

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
DIR04 - DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO E DO TRABALHO

Alexandre Gráss Paz

O IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS NO BRASIL

PORTO ALEGRE
2022

ALEXANDRE GRÁSS PAZ

O IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS 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. Igor Danilevicz

Porto Alegre
2022

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, gostaria de agradecer à minha família, em especial meu pai Ademar, minha mãe Cenira, minha irmã Ana Cláudia, meu cunhado Zilmar e minha afilhada Melissa, que estão ao meu lado desde o início de minha caminhada, me dando todo suporte que preciso para não desistir de meus objetivos. Obrigado pelo acolhimento nos momentos difíceis e pelas comemorações nos momentos de alegria.

À minha namorada, pelo amor, afeto e apoio incondicional em todos os momentos. Aos meus amigos, por compartilharem comigo a vida, e serem uma rede de apoio tão importante.

Aos meus avós que, de outro plano, torcem e cuidam de mim o tempo todo.

Ao professor Igor Danilevicz, pela orientação e disponibilidade em me auxiliar de forma acolhedora em todos os momentos que precisei.

Por fim, à Faculdade de Direito da UFRGS, que me proporcionou uma experiência que vai além do conhecimento por si só, me permitindo ver além dos papéis, e entender um pouco melhor as razões e as funções de um jurista em uma sociedade desigual e injusta.

*“Só se vê bem com o coração, o
essencial é invisível aos olhos.”*

(Antoine de Saint-Exupéry)

RESUMO

Este trabalho de conclusão de curso investiga a viabilidade de implantação do Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil, nos termos do artigo 153, inciso VII, da Constituição Federal de 1988, bem como a mora legislativa relacionada à edição de lei reguladora, visto que, para a sua implementação, o legislador constituinte estabeleceu a necessidade de edição de Lei Complementar, e, passados mais de trinta e três anos da promulgação da Constituição Federal, não houve a edição de tal regramento. Neste sentido, inicialmente, expõe-se o contexto histórico e social da tributação do Brasil, a fim de demonstrar a função social ínsita ao Imposto sobre Grandes Fortunas. Adiante, analisa-se, sob a óptica de seus principais aspectos, todos os projetos de lei de instituição do Imposto, até a presente data, apresentados no Congresso Nacional, a fim de observar indícios de sua viabilidade e causas de tão prolongada mora legislativa. Após, delibera-se acerca dos casos internacionais de instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas, e seus congêneres, a fim de entender os motivos que levam ao sucesso e ao fracasso da implementação deste tributo em ordenamentos jurídicos diferentes. Por fim, expõem-se os possíveis aspectos, ou elementos, constitutivos do Imposto, bem como os pontos positivos e negativos de sua instituição, com o condão de trazer referências para sua possível instituição no Brasil.

Palavras-Chave: Imposto Sobre Grandes Fortunas. Função Social Tributária. Justiça Fiscal. Direito Tributário Comparado. Propostas Legislativas. Aspectos Jurídicos Tributários. Tributação Sobre Patrimônio.

ABSTRACT

This course conclusion work investigates the feasibility of implementing the Tax on Great Fortunes in Brazil (Net Wealth Tax), under the terms of article 153, item VII, of the Federal Constitution of 1988, as well as the legislative delay related to the enactment of a regulatory law, since, for its implementation, the constituent legislator established the need to issue a Complementary Law, and, more than thirty-three years after the promulgation of the Federal Constitution, there was no editing of such regulation. In this sense, initially, the historical and social context of taxation in Brazil is exposed, in order to demonstrate the social function inherent to the Tax on Great Fortunes. Below, we analyze, from the perspective of their main aspects, all the bills of tax institution, till this date, presented in the National Congress, to observe indications of their viability and causes of such prolonged legislative delay. Afterwards, it deliberates on the international cases of institution of the Tax on Great Fortunes, and its congeners, in order to understand the reasons that lead to the success and failure of the implementation of this tax in different legal systems. Finally, the possible aspects, or elements, constituting the Tax are exposed, as well as the positive and negative points of its institution, with the purpose of bringing references to its possible institution in Brazil.

Keywords: Wealth Tax. Tax Social Function. Tax Justice. Comparative Tax Law. Legislative Proposals. Tax Legal Aspects. Taxation on Assets.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Última Movimentação PLP 202/1989	27
Figura 2 - §2º do artigo 3º da LPL 202/1989	29
Figura 3 - Alíquotas IGF no PLP 202/1989.....	30
Figura 4 - Tabela de alíquotas PLP 108/1989	31
Figura 5 - Alíquotas do IGF no PLP 218/1990.....	32
Figura 6 - Alíquotas do IGF no PLP 277/2008.....	35
Figura 7 - Maiores Doadores e Fornecedores nas Eleições do Ano 2018	48
Figura 8 - Bancada da Câmara de Deputados no Ano de 2022.....	50
Figura 9 - Evolução das receitas totais dos impostos sobre a riqueza.....	53
Gráfico 1 - Concentração de Renda no Brasil 2019	20
Gráfico 2 - Distribuição de Renda no Brasil 2017.....	20
Gráfico 3 - Riqueza dos 1% Mais Ricos em 2021	21
Gráfico 4 - Receitas dos impostos sobre patrimônio líquido individual na França, Noruega, Espanha e Suíça em 2016	52
Gráfico 5 - Repartição da Tributação sobre a Propriedade nos Países da OCDE	54
Gráfico 6 - Arrecadação e Número de Contribuintes do Imposto Sobre Fortunas na França	58
Gráfico 7 - Arrecadação e Participação nas Receitas do Imposto Sobre Bens Pessoais na Argentina.....	64
Gráfico 8 - Arrecadação e Participação nas Receitas do Imposto Al Patrimonio no Uruguai.....	65

SUMÁRIO

1) INTRODUÇÃO	9
2) CONTEXTO HISTÓRICO E SOCIAL DO IGF	12
2.1) BREVE RESUMO DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL	12
2.2) O TRIBUTO NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO	15
2.3) A FUNÇÃO SOCIAL TRIBUTÁRIA	17
2.4) A FUNÇÃO SOCIAL DO IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS	19
3) POSITIVAÇÃO DO IGF	24
3.1) INTRODUÇÃO DO IGF NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988	24
3.2) PROJETOS DE LEI COMPLEMENTAR DE INSTITUIÇÃO DO IGF	26
3.2.1) PLP 202/1989 e Apensos	28
3.2.2) PLP 277/2008 e Apensos	33
3.2.2.1) PLPs Apresentados até o Ano de 2016 Apensados ao PLP 277/2008 ... 36	
3.2.2.2) PLPs Apresentados entre 2016 e 2022 Apensados ao PLP 277/2008 ... 41	
3.3) OBSERVAÇÕES ACERCA DA PROCRASTINAÇÃO LEGISLATIVA	47
4) O IGF SOB A ÓPTICA DO DIREITO COMPARADO	51
4.1) ANÁLISE DA TAXAÇÃO DE RIQUEZAS EM PAÍSES DA OCDE	51
4.2) CASOS DE INSTITUIÇÃO DE IMPOSTO SOBRE A FORTUNA	56
4.2.1) Alemanha	56
4.2.2) França	57
4.2.3) Espanha	59
4.2.4) Noruega	60
4.2.5) Suíça	61
4.2.6) Índia	61
4.2.7) Holanda (Países Baixos)	62
4.2.8) Argentina	63
4.2.9) Uruguai	65
4.2.10) Colômbia	66
5) ANÁLISE AXIOLÓGICA DO IGF E SUA ESTRUTURA	68
5.1) ASPECTOS JURÍDICOS DO IGF	68
5.1.1) Aspecto Material	68
5.1.2) Aspecto Pessoal	70

5.1.3) Aspecto Temporal	71
5.1.4) Aspecto Espacial	72
5.1.5) Aspecto Quantitativo	73
5.2) ANÁLISE AXIOLÓGICA DO IGF	74
5.2.1) Pontos Contrários à Instituição do Imposto	74
5.2.1.1) Bitributação e <i>Bis In Idem</i>	74
5.2.1.2) Efeitos Negativos Sobre o Empreendedorismo	75
5.2.1.3) Dificuldades na Liquidação do Patrimônio	76
5.2.1.4) Fuga de Capitais e Expatriação Fiscal	76
5.2.1.5) Evasão e Elisão Fiscal	77
5.2.2) Pontos Favoráveis à Instituição do Imposto	79
5.2.2.1) Redução da Desigualdade Social e Promoção da Equidade	79
5.2.2.2) A Riqueza Promove Mais Benefícios do que a Renda	80
5.2.2.3) Incentivo ao Uso Produtivo dos Ativos	81
5.2.2.4) Substituição dos Impostos sobre a Renda e sobre a Herança	82
6) CONCLUSÕES	84
REFERÊNCIAS	88

1) INTRODUÇÃO

A norma previsora da competência da União para instituir o Imposto sobre Grandes Fortunas consta do artigo 153, inciso VII, da Constituição Federal de 1988. Todavia, passados trinta e quatro anos da promulgação da Carta Magna, resta pendente a edição de lei complementar regulamentadora do tributo, a qual é necessária para que a regra constitucional produza efeitos, conforme exigiu-se em seu texto.

Neste contexto, desperta-se a inquietação acerca dos motivos que levam a tão prolongada mora legislativa. No mesmo sentido, surgem dúvidas acerca da viabilidade da instituição do imposto no ordenamento jurídico brasileiro. Haja vista o contexto de ampla desigualdade social no Brasil, a qual será explanada em capítulo específico, a potencialidade do tributo para promover a equidade social e econômica enseja uma ânsia para que sejam sanadas essas inquietudes. À vista disso, este trabalho tem o intuito de analisar o Imposto sobre Grandes Fortunas no caso brasileiro e a viabilidade de sua implementação.

Inicialmente, a partir de uma digressão histórica, busca-se explicar, brevemente, a senda percorrida pelo Direito Tributário no território brasileiro, a fim de demonstrar o papel que a tributação contraiu, ao longo dos séculos, como promotora da equidade social, da justiça fiscal e da erradicação da desigualdade social. Neste aspecto, por fim, buscar-se-á delinear a função social que o Imposto sobre Grandes Fortunas exprime.

A seguir, analisar-se-á as tentativas de regulamentação através de Lei Complementar, conforme exige o texto constitucional, realizadas pelo Congresso Nacional. No capítulo específico, será realizada uma explanação acerca dos principais aspectos do imposto nos Projetos de Lei Complementar apresentados pelos parlamentares ao longo dos últimos trinta e três anos. Por fim, será debatido acerca de possíveis motivos que levam a uma mora legislativa que já supera três décadas.

Haja vista a importância do Direito Comparado, tendo em vista a influência que os ordenamentos jurídicos de diferentes países possuem um sobre os outros, no quarto capítulo, será exposto as experiências internacionais de tributação sobre a riqueza, ou, do congêneres, sobre o patrimônio. Neste tópico da pesquisa, tentar-se-á

identificar fatores que levam ao sucesso e ao fracasso da instituição dos tributos sobre as grandes fortunas, a fim de obter, de forma mais qualificada possível, uma resposta acerca da viabilidade da implementação do imposto previsto no artigo 153, inciso VII, da Constituição Federal de 1988.

Por fim, no último capítulo do desenvolvimento do trabalho, serão expostos, de forma sintética, os aspectos, ou elementos, do Imposto sobre Grandes Fortunas, sob a regência do ordenamento jurídico brasileiro. Também, na mesma oportunidade, depender-se-á a exposição dos pontos contrários e dos favoráveis à instituição do imposto no Brasil.

A conclusão trará uma breve síntese dos temas abordados durante a pesquisa, assim como uma resposta acerca da viabilidade da instituição do tributo no país. Também, indicar-se-ão as conclusões acerca da mora legislativa de mais trinta anos. Outrossim, serão expendidas as limitações de pesquisa identificadas e as possibilidades de continuação deste trabalho.

Como método de pesquisa, utilizar-se-á de pesquisas doutrinárias, tanto de obras brasileiras, como de obras estrangeiras, e, também, da utilização de relatórios produzidos por instituições internacionais relacionadas ao desenvolvimento econômico. Ademais, será realizada a pesquisa e análise legislativa, precipuamente no terceiro capítulo, que tratará dos projetos de lei apresentados no Congresso Nacional. Também, e não menos importante, serão analisadas, além da literatura, algumas notícias acerca da instituição do imposto, mais especificamente no capítulo que trata das experiências internacionais.

Haja vista o prévio conhecimento de casos de sucesso, a exemplo do imposto francês, denominado “Impôt sur les Grandes Fortunes”, e dos bem-sucedidos modelos de social-democracia nórdicos, nos quais há tributação sobre o patrimônio, a hipótese a ser confirmada é de que a viabilidade do Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil é positiva. Do mesmo modo, a confiança despendida no legislador constituinte, que ao elaborar uma constituição, popularmente denominada como “Cidadã”, a qual consagra um modelo de Estado de Bem-Estar Social, o que será explanado em capítulo específico, conduz à mesma hipótese.

Em relação à mora legislativa, supõe-se que influências políticas e econômicas,

principalmente daqueles que serão diretamente afetados pela implementação do imposto, cujo capital econômico é mais vasto, possam ser uma das causas de tal fenômeno. Todavia, buscar-se-á, dentro desta pesquisa, confirmar, ou não, esta hipótese.

Para que se chegue a tais conclusões, se faz necessário conhecer a tributação no Brasil desde o ponto de partida, para que se compreenda o modelo de sistema tributário vigente e se proceda a análise das potenciais funções desempenhadas pelo Imposto sobre Grandes Fortunas em um país tão desigual e tão rico ao mesmo tempo.

2) CONTEXTO HISTÓRICO E SOCIAL DO IGF

2.1) BREVE RESUMO DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL

A tributação no Brasil tem as suas origens na chegada dos europeus ao solo brasileiro, no ano de 1500. Desde o início da exploração portuguesa há registros de práticas tributárias. A atividade exploratória do Pau-Brasil ensejou o surgimento do primeiro tributo do país: o quinto, ou vintena, o qual exigia a entrega da quinta parte de todas as descobertas em solo brasileiro à Coroa Portuguesa (BALTHAZAR, 2006, p.89).

A história do Direito Tributário no Brasil é marcada por um longo período de relações típicas do colonialismo. Durante um período de quase 400 anos, de 1500 até o início do século XIX, os tributos cobrados no país eram dotados de um caráter exploratório, tendo como principal finalidade a manutenção da Coroa Portuguesa e sua nobreza (BALTHAZAR, 2006, p.103). Entretanto, não existiu um sistema tributário propriamente dito durante esse período, dado que as relações entre Portugal e Brasil eram tipicamente coloniais, e não havia comércio e indústrias. (ROSA JR., 1999, p.232)

O período desde a vinda família real ao Brasil em 1808 até a Proclamação da República em 1889, conhecido como Brasil Império, foi marcado por algumas mudanças no paradigma tributário nacional. A ascensão das ideias liberais, oriundas do movimento iluminista, fortemente representado pela Revolução Francesa, fornece a base ideológica para um rompimento das relações descaradamente coloniais entre Portugal e Brasil. Todavia, o que se observa na prática é a manutenção de uma estrutura de poder patrimonialista (BALTHAZAR, 2005, p.59), que se reflete na destinação da receita obtida através da cobrança de impostos, que permaneceu a mesma do período colonial: manutenção da nobreza e da coroa.

Somente a partir do final do século XIX, com a idealização do Estado de Bem-Estar Social, atribuída historicamente ao estadista alemão Otto Von Bismarck, e com o emergente debate acerca dos direitos sociais, de segunda geração, promovido pelas revoluções fabris dos séculos anteriores, que uma noção social de tributação começa a criar suas raízes.

Com a Proclamação da República em 1891, e a promulgação da primeira

Constituição, do mesmo ano, é que há a introdução da noção de tributo com a finalidade de arrecadar recursos para custear as atividades cuja prestação era de competência Estatal (BALTHAZAR, 2006, p. 124). Todavia, a inserção de uma lógica federalista na Carta Constitucional, inspirada na Constituição Norte-Americana, levou a um excesso de autonomia concedido aos Estados, e a uma falta de solidariedade entre os entes políticos. Com isto, pode-se dizer que este período é marcado por uma política tributária falha, visto que ensejou um desamparo da União e o empobrecimento dos Estados (DÓRIA, 1972, p.43).

Apesar da evolução da noção de tributação, nas primeiras décadas do século XX, ocorre um crescimento significativo do déficit orçamentário brasileiro (BALTHAZAR, 2006, p. 131). A Constituição de 1934, inspirada na Carta Magna alemã de Weimar, tentou corrigir as falhas do regime anterior com a criação de uma sistemática mais definida de cobrança dos tributos, concedendo, de forma inédita, aos Municípios a prerrogativa de cobrar alguns tributos privativamente (*Ibidem*, op. cit, p.131). Não obstante ter sido mais democrática formalmente a distribuição das competências tributárias, a Carta de 1934 falhou ao não observar a falta dos instrumentos necessários para os entes políticos colocarem em prática as normas constitucionais (DÓRIA, 1972, p. 86).

