assim, o IGF harmonizaria o sistema tributário por intermédio do princípio da capacidade contributiva. Nesse ponto, é necessário que as alíquotas percentuais aumentem gradativamente sobre o imposto, diferentemente da possível instituição de uma alíquota fixada em percentual sobre a base de cálculo, o que concretiza, diante desse escalonamento progressivo de alíquotas, com maior maestria, o princípio da capacidade contributiva (FERNANDES e MELO, 2016, p. 13).

Ainda, Thomas Piketty afirma que a tributação direta sobre o capital permite a aplicação da capacidade contributiva de grandes fortunas de uma forma mais eficaz que a renda, a qual apresenta certa regressividade nas classes mais elevadas, justificada pela importância das rendas do capital (PIKETTY, 2014, p. 484). O autor imagina como ideal um imposto mundial sobre o capital, ou seja, cuja incidência seja sobre as fortunas do mundo:

O ponto importante é que o imposto sobre o capital seja um imposto progressivo e anual sobre o patrimônio global: trata-se de tributar mais os patrimônios maiores e de levar em consideração o total dos ativos, quer sejam imobiliários, financeiros ou corporativos, sem exceção. Isso distingue muito claramente o imposto sobre o capital defendido neste livro dos impostos sobre patrimônio que existem hoje em vários países, mesmo que valha a pena preservar alguns aspectos importantes dos sistemas atuais. (PIKETTY, 2014, p. 503)

Todavia, a capacidade contributiva finda no momento que inicia a ocorrência do confisco, argumento imensamente utilizados pelos críticos ao IGF (FERNANDES e MELO, 2016, p. 14).

5.2 NÃO CONFISCO

Um dos pontos que geram dúvidas contundentes no que tange a outra crítica ao IGF refere-se à vedação ao confisco. Não obstante a Constituição Federal, em seu artigo 150, IV, vede o tributo confiscatório, a mensuração do mesmo não está manifesta pela ausência de elementos conceituais, autorizando a incidência, em tese, da regra por uma fração ou percentual atingido (BALBÉ, 2018, p. 117). Assim dispõe a Carta Magna:

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, 1988)

Nesse diapasão, ao considerar a dificuldade de entendimento do que seja um tributo com efeito de confisco, esse deve ser para o contribuinte um ônus suportável (MACHADO, 2017, p. 42). A identificação do confisco é relacionada com a tributação excessiva, insuportável, não plausível, cuja fonte de tributação é absorvida (PAULSEN, 2017, p. 143).

A hipótese do IGF poder ser sentido pelo contribuinte como confisco, devido a ação exercida pelo Estado em transferir para si parte dos seus bens e do patrimônio acumulado, quando relacionado aos projetos de lei antes mencionados, não merece prosperar. As iniciativas parlamentares apresentam alíquotas baixas para o IGF, conciliando-as com os princípios da capacidade contributiva, da isonomia material tributária, da justiça fiscal e da solidariedade, somados com os princípios da vedação ao confisco, do livre exercício de atividade econômica e com o direito fundamental à propriedade (FERNANDES e MELO, 2016, p. 15). Uma simples comparação acerca das alíquotas pode ser feita com o Imposto de Renda que prevê uma alíquota máxima de 27,5% (ALBUQUERQUE, 2014, n.p).

O caráter complementar e os fins preeminentemente extrafiscais do IGF implicam modestas alíquotas, amparadas em razão da base de cálculo do imposto

sempre ser um valor considerável, tendo em vista o enquadramento restringir-se a patrimônios definidos como “grandes fortunas” (ALBURQUERQUE, 2014, n.p). Sobre a incidência do IGF, Paulsen e de Melo (2016) afirmam:

Fortuna é riqueza. Mas não basta riqueza para a sujeição ao imposto, pois a base econômica diz respeito a “grandes fortunas”, de modo que a lei complementar terá, necessariamente, de se manter adstrita a tal conceito. Não há competência senão para tributar a riqueza correspondente a “grande fortuna”, ou seja, só poderia alcançar os patrimônios realmente muito diferenciados em razão do seu elevadíssimo valor. Sendo assim, a classe média e a classe alta não detentora de grande fortuna, estarão a salvo deste tributo, se a Constituição for respeitada pelos legisladores. (PAULSEN e DE MELO, 2016, p. 251)

Desse modo, uma nítida apropriação estatal sob forma de confisco, além de uma perceptível ofensa à capacidade contributiva, evidencia-se no momento que forem tributados patrimônios não esquadros em “grandes fortunas”, injustificável economicamente e juridicamente, afetando o exercício da atividade profissional e o desenvolvimento nacional (FERNANDES e MELO, 2016, p. 16).