O período de vigência da Constituição Polaca (1937) é marcado por um federalismo formal. Apesar das previsões legais da cobrança de impostos privativos por parte da União, Estados e Municípios, o que se nota na prática é a existência de um país unitário, tendo em vista que 52,81% da arrecadação fiscal era destinada à União (BALTHAZAR, 2006, p.134). Os Municípios continuaram padecendo com a falta de instrumentos para materialmente arrecadar os seus devidos tributos. Neste sentido, o comentário de Alcântara Machado (PINTO, 1941, p. 119):

“Tamanha é a concentração das receitas e das despesas públicas entre nós, que, para o estudioso de finanças, o Brasil mais parece um país unitário do que uma Federação. E é isto que explica grande parte dos males de que sofremos. Daí resulta a vida meramente vegetativa da grande maioria dos nossos municípios, que, feridos de paralisia, apodrecem ao sol, incapazes de proverem às suas necessidades elementares.”

No lapso temporal que se inicia com a Carta Magna de 1946 e perdura até o ano de 1967, houve uma série de modificações no sistema tributário brasileiro. Inicialmente, nota-se uma tentativa de descentralização financeira, fortalecendo os

Municípios em suas finanças. Ademais, percebe-se uma maior definição de conceitos na sistemática tributária, de modo que os impostos adquirem uma classificação jurídica e ocorre a definição das espécies de tributos. Conforme leciona professor Ubaldo Cesar Balthazar (2006), ao fim deste período, ocorre uma reunião das bases econômico-tributárias em 4 grupos: comércio exterior, patrimônio e renda, produção e circulação, e impostos especiais. Tal distinção é relevante, haja vista que a presente pesquisa se ocupará de analisar um imposto que ocupa o segundo desses grupos.

O último sistema constitucional antes do atual, foi implementado no ano de 1967, durante o período da Ditadura Militar. O contexto de manutenção do controle político pelo poder ditatorial, durante a vigência da Constituição de 1967, levou, inevitavelmente, a uma redução drástica das autonomias locais, e a inclusão de um sistema de federalismo cooperativo (MELO, 1975, p. 33). Tal sistemática cooperativista propiciou a execução de inúmeras obras públicas federais, visto que a União avocava para si boa parte da receita tributária dos Estados e Municípios. Neste meandro, ao fim do período ditatorial, durante a década de 1980, nota-se um esforço político para a correção dessas anomalias fiscais, a fim de reduzir o déficit orçamentário das entidades políticas internas (BALTHAZAR, 2006, p. 146).

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, não obstante tenha ocorrido uma manutenção formal de muitos aspectos do modelo tributário anterior, há a inserção de uma série de princípios que servirão de guia para interpretação e aplicação das normas tributárias. Apesar da conservação de um modelo de tributação que favorece a União sobre os Estados e Municípios, a Carta Cidadã, sob forte influência neoconstitucionalista, estabelece um Estado Democrático de Direito com uma atuação estatal positiva no sentido reduzir as desigualdades sociais, tendo como um de seus princípios basilares a Dignidade da Pessoa Humana.

Neste sentido, o constituinte inseriu no artigo 153 da CF/88, dentro da competência tributária da União, o Imposto Sobre Grandes Fortunas, uma novidade no Brasil. A opção pela inserção deste tributo no ordenamento legal demonstra a evolução da noção de tributação, a qual passou de um modelo exploratório, durante o regime colonial, para um sistema tributário que observa os princípios constitucionais em sua sistemática de redução contrastes sociais. Tal imposto, na Assembleia Constituinte de 1988, é previsto como um mecanismo de distribuição de renda,

demonstrando a proposta de uma política tributária promotora do Bem-Estar Social (MARIZ, 2006, p.265). Todavia, como será explanado adiante, até hoje não houve a implementação desse tributo.

Portanto, nota-se uma clara evolução na tributação brasileira nos últimos 5 séculos. Passou-se de um modelo exploratório, típico de uma relação colonial, destinado à manutenção de nobrezas, a um modelo neoconstitucional, cujas normas tributárias devem prestar observância às normas constitucionais, de modo a promover a existência de um Estado garantidor de direitos.

2.2) O TRIBUTO NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

Como foi visto, a noção de tributação evoluiu no decorrer do tempo. No recorte histórico do capítulo anterior, a tributação já era concebida como uma forma de arrecadação de recursos, por parte do Estado, a fim de custear seus empreendimentos. Mais recentemente, a partir do século XX, nota-se a inserção do interesse público como finalidade desta atividade.

Neste meandro, haja vista a influência do movimento positivista, ocorre a definição legal de uma relação tributária, como uma relação jurídica, e não mais de mera imposição do poder estatal, com positivação de hipótese de incidência, sujeito ativo, sujeito passivo, base de cálculo e alíquota (MAMEDE, 2018).

A definição atual de tributo, constante do art. 3º do Código Tributário Nacional, foi brilhantemente traduzida por Mamede (2018):

“Em outras palavras, o tributo constitui-se em uma obrigação de dar, a qual se atribui ao sujeito ativo (no caso, o Estado ou Fisco) o direito de exigir do sujeito passivo (contribuinte ou responsável), quando realizado o fato descrito como hipótese de incidência e desde que não constitua sanção de ato ilícito, a prestação em dinheiro, compulsoriamente (...) Ademais, o tributo é cobrado mediante atividade administrativa vinculada aos limites da lei, não havendo discricionariedade para sua exigência pelo Fisco.”

Além das regras prescritas no CTN para a cobrança do tributo - a ocorrência do fato gerador (hipótese de incidência); a não constituição de sanção por ilícito; e a cobrança por atividade administrativa vinculada -, no ordenamento jurídico atual há que se observar os princípios, normas de caráter aberto, na aplicação das previsões legais.

Dado o conceito de tributo, a Constituição Federal de 1988 dividiu-o em cinco espécies: impostos; taxas; contribuições de melhoria; empréstimos compulsórios e contribuições especiais.

As taxas têm como fato gerador o regular exercício do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição, conforme o CTN (BRASIL, 1966, art. 77), podendo ser instituída por todos os entes políticos (BRASIL, 1988, art. 145, II).

As contribuições de melhoria são uma forma de remuneração do Estado pela realização de obras públicas, possuindo como requisito indispensável a valorização de imóveis particulares em decorrência desses empreendimentos públicos (MAMEDE, 2018). Assim como as taxas, podem ser instituídas pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios (BRASIL, 1988, art. 145, III).

Em relação aos empréstimos compulsórios, nas palavras de BECKER (1963, p. 418):

“O empréstimo compulsório é o dever de prestação pecuniária, não voluntariamente desejada, que o Estado impõe, mediante regra jurídica, a determinadas pessoas que realizam determinados fatos (exemplo: pagamento de imposto de renda), o se encontram em determinados estados de fato (solteiros, ou casados sem filhos), correlacionando a efetivação daquela prestação pecuniária com a sua posterior devolução, por parte do Estado à mesma pessoa.”

Tal tributo sofre de fortes divergências doutrinárias em sua interpretação. Grande parte da doutrina, inclusive o supracitado Alfredo Augusto Becker, o considera com a natureza jurídica semelhante à de um imposto. Não obstante as dissensões sobre o tema, a implementação desta espécie tributária depende da edição de Lei Complementar e da vinculação dos recursos arrecadados à despesa que fundamentou a sua instituição (BRASIL, 1988, art. 148).

No que tange às contribuições especiais, há uma subdivisão em três subespécies: as contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE's), as contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas, e as contribuições de seguridade social. Respectivamente, as primeiras servem como um instrumento estatal de mediação na economia nacional. As segundas caracterizam-se como a contraprestação que se deve em razão da assistência prestada pelo Estado a

determinado grupo da sociedade, da qual decorra benefício especial para o cidadão pertencente a esse grupo (TORRES, 2007, p. 557). Já as últimas, visam ao financiamento do sistema de seguridade social, previsto no Título VIII, Capítulo II da Carta Magna, dispondo-se a assegurar os direitos sociais relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

Acerca dos impostos, espécie que é objeto central deste trabalho, pode ser definido, nos termos do Código Tributário Nacional, em seu artigo 16, como o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. Ou seja, a regra jurídica tributária que instituir como base de cálculo um fato lícito qualquer, que não seja um serviço estatal ou coisa estatal, criará um imposto (BECKER, 1963, P. 405).

Portanto, pode-se entender que, no Brasil, as espécies tributárias dividem-se em cinco, de modo que os impostos não exigem contraprestação por parte do Estado, tendo como base de cálculo um fato lícito qualquer, que não seja um serviço estatal ou coisa estatal. Como está inserido em seu nome, o Imposto Sobre Grandes Fortunas enquadra-se nessa categoria.

2.3) A FUNÇÃO SOCIAL TRIBUTÁRIA

Como já exposto acima, a tributação está diretamente relacionada à ideia de obtenção estatal de recursos para a consecução de seus objetivos. Dito isso, a função do Estado, como bem preceitua Dallari (2005, p. 108), como sociedade política, tem um fim geral constituindo-se em meio instrumental para que os indivíduos e as demais sociedades possam atingir seus respectivos fins particulares. Ou seja, nessa concepção contemporânea, o Estado deve atuar como um garantidor de direitos e facilitador da vida privada, alçando-se sempre à consecução do bem comum.

Para que o Estado consiga agir em prol do bem comum, objetivo final da atividade estatal, são necessários recursos para isso. Neste meandro, a tributação surge como atividade meio, propiciando o levantamento de receita para a posterior prestação de serviços públicos à população (MAMEDE, 2018, p. 421). A simples ideia de tributação como forma de arrecadação financeira pelo Estado, é conhecida como a *função fiscal* da atividade tributária.

Entretanto, dado o modelo vigente de Estado Social, o tributo é entendido como um meio para efetivação de uma justiça distributiva, proporcionando uma forma de o Estado agir em prol da distribuição de renda. (LEONETTI, 2003). Esta faceta da atividade tributária, pode ser chamada de uma *função extrafiscal*, ou mais apropriadamente, *função social*. Como ensina MAMEDE (2018, p. 430):

“(...) o tributo não possui apenas uma função fiscal, mas também recebe outra função constitucional, a função social, *detendo a possibilidade de equilibrar as relações sociais, por meio de uma tributação sedimentada na equidade e na justiça fiscal cujo principal objetivo, mas não o único, é amparar o Estado de recursos financeiros suficientes para tentar reduzir ou minimizar as desigualdades sociais tão evidentes em vários países no mundo.*”

Ou seja, na *função extrafiscal* do tributo, observa-se uma intervenção do Estado na economia, a fim de balancear as relações econômico-sociais entres os cidadãos. Isto vai ao encontro dos Objetivos Fundamentais previstos na Carta Magna brasileira de 1988, visto que esta forma de justiça distributiva busca a promoção de uma sociedade igualitária, a redução das desigualdades sociais e o desenvolvimento nacional.

Todavia, com o condão de entender-se a sistemática envolvida, o contrapeso constitucional dessa justiça distributiva é o próprio fundamento constitucional da livre iniciativa. Deve-se buscar um equilíbrio entre a distribuição de renda e a promoção de um ambiente econômico saudável, para que não ocorra a disfunção da atividade fiscal, com a redução de empregos e de renda. Ademais, há que se observar sempre a finalidade da *função social* da tributação, seja ela o bem comum, tendo-se como vetor as normas constitucionais.

Dito isso, as espécies tributárias que se movimentam a favor da extra fiscalidade são as CIDE's, contribuições de seguridade social e alguns impostos. As primeiras, como o próprio nome diz, buscam intervir no domínio econômico, tendo como exemplo à CIDE combustível, prevista na Constituição Federal (BRASIL, 1988, art. 177). Já as contribuições à seguridade social são direcionadas à promoção dos direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social (BRASIL, 1988, art. 194).

No que diz respeito à utilização dos impostos como instrumento para à função social tributária, pode-se observar uma maior liberdade estatal para atuar, haja vista a sua natureza jurídica. No atual ordenamento jurídico, existem alguns impostos que

cumprem com este encargo, como por exemplo o Imposto sobre Exportação e o Imposto sobre Importação, que buscam regular o mercado, de forma a garantir o desenvolvimento nacional.

Neste diapasão, o Imposto sobre Grandes Fortunas se imiscui, não apenas de angariar recursos, cumprindo a função fiscal da tributação, mas, principalmente, de cumprir com a função social, objetivando uma redistribuição de riquezas na sociedade. Conforme preceitua MAMEDE (2018, p.503):

O Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), (...), quando de sua instituição e regulamentação, também poderá objetivar, além de sua função arrecadatória (fiscal), uma função social, tendo em vista que a incidência constitucional do imposto, que são as grandes fortunas, pode viabilizar a consecução de uma almejada justiça social, ao se redistribuir riquezas, por exemplo.

Sob essa fundamentação, fica evidente que a arrecadação de recursos por parte do Estado está longe de ser um fim em si própria. No contexto de Estado Social, haja vista a interpretação sistemática das normas constitucionais brasileiras, a tributação tem o condão de exercer um papel social, a fim de alcançar, na maior medida do possível, o bem comum da sociedade.

2.4) A FUNÇÃO SOCIAL DO IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS

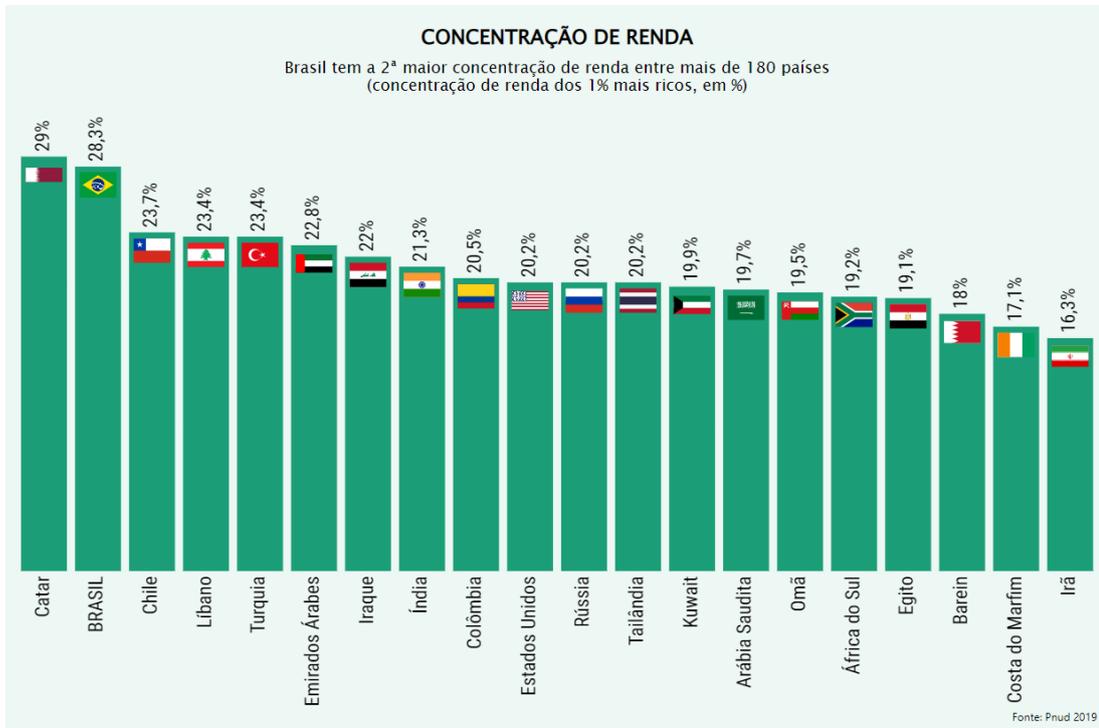
O Imposto sobre Grandes Fortunas está previsto no artigo 153, em seu inciso VII, nos seguintes termos: “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...) VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.”. Portanto, trata-se de uma norma constitucional de eficácia limitada (DA SILVA, 1982), dependendo de lei complementar para ser instituída.

Conforme exposto no capítulo anterior, existe uma sistemática constitucional que deve ser observada na interpretação dos textos normativos. Neste meandro, dado o contexto de grande desigualdade social no Brasil, o IGF surge como uma alternativa à atuação positiva estatal para regular as relações socioeconômicas.