Por conseguinte, o princípio da vedação ao confisco não outorga ao patrimônio uma total proteção contra a incidência do IGF, desde que a transferência de riqueza do contribuinte para o Estado ocorra nos limites autorizadores pela Constituição Federal. Vê-se, portanto, a atuação do princípio em conjunto com o da capacidade contributiva, ponderando o limite máximo do ônus tributário, cabível à atividade do legislador. Isto demonstra o equívoco da crítica sobre a vagueza e imprecisão do conceito “grandes fortunas”; cuja fixação de valores, como também exposto no presente trabalho pelos inúmeros projetos de lei, é realizada pelo legislador, que à vista das nuances da situação concreta, verificará a incidência do imposto em respeito aos princípios constitucionais (AMARO, 2017, p. 171).

Ainda que a detecção da “confiscabilidade” apresente grandioso grau de generalidade e abstração (SABBAG, 2017, p. 251), é certo que o ente estatal deve respeitar os bens jurídicos essenciais da realização de direitos fundamentais (ÁVILA, 2008, p. 104). Quanto ao IGF, os dois pontos referentes ao confisco (mínimo existencial e invasão patrimonial) afastam-se de sua incidência, tanto pelo fato dos contribuintes, devido ao seu grande patrimônio, não terem sua dignidade humana atingida no tocante ao mínimo existencial, além do possível abuso do limite destruidor da propriedade ser afastado pelo respeito a capacidade contributiva e suas alíquotas moderadas.

5.3 EVASÃO FISCAL

Destaca-se pelos opositores ao IGF a probabilidade de evasão fiscal no momento da sua implementação, ligada à dificuldade em avaliar a riqueza dos contribuintes. Tilbury (apud CORSATTO, 2000, p. 97), contesta esses argumentos, ao afirmar a efetividade do IGF como instrumento de concretização de controle da administração tributária:

A redistribuição da riqueza seria outro efeito benéfico do IGF, que funcionaria também como instrumento de controle da administração tributária, mediante o cruzamento de dados com base nas declarações da renda auferida, dos bens para o IR ou o IGF e das parcelas do patrimônio consideradas para tributações específicas. Haveria, assim, menor possibilidade de evasão de diversos tributos. (TILBURY, 1987, p. 283)

Logo, a despeito da indeterminação referente às ações futuras dos contribuintes, técnicas para barrar a potencial evasão fiscal devem ser adotadas. A crescente tecnologia e o nível de informatização presentes em sistemas da Receita Federal tem demonstrado a evolução de instrumentos de cruzamento de informações e a conseqüente dificuldade de fraudes no que tange ao Imposto de Renda (COUTINHO ELOI e LOPES, 2016, p. 16). Nesse sentido que as medidas fiscalizatórias quanto ao IGF devem atuar. Coleta de dados que possibilitem avaliações precisas e completas dos patrimônios, bem como a mensuração da possibilidade da distribuição do patrimônio das pessoas físicas que usam desse artifício para eximir-se da responsabilidade do pagamento do imposto, são imprescindíveis como medidas fiscalizatórias (ALBUQUERQUE, 2014, n.p).

À vista disso, com a soma e integração de fontes de dados quanto ao Software da declaração do Imposto de Renda e do vindouro IGF, constata-se o efeito extrafiscal que o imposto pode exibir pelo fato das declarações apresentadas não poderem denotar discrepâncias, somado com a redução significativa dos custos administrativos, contrário ao defendido pelos parlamentares que se opõem à sua implementação, principalmente para o Fisco, caso os Impostos fossem analisados de forma convergente (CARVALHO JUNIOR e PASSOS, 2017, p. 11).

Entretanto, para que essa troca de informações seja bem sucedida, a questão avaliativa do patrimônio necessita de um cuidado especial, ao buscar métodos de subavaliação de ativos que evitem a evasão fiscal (QUEIROZ E SILVA e ARAUJO,

2015, p. 6). Com base nos projetos de lei apresentados, percebe-se que existem propostas em que os imóveis situados no Brasil serão avaliados pela base de cálculo do IPTU ou do ITR, distinto dos bens fixados no exterior, os quais serão avaliados pelo custo de aquisição (PL 277/2008). Já no PLS 128/2008, o contribuinte avaliaria seus bens no momento da entrega da declaração, podendo ser aplicada uma multa em casos de subavaliação do patrimônio.

Além dessa complexidade, há a possibilidade da mudança formal de titularidade dos bens pertencentes aos sujeitos passivos como forma de enquadramento na faixa de isenção do IGF, seja pela transmissão a terceiros, bem como a pessoas jurídicas controladas pela própria pessoa física (QUEIROZ E SILVA e ARAUJO, 2015, p. 10). A ausência de tributação aos ativos produtivos de pessoas jurídicas, presente no PLS 128/2008, pode gerar menores impactos em relação à atividade econômica, porém há chances de transferências de capital e má reserva de recursos como configuração de evasão fiscal (CARVALHO JUNIOR e PASSOS, 2017, p. 6).