A implantação do IGF se justifica de várias formas, quando analisamos o cenário atual socioeconômico brasileiro. Conforme fica evidenciado no gráfico a seguir, o Brasil, dentre 180 países, ocupa a segunda colocação no índice de concentração

de renda, ficando apenas atrás do Catar:

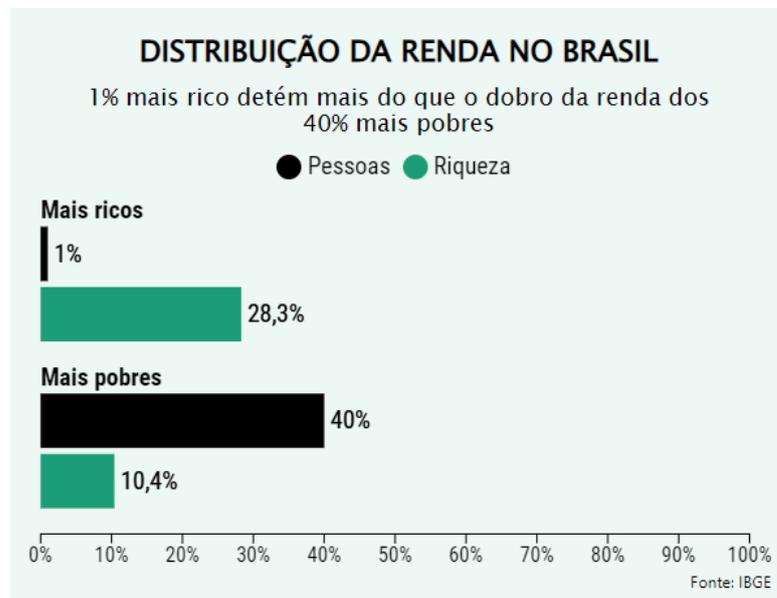
Gráfico 1 - Concentração de Renda no Brasil 2019



Fonte: PNUD 2019

Não obstante isso, enquanto a faixa populacional corresponde aos 1% mais ricos concentra 28,3% da renda brasileira, os 40% mais pobres detêm, apenas, 10,4% dos rendimentos no Brasil (PESQUISA, 2017):

Gráfico 2 - Distribuição de Renda no Brasil 2017



Fonte: IBGE (PNAD)

Ademais, conforme levantamento realizado pelo banco *Credit Suisse*, no Relatório de Riqueza Global de 2021 (SHORROCKS et. al., 2021), com a utilização do coeficiente Gini - que mede o grau de concentração de renda em determinado grupo, e aponta a diferença entre os rendimentos dos mais pobres e dos mais ricos, variando de um a cem -, constatou-se que a população mais rica brasileira, correspondente à 1% do total dos habitantes, detém 49,6% da riqueza no Brasil:

Gráfico 3 - Riqueza dos 1% Mais Ricos em 2021

	Gini coefficient						Wealth share of top 1%					
	2000	2005	2010	2015	2019	2020	2000	2005	2010	2015	2019	2020
Brazil	84.7	82.8	82.2	88.7	88.2	89	44.2	45.1	40.5	48.6	46.9	49.6
China	59.9	63.6	69.8	71.1	69.7	70.4	20.9	24.3	31.4	31.5	29	30.6
France	69.7	67	69.9	70	69.9	70	25.7	21.1	21.1	22.5	22.4	22.1
Germany	81.2	82.7	77.5	79.3	77.9	77.9	29.3	30.5	25.9	32.3	29.4	29.1
India	74.7	81	82.1	83.3	82	82.3	33.5	42.2	41.6	42.5	39.5	40.5
Italy	60.1	59.5	63	67.1	66.4	66.5	22.1	18.3	17.3	22.8	21.8	22.2
Japan	64.7	63.2	62.5	63.5	64.2	64.4	20.6	19.1	16.9	18.2	17.8	18.2
Russia	84.7	87.2	90	89.5	87.3	87.8	54.3	60.3	62.6	63	57.1	58.2
United Kingdom	70.7	67.7	69.2	73.1	71.4	71.7	22.5	20.8	23.8	25.2	22.4	23.1
United States	80.6	81.1	84	84.9	85.1	85	32.8	32.7	33.3	34.9	35	35.3

Source: James Davies, Rodrigo Lluberas and Anthony Shorrocks, Credit Suisse Global Wealth Databook 2021

Fonte: Credit Suisse Global Wealth Databook 2021

Dito isso, esses números despertam algumas reflexões. O que justificaria 1% da população deter cerca de metade da riqueza no Brasil, principalmente num contexto que se observa um aumento no nível de desigualdade social e crescimento da fome no país. Segundo pesquisa realizada pela Rede PENSSAN em 2022, nos últimos 2 anos, observou-se um aumento percentual de 9% para 15,2% da população sob insegurança alimentar grave, representando uma progressão de 19,1 milhões para 33,1 milhões de pessoas em situação de fome, no período de 1 ano e 4 meses (PENSSAN, 2021).

Dado o exacerbado acúmulo de capital exposto acima, o Imposto sobre Grandes Fortunas, mostra-se como uma forma de o Estado buscar corrigir, ou pelo menos amenizar, estas disfunções socioeconômicas. Não obstante os efeitos escancarados dessa concentração de riqueza, como por exemplo os dados acerca do crescimento da fome, a ideia de taxaço de riquezas causa conflitos e dissensos na

sociedade, tendo em vista a cultura capitalista vigente, voltada para a hipótese da meritocracia.

Um dos argumentos levantados por aqueles que são contra o IGF é que o tributo violaria o princípio da igualdade. Todavia, como descreveu BROWNLEE (2018), são 3 argumentos principais que fundamentam a taxaçoão de riquezas: poder de compra, tratamento equalitário, argumentos compensatórios. No que diz respeito ao poder de compra, o exemplo dado pelo autor é que, para alguém que ganha 1 milhão de dólares mensais, o pagamento de uma taxa sobre a sua renda, por exemplo de 5%, tem muito menos impacto do que para uma pessoa que recebe 3 mil dólares por mês. Tratamento equalitário se confunde com o nosso princípio da igualdade material, em que se deve tratar os iguais de forma igual e os desiguais de forma desigual, na medida de suas desigualdades. Chama-se atenção aos últimos argumentos.

Os argumentos compensatórios são explicados da seguinte maneira pelo autor (*Ibidem, op. cit., p. 5*) (tradução nossa):

“Isso acontece quando fica claro que tributar mais os ricos do que os demais serve para corrigir ou compensar alguma outra desigualdade na ação do governo. Os argumentos compensatórios são mais prováveis de surgir nas democracias precisamente porque a própria ideia de democracia é que os cidadãos devem ser tratados como iguais. Se os ricos foram privilegiados por alguma intervenção governamental enquanto outros não, então é justo que sejam tributados mais pesadamente para compensar essa vantagem. Simetricamente, se o estado pediu que outros se sacrificassem enquanto os ricos não arcassem com o mesmo ônus, então, novamente, a tributação dos ricos pode compensar.”¹

Por conseguinte, pode-se perceber que este viés compensatório da tributação de riquezas, defendido por BROWNLEE (2018, p.6), justifica e se encaixa perfeitamente ao ordenamento jurídico brasileiro, indo ao encontro da promoção de uma justiça social, de acordo com os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil.

No decorrer do trabalho serão apresentadas as dificuldades, óbices e desafios

¹ Trecho original: “This happens when it is clear that taxing the rich more heavily than the rest serves to correct or compensate for some other inequality in government action. Compensatory arguments are most likely to emerge in democracies precisely because the very idea of democracy is that citizens should be treated as equals. If the rich have been privileged by some government intervention while others have not, then it is fair that they should be taxed more heavily to compensate for this advantage. Symmetrically, if the state has asked others to sacrifice while the rich have not borne the same burden, then again taxation of the rich can compensate.”

que a implantação do IGF enseja, tanto social, quanto política e juridicamente. Todavia, com supedâneo nos dados apresentados acima, a instituição e regulamentação do IGF, reafirmaria os princípios de justiça e solidariedade social, nos quais está assentada a ordem jurídico-política do País, de modo que seus recursos corretamente canalizados para investimentos públicos, tais como saúde ou educação, por exemplo, contribuiria para reduzir a grave desigualdade social que assola o Brasil (MAMEDE, 2018).

3) POSITIVAÇÃO DO IGF

3.1) INTRODUÇÃO DO IGF NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

A introdução do IGF como norma constitucional brasileira começou a ser discutida nos anos que antecederam a Assembleia Constituinte de 1988 (MOTA, 2010). Conforme menciona FERNANDES (2005, p.15), a Comissão Provisória de Estudos Constitucionais, criada pelo Decreto nº 91.450, de 18 de julho de 1985, previu a criação de um imposto sobre bens móveis de caráter suntuário. Este tributo tinha como inspiração o modelo espanhol de tributação de riquezas, que era conhecido como “imposto sobre o luxo”.

Durante os anos de 1985 e 1986, trabalhos intitulados “Estudos para a Reforma Tributária” foram coordenados por Sulamis Dain, em uma atividade conjunta e contínua da Secretaria de Planejamento da Presidência da República (SEPLAN-PR) e do Instituto de Planejamento Econômico e Social (INPES), sendo publicados em março de 1987, sob a então coordenação de Fernando Rezende (MOTA, 2010, p.57). Esse projeto, entregue à Assembleia Nacional Constituinte como um “Anteprojeto do Capítulo Tributário da Constituição”, propôs aos legisladores a criação de um Imposto Geral sobre o Patrimônio Líquido das Pessoas Físicas (IPL), cobrado anual e permanentemente, cuja competência era exclusiva da União (INPES, 1987b, p.9).

Todavia, a Constituinte de 1988 não partiu de um texto-base, nos termos do que premeditou o presidente Tancredo Neves, que foi eleito em janeiro de 1985 (LEONETTI, 1999). O processo de elaboração constitucional abarcou a realização de uma série de audiências públicas, de modo a incluir, democraticamente, o povo no processo de tomada de decisões. O resultado destas consultas populares passou, posteriormente, pelo crivo de comissões especializadas em cada área, e, por fim, pela votação do plenário da Constituinte (AMED; NEGREIROS, 2000).

No processo de elaboração da Constituição de 1988, havia, dentre outras 24, a Comissão de Tributação, Orçamento e Finanças, cuja finalidade era apresentar, quando fosse instalado o plenário da Assembleia Constituinte, um projeto do Sistema Tributário. Após todo processo explanado acima, foi apresentada a essa comissão especializada na formulação das normas tributárias um projeto de emenda para a criação do supramencionado “Imposto sobre o Patrimônio Líquido das Pessoas

Físicas”. Entretanto, ao fim do processo, a emenda que restou aprovada utilizou-se da denominação “Imposto Sobre Grandes Fortunas”, inspirado no seu homônimo, importado do sistema tributário francês, “*Sur Les Grandes Fortunes*” (VILELA; GIFFONI, 1987).

O deputado constituinte a quem se atribui a “*paternidade*” do IGF é o deputado federal da Paraíba, Antônio Mariz. Durante o processo constituinte, o congressista defendeu a implantação deste tributo, conforme transcreveu SZKLAROWSKY (1989b, p.13):

“(…) que esse dispositivo visa a corrigir graves disparidades econômicas entre pessoas e classes sociais, que a função extrafiscal da tributação pode reduzir injustiças provocadas pela obtenção e acúmulo de grandes fortunas, muitas vezes decorrentes até da sonegação de impostos pelo beneficiário ou por seus ancestrais, que a tributação normal dos rendimentos ou mesmo das heranças e doações nem sempre são suficientes para produzir as correções desejáveis, que daí a necessidade de novo imposto que alcance as situações anormais de riqueza acumulada e não produtiva.”

Apesar de ter gerado muitas controvérsias entre os constituintes quando da votação da emenda, com quarenta e sete votos favoráveis, e trinta e sete contrários, a inclusão do IGF, no projeto que seria apresentado pela comissão responsável pelo capítulo tributário da Constituição Federal, foi aprovada (SISTEMATIZAÇÃO, 1987).

Ao explicar o porquê do imposto sugerido ser sobre grandes fortunas, e não sobre o patrimônio líquido, conforme os projetos iniciais, o deputado Antônio Mariz declarou o seguinte, conforme transcreve MOTA (2010, p. 63):

“Preferi propor a criação do imposto sobre as grandes fortunas e não sobre o patrimônio líquido, porque essa denominação vale por si mesma para que incida sobre a faixa patrimonial mais elevada. O imposto, se incidisse apenas sobre o patrimônio líquido, poderia levar às mesmas distorções do Imposto de Renda, que recai muito mais sobre os ganhos dos assalariados e dos trabalhadores autônomos”.

No plenário da Assembleia Constituinte, em 14 de abril de 1988, o Imposto Sobre Grandes Fortunas foi aprovado com 308 votos favoráveis e 84 contrários. A votação da inclusão do tributo como norma constitucional contou com uma atuação marcante do deputado paraibano na deliberação perante o plenário (ARAÚJO, 1996). Posteriormente, no segundo turno de votações da Constituinte, a instituição do imposto foi ratificada, apesar de fortes pressões contrárias por parte, principalmente, das bancadas conservadoras e dos estados menos desenvolvidos (MAGALHÃES,

1988).

Portanto, encerrados os trabalhos da Assembleia Constituinte, com a promulgação da Constituição Cidadã, em 5 de outubro de 1988, no artigo 153, inciso VII, foi constituída a competência de a “União instituir impostos sobre grandes fortunas, nos termos da lei complementar”. Como pode-se perceber, apesar do caráter social e extrafiscal deste imposto, a sua aplicabilidade, enquanto norma constitucional, foi limitada à criação de lei complementar regulamentadora (DA SILVA, 1982).

Dito isso, a efetividade da norma restou prejudicada, pois não pôde ser aplicada positivamente na realidade fática, visto que não houve, até então, passados 33 anos da promulgação da Constituição Federal, a criação da lei complementar a que se refere o artigo. Neste sentido, serão analisados, a seguir, os projetos de lei propostos no Congresso Nacional com o intuito de dar efetividade à norma previsora do Imposto Sobre Grandes Fortunas.

3.2) PROJETOS DE LEI COMPLEMENTAR DE INSTITUIÇÃO DO IGF

Em pesquisa realizada no site da Câmara dos Deputados, foram encontrados 44 (quarenta e quatro) Projetos de Lei Complementar (PLP) relacionados à regulamentação do IGF. Esses projetos podem dividir-se em 3 grupos: arquivados, prontos para pauta e tramitando em conjunto.

Os projetos já arquivados são os seguintes: PLP 77/1991, PLP 70/1991 e PLP 193/1994, os quais tinham como objetivo a conceituação e instituição do Imposto Sobre Grandes Fortunas. Além desses, encontra-se arquivado o PLP 112/2020, que propunha a criação de Empréstimo Compulsório incidente sobre Grandes Fortunas, nos termos do inciso I do art. 148 da Constituição Federal, que financiará necessidades de proteção social decorrentes do Covid-19. Como já explicitado acima, a Constituição prevê a taxaçoão de grandes fortunas sobre a forma de imposto, motivo pelo qual não seguiu adiante tal proposição. Também, foi arquivado o PLP 112/2020, cujo objeto não se relaciona diretamente com o tema aqui debatido, tendo utilizado o IGF apenas na fundamentação da proposta apresentada.

Os outros dois grupos propostos no parágrafo inicial confundem-se na sua discriminação, haja vista que os dois Projetos de Lei Complementar que estão prontos

para pauta no Plenário, carregam apensados a si, os demais. A primeira proposta – e mais antiga – de regulamentação e instituição do IGF pronta para a deliberação do plenário, o PLP 202/1989, foi apresentada pelo então Senador Fernando Henrique Cardoso - PSDB/SP – na data de 12 de dezembro de 1989, e tem apensados a si o PLP 108/1989 (1), o PLP 208/1989, o PLP 218/1990 e o PLP 268/1990. Todavia, o processo legislativo relacionado a esta proposição está parado desde 06 de dezembro de 2000, conforme consta do site da Câmara dos Deputados:

Figura 1 - Última Movimentação PLP 202/1989

Última Ação Legislativa ▾

Data	Ação
06/12/2000	Plenário (PLEN) LEITURA E PUBLICAÇÃO DOS PARECERES DA CCJR E CFT AO PROJETO E ÀS EMENDAS DE PLENÁRIO. PRONTO PARA A ORDEM DO DIA. PLP 202-C/89).

Fonte: Site da Câmara dos Deputados² .

O segundo projeto que se encontra pronto para deliberação do plenário da Câmara de Deputados é o PLP 277/2008, cuja autoria é dos congressistas Luciana Genro (PSOL/RS), Chico Alencar (PSOL/RJ) e Ivan Valente (PSOL/SP), e tem como objeto a regulamentação do inciso VII, do art. 153 da Constituição Federal. Apensados a esse, estão os seguinte Projetos de Lei Complementar: PLP 26/2011, PLP 62/2011 (1), PLP 9/2019, PLP 130/2012, PLP 48/2011, PLP 2/2015, PLP 6/2015 (1), PLP 121/2021, PLP 10/2015, PLP 11/2015, PLP 281/2016, PLP 294/2016, PLP 302/2016, PLP 324/2016, PLP 335/2016, PLP 205/2019, PLP 239/2019, PLP 59/2020, PLP 63/2020 (1), PLP 201/2020, PLP 77/2020, PLP 82/2020, PLP 88/2020, PLP 95/2020, PLP 103/2020, PLP 123/2020, PLP 188/2020, PLP 193/2020, PLP 215/2020, PLP 268/2020, PLP 190/2020, PLP 130/2021 (1) e PLP 74/2022. Este grupo de projetos, sob a vanguarda da proposta apresentadas em 2008, encontra-se sujeito à apreciação pelo Plenário da Câmara, com prioridade de tramitação, desde 20 de setembro de 2012.

Além destes Projetos de Lei Complementar citados acima, também foi proposto,

² BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar nº 202, de 14 de dezembro de 1989. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=21594>>. Acesso em: 13 jul. 2022

em 09 de abril de 2008, pelo Senador Paulo Paim (PT/RS), o Projeto de Lei do Senado nº 128, de 2008, cujo objeto era a instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas, de que trata o art. 153, inciso VII, da Constituição Federal e outras providências. Todavia, tal intento legislativo restou frustrado, visto que foi rejeitado pela Casa Iniciadora (Senado Federal) e arquivado em 19 de março de 2010³.

3.2.1) PLP 202/1989 e Apensos

O Projeto de Lei Complementar nº 202 de 14 de dezembro de 1989, de autoria do então Senador Fernando Henrique Cardoso, foi publicado no Diário do Congresso Nacional nº 176⁴, e tinha como intento a regulamentação da tributação sobre grandes fortunas, nos termos do artigo 153, inciso VII, da Constituição Federal de 1988. A proposição legislativa foi apresentada, na ocasião, às Comissões de Constituição e Justiça e Redação, e de Finanças, visto que, anteriormente, enquanto Projeto de Lei do Senado nº162/1989, havia sido aprovado pelo crivo da Comissão de Assuntos Econômicos do Senado.

Em seu artigo 1º, previa a instituição de fato gerador do tributo a “titularidade, em 1º de janeiro de cada ano, de fortuna superior à NCz\$ 2.000.000,00 (dois milhões de cruzados novos), expressos em moeda de poder aquisitivo de 1º de fevereiro de 1989” (BRASIL, 1989a). Como contribuintes do imposto, no artigo 2º, constavam as pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil.

A conceituação de fortuna, para fins de aplicação da lei, nos termos artigo 3º do seu projeto, era “o conjunto de todos os bens, situados no País ou no exterior, que integrem o patrimônio do contribuinte, com as exclusões de que trata o § 2º deste artigo” (*Ibidem, op. cit.*, 1989a). Os cônjuges seriam tributados pela titularidade do patrimônio individual, e, se fosse o caso, pela metade do patrimônio comum. No mesmo artigo, foram determinadas algumas exclusões do conceito de patrimônio para

³ BRASIL. Congresso Nacional. Projeto de Lei do Senado nº 128, de 2008 (Complementar). Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/84527>>. Acesso em 13 de julho de 2022.

⁴ BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar nº 202, de 14 de dezembro de 1989. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=21594>>. Acesso em 15 jul. 2022.

fins de aplicação da lei, conforme pode-se ver abaixo:

Figura 2 - §2º do artigo 3º da LPL 202/1989

§ 2º Serão excluídos do patrimônio, para efeito de determinar a fortuna sujeita ao imposto:

- a)** o imóvel de residência do contribuinte, até o valor de NCz\$ 500.000,00 (quinhentos mil cruzados novos);
- b)** os instrumentos utilizados pelo contribuinte em atividades de que decorram rendimentos do trabalho assalariado ou autônomo, até o valor de NCz\$ 1.200.000,00 (um milhão e duzentos mil cruzados novos);
- c)** os objetos de antigüidade, arte ou coleção, nas condições e percentagens fixadas em lei;
- d)** investimentos na infra-estrutura ferroviária, rodoviária e portuária, energia elétrica e comunicações, nos termos da lei; e
- e)** outros bens cuja posse ou utilização seja considerada pela lei de alta relevância social, econômica ou ecológica.

Fonte: Diário do Congresso Nacional. 14 dez. de 1989.

Como base de cálculo do tributo, o artigo 4º previa “o valor do conjunto dos bens que compõem a fortuna, diminuído das obrigações pecuniárias do contribuinte, exceto as contraídas para a aquisição de bens excluídos”, listados na figura 2. O critério de avaliação dos bens imóveis se daria pela base de cálculo do imposto territorial ou predial, rural ou urbano, ou, se situados no exterior, pelo custo aquisitivo. Já os créditos pecuniários sujeitos a correção monetária, pelo valor atualizado, enquanto, como regra geral, restou estabelecido o critério do valor de aquisição para os demais bens (*Ibidem, op. cit.*, 1989a).

Ademais, o imposto possuía um caráter progressivo, de modo que delimitava alíquotas específicas a cada fato gerador tributário, na tentativa de dar um tratamento diferenciado de acordo com a capacidade contributiva do agente. Conforme exposto na figura 3, o imposto impunha 5 alíquotas distintas, que variavam de 0,3 % até 1%. O valor patrimonial que se enquadrasse em cada “classe” - utilizando a expressão da própria lei - de alíquota corresponderia a uma parcela, de modo que o montante devido compreenderia à soma dessas parcelas.

Não obstante as alíquotas relativamente baixas, tendo em vista o fato gerador, o legislador previa uma série de deduções sobre o montante devido, de modo que o

contribuinte poderia deduzir (*Ibidem, op. cit., 1989a*):

“(...) o imposto de renda e respectivo adicional cobrado pelo Estado que tiver incidido sobre os seguintes rendimentos por ele auferidos no exercício findo: de aplicações financeiras, de exploração de atividades agropastoris, aluguéis e royalties, lucros distribuídos por pessoas jurídicas e ganhos de capital.”

Figura 3 - Alíquotas IGF no PLP 202/1989

Art. 5º O imposto incidirá às seguintes alíquotas:	
Classe de valor do patrimônio	Alíquota
até NCz\$ 2.000.000,00	isento
mais de NCz\$ 2.000.000,00	
até NCz\$ 4.000.000,00	0,3%
mais de NCz\$ 4.000.000,00	
até NCz\$ 6.000.000,00	0,5%
mais de NCz\$ 6.000.000,00	
até NCz\$ 8.000.000,00	0,7%
mais de NCz\$ 8.000.000,00	1%

Fonte: Diário do Congresso Nacional. 14 dez. de 1989.

Por fim, a forma de lançamento do imposto seria através de declaração do contribuinte, onde deveria discriminar todos os bens do seu patrimônio com os respectivos valores. Em caso de omissão na declaração, ter-se-ia a presunção relativa de aquisição do bem com proventos relativos à sonegação de rendimentos ao imposto sobre a renda, conforme artigo 6º da lei em pauta.

Apensado ao PLP nº 202/1989, está o PLP 108/1989, de autoria do então Deputado Juarez Marques Batista (PSDB/MS), publicado no Diário do Congresso Nacional em 26 de fevereiro de 1991. Diferia-se do projeto principal na faixa de isenção do imposto, visto que considerava grande fortuna os patrimônios que ultrapassassem o equivalente a 2.999.999 Bônus do Tesouro Nacional (BTN), conforme o parágrafo único do seu artigo 1º (BRASIL, 1989b).

Além da diferenciação na desoneração do tributo, as alíquotas eram distintas da proposta do Senador Fernando Henrique Cardoso, de forma que, variavam de 1% a 4%. Todavia, pode-se perceber que se manteve o caráter progressivo do imposto, nos moldes do exposto na figura 4. Outra característica interessante deste projeto, é que, nos termos do seu artigo 5º, a autoridade administrativa lançadora possuía a prerrogativa de arbitrar o valor do bem do contribuinte, quando notória a má-fé, ou

quando fosse evidente a incompatibilidade entre os valores declarados e os de mercado (*Ibidem, op. cit., 1989b*).

Figura 4 - Tabela de alíquotas PLP 108/1989

TABELA A QUE SE REFERE O ART. 2º DO PROJ. DE LEI Nº 108 DE 1989.

Classe de discriminação dos bens	Base de Cálculo progressiva em BTR	Alíquota progressiva
01	até 2.999.999	Isento
02	de 3.000.000	1%
03	de 6.000.000	2%
04	de 9.000.000	3%
05	acima de 12.000.000	4%

Sala das Sessões, em 05 de Junho de 1989.

Deputado JUANES MARIZ MARIZ

Fonte: Diário do Congresso Nacional. 26 fev.1991

No que diz respeito ao PLP nº 208/1989, publicado no Diário do Congresso Nacional em 12 de dezembro de 1989, de autoria do então Deputado Antonio Mariz (PMDC/PB), a faixa de isenção do Imposto Sobre Grandes Fortunas estava vinculada ao Imposto sobre a Renda. Grande fortuna, para fins de aplicação da lei, eram considerados os patrimônios líquidos - definidos como o conjunto de bens e direitos, de qualquer natureza, emprego ou localização, deduzido o valor das dívidas de seu titular - que superassem 5.000 (cinco mil) vezes o limite mensal de isenção do imposto sobre a renda da pessoa física (BRASIL, 1989c). As alíquotas incidentes variavam do mínimo de 0,5% à 1,5%.

Ademais, a proposição de Antonio Mariz inovou ao introduzir no conceito de contribuinte o espólio de pessoa física domiciliada no Brasil e as pessoas jurídicas, em relação aos bens que estejam no país, conforme pode-se compulsar do artigo 4º do PLP nº 208/1989 (BRASIL, 1989c):

“É contribuinte do imposto o proprietário, o titular do domínio útil ou o possuidor dos bens e direitos que constituírem o patrimônio líquido tributável, pessoa física domiciliada no País ou seu espólio, e pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior em relação ao patrimônio existente no País.”

Outrossim, vale registrar-se a regra do artigo 7º do projeto de Mariz, que, em observância ao princípio do valor social da livre iniciativa, constante da Constituição de 1988 (BRASIL, 1988), recém promulgada à época, concedia à lei a faculdade de isentar da tributação a parcela expressiva do patrimônio investida em empreendimentos considerados relevantes para a economia nacional.

O Projeto de Lei Complementar nº 218 de 1990, de iniciativa do Poder Executivo, foi publicado no Diário do Congresso Nacional em 22 de março de 1990. A faixa de isenção do IGF, neste escopo legislativo, era baixa, quando comparada aos demais projetos apensados ao PLP 202/1989, remontando os valores de até um milhão de Bônus do Tesouro Nacional (BTN). Todavia, as suas alíquotas, que, como os demais, possuíam um caráter progressivo, também eram relativamente baixas, variando de 0,1% até 0.7%, conforme figura 5:

Figura 5 - Alíquotas do IGF no PLP 218/1990

Classes de valor do patrimônio (em BTN)	
Alíquota	
Até 1.000.000	Isento
Mais de 1.000.000 até 3.000.000	0,1%
Mais de 3.000.000 até 5.000.000	0,2%
Mais de 5.000.000 até 10.000.000	0,4%
Mais de 10.000.000	0,7%

Fonte: Diário do Congresso Nacional. 22 mar. 1990.

A conceituação de contribuinte, nos termos do artigo 5º do supracitado escopo legal, seguia a mesma lógica do PLP nº 208/1989, incluindo o espólio das pessoas físicas domiciliadas no Brasil e as pessoas jurídicas com domicílio estrangeiro, em relação aos bens no território brasileiro (BRASIL, 1990a).

Por fim, o último apenso é o PLP 268/1990, de autoria do então Deputado Ivo Cersosimo (PMDB/MS), publicado no Diário do Congresso Nacional em 12 de dezembro de 1990. Tal proposta legislativa era significativamente sintética, contendo apenas 6 artigos. A definição de grandes fortunas, para fins de aplicação da lei, era diferente das demais expostas acima e constava em seu artigo 2º (BRASIL 1990b), nos seguintes termos:

“São consideradas grandes fortunas o conjunto de bens patrimoniais, físicos e financeiros que, nos últimos cinco exercícios, tenha sido informado à

Secretaria da Receita Federal e cujo crescimento em relação ao exercício fiscal de 1989, tenha sido superior a cinquenta por cento.”

Além disso, tais fortunas estavam sujeitas à tributação de trinta por cento anuais, vide artigo 3º (BRASIL, 1990b). O conteúdo da lei resumia-se, basicamente, a essas duas regras.

Esse conjunto de proposições, apensadas ao PLP 202/1989, não obstante constar como pronto para pauta no plenário da Câmara de Deputados, obteve pareceres negativos da Comissão de Constituição e Justiça (CCJ) e da Comissão de Finanças e Tributação (CFT), tendo em vista a baixa faixa de isenção do tributo nas propostas apresentadas. Ademais, após a apresentação de emendas parlamentares, várias foram rejeitadas por inconstitucionalidade ou injuridicidade⁵, o que prejudicou o andamento da proposta.

3.2.2) PLP 277/2008 e Apensos

O projeto de Lei Complementar nº 277 de 26 de março de 2008, de autoria da Deputada Luciana Genro (PSOL/RS) – e coautoria do Deputado Chico Alencar (PSOL/RJ) e do Deputado Ivan Valente (PSOL/SP) -, propôs a regulamentação do inciso VII, do artigo 153 da Constituição Federal, de modo a instituir o Imposto Sobre Grandes Fortunas. Não obstante o projeto anterior, de autoria do Deputado Fernando Henrique Cardoso, estivesse pronto para Pauta no Plenário da Câmara, a possibilidade de deduzir do Imposto sobre a Renda o valor pago a título de IGF foi utilizada como justificativa para apresentação deste novo modelo, haja vista a sua *função extrafiscal*, conforme consta da justificativa da proposição legislativa:

“Ao nosso ver, o projeto necessitaria ser alterado, pois possui deficiências. Na proposta aprovada no Senado, é permitido deduzir do Imposto de Renda o valor pago a título de IGF. Isto é descabido, uma vez que o objetivo é exatamente aumentar a tributação sobre as camadas mais ricas da população, e que possuem capacidade contributiva. As alíquotas e faixas de tributação também teriam de ser revistos, uma vez que os valores estão desatualizados, e as alíquotas propostas não possuem progressividade suficiente, considerando que o Brasil é um país de grande concentração de riqueza. Segundo o Atlas da Exclusão Social (organizado pelo economista Márcio Pochmann), as 5 mil famílias mais ricas do Brasil (0,001%) têm patrimônio correspondente a 42% do PIB, dispendo cada uma, em média, de

⁵ BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar nº 202, de 14 de dezembro de 1989. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=21594>>.. Acesso em 16 de julho de 2022.

R\$ 138 milhões. Cabe ressaltar também que, para que o IGF seja implementado corretamente, deveria haver melhorias na fiscalização tributária. Caso contrário, dificilmente os dispositivos deste PLP serão cumpridos.”⁶

A moção legislativa prevê, no seu artigo 1º, como fato gerador do Imposto Sobre Grandes Fortunas a titularidade, em 1º de janeiro de cada ano, de fortuna em valor superior a R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais). Incluiu-se, de modo a observar a atualização monetária, no fim do artigo que esse valor deveria ser expresso em moeda de poder aquisitivo de 1º de janeiro de 2009. Já a definição de contribuinte seguiu os moldes dos projetos antecessores, de modo a considerar para tanto as pessoas físicas domiciliadas no País, o espólio e a pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior em relação ao patrimônio que tenha no país (BRASIL, 2008b).

O conceito de fortuna, de extrema relevância para a aplicação da lei, é o “conjunto de todos os bens e direitos, situados no país ou no exterior, que integrem o patrimônio do contribuinte” (*Ibidem, op. cit.*, 2008b), com as exclusões previstas no § 2º do artigo 3º:

§ 2º Serão excluídos do patrimônio, para efeito de determinar a fortuna sujeita ao imposto:

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

A base de cálculo, estabelecida no artigo 4º do projeto de lei, era “o valor do conjunto dos bens que compõem a fortuna, diminuído das obrigações pecuniárias do contribuinte, exceto as contraídas para a aquisição de bens” constantes do § 2º do artigo 3º, acima discriminados (*Ibidem, op. cit.*, 2008b).

Propõe-se, também, que o lançamento do imposto deve ser lançado com base em declaração do contribuinte, na qual devem constar todos os bens que compõem o seu patrimônio. Assim como nos projetos anteriores, o artigo 6º, em seu Parágrafo Único, dispõe que “o bem que não constar da declaração presumir-se á, até prova em

⁶ BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar nº 277 de 26 de março de 2008. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=388149>>. Acesso em: 18 jul. 2022.

contrário, adquirido com rendimentos sonegados ao imposto sobre a renda, e os impostos devidos serão lançados no exercício em que for apurada a omissão” (*Ibidem*, *op. cit.*, 2008b).