Para Carvalho Junior (2011, p. 35) podem ser instauradas ações que visem vetar tais transferências. Classificar tipos de bens exclusivos de usufruto de pessoa física, aglutinando nessas a tributação; impor declarações pelas pessoas jurídicas acerca do usufrutuário de bens de uso tradicionalmente pessoal¹⁰ (habitações de veraneio, propriedade imobiliária para aluguel); estabelecer intensas taxas cartoriais e elevados custos sobre transferências de imóveis, ativos financeiros e outros bens, como automóveis que apresentam, atualmente, baixos custos¹¹. Nessa perspectiva que a lei argentina nº 23.966/91, perceptível no fato da subscrição de capital não ser a única forma de transferência de patrimônio de uma pessoa física para uma pessoa jurídica, supõe a computação na base de cálculo do “Imposto sobre Bienes Personales” nos casos de cessão gratuita de bens imóveis com reserva de usufruto (QUEIROZ E SILVA e ARAUJO, 2015, p. 11).

Ainda assim, a transferência do patrimônio entre integrantes da mesma família pode ser uma técnica utilizada para que proprietários permaneçam no limite de

¹⁰ Os municípios contêm, comumente, o registro do uso dos imóveis em residenciais ou não, assim como as concessionárias de energia elétrica também o possuem.

¹¹ Em 2018, os valores de transferência de propriedade de veículos no Rio Grande do Sul encontram-se entre R\$ 300,00 (motocicletas e similares) a R\$ 1.300,00 (Ônibus, micro-ônibus e motor-casa). <http://www.detran.rs.gov.br/conteudo/1223/transferencia-de-propriedade>

isenção. Nesse ponto, vê-se três medidas antielisivas para atenuar esse óbice: aumentar acentuadamente os custos de transferências de propriedade, tanto em relação à propriedade imobiliária, quanto aos ativos financeiros; fixar o dever de uma declaração familiar conjunta e definir um menor limite de isenção, ligado a incidência de alíquotas menores (CARVALHO JUNIOR e PASSOS, 2017, p. 5). Todavia, não pode ser ignorado que a diminuição do limite de isenção pode ocasionar o não enquadramento à “grande fortuna”, o que já ocorrera no projeto de lei 202/1989.

Somado ao exposto, expõe-se que o IGF, de forma meramente especulativa no Brasil, desestimularia a aplicação de investimentos estrangeiros e seria um elemento de desincentivo à economia interna (ALBUQUERQUE, 2014, n.p). Nesse ponto, o único país europeu a implementar o IGF, a França, também apresentou fortes críticas pela mídia e estudiosos em relação a fuga do capital e investimentos dos contribuintes que detinham imensos patrimônios. Pikkety (2014) relata sobre essa constante discussão em pauta:

Por exemplo, as várias mídias francesas, acostumadas há anos a descrever a saída maciça das grandes fortunas (sem de fato verificar a informação de outra maneira a não ser por anedotas individuais), ficaram espantadas ao constatar, a cada outono desde 2010, nos relatório do *Crédit Suisse*, que a França aparece como a líder europeia das fortunas: o país sistematicamente figura na terceira colocação (atrás dos Estados Unidos e do Japão e nitidamente à frente do Reino Unido e da Alemanha) na lista dos países que abrigam o maior número de milionários, em dólares. Para esse caso, a informação parece exata (tão exata quanto possível a partir das fontes disponíveis), mesmo se os métodos do *Crédit Suisse* os conduzem a subestimar demais o número de milionários alemães e, assim, a exagerar a distância entre a França e a Alemanha (PIKKETY, 2014, p.605).

O autor prossegue afirmando que, devido a incidência do IGF dar-se sobre o patrimônio acumulado e não pela aferição de rendimentos, o suposto desestímulo não ocorreria (PIKKETY, 2014, p. 420). A decorrência seria a busca de extração de renda pelos proprietários de imóveis, ao diminuir a ociosidade do conjunto habitacional (CARVALHO JUNIOR, 2008, p. 2).

Por fim, Pikkety (2014) divaga sobre uma “utopia útil”, que seria um cálculo de tributação aplicado a todas as fortunas do mundo, redistribuindo o arrecadado harmoniosamente à todas as nações. Isso evitaria a bitributação internacional em

relação as hipóteses de patrimônio localizados no exterior, sendo necessária a cooperação internacional sobretudo acerca da transmissão de informações bancárias, hoje extremamente incompletas, e de matéria imobiliária (PIKKETY, 2014, p. 502).