As alíquotas do imposto, mantendo caráter progressivo, incidem sobre o valor compreendido em cada classe, conforme demonstrado na figura 6. O montante total devido compreende a soma desses valores correspondentes a aplicação da alíquota sobre cada classe.

Figura 6 - Alíquotas do IGF no PLP 277/2008

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

Fonte: Projeto de Lei Complementar nº 277 de 2008. 26 mar. 2008.⁷

Até então, percebe-se uma semelhança grande entre o arquétipo legal do PLP 277/2008 e o do PLP 202/1989. Todavia, a regra do artigo 8º, da proposta da Deputada Luciana Genro, traz uma novidade legislativa. Tendo em vista a tendência à sonegação de impostos⁸, observada hodiernamente no Brasil, o projeto propõe uma responsabilização solidária pelo pagamento do tributo, quando observada tentativa de dissimulação ou fraude na declaração dos bens. Veja-se:

“Art 8º Haverá responsabilidade solidária pelo pagamento do imposto sobre grandes fortunas, sempre que houver indícios de dissimulação do verdadeiro proprietário dos bens ou direitos que constituam o seu patrimônio ou a sua apresentação sob valor inferior ao real.”

⁷ BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar nº 277 de 26 de março de 2008. Disponível em: < <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=388149> >. Acesso em: 19 jul. 2022

⁸ Segundo dados do Sindicato dos Procuradores da Fazenda no ano de 2018, o Brasil deixou de mais de R\$ 345 bilhões em razão da sonegação fiscal. (SONEGÔMETRO revela: mais de R\$ 345 bilhões sonegados só em 2018. SINPROFAZ. Brasília, 17 ago. 2018. Disponível em: <https://www.sinprofaz.org.br/noticias/sonegometro-revela-mais-de-r-345-bilhoes-sonegados-so-em-2018/>. Acesso em 19 jul. 2022.)

Portanto, nota-se que o projeto do ano de 2008 guarda muitas semelhanças com o seu antecessor, do ano de 1989. Não obstante tenha ocorrido a inclusão da norma do artigo 8º no PLP 277/2008, boa parte do projeto foi uma reprodução do PLP 208/1989, com as devidas atualizações à sua época.

Para a análise dos projetos de lei complementar apensados ao PLP 277/2008, utilizar-se-á a divisão em dois grupos, a fim de que a exposição seja mais bem organizada, tendo em visto o alto número de apensos. Inicialmente, analisar-se-á as proposições apresentadas até o ano de 2016. Posteriormente, proceder-se-á à perquirição dos projetos apresentados do ano de 2017 até o ano de 2022.

3.2.2.1) PLPs Apresentados até o Ano de 2016 Apensados ao PLP 277/2008

A fim de não se valer de uma exposição desnecessariamente prolixa, este subcapítulo, e o próximo (subcapítulo 2.2.2.2), exporão os principais institutos jurídicos de cada proposição, concluindo com observações gerais acerca de cada grupo, com a discriminação das principais semelhanças e divergências.

O intento legislativo mais antigo apensado ao PLP 277/2008 é o PLP 26/2011, de autoria do Deputado Federal Amauri Teixeira (PT/BA). O esboço legislativo prevê como fato gerador a titularidade, em 1º de janeiro de cada ano, de fortuna em valor superior a R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais). A conceituação de contribuinte é a mesma do projeto ao qual está apensado, assim como a força de lançamento e a definição de grande fortuna. As alíquotas variam de 1% a 5%, atingindo seu ápice quando as fortunas ultrapassarem o valor de R\$ 50.000.000,00 (cinquenta milhões de reais) (BRASIL, 2011a).

O PLP 62/2011, de autoria do Deputado Federal Cláudio Puty (PT/PA), apresentado em 01 de junho de 2011, apresenta algumas mudanças em relação ao projeto principal. Além da faixa de isenção, que remonta os patrimônios de até R\$ 3.000.000,00 (três milhões de reais), deixa de considerar pessoas jurídicas como contribuintes do imposto. Além disso, exclui do patrimônio, quando da averiguação da fortuna sujeita ao tributo, imóveis cujo valor é de até R\$ 600.000,00. Outrossim, a proposição foi atécnica em seu artigo 8º – vide subcapítulo 1.2 deste trabalho -, quando estabeleceu a vinculação da receita gerada pela arrecadação do imposto à manutenção e desenvolvimento do ensino. Por fim, estipulou a subsidiariedade da

legislação regente do Imposto sobre a Renda na aplicação da lei (BRASIL, 2011b).

De modo contrário à previsão do artigo 153 da Constituição Federal, o PLP 48/2011, de autoria do deputado Dr. Aluizio (PV/RJ), apresentado em 05 de maio de 2011, prevê a criação da Contribuição Social das Grandes Fortunas (CSGF). Conforme consta da justificativa legislativa, a etiologia referente à proposta do tributo como contribuição, e não imposto, remete-se à possibilidade da vinculação da receita arrecadada a despesas com saúde pública. Reforçando o caráter social do projeto, estabelece, no § 1º do artigo 6º, a possibilidade de dedução na CSGF do valor de “75% (setenta e cinco por cento) das doações realizadas no ano-calendário pelo contribuinte a institutos de pesquisa, estabelecimentos de ensino ou fundações ligados a universidade pública” (BRASIL, 2011c).

A proposição do Deputado do PV/RJ previa como fato gerador a titularidade anual de patrimônio superior a R\$ 5.520.000,00 (cinco milhões quinhentos e vinte mil reais), com alíquotas progressivas de 0,55% até 1,80%. Ademais, pode-se observar a inclusão, na definição de contribuinte, dos espólios de pessoas físicas com domicílio no exterior, em relação ao patrimônio que possua no Brasil. O lançamento segue os moldes do projeto principal (PLP 277/2008), devendo, a declaração do contribuinte, ser entregue até 30 de junho de cada ano. Vale dizer que este projeto teve fortes influências da legislação francesa, que prevê o “*Impôt de Solidarité sur la Fortune*”⁹ (*Ibidem, op. cit.*, 2011c).

O PLP 130/2012, cujo autor principal é o Deputado Federal Paulo Teixeira (PT/SP), foi apresentado em 07 de fevereiro de 2012. Como fato gerador o projeto previu a titularidade de grande fortuna, definida como o patrimônio líquido que exceda o valor de 8.000 (oito mil) vezes o limite mensal de isenção para pessoa física do imposto sobre a renda, de modo a criar uma vinculação direta entre os impostos. A definição de contribuinte é materialmente a mesma do PLP 48/2011. As alíquotas de incidência variam de 0,5% a 1,0%. Ademais, o artigo 9º do projeto estabeleceu a impossibilidade de parcelamento do crédito constituído em favor da Fazenda Pública, decorrente da cobrança do IGF. Além disso, há a previsão de aplicação da legislação do Imposto sobre a Renda no que tange à fiscalização, lançamento, cobrança,

⁹ “Imposto de Solidariedade sobre a Riqueza”. Tradução nossa.

penalidades, administração e processo administrativo (BRASIL, 2012).

No que diz respeito ao PLP 2/2015, de autoria do Deputado Federal Sarney Filho (PV/MA), apresentado em 02 de fevereiro de 2015, a faixa de isenção atinge patrimônios de até R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais), de modo que as alíquotas aplicáveis variam de 0,5%, até 1,5%. O conceito de contribuinte, para fins da lei, mantém-se o mesmo já visto acima, com a inclusão dos espólios de pessoas físicas, no que diz respeito aos bens detidos no Brasil. Outrossim, nota-se a mesma disposição acerca da subsidiariedade da legislação do Imposto sobre a Renda observada no PLP 130/2012 (BRASIL, 2015a).

Acerca do PLP 6/2015, cujo autor foi o Deputado Federal Hissa Abrahão (PPS/AM), nota-se que a sua apresentação ocorreu apenas dois dias após a do PLP 2/2015, em 04 de fevereiro de 2015. A proposição inovou ao vincular a definição de “Grande Fortuna” ao salário-mínimo, de modo a estipular como fato gerador a titularidade do “patrimônio cujo valor exceder ao equivalente a 6.000 (seis mil) salários-mínimos” (BRASIL, 2015b). As alíquotas variam de 0,1% a 0,5%. Os contribuintes do imposto, conforme previsão do artigo 5º, são “as pessoas físicas domiciliadas no País, o espólio, e a pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior em relação ao patrimônio que tenha no País”. Ademais, a proposição previu a declaração do Imposto sobre Grandes Fortunas, podendo este ser pago em seis prestações mensais iguais, vencíveis no útil dia último de cada mês de abril a setembro do exercício financeiro.

Não obstante ser parecido com os projetos anteriores, o intento legislativo do Deputado Hissa Abrahão foi atécnico ao prever, no artigo 12, a vinculação do montante arrecadado a despesas com educação básica, saneamento básico e mobilidade urbana. Não obstante esta atecnia, observa-se também a previsão da repartição dos valores arrecadados entre a União, Estados e Municípios, nos termos do artigo 11 (BRASIL, 2015b).

Assim como o PLP 48/2011, o PLP 10/2015, de autoria da Deputada Federal Jandira Feghali (PCdoB/RJ), apresentado em 05 de fevereiro de 2015, propõe a criação de uma Contribuição Social sobre Grandes Fortunas (CSGF). O fato gerador do tributo seria a titularidade anual de um patrimônio cujo valor ultrapassasse

R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de reais), com alíquotas de 0,4% até 2,1%. Assim como o intento do Deputado Federal Dr. Aluizio, a razão da escolha da espécie contribuição social se deu motivada pela possibilidade de vincular o montante arrecadado à prestação estatal, conforme seu artigo 9º: “O produto da arrecadação da CSGF será depositado direta e integralmente no Fundo Nacional de Saúde e será destinado, exclusivamente, ao financiamento das ações e serviços públicos de saúde” (BRASIL, 2015c). Os demais institutos jurídicos do esboço legislativo são semelhantes aos dos projetos já expostos acima.

O PLP 11/2015, cujo autor foi o Deputado Federal Valmir Assunção (PT/BA), apresentado em 10 de fevereiro de 2015, estipulou a criação do IGF em termos muito semelhantes aos do PLP 277/2008. A principal diferença entre os projetos é o fato gerador, de modo que o de 2015 prevê como hipótese de incidência a titularidade de patrimônio superior a R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais) (BRASIL, 2015d).

No ano de 2016, foi apresentado, no dia 17 de maio, o PLP 281/2016, de autoria do Deputado Federal João Derly (REDE/RS), cuja faixa de isenção era até três milhões de reais, e alíquotas eram variáveis de 1% a 6%. Ademais, observa-se uma similaridade com as proposições anteriores (BRASIL, 2016a).

Em 21 de junho de 2016, o Deputado Federal Moses Rodrigues (PMDB/CE) apresentou à Câmara de Deputados o PLP 294/2016. Tal intento previu como fato gerador “a titularidade de bens e direitos de qualquer natureza” (BRASIL, 2016b). As alíquotas de 0,3% e 0,7% incidiriam sobre patrimônios superiores a cinco milhões de reais. Também estabeleceu como fraude a alienação gratuita de bens e direitos que reduza a base de cálculo do imposto abaixo do valor supracitado e, além disso, a alienação de bens a pessoa jurídica com reserva de usufruto. Como inovação, previu no artigo 4º, § 4º, a possibilidade de compensação de valor pago a título de imposto semelhante ao IGF no estrangeiro:

“Art. 4º- (...) § 4º O imposto sobre grandes fortunas, ou equivalente, relativo a bem situado no estrangeiro incluído na base de cálculo do imposto devido no Brasil, que tenha sido pago em país com o qual o Brasil tenha firmado acordo, tratado ou convenção internacional prevendo a compensação, ou naquele em que haja reciprocidade de tratamento, pode ser considerado como redução do imposto devido no Brasil desde que não seja compensado ou restituído no exterior.”

O PLP 302/2016, cujo autor foi o Deputado Federal Giuseppe Vecchi (PSDB/GO),

apresentado em 13 de julho de 2016, definiu como isentos os patrimônios de até cinco milhões de reais, com alíquotas variáveis de 0,5% a 1,0% (BRASIL, 2016c).

A respeito da proposição apresentada pelos Deputados Federais Flavinho (PSB/SP), Givaldo Carimbão (PHS/AL), Joaquim Passarinho (PSD/PA), em 09 de novembro, o PLP 324/2016, há um tratamento diferenciado a pessoas jurídicas com sede no Brasil, em relação às pessoas físicas domiciliadas no país e físicas e jurídicas domiciliadas no exterior em relação aos bens que detenham no Brasil. O fato gerador para essas é a titularidade de patrimônio superior a R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais), enquanto para aquelas é “o faturamento anual auferido por pessoa jurídica com sede no Brasil superior a dez vezes o valor máximo definido no art. 3º, inciso II, da Lei Complementar nº 123, de 27 de outubro de 2016” - Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte - (BRASIL, 2016d). As alíquotas para pessoas físicas são de 0,5% e 0,8%, já para pessoas jurídicas é de 1,0%. Ademais, o esboço prevê, assim como o PLP 294/2016, a possibilidade de compensação de valor pago a título de imposto semelhante ao IGF no estrangeiro.

Por fim, o PLP 335/2016, de autoria do Hildo Rocha (PMDB/MA), apresentado em 15 de dezembro de 2016, estabelece isenção para patrimônios de até dois milhões de reais, e alíquotas que variam de 0,27% até 5%. Ademais, propõe a partilha da receita arrecadada entre os entes federativos da seguinte forma (BRASIL, 2016e):

Art. 10. O produto da arrecadação do imposto de que trata esta Lei será partilhado na seguinte forma:
I - 50% para a União;
II - 22,5% para os estados e Distrito Federal;
III - 27,5% para os municípios.

Com isso, encerra-se o primeiro grupo de análise, correspondente as propostas até o ano de 2016. Nota-se a variação de alíquotas e faixas de isenção. Todavia, pode-se perceber uma tendência a subsidiariedade concedida à legislação do Imposto sobre a Renda, ao lançamento através de declaração do contribuinte e a definição de contribuinte englobando pessoas físicas e jurídicas domiciliadas no Brasil, além das domiciliadas no exterior em relação aos bens que possuam no Brasil. Ademais, observa-se a tentativa de vincular o montante arrecadado com a cobrança do imposto a gastos estatais com saúde pública, o que é uma atecnia, tendo em vista a natureza jurídica do tributo imposto.

3.2.2.2) PLPs Apresentados entre 2016 e 2022 Apensados ao PLP 277/2008

O primeiro projeto a ser analisado neste grupo, o PLP 9/2019, de autoria principal do Deputado Federal Danilo Cabral (PSB/PE), apresentado em 04 de fevereiro de 2019, traz a faixa de isenção mais alta vista até agora, atingindo patrimônios de até R\$ 20.000.000,00 (vinte milhões de reais), com uma alíquota fixa, algo que também inovador em relação aos projetos até então analisados, de 5% sobre o montante que ultrapasse o piso mencionado acima (BRASIL, 2019a).

No que tange o PLP 205/2019, cujo autor foi o Deputado Federal Reginaldo Lopes - PT/MG, apresentado em 03 de setembro de 2019, o fato gerador foi definido como “a titularidade de grande fortuna, definida como o patrimônio líquido que exceda o valor de 5.000 (cinco mil) vezes o limite mensal de isenção para pessoa física do imposto” sobre a renda (BRASIL, 2019b). Outrossim, há previsão expressa de tributação do patrimônio dos menores de idade, no artigo 3º, § 3º da proposição, nos seguintes termos: “Os bens e direitos dos filhos menores serão tributados juntamente com os dos pais” (*Ibidem, op. cit.*, 2019b). Prevê o esboço alíquota de 0,5% a 1,0%, além da impossibilidade de parcelamento do crédito público decorrente da aplicação do tributo. Ademais, assim como outros projetos anteriores, estabelece a divisão do produto da arrecadação entre os entes federativos, de modo a conceder 60% para a União, 20% para Estados e 20% para Municípios.

O próximo projeto apresentado foi o da Deputada Federal Perpétua Almeida (PCdoB/AC), em 22 de outubro de 2019, registrado como PLP 239/2019. Com faixa de isenção atingindo patrimônios de até R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais), o esboço legislativo exclui do conceito de contribuinte as pessoas jurídicas, de modo que apenas pessoas físicas deveriam arcar com o tributo. Além disso, a previsão de alíquotas incidentes varia de 0,5% até 5,0%. (BRASIL 2019c).