A possibilidade da tributação de um mesmo bem em dois países, haja vista a colisão de suas normas internas, torna indispensável a adesão de Tratados para evitar a dupla tributação. A Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), possui uma cláusula de troca de informações em matéria fiscal adotada pelo Brasil em seus tratados internacionais, o que facilita a percepção da migração e ocultação dos ativos dos sujeitos passiva em relação ao Imposto de Renda e pode ser copiado quanto ao IGF (QUEIROZ E SILVA e ARAUJO, 2015, p. 9).

Caso tal prática seja descartada, a adoção de medidas pelos Estados para evitar a bitributação verifica-se com a concessão da permissão em deduzir valores pagos referente ao imposto incidente ao patrimônio em outros países (QUEIROZ E SILVA e ARAUJO, 2015, p. 10).

6. ASPECTOS JURÍDICOS DO IGF

A Constituição Federal silenciou-se em relação aos critérios norteadores do IGF, apenas inserindo-o de modo genérico no ordenamento. Entretanto, diante dos projetos de lei apresentados, vislumbram-se os possíveis aspectos jurídicos do IGF.

6.1 ASPECTO MATERIAL

A ocorrência de um fato anteriormente descrito, tem como consequência a obrigação tributária, estabelecida por lei (AMARO, 2017, p. 285). Ademais, Paulsen (2017) refere-se ao aspecto material da seguinte forma:

A lei, ao instituir determinado tributo, estabelece a sua hipótese de incidência, ou seja, a previsão abstrata da situação a que atribui o efeito jurídico de gerar a obrigação de pagar. (PAULSEN, 2017, p. 199)

Dessa forma, o autor mencionado diferencia a hipótese de incidência (previsão abstrata que compõe o pressuposto da norma tributária impositiva), do fato gerador (materialização no plano fático, ou melhor, a situação de fato verificada que atrai a incidência da norma).

O fato gerador não se restringe apenas ao pagamento de tributo. Fato gerador da obrigação principal consiste na obrigatoriedade tributária, com o nascimento de uma situação de prestação pecuniária. Ainda, o Código Tributário Nacional disciplina outro fato gerador de “obrigação acessória” quando acontecimentos obriguem a prática ou a abstenção de atos ausentes de conteúdo pecuniário (PAULSEN, 2017, p. 200), visível, quanto ao IGF, na possível questão da classificação de bens exclusivos de usufruto de pessoa física.

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal (BRASIL, 1966).

Além disso, a respeito do IGF, prevê-se que o patrimônio será considerado como hipótese de incidência em sua universalidade de direito, disposto da seguinte forma no atual Código Civil: “Art. 91. Constitui universalidade de direito o complexo de

relações jurídicas, de uma pessoa, dotadas de valor econômico” (BRASIL, 2002). Com base nisso, vê-se a diferença do patrimônio considerado quanto ao IGF, a outros impostos específicos sobre o patrimônio como o Imposto sobre a Propriedade Territorial (ITR), Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), Imposto sobre a Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis e de Direitos (ITBI) e Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD) (MOTA, 2010, p. 214).

Diante disso, incidente sobre toda e qualquer categoria dos bens dos contribuintes, o IGF apresenta a possível hipótese de incidência (plano normativo): ser titular de patrimônio considerado grande fortuna, e fato gerador (plano fático): concretização, de fato, do previsto na hipótese de incidência, sempre delimitados em observância das características do patrimônio do sujeito passivo.

6.2 ASPECTO PESSOAL

Refere-se a identificação dos sujeitos da relação jurídica estabelecida pela ocorrência de um fato hipoteticamente previsto (MOTA, 2010, p.222). O artigo 119 do Código Tributário Nacional afirma “Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento” (BRASIL, 1966). Em relação ao IGF, a competência legislativa tributária, atribuída à União pela Constituição Federal, para instituir o imposto, torna-a titular da competência tributária própria, haja vista poder tanto instituir quanto arrecadar (capacidade tributária) o tributo (AMARO, 2017, p. 324), caracterizando-a como sujeito ativo.

O sujeito passivo é definido no Código Tributário Nacional da seguinte forma “Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária” (BRASIL, 1966). Além disso, a mesma legislação classifica os sujeitos passivos em duas espécies: contribuintes (Art. 121, parágrafo único, I) e responsáveis (Art. 121, parágrafo único, II). Acerca do imposto objeto desse trabalho, a expressão a ser usada deve ser “sujeito passivo contribuinte”, pelo fato de

a relação ser pessoal e direta com o fato gerador da obrigação tributária, qualificando-o como devedor.