Adentrando o ano de 2020, em 26 de março, foi proposto, pelo Deputado Federal Marcon (PT/RS), o PLP 59/2020. Tal intento legislativo se valeu de conceitos dos projetos prévios, estabelecendo como o fato gerador a titularidade de grande fortuna, definida como o patrimônio líquido que exceda o valor de 5.000 (cinco mil) vezes o limite mensal de isenção para pessoa física do imposto sobre a renda, e excluindo do conceito de contribuinte as pessoas jurídicas. Ademais, também previu

alíquotas de 0,5 até 1,0% (BRASIL 2020a).

O PLP 63/2020, cuja autora foi a Deputada Federal Rejane Dias (PT/PI), apresentado em 30 de março de 2020, previu isenção para patrimônios de até cinco milhões de reais, e alíquotas de 0,3% e 0,5% para fortunas que superassem esse piso. Esse foi o primeiro projeto que levou em conta a pandemia de COVID-19¹⁰ conforme pode-se depreender do seu artigo 6º (BRASIL, 2020b):

“Art. 6º A destinação de recursos de que trata esta lei será destinado 50% (cinquenta por cento) para ações e serviços de saúde de que trata o art. 167, IV da Constituição Federal e o restante para o pagamento de ajuda as pessoas mais pobres durante o estado de Calamidade Pública.”

Todavia, como já se viu anteriormente (subcapítulo 1.2), é medida atécnica a vinculação do imposto a prestação de atividade estatal específica. Outrossim, nota-se que o projeto não definiu quem são os contribuintes do imposto.

No que diz respeito ao PLP 77/2020, de autoria do Deputado Federal Luis Miranda (DEM/DF), apresentado em 03 de abril de 2020, apesar de não haver menção à pandemia global de COVID-19 em seus artigos, na justificativa o autor explanou acerca da demanda de recursos ensejada pela Emergência em Saúde Pública de Importância Nacional (ESPIN), decretada pelo Poder Executivo, em decorrência da Infecção Humana pelo novo Coronavírus (2019-nCoV) (BRASIL, 2020c). Em relação a estrutura do imposto, o fato gerador foi definido como a titularidade de patrimônio superior a vinte milhões de reais, com alíquotas de 1% a 3%. Assim como o projeto anterior, não definiu quem são os contribuintes, para fins de aplicação da lei.

Com o mesmo fato gerador e alíquotas do projeto de Luis Miranda – PLP 77/2020 -, o PLP 82/2020, cujo autor foi o Deputado Federal Léo Moraes (PODE/RO), apresentado em 07 de abril de 2020, estipulou como contribuintes as pessoas físicas domiciliadas no país e no exterior, em relação ao patrimônio detido no Brasil. Todavia, em seu artigo 7º, previu a responsabilidade solidária de pessoas jurídicas quando do indício de fraude. Dado o contexto em que foi proposto, também, em sua justificativa, explanou acerca do enfrentamento da pandemia da COVID-19 (BRASIL, 2020d).

¹⁰ HISTÓRICO da pandemia de COVID-19. Organização Pan-Americana da Saúde, 2022. Disponível em: < <https://www.paho.org/pt/covid19/historico-da-pandemia-covid-19>>. Acesso em 25 jul. 2022.

Em 09 de abril de 2020, o Deputado Federal Celso Sabino (PSDB/PA) apresentou à Câmara de Deputados o PLP 88/2020. Com fato gerador e alíquotas análogos aos do PLP 82/2020, diferiu-se ao estabelecer como contribuinte, além das pessoas físicas, as pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, em relação ao patrimônio que possuam no país. Seguindo a mesma tendência dos intentos legislativos anteriores, em sua justificativa mencionou a importância deste imposto no que tange o levantamento de receita para o enfrentamento da crise provocada pela Covid-19 (BRASIL 2020e).

No mesmo meandro, o PLP 95/2020, do Deputado Federal Dagoberto Nogueira (PDT/MS), traz em sua justificativa os desafios que a pandemia de COVID-19 trouxe à Administração Pública. Ademais, mencionou também diretrizes sugeridas pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e dados da Receita Federal do Brasil para a definição do fato gerador, o qual foi estipulado como a titularidade anual de patrimônio superior a cinquenta e cinco milhões de reais. Ademais, definiu como contribuintes, as pessoas físicas domiciliadas no Brasil, domiciliadas no estrangeiro, em respeito aos bens detidos em território brasileiro, e os respectivos espólios, em ambos os casos (BRASIL, 2020f).

Também em abril de 2020, o PLP 103/2020 foi desenvolvido pelo Deputado Federal João Daniel (PT/SE). Propôs como contribuintes do imposto, as pessoas físicas domiciliadas no Brasil, as pessoas jurídicas ou físicas domiciliadas no estrangeiro, em relação aos bens no país, e, por fim, o espólio de ambos os casos. Com uma faixa de isenção atingindo patrimônios de até vinte milhões de reais, estabeleceu alíquotas de 0.5% e 2% sobre o patrimônio tributável. Da mesma forma que os projetos anteriores, justificou-se, além de outras razões, pelo “enfrentamento dos efeitos depressivos sobre a economia e sobre o Sistema Único de Saúde decorrentes da pandemia do Coronavírus” (BRASIL, 2020g).

A Deputada Federal Erika Kokay (PT/DF), em conjunto com outros vários deputados federais do seu partido, no dia 11 de maio de 2020, apresentou o PLP 123/2020. O fato gerador do esboço é a titularidade de patrimônio superior a cinquenta milhões de reais, com alíquota única de 2%. Previu, além disso, a possibilidade de dedução do IGF os valores pagos a título de Imposto Territorial Rural, Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, Imposto sobre a Propriedade de Veículos

Automotores, Imposto Predial e Territorial Urbano e Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis. A definição de contribuinte é a materialmente a mesma do PLP 103/2020. Ademais, seguindo a tendência das demais proposições, dado o contexto global, usou em sua justificativa a “emergência de saúde pública de importância internacional decorrente do coronavírus (covid-19)” (BRASIL, 2020h).

O PLP 188/2020, apresentado em 17 de julho de 2020 por quarenta e dois deputados do Partido dos Trabalhadores, encabeçado pelo Deputado Federal Zé Neto (PT/BA) trouxe como fato gerador do IGF a disponibilidade jurídica ou econômica de patrimônio cujo valor dos bens e direitos supere quinze milhões de reais. Como contribuintes foram estabelecidas as pessoas físicas, pessoas jurídicas ou físicas residentes no estrangeiro, em relação aos bens no país, e o espólio em todos os casos citados. As alíquotas incidentes variam de 1% a 2%. Em sua justificativa, apresentou o seguinte excerto, que define o intento legislativo no contexto em que foi proposto (BRASIL, 2020i) (grifos nossos):

“Nada mais justo que as classes mais favorecidas sejam chamadas a contribuir para superar os efeitos deletérios sobre as finanças públicas causados pelo novo Coronavírus (Covid-19). Embora não se possa vincular diretamente as receitas do IGF ao combate da pandemia, a nova fonte de recursos ajudará a reforçar o caixa da União e, assim, colaborará para financiar os gastos com a saúde pública e a assistência aos necessitados.”

Nota-se que, diferentemente de projetos anteriormente vistos, esse foi técnico no sentido de observar a natureza jurídica do tributo imposto, que o impede de ser vinculado à prestação de atividade estatal específica.

Em relação ao PLP 190/2020, de autoria do Deputado Federal Enéias Reis (PSL/MG), propôs-se a criação de “Empréstimo Compulsório sobre Grandes Fortunas para financiar despesas relacionadas ao estado de calamidade pública decorrente da pandemia da COVID-19 e o Imposto sobre Grandes Fortunas, previsto no inciso VII do art. 153 da Constituição Federal”, na mesma lei. O IGF atingiria patrimônios acima de cinquenta milhões de reais, com alíquotas de 0,5% a 5,5%. Em sua justificativa, explanou acerca da restituição dos valores levantados com o empréstimo compulsório, principalmente, através de abatimentos do devido a título de IGF (BRASIL, 2020j).

A bancada do Partido Socialismo e Liberdade, no dia 24 de julho de 2020, apresentou à Câmara de Deputados o PLP 193/2020. Tal esboço legislativo é muito

semelhante ao qual está apensado (PLP 277/2008), com as mesmas alíquotas e contribuintes, todavia, estabeleceu como isentos patrimônios de até cinco milhões de reais. Compulsa-se da sua justificativa que, diversamente dos projetos apresentados no ano de 2020, não houve menção à pandemia global de COVID-19, de modo que, o intuito principal do projeto seria estabelecer uma das fontes de custeio do Programa de Renda Mínima Permanente, outro projeto de lei apresentado pelo partido à câmara (BRASIL, 2020k).

Ainda em 2020, no dia 14 de agosto, o Deputado Federal do PT/MG, Paulo Guedes, propôs o PLP 215/2020. Estabeleceu como contribuintes as pessoas físicas e jurídicas que possuam patrimônio superior a cinquenta milhões de reais, com alíquota única anual de 2,5%. Ademais, estipulou a possibilidade de redução da alíquota para 1,75% “para os contribuintes que espontaneamente declararem suas grandes fortunas e bens suntuários” (BRASIL, 2020l). Aos inadimplentes, o artigo 6º trouxe a previsão de incidência de juros, equivalentes à taxa SELIC (Sistema Especial de Liquidação e Custódia), e multa moratória, nos termos da legislação aplicável ao Imposto sobre a Renda. Outrossim, nota-se que não houve menção em sua justificativa à pandemia global de COVID-19.

O último projeto apresentado no ano de 2020, em 19 de novembro, foi o PLP 268/2020, de autoria do Deputado Federal José Nelto (PODE/GO). Com faixa de isenção atingindo patrimônios de até dez milhões de reais, e alíquotas de 1%, 2% e 3%, definiu como contribuintes apenas as pessoas físicas, sejam elas domiciliadas no Brasil, ou residentes no exterior, em relação aos bens detidos no Brasil, assim como o espólio em ambos os casos. Em sua justificativa observa-se menção a estudos da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), e não se lê nada a respeito da pandemia de COVID-19 (BRASIL, 2020m).

Já no ano de 2021, em 12 agosto, o Deputado Federal Boca Aberta (PROS/PR) apresentou o PLP 121/2021. O fato gerador do tributo seria a titularidade de patrimônio superior a cinco milhões de reais, com alíquotas de 1% a 5%. Os contribuintes restaram definidos como “as pessoas físicas domiciliadas no País, o espólio e a pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior em relação ao patrimônio que tenha no País e o espólio de pessoas físicas” (BRASIL, 2021a). Ademais, o esboço trouxe em seu artigo 2º a previsão de divisão da receita arrecadada entre os entes federativos,

de modo a ser “partilhada em 30% para a União; 35% para os estados e Distrito Federal; e 35% para os municípios”. Não obstante já se tenha mencionado acerca da atecnia de tentativas de vinculação do tributo imposto, o projeto previu, no mesmo artigo retro mencionado, a destinação exclusiva do montante arrecadado às áreas da saúde e educação.

Em um projeto conjunto, com autoria de diversos deputados dos partidos de oposição ao governo, o PLP 130/2021, em 02 de setembro de 2021, foi apresentado à Câmara de Deputados, tendo como autor principal o Deputado Federal Pedro Uczai (PT/SC). A proposição estipulou como isentos os patrimônios de até dez milhões de reais. Estabeleceu, também, alíquotas distintas de acordo com o decurso temporal, de modo que, nos primeiros cinco anos de vigência da lei, seriam de 1% a 3%, e, após, de 0,5% até 1,5%. A definição de contribuintes, constante do artigo 3º, foi mais ampla do que os projetos anteriores, como pode-se entrever de sua literalidade (BRASIL, 2021b):

Art. 3º São contribuintes do IGF: I - as pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil, em relação aos bens e direitos situados ou detidos no Brasil e no exterior; II - as pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior, em relação aos bens e direitos situados ou mantidos no Brasil; III - os administradores de entes despersonalizados, tais como condomínios e fundos, constituídos no exterior em relação aos ativos mantidos no Brasil.

Ademais, no seu artigo 11, propôs-se a vinculação de 20% do montante arrecadado a título de IGF ao financiamento de ações e serviços públicos de saúde, prioritariamente para o apoio e defesa dos direitos das vítimas da COVID.

Por fim, o PLP 74/2022, cujo autor foi o Deputado Federal Nereu Crispim (PSD/RS), apresentado em 23 de maio de 2022, propôs, além da instituição do IGF, a estipulação de normas gerais de participação dos Estados no produto da arrecadação do imposto, observando-se a renúncia fiscal na arrecadação do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) na forma monofásica incidente sobre combustíveis, conforme a Lei Complementar nº 192, de 11 de março de 2022. Para fins da análise aqui exercida, observa-se que o fato gerador do imposto seria a titularidade de patrimônio superior a dez milhões de reais, com alíquotas de 1%, 2% e 3%. A definição de contribuintes foi a mesma do PLP

130/2021, visto acima. A partilha da receita arrecada foi regulada no artigo 10, tendo como requisito a comprovação do Estado de significativo impacto por renúncia fiscal na arrecadação do ICMS na forma monofásica incidente sobre combustíveis. (BRASIL, 2022).

Portanto, nota-se que neste grupo de proposições houve alterações nas definições de contribuintes, de forma que, nos projetos mais recentes observou-se a inclusão de administradores de entes despersonalizados na condição de responsável pelo pagamento do tributo. Acerca das faixas de isenções, pode-se notar uma grande variação de um projeto para outro, com alguns mais conservadores, como o projeto principal, o PLP 277/2008, que exige do pagamento do tributo os titulares de patrimônios de até dois milhões de reais, e outros mais liberais, como o PLP 95/2020 que estipulou como fato gerador a titularidade de patrimônio superior a cinquenta e cinco milhões de reais.

Ademais, nota-se uma grande quantidade de proposições legislativas no período de pandemia global da COVID-19. Isso demonstra, na prática, uma resposta dos congressistas ao aumento dos disparates sociais promovidos pela crise enfrentada. Como já demonstrado anteriormente neste trabalho, observa-se um Brasil que vê, não apenas a desigualdade social, mas a fome tendo índices crescentes. As numerosas propostas de instituição do Imposto Sobre Grandes Fortunas neste período de crise, trazem à atenção o caráter social e extrafiscal do imposto, reforçando a ideia trabalhada no primeiro capítulo desta monografia, no sentido de que tal tributo é uma alternativa para a redução da desigualdade social num país tão desigual como o Brasil.

3.3) OBSERVAÇÕES ACERCA DA PROCRASTINAÇÃO LEGISLATIVA

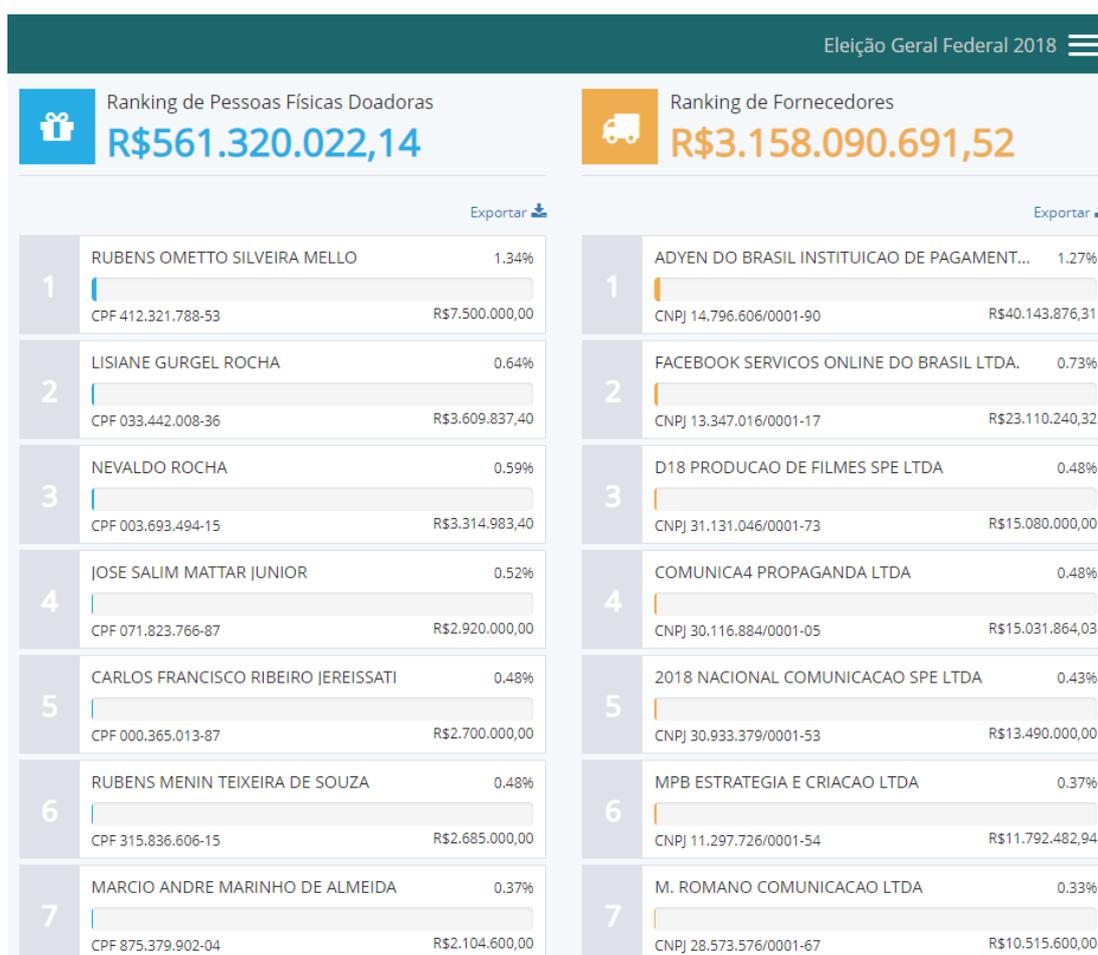
Em uma análise sintética, nota-se que as propostas acima listadas não possuem grandes distinções formais. As maiores variações observadas são no que toca o valor considerado como “grande fortuna”, para aplicação da lei, que abrange desde patrimônios de dois milhões de reais, até os de cinquenta e cinco milhões de reais. Também, pode-se perceber que em alguns projetos optou-se por não incluir pessoas jurídicas como devedores do tributo. Enquanto isso, as possibilidades de dedução na base de cálculo do imposto são bem variadas, de modo que cada projeto

altera as quantificações dos imóveis abrangidos e quais capitais seriam dedutíveis.