Questões que causam discussões sobre o aspecto pessoal relacionam-se com a escolha do legislador em limitar a tributação às pessoas físicas ou jurídicas. Salienta-se sobre esse ponto, os argumentos trazidos no item 6.3 no tocante aos problemas percebidos em tributar ambos os contribuintes. Ademais, Velloso (2007, p.229) expõe como aspecto negativo da tributação de pessoas jurídicas a possibilidade de onerar acionistas cujo seu patrimônio em nenhum momento seria classificado como “grande fortuna”, além dessa oneração evidenciar-se dupla em relação a verdadeiros detentores de grandes fortunas, razão pela qual a sujeição de pessoas jurídicas ao IGF deturparia o tributo.

Dessa forma, o legislador infraconstitucional detém discricionariedade na composição do aspecto pessoal do IGF, ao optar pela tributação às pessoas físicas residentes ou não no Brasil, às pessoas jurídicas domiciliados no Brasil ou no exterior ou ainda a ambas simultaneamente, sempre em relação a grandes fortunas.

6.3 ASPECTO TEMPORAL

O aspecto temporal é aquele indicado na hipótese de incidência que permite identificar o momento em que se deve presumir ocorrido o fato gerador do imposto (PAULSEN e DE MELO, 2016, p. 235), circunstância em que nasce a obrigação tributária. Não se confunde com o prazo de recolhimento do tributo, momento configurado apenas como o dever de satisfação da obrigação pecuniária surgida com a ocorrência do “fato imponible” (PAULSEN, 2017, p. 199).

No caso do Projeto de Lei nº 277/2008, o fato gerador do IGF dá-se em 1º de janeiro de cada ano, o qual coincide com o início do exercício financeiro. Entretanto, a fixação de intervalos menores de apuração não encontra limitação constitucional, sendo a vigência da lei tributária, em regra, determinada conforme ela própria estabelecer (MOTA, 2010, p. 227).

Por conseguinte, deve-se observar, na data do início da cobrança do IGF, a aplicação de alguns princípios: anterioridade tributária (referida à eficácia da lei

tributária), concernente à vedação dos tributos serem cobrados no mesmo exercício financeiro, bem como em relação à anterioridade nonagesimal (MOTA, 2010, p. 228).

Assim, para o legislador instaurar qual a quantidade de tempo que necessitará ser aplicada na construção da regra jurídica tributária, a praticabilidade do sistema jurídico tributário do imposto almejado e os preceitos da política fiscal deverão servir com um norteador para o mesmo.

6.4 ASPECTO ESPACIAL

Esse aspecto diz respeito ao território do surgimento da obrigação tributária tendo em vista a ocorrência do fato gerador (PAULSEN, 2017, p. 197), ou seja, a localização correta em que será apurada a ocorrência do fato determinado, ocasionando a incorporação do sujeito na conjuntura que caracteriza a exigência do tributo.

Assim, a tributação referente ao IGF pode incidir sobre não residentes no Brasil pelos bens aqui situados, além de atingir residentes com ativos restritos ao território nacional ou fora dele. De suma importância, para não tributar duplamente o patrimônio existente em países estrangeiros, realizar tratados internacionais com o intuito de evitar conflitos de normas, tema também já abordado no item 6.3.

6.5 ASPECTO QUANTITATIVO

A determinação do montante referente aos impostos tem ligação com uma operação matemática que atribui uma medida de grandeza ao fato gerador (base de cálculo), e sobre esse aplica um percentual (alíquota), resultando no *quantum* da obrigação (AMARO, 2017, p. 294).

Assim, a base de cálculo e as alíquotas são termos essenciais para a clareza do aspecto quantitativo. Aquela, em relação ao IGF, seria a expressão em moeda do valor total dos bens brutos (montante patrimonial sem qualquer dedução), ou líquidos (subtração das obrigações pecuniárias inerentes ao patrimônio dos contribuintes). Já esta seria o percentual aplicado sobre a base de cálculo resultante no *quantum debeat*.

Nesse diapasão, a lei que deve definir a base de cálculo quando houver a necessidade de o tributo ser calculado, razão pela qual permitirá sua identificação diante da consumação do fato gerador previsto na lei (AMARO, 2017, p. 295). O IGF, por ser um tributo variável, exige esse cálculo que deverá referir-se a uma realidade econômica quantificável.

Outrossim, a alíquota aplicada sobre a base de cálculo, que manifesta a extensão da materialidade do fato gerador, será chamada de *ad valorem* quando empregada sobre uma cifra ou valor em moeda (AMARO, 2017, p. 295) , indicando o valor correspondente do imposto. Na quase totalidade dos projetos de lei antes referidos, as alíquotas do IGF são progressivas, ou seja, progridem juntamente com o aumento da percepção do patrimônio (base de cálculo), evidenciando a conexão com o princípio da capacidade contributiva.

O legislador infraconstitucional, portanto, no momento da elaboração da norma jurídica tributária que regulamentará a instituição do IGF, terá que estabelecer o modo de avaliação das grandes fortunas, do mesmo modo que estipulará os critérios de definição das alíquotas incidentes sobre a base de cálculo.

CONCLUSÃO

Inegável perceber, diante das complexidades que compõe o âmbito do IGF, a dificuldade em sua futura implementação no Brasil. O primeiro ponto destacado no presente trabalho referiu à necessidade da implementação do imposto via lei complementar. Pode-se imaginar que o constituinte desejou, haja vista as nuances do tributo, dispor de cuidados especiais com a escolha dessa espécie normativa, manifestadamente, pelo aspecto formal da lei complementar, qual seja, a aprovação por maioria absoluta nas duas casas legislativas. Porém, o resultado constatado é de um primeiro obstáculo já na esfera política.

Somado a isso, os inúmeros projetos de lei apresentados em trinta anos de vigência da Carta Magna, sem êxito na aprovação, provocam uma importante reflexão. Após diversas tentativas e mudanças pelos parlamentares, alíquotas fixas e variáveis, ausência e presença de medidas antielisivas, deduções ou não para a determinação da base de cálculo, incidência sobre pessoas físicas, jurídicas ou espólios, até a mudança da espécie do tributo para contribuição, parece notório que os interesses dos detentores de capital, muitos deles os próprios parlamentares, comprovado pela tabela dos seus bens declarados no item 3.4, são privilegiados em medidas nitidamente protecionistas, mantendo o padrão brasileiro de acumulação de riqueza por poucos, em detrimento à maioria da população que poderia ser beneficiada com os fins nobres do IGF.

Por conseguinte, mostrou-se que uma das finalidades da instituição do tributo é abarcar a noção dos ideais de justiça tributária. O IGF está intimamente ligado a esse ponto, pelo fato de sua aplicação poder diminuir a desigualdade social e a concentração de renda, fatos tão presentes em nossa sociedade. A mudança desses índices com uma melhor redistribuição de riqueza é vista pelos opositores da instituição do imposto como um conflito ao princípio da vedação do confisco. Porém, além dos argumentos que enfatizam a ligação do aspecto quantitativo do tributo com a capacidade contributiva, princípio presente na Constituição Federal em seu artigo 145, §1º, a busca por um sistema tributário mais justo, que desregule a desproporcionalidade da carga tributária brasileira, em que a população pobre é sobrecarregada da mesma forma que a classe mais abastada, principalmente em

relação aos bens de consumo, apresenta-se como vital, podendo ser o IGF o início da mudança acerca da infeliz realidade nacional.

Sobre a questão da fiscalização e do aperfeiçoamento dos sistemas de dados, tal mecanismo não seria, pois, restrito ao IGF, outrossim, atuaria como instrumento de controle da administração tributária, auxiliando no exame das declarações do Imposto de Renda. A propósito, caso a arrecadação do IGF seja pouco significativa, a sua característica extrafiscal pode justificar o tributo, potencializando e complementando os resultados do IR. Salienta-se, no entanto, que com a possível implementação desse imposto, a aprimoração do sistema demandará tempo e capacidade de planejamento política e administrativa.

A base de cálculo do IGF, considerada, geralmente, como a totalidade dos bens, não é idêntica a de outros tributos sobre a propriedade, o que afasta a hipótese de bitributação. Ainda, primordial a busca por tratados internacionais cuja consequência seja a troca de dados acerca do patrimônio dos indivíduos, com o fito de evitar, da mesma forma, o *bis in idem*, agora em Estados distintos.

Ademais, diante das colocações do economista francês Thomas Piketty, o argumento sobre a possível evasão fiscal do patrimônio e de investimentos dos sujeitos passivos exhibe um padrão de mera especulação. Evidente que diversos cuidados devem ser adotados para evitar a fuga da riqueza dos contribuintes, entretanto, a França, país que implementou de fato um imposto semelhante ao IGF, não apresentou redução do número de indivíduos enquadrados com detentores de grandes fortunas.

No contexto internacional, a aplicação de um imposto sobre o patrimônio foi o mais ocorrido. Percebe-se que a medida foi inserida nos países como uma forma de melhorar a arrecadação. Prova disso foi a observância do imposto em alguns países de forma extraordinária após a Segunda Guerra Mundial e, posteriormente a 2008, a Espanha o reintroduziu diante da forte crise que assolou o país

Ao final do trabalho, os aspectos jurídicos do IGF são explanados, os quais são integrantes de uma mesma norma, partes intrínsecas de um todo, devendo expor harmonia entre si.