O que desperta a curiosidade é a quantidade de projetos sobre o mesmo tema, e a mora da Câmara dos Deputados para dar andamento à deliberação destas proposições no Congresso.

Dada a natureza e objeto do Imposto Sobre Grandes Fortunas, é fato que os contribuintes seriam os detentores de patrimônios vastos. Dito isso, em consulta ao site do Tribunal Superior Eleitoral, observou-se que os sete maiores doadores e fornecedores da campanha eleitoral no ano de 2018, quando foram realizadas as eleições gerais federais, realizaram doações que excederam a faixa de isenção patrimonial de cobrança do IGF, sob o parâmetro estabelecido pelo PLP 277/2008, conforme fica demonstrado na figura 7:

Figura 7 - Maiores Doadores e Fornecedores nas Eleições do Ano 2018



Fonte: Ranking de Doadores e Fornecedores TSE 2018.

Para fins de análise, utiliza-se de exemplo o maior doador da campanha eleitoral do ano de 2018, o Sr. Rubens Ometto Silveira Mello. Percebe-se, através de

informações do site institucional, que ele é presidente do Conselho de Administração da empresa COSAN, uma holding que é uma das principais exploradoras, no Brasil, nos ramos de produção de açúcar, etanol e bioenergia, setor de gás natural e energia no país, lubrificante, distribuição de óleos básicos, franquias especializadas em serviços automotivos, e logística com base ferroviária independente (COSAN, 2022).

Ao detalharmos as doações realizadas pelo empresário supracitado, no ano de 2018, observa-se que as principais doações realizadas foram: doação para Direção Estadual/Distrital do PSB de São Paulo, no valor de R\$ 450.000,00 (quatrocentos e cinquenta mil reais); doação para a Direção Nacional do MDB, no valor de R\$ 400.000,00 (quatrocentos mil reais); doação para a Direção Nacional do PSDB, no valor de R\$ 400.000,00 (quatrocentos mil reais); doação para o Deputado Federal ARNALDO CALIL PEREIRA JARDIM (PPS) no valor de R\$ 250.000,00 (duzentos e cinquenta mil reais); doação para o Deputado Federal SERGIO DE SOUZA (MDB), no valor de R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais); doação para o Deputado Federal ONYX DORNELLES LORENZONI (DEM), no valor de R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais); além de outras 56 doações, em sua grande maioria, para candidatos e partidos considerados como do espectro político liberal ou conservador, ou ambos, totalizando o valor de **R\$7.500.000,00** (sete milhões e quinhentos mil reais) em doações para a campanha eleitoral no ano de 2018 (BRASIL, 2022b).

Tendo em vista que a implementação do Imposto Sobre Grandes Fortunas atacaria o patrimônio das Pessoas Físicas, nota-se a preferência de doações, no exemplo acima, por parte de um grande empresário, cujo patrimônio é estimado em cerca de 1,9 bilhão de dólares, para a campanha eleitoral de mais de cinquenta políticos, ou partidos, de cunho conservador-liberal. O mesmo pode ser observado, por exemplo, nas doações da segunda maior doadora, Sra. LISIANE GURGEL ROCHA, e no terceiro maior doador, Sr. NEVALDO ROCHA (BRASIL, 2022b).

Dito isso, estabelecida a tendência das maiores doações para a campanha política das últimas eleições federais gerais, pode-se compulsar, conforme demonstrado na figura 8, que das sete maiores bancadas da Câmara de Deputados na legislatura atual, seis delas são compostas, justamente, por deputados de partidos cuja orientação política encontra-se no espectro político considerado como direita, o qual abrange conservadores e liberais econômicos (BRASIL, 2022c):

Figura 8 - Bancada da Câmara de Deputados no Ano de 2022

BANCADA ATUAL

Partido/Bloco	Bancada	Líder / Representante	Nome do Partido / Bloco
PL	77	Líd. Altineu Côrtes	Partido Liberal
PP	57	Líd. André Fufuca	Progressistas
PT	56	Líd. Reginaldo Lopes	Partido dos Trabalhadores
UNIÃO	53	Líd. Elmar Nascimento	União Brasil
PSD	47	Líd. Antonio Brito	Partido Social Democrático
REPUBLICANOS	43	Líd. Vinicius Carvalho	Republicanos
MDB	37	Líd. Isnaldo Bulhões Jr.	Movimento Democrático Brasileiro

Fonte: Site da Câmara de Deputados.

Portanto, pode-se observar, factualmente, que os maiores patrocinadores de campanhas eleitorais, nas últimas eleições, realizaram doações, majoritariamente, para partidos de orientação conservadora e economicamente liberal. Ademais, a Casa Legislativa em que se encontram parados os Projetos de Lei Complementar instituidores do Imposto Sobre Grandes Fortunas é composta, em sua maioria, por bancadas destes mesmos partidos cuja orientação é conservadora e economicamente liberal.

4) O IGF SOB A ÓPTICA DO DIREITO COMPARADO

Este capítulo tem como objetivo analisar o Imposto Sobre Grandes Fortunas e seus assemelhados – haja vista que sob essa denominação, atualmente, só a França possui o tributo instituído – em outros países e seus respectivos ordenamentos jurídicos. Ademais, introduzir-se-ão alguns temas polêmicos, considerados como óbices à instituição do tributo, acerca da efetividade do imposto, de acordo com relatórios acerca da tributação do patrimônio nos países ao redor do globo, de modo que no próximo capítulo estes serão debatidos. Outrossim, da mesma forma, serão inseridos, neste contexto, pontos considerados positivos a partir da experiência internacional.

Por fim, serão expostas informações acerca do tirocínio do imposto sobre a fortuna em alguns países específicos, com o intuito de contextualizar o tributo no âmbito global.

4.1) ANÁLISE DA TAXAÇÃO DE RIQUEZAS EM PAÍSES DA OCDE

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) é uma organização internacional composta por 38 países membros¹¹, com sede em Paris, na França, que reúne as economias mais desenvolvidas do mundo, além de alguns países economicamente emergentes. Essa organização tem o condão de, além de promover a cooperação mútua entre seus membros, promover atividade de pesquisa e de difusão dos temas ligados ao desenvolvimento econômico.

Neste sentido, no ano de 2018, a instituição supracitada promoveu um relatório acerca do papel e forma tributos sobre a riqueza nos países membros. Este relatório traz uma análise profunda sobre o tema, e traz dados de grande valia sobre efetividade e papel da tributação do patrimônio, o qual será de grande utilidade para esta parte do trabalho.

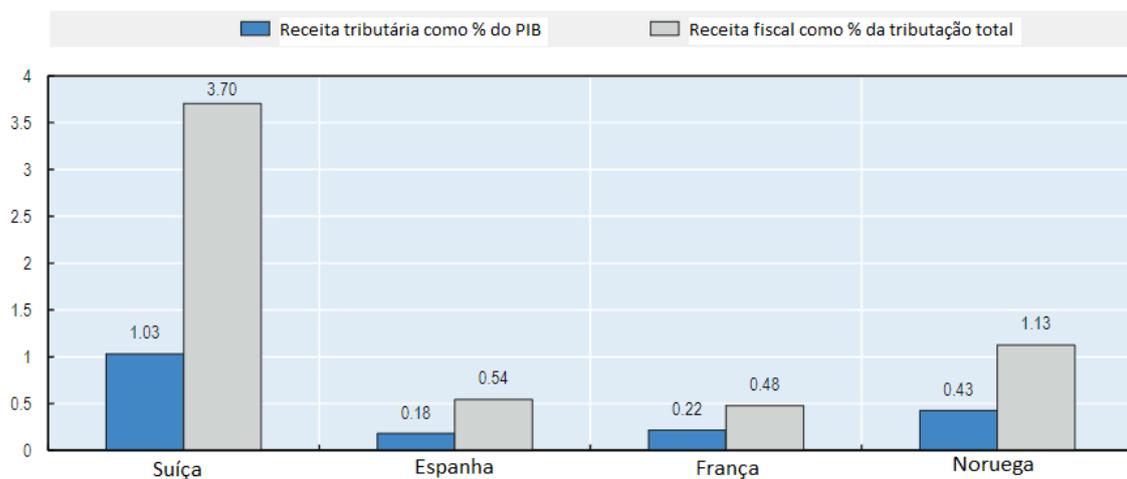
No que diz respeito à tributação sobre o patrimônio líquido individual, mais

¹¹ São países membros da OCDE: Alemanha, Austrália, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, Colômbia, Coréia, Costa Rica, Dinamarca, Eslováquia, Eslovênia, Espanha, Estados Unidos, Estônia, Finlândia, França, Grécia, Hungria, Irlanda, Islândia, Israel, Itália, Japão, Letônia, Lituânia, Luxemburgo, México, Noruega, Nova Zelândia, Países Baixos, Polônia, Portugal, Reino Unido, República Checa, Suécia, Suíça e Turquia.

especificamente, sobre aquele que é considerado como fortuna, ou riqueza, observa-se que, da década de 1990 até os dias atuais, houve um decréscimo na quantidade de países membros da OCDE que possuem algum tributo instituído com este viés. Em 1990, doze países possuíam tributo sobre a riqueza vigendo em seus ordenamentos jurídicos, ao passo que no ano de 2017, apenas quatro – França, Espanha, Noruega e Suíça – mantiveram essa espécie de tributação (OCDE, 2018).

Esta preterição de tributos sobre a riqueza pode-se justificar pela sua baixa repercussão fiscal, quando de sua instituição nestes países. Conforme demonstrado no gráfico 4, mesmo naqueles que optaram por manter a tributação sobre as fortunas, a receita gerada com esta tributação é baixa, tanto em relação ao Produto Interno Bruto dos países, quanto em relação as demais receitas fiscais arrecadas:

Gráfico 4 - Receitas dos impostos sobre patrimônio líquido individual na França, Noruega, Espanha e Suíça em 2016



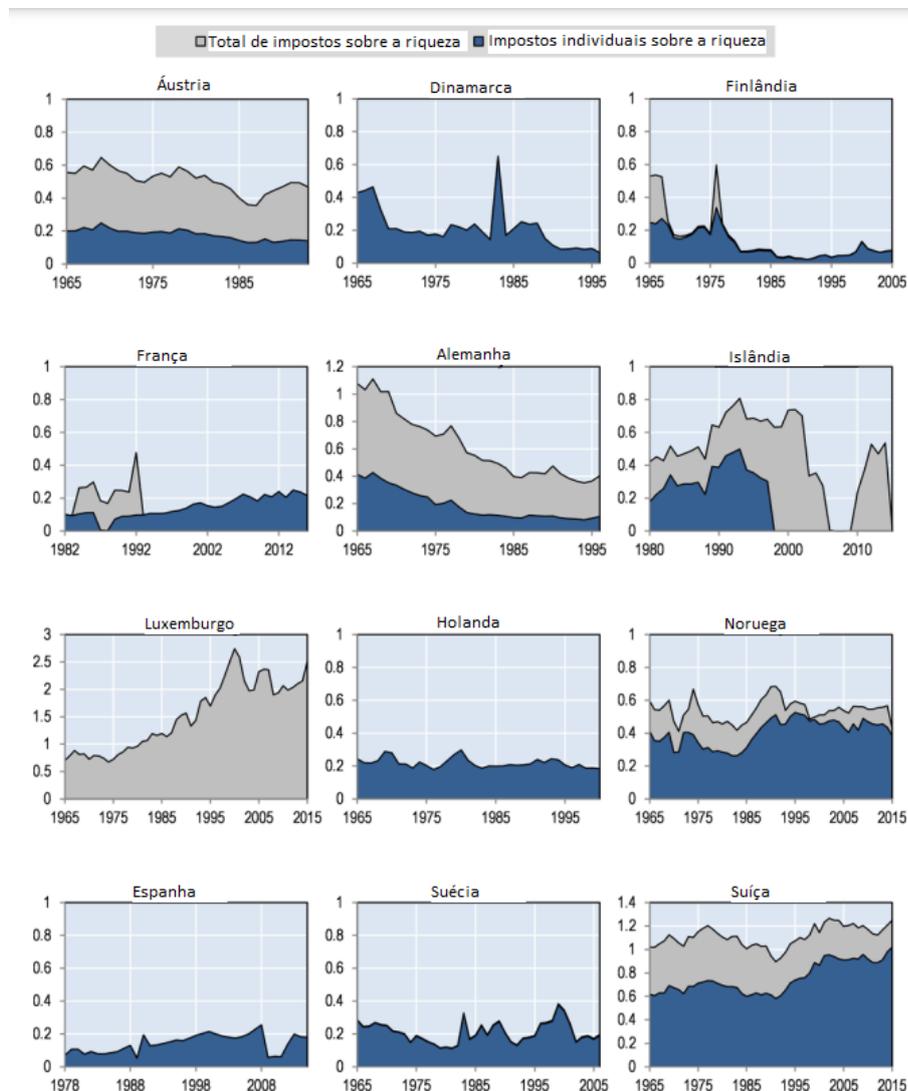
Fonte: Banco de dados de estatísticas de receita da OCDE (traduzido pelo autor).

Todavia, essa baixa repercussão fiscal notada acima, pode-se justificar por escolhas políticas nos países que possuíam impostos sobre o patrimônio líquido. Conforme relatório da OCDE (2018, p.19), apesar se observar um crescimento da riqueza e acumulação de renda, há uma tendência à diminuição ou estabilização nas receitas decorrentes da arrecadação de tributos sobre o patrimônio líquido. Isso está diretamente relacionado à modulação do sistema tributário e da legislação pertinente ao tema em cada país. Neste sentido, o relatório produzido pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE, 2018, p. 23) relata:

“No entanto, o crescimento da riqueza, o que significa que, em teoria, as bases tributáveis de impostos sobre o patrimônio líquido se expandiram, não se traduziu em maiores receitas do imposto sobre a riqueza. Este “paradoxo” é provavelmente o resultado de mudanças no desenho dos impostos sobre o patrimônio líquido, a falta de atualização valores de propriedade, bem como comportamentos de elisão e evasão fiscais”¹² (tradução livre).