Apesar dos argumentos nobres do IGF, portanto, ele não resolverá a totalidade de problemas nacionais. Todavia, caso instituído, seus benefícios são visíveis, especialmente porque irá viabilizar que a redistribuição de riqueza garanta a concretização dos direitos sociais previstos na Constituição Federal de 1988, razão pela qual a intensa fiscalização do destino do produto arrecadado deve ser mister. A má gestão do gasto público, afasta a ideia de solidariedade pelos contribuintes, o que os torna opositores olvidando o possível impacto que o correto emprego do produto do imposto poderia apresentar.

Assim, obrigatoriamente deverá ser imposta uma base de cálculo do IGF amoldada ao conceito constitucional de “grande fortuna”, sob risco da sua rejeição e ofensa dispositivo constitucional art. 153, VII, e, principalmente, aos princípios constitucionais tributários da capacidade contributiva (art. 145, §1º) e da vedação ao confisco (art. 150, IV).

REFERÊNCIAS

- ALBUQUERQUE, R. C. F. E. Da omissão legislativa na instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas. **Conteúdo Jurídico**, 2014. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.47163&seo=1>>. Acesso em: 09 Nov. 2018.
- ALVAREDO, F. World Inequality Report. **World Inequality Lab**, 2018. Disponível em: <<https://wir2018.wid.world/files/download/wir2018-summary-spanish.pdf>>. Acesso em: 15 Nov. 2018.
- AMARO, L. **Direito tributário brasileiro**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- ÁVILA, H. **Teoria da igualdade tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.
- ÁVILA, H. **Sistema constitucional tributário**. 4ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- BALBÉ, P. V. D. S. **Justiça tributária e capacidade contributiva: uma análise sob a ótica liberal igualitária de John Rawls**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição Da República Federativa Do Brasil De 1988**, Brasília, DF, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 01 Nov. 2018.
- BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 202 de 12 de Dezembro de 1989**. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=21594>>. Acesso em: 6 Nov. 2018.
- BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Projeto de lei nº 208 de 11 de dezembro de 1989**. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=21597>>. Acesso em: 06 Nov. 2018.
- BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 108 de 06 de Junho de 1989**. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=21475>>. Acesso em: 06 Nov. 2018.

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Projeto de lei complementar nº 218 de 22 de março de 1990**. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=21599>>. Acesso em: 06 Nov. 2018.

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Projeto de lei complementar nº 268 de 11 de dezembro de 1990**. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=21624>>. Acesso em: 06 Nov. 2018.

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 277 de 26 de março de 2008**. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=388149>>. Acesso em: 06 Nov. 2018.

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 26 de 11 de março de 2011**. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=494384>>. Acesso em: 06 Nov. 2018.

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 48 de 5 de maio de 2011**. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=500929>>. Acesso em: 06 Nov. 2018.

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 62 de 1 de junho de 2011**. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=505193>>. Acesso em: 06 Nov. 2018.

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 130 de 07 de fevereiro de 2012**. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=534163>>. Acesso em: 06 Nov. 2018.

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 2 de 02 de fevereiro de 2015**. Disponível em:

<<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=944278>>. Acesso em: 06 Nov. 2018.

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 6 de 04 de fevereiro de 2015**. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=945753>>. Acesso em: 06 Nov. 2018.

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 10 de 05 de fevereiro de 2015**. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=946045>>. Acesso em: 06 Nov. 2018.

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 11 de 10 de fevereiro de 2015**. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=946422>>. Acesso em: 06 Nov. 2018.

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 281 de 17 de maio de 2016**. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2084615>>. Acesso em: 06 Nov. 2018.

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 294 de 21 de junho de 2016**. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2088958>>. Acesso em: 06 Nov. 2018.

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 302 de 13 de julho de 2016**. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2091889>>. Acesso em: 06 Nov. 2018.

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 324 de 09 de novembro de 2016**. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2116775>>. Acesso em: 06 Nov. 2018.

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 335 de 15 de dezembro de 2016**. Disponível em:

<<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2121694>>. Acesso em: 06 Nov. 2018.

BRASIL. Congresso Nacional. Senado Federal. **Projeto de lei do Senado nº 162 de 23 de Junho de 1989**. Disponível em:

<<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/1487>>. Acesso em: 06 Nov. 2018.

BRASIL. Congresso Nacional. Senado Federal. **Projeto de Lei do Senado nº 128 de 09 de abril de 2008**. Disponível em:

<<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/84527>>. Acesso em: 06 Nov. 2018.

BRASIL. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. **Lei Complementar nº 123 de 14 de dezembro de 2006**. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp123.htm>. Acesso em: 06 Nov. 2018.

BRASIL. Lei nº 10.406 de 10 de Janeiro de 2002. **Institui o Código Civil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 20 Nov. 2018.

BRASIL. Lei nº 5.172 de 25 de Outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>.

Acesso em: 20 Nov. 2018.

BUFFON, M.; DE MATOS, M. B. **Tributação no Brasil no Século XXI: uma abordagem hermeneuticamente crítica**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

CARVALHO JUNIOR, P. H. B. D. Imposto sobre grandes fortunas. **Ipea - Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada**, 2008. Disponível em:

<http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/7964/1/Artigo_3_Imposto%20sobre%20grandes%20fortunas_31.pdf>. Acesso em: 15 Nov. 2018.

CARVALHO JUNIOR, P. H. B. D. As discussões sobre a regulamentação do imposto sobre grandes fortunas: a situação no Brasil e a experiência internacional. **Nota**

Técnica IPEA, 2011. Disponível em: <http://desafios2.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicadinte7.pdf>. Acesso em: 02 Nov. 2018.

CARVALHO JUNIOR, P. H. B. D.; PASSOS, L. Impostos sobre grandes fortunas. **Plataforma política social, 2017. Disponível em:** <<https://plataformapoliticasocial.com.br/imposto-sobre-grande-fortunas/>>. Acesso em: 2 Nov. 2018.

CORSATTO, O. N. Imposto sobre Grandes Fortunas. **Revista de Informação Legislativa, 2000. Disponível em:** <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/581>>. Acesso em: 02 Nov. 2018.

COUTINHO ELOI, P. D. S. E. P.; LOPES, Y. A. A não regulação do IGF e os entraves que o rodeiam: Um estudo sobre o porquê da não normatização dessa espécie tributária. **Em tempo - Revista da área de Direito do UNIVEM, 2016. Disponível em:** <<http://revista.univem.edu.br/emtempo/article/view/1694>>. Acesso em: 09 Nov. 2018.

ECONÔMICA, S. D. P. Relatório da Distribuição Pessoal da Renda e da Riqueza da População Brasileira. **Ministério da Fazenda, 2016. Disponível em:** <<http://www.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/transparencia-fiscal/distribuicao-renda-e-riqueza>>. Acesso em: 12 Nov. 2018.

EL-JAICK, M. B. Imposto sobre Grandes Fortunas: Uma análise à luz da Constituição Federal. **Revista Jus Navigandi, 2017. Disponível em:** <<https://jus.com.br/artigos/59247>>. Acesso em: 09 Nov. 2018.

FAZENDA, M. D. Relatório da Distribuição Pessoal da Renda e da Riqueza da População Brasileira, 2016. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/transparencia-fiscal/distribuicao-renda-e-riqueza/relatorio-distribuicao-da-renda-2016-05-09.pdf/view>>. Acesso em: 16 nov. 2018.

FERNANDES, A. D.; MELO, Á. J. M. O imposto sobre grandes fortunas e a redução de desigualdades socioeconômicas: exame de constitucionalidade do PLP 277/2008. **Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, 2016. Disponível em:** <http://www.repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/28190/1/2016_art_adfernandes.pdf>. Acesso em: 9 Nov. 2018.

MACHADO, H. D. B. **Curso de direito tributário.** 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

MOTA, S. R. F. **Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil**. 1ª Edição. ed. São Paulo: MP Editora, 2010.

NACIONAL, D. D. E. T. D. S. Imposto sobre grandes fortunas, uma oportunidade de maior justiça tributária. **Sindifisco Nacional Nota Técnica nº 19**, 2010. Disponível em:

<https://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=8085:-sp-1109151603&catid=76&Itemid=172>. Acesso em: 10 Nov. 2018.

NETTO, A. Menor imposto sobre fortunas faz Macron atrair banqueiros. **Estadão**, 2018. Disponível em: <<https://internacional.estadao.com.br/noticias/geral,menor-imposto-sobre-fortunas-faz-macron-atrair-banqueiros,70002546475>>. Acesso em: 02 Nov. 2018.

PAULSEN, L. **Curso de direito tributário completo**. 8ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PAULSEN, L.; DE MELO, J. E. S. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.

PIKETTY, T. **O capital no século XXI**. 1. ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

QUEIROZ E SILVA, J. M. P.; ARAUJO, J. E. C. Medidas antielisivas na instituição e cobrança do imposto sobre grandes fortunas (IGF). **Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados**, 2015. Disponível em: <<http://bd.camara.leg.br/bd/handle/bdcamara/22199>>. Acesso em: Nov. set. 2018.

REGINATO, A. O.; DE JESUS, R. X. Uma análise a respeito da regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil. **Publica direito**, 2014. Disponível em: <<http://publicadireito.com.br/artigos/?cod=79ed69cea0c5acff>>. Acesso em: 14 Nov. 2018.

SABBAG, E. **Manual de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SOUZA, H. D. D. **Os Tributos Federais. A Constituição Brasileira de 1988**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2015.

VELLOSO, A. P. **Constituição tributária interpretada**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2007.