Neste meandro, observa-se que, de todos os países demonstrados na figura 9, apenas França, Luxemburgo e Suíça obtiveram um aumento na arrecadação relacionada a taxação de riquezas, não obstante, globalmente, tenha ocorrido um aumento da riqueza, fato gerador do tributo em pauta:

Figura 9 - Evolução das receitas totais dos impostos sobre a riqueza



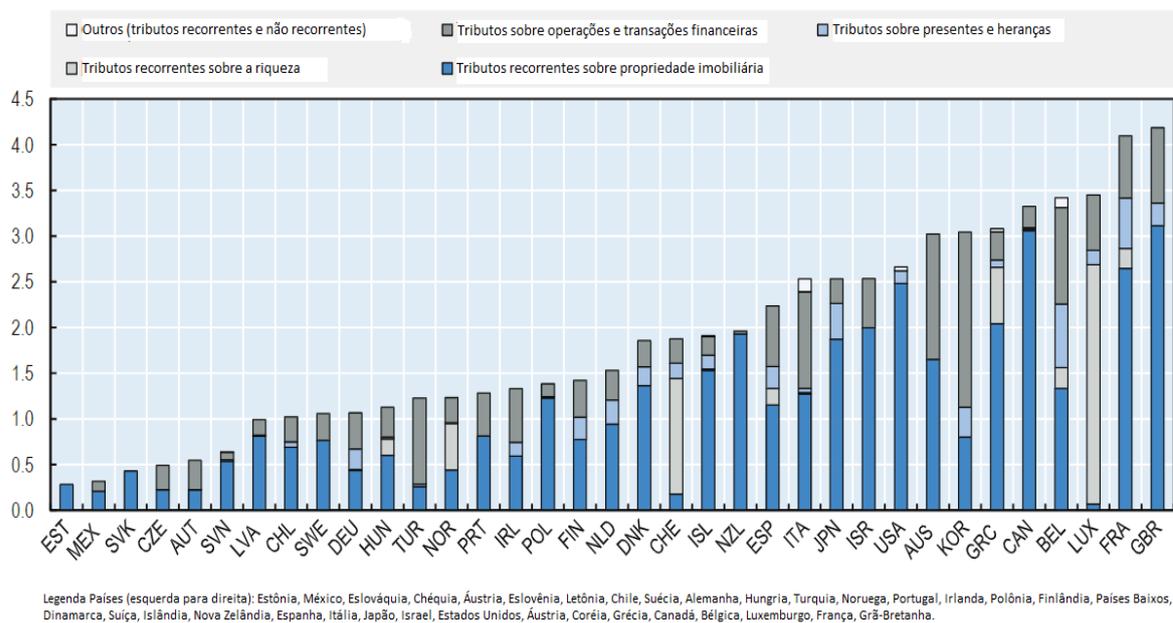
Fonte: Banco de dados de estatísticas de receita da OCDE (traduzido pelo autor).

¹² “However, wealth growth, which means that in theory the tax bases of net wealth taxes have expanded, has not translated into higher wealth tax revenues. This “paradox” is likely to be the result of changes in the design of net wealth taxes, the failure to update property values, as well as tax avoidance and evasion behaviours.”

Apesar desse insucesso na tributação de riquezas, os países da OCDE compensam a baixa arrecadação de receitas relacionadas a taxaço de fortunas com a tributação, principalmente, de propriedades imobiliárias (OCDE, 2018, p. 21), além de outros impostos relacionados à propriedade, como o imposto sobre transações financeiras e o imposto sobre herança a presentes. A preferência por impostos sobre propriedades imobiliárias se dá, nos países em questão, pelas vantagens que esta forma de taxaço provê, como por exemplo, uma maior base de cálculo, a restrição às possibilidades de sonegação e evasão fiscal, e, principalmente, pelo fato de os imóveis serem a principal forma de riqueza da população, ampliando o espectro de cobrança do imposto (Ibidem, op. cit., 2018, p. 22).

O gráfico 5 expõe detalhadamente a preferência por outros impostos sobre a propriedade, em detrimento daquele que incide diretamente na riqueza, ou patrimônio líquido, dos contribuintes, nos países membros da OCDE:

Gráfico 5 - Repartição da Tributação sobre a Propriedade nos Países da OCDE



Fonte: Banco de dados de estatísticas de receita da OCDE (traduzido pelo autor).

Todavia, mesmo com a instituição de outros tributos que cumprem – ou tentam cumprir – a função extrafiscal da tributação, o que se observou, nos últimos 30 anos, foi um exacerbado aumento na concentração de riqueza, conforme fica claro no excerto abaixo (OCDE, 2018, p.31) (tradução nossa):

“A riqueza privada é muito mais desigualmente distribuída do que a renda.

Dentre os 18 países da OCDE, para os quais dados comparáveis estão disponíveis, os 40% mais pobres da população possuem apenas 3% da riqueza total das famílias (...). No outro extremo do espectro, os 10% mais ricos da população, no topo da distribuição de riqueza, detêm metade da riqueza total das famílias e o 1% mais rico possui quase um quinto.”¹³

Neste sentido, constatada a concentração de renda a nível global, há fortes indícios de que o sistema tributário demonstra ser um instrumento adequado para reduzir a desigualdade social, de modo que a cobrança de imposto sobre fortunas poderia cumprir esse papel.

Entretanto, os impostos sobre a riqueza demonstraram uma baixa efetividade em grande parte dos países da OCDE em que foram instituídos, conforme visto acima. A dificuldade reside, principalmente, na liquidez da cobrança do imposto e na relação entre renda e patrimônio. Em regra, todo o patrimônio dos contribuintes é incluído na base de cálculo, salvo as deduções legais, estabelecidas pelo legislador. Deste modo, um problema que se demonstrou insurgente foi a necessidade de algumas famílias venderem seus bens para arcarem com o tributo (OCDE, 2018, p.64), haja vista que a renda familiar não comportava o valor devido.

Além disso, outros óbices à implementação do imposto sobre a riqueza que surgiram foram (*Ibidem, op. cit.*, 2018): a possibilidade de ocorrer um *bis in idem*¹⁴; distorção nos comportamentos relacionados a poupança e investimentos; fuga de capital e expatriação fiscal; e por fim, a evasão fiscal;

Dito isso, além de outras sugestões endereçadas pela OCDE aos seus países membros, principalmente no que diz respeito ao modelo do tributo - o que será tratado no capítulo 4 deste trabalho, juntamente com as dificuldades de sua implementação e os pontos favoráveis a mesma -, a tributação sobre o patrimônio foi indicada naqueles países em que não há uma cobrança de tributos sobre a renda com uma base ampla (OCDE, 2018, p.99). Nestes países, onde o imposto sobre a renda não cumpre o seu papel de modo efetivo, a inserção de um imposto sobre o patrimônio líquido demonstra-se desejável, haja vista que pode cumprir o condão de promover a justiça

¹³ “Private wealth is much more unequally distributed than income. In the 18 OECD countries for which comparable data is available, the bottom 40% own only 3% of total household wealth (Figure 2.4). In comparison, their share of total household income is 20%. At the other end of the spectrum, the top 10% of the wealth distribution hold half of total household wealth and the wealthiest 1% own almost a fifth.”

¹⁴ Expressão em latim que denomina a dupla exigência fiscal pelo mesmo fato;

fiscal, de modo menos prejudicial à economia.

Ademais, indicaram-se como argumentos favoráveis à instituição desse tributo (OCDE, 2018): a promoção da desigualdade patrimonial e da igualdade de oportunidades; o fornecimento de benefícios além da renda que o acúmulo de riqueza provê; os impostos sobre o patrimônio líquido podem ser uma solução eficiente substituir os impostos sobre o rendimento do capital por incentivarem o uso mais produtivo de ativos; os impostos sobre a riqueza líquida podem ser um substituto para impostos sobre ganhos de capital; os impostos sobre a riqueza líquida podem ser usados como substituto para impostos sobre a herança; a promoção do investimento em capital humano.

4.2) CASOS DE INSTITUIÇÃO DE IMPOSTO SOBRE A FORTUNA

Agora, passar-se-á a uma breve análise de casos, no contexto internacional, de instituição do Imposto Sobre a Fortuna. Observa-se que a denominação do tributo varia de um país para outro, mas todos tratam de tributação sobre o patrimônio dos contribuintes, mais especificamente aquele patrimônio que alcança o status de fortuna.

Necessário observar, também, que o conceito de fortuna, muitas vezes, engloba a renda do contribuinte, haja vista que esta constitui aquela. Dito isso, é necessária a atenção ao fato que os impostos tratados podem incidir tanto sobre o patrimônio, em qualquer de suas formas, inclusive sobre a sua transferência, como sobre a renda. Como já dito, este capítulo tem o condão de contextualizar a cobrança do imposto sobre fortunas ao redor do globo. A análise e debate acerca das especificidades da instituição do tributo no Brasil será feito no próximo capítulo.

4.2.1) Alemanha

No início do século XX, mais especificamente no ano de 1922, a República de Weimar, atual Alemanha, instituiu o *Vermögensteuer*, que, traduzido para português, significa “imposto sobre a fortuna”. Tal tributo permaneceu vigente até o ano de 1997, quando foi suprimido, pois em 1995 o Tribunal Constitucional Alemão declarou a inconstitucionalidade do imposto (MOTA, 2010).

O supracitado tributo incidia com uma alíquota de 1% sobre o valor que ultrapassasse as faixas de isenção, as quais eram diferenciadas: para as pessoas

físicas, US\$90 mil; para pessoas jurídicas, US\$15 mil; aos casais, US\$180 mil; e aos sexagenários, US\$127,5 mil.

Conforme explana CARVALHO (2011, p.18), as justificativas para a inconstitucionalidade do imposto foram que:

“em primeiro lugar, os ativos imobiliários eram avaliados pelo seu valor cadastral, profundamente defasados, e os ativos financeiros eram avaliados a valores de mercado. Logo, havia uma grande iniquidade horizontal entre os possuidores de riqueza imobiliária e os possuidores de riqueza financeira. Em segundo lugar, a tributação direta por meio do Imposto de Renda e do imposto ocasionaria situações de tributação superior a 50% da renda das famílias ou do lucro de pessoas jurídicas, o que seria considerado inconstitucional”

Além disso, em 1913, institui-se no país germânico o *Wehrbeitrag*, que se tratava de uma contribuição militar, cuja natureza era de imposto sobre o patrimônio (LASCANO, 1973). Ademais, após as duas guerras mundiais ocorridas no século XX, observou-se a instituição de impostos extraordinários sobre o patrimônio na Alemanha (TAIT, 1967).

Portanto, no país germânico, desde 1997 não há a cobrança do imposto sobre a fortuna, haja vista ter sido declarado inconstitucional. A inconstitucionalidade do tributo no país se deu pela má modulação da carga tributária e do arquétipo legal do imposto, o que levou a uma excessiva tributação, tendo em vista que o imposto sobre a renda no país possuía uma base ampla. Ademais, a correta e atualizada avaliação dos imóveis, a fim de se liquidar o patrimônio tributável, mostrou-se imprescindível para o sucesso do imposto sobre a riqueza.

4.2.2) França

Na França, a tributação de fortunas tem origem na Revolução Francesa, quando o debate acerca do tema começou. Com a influência do pensamento iluminista, cogitou-se, desde o século XXVIII, a possibilidade de instituição de imposto sobre o patrimônio, tendo como inspiração as experiências anteriores da República Florentina do século XV e da Grécia Antiga, onde houve a tentativa da instituição de um imposto progressivo sobre o patrimônio (MOTA, 2010, p. 75).

Com a evolução dessa discussão, em 1871, um imposto extraordinário sobre o patrimônio foi implementado no país. Já no ano de 1914, pela primeira vez, observa-se a utilização da denominação “fortuna” no tributo sobre o patrimônio, trazendo à

tona a função extrafiscal da tributação, com a apresentação do projeto de instituição da “*Taxe Annuelle sur la Fortune*” (FRANÇA, 1979). Ademais, assim como visto anteriormente, após a Segunda Guerra Mundial houve a criação de um imposto extraordinário sobre o patrimônio, a fim de auxiliar a reconstruir o país no período pós-guerra (TAIT, 1967).

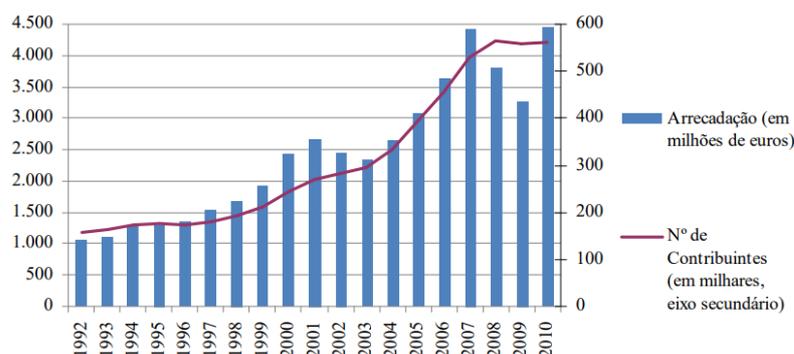
A criação do imposto sobre grandes fortunas, que vige atualmente no país sob a denominação “*Impôt sur les Grandes Fortunes*”, origina-se no ano 1978, quando da elaboração de um estudo sobre os problemas relacionados à instituição do imposto (FRANÇA, 1979). Realizadas deliberações acerca do tema, em 1981 foi instituído o imposto no país. Todavia, em 1987, o tributo foi suprimido do ordenamento legal francês, pelo parlamento conservador. Não obstante isso, em 1989, o imposto sobre as grandes fortunas foi reinstituído e vigora até os dias atuais (MOTA, 2010).

O tributo francês exclui do patrimônio tributável alguns instrumentos de trabalho, direitos autorais e artísticos, ativos de importância artística, histórica ou ecológicos, coleções e móveis, e, assim como observa-se em praticamente todos os países que tributam a riqueza, os ativos do patrimônio previdenciário. Ademais, conforme leciona CARVALHO (2011, p. 19) acerca dos elementos do imposto francês:

“Há um total de seis alíquotas progressivas que variam de 0,55% a 1,8% e incidem sobre a riqueza líquida que exceder a 800 mil euros. Como alívio fiscal, uma vez pago o ISF, sua soma com o Imposto de Renda não pode ser superior a 50% da renda bruta. Outra redução importante é o fato de o imóvel de residência do contribuinte sofrer uma redução de 30% na avaliação, e as demais propriedades, se forem alugadas, entre 20% e 40% de desconto.”

O gráfico 6 demonstra o crescimento da arrecadação e da quantidade de contribuintes do “*Impôt sur les Grandes Fortunes*” na França:

Gráfico 6 - Arrecadação e Número de Contribuintes do Imposto Sobre Fortunas na França



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

O Imposto sobre as Grandes Fortunas francês é um modelo que obteve sucesso e vige até os dias atuais no país, que é a atual sexta maior economia do mundo (FMI, 2017). O impedimento da soma desse tributo com o Imposto sobre a Renda superar 50% da renda bruta, as exclusões da base de cálculo e as alíquotas baixas mostram-se indicadores do motivo pelo qual o imposto sucedeu. Muitos Projetos de Lei Complementar analisados no capítulo 2 deste trabalho utilizaram, conforme suas justificativas, o imposto francês como inspiração para os respectivos esboços. Portanto, pode-se compulsar que é necessário observar as particularidades de cada país, no que diz respeito à modulação do imposto sobre o patrimônio, de modo que o tributo na França obteve sucesso neste quesito.

4.2.3) Espanha

A tributação sobre o patrimônio no país basco remonta ao ano de 1906, quando houve um projeto de lei para a implementação de um imposto municipal sobre o patrimônio. Posteriormente, em 1915, durante a Primeira Guerra Mundial, há registros de um projeto que estabelecia uma “*Contribución General sobre el Patrimonio*”, conforme cita MOTA (2010, p. 75).

Entretanto, a tributação sobre o patrimônio na Espanha só ocorreu em 1977, com a instituição do “*Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas*” (FERNANDES, 2005). Devido ao caráter provisório do tributo, em 1991 foi reconfigurado e denominado “*Impuesto sobre el Patrimonio*”, dessa vez com caráter permanente. Em 2004, o imposto sofreu algumas modificações, culminando, em 2008, na sua extinção, exceto na província de Guipuzcoa, no País Basco. Porém, devido à crise fiscal que o país vivenciou, o *Real Decreto-ley* nº 13, de 16 de setembro de 2011, reinstalou o imposto, que possuía a previsão de duração de dois exercícios fiscais, relativos aos anos de 2012 e 2013 (CARVALHO, 2011).

Outrossim, CARVALHO (2011, p. 16) traz à atenção as mudanças ocorridas no modo de cobrança do imposto espanhol:

“Originalmente, a Ley 19/1991 previa alíquotas progressivas que variam de 0,2% a 2,5% no que excedesse a 108,2 mil euros. O Decreto-ley 13/2011 aumentou o limite de isenção para 700 mil euros, incidindo apenas sobre contribuintes com patrimônio líquido acima de 2 milhões de euros, ou seja, será tributado somente o contribuinte com patrimônio maior que 2 milhões de euros no que exceder a 700 mil euros. Com isso, para o exercício fiscal 2012-

3, as alíquotas passam a variar de 1,3% a 2,5%. O Decreto-ley 13 também concedeu um abatimento de 300 mil euros aos imóveis de residência.”

No sistema tributário espanhol a tributação das fortunas não obteve êxito. No ano de 2002, apenas 0,5% das receitas do governo foram decorrentes da arrecadação do imposto. Ao contrário da França, na Espanha não há uma ampla estrutura de avaliação e fiscalização das propriedades imobiliárias e dos ativos financeiros (CARVALHO, 2011), o que se pode suspeitar ser um motivo para o insucesso supramencionado. Nota-se também que alíquotas mais altas, mesmo que levem a uma tributação mais extensiva do patrimônio, não ensejam, necessariamente, uma maior efetividade do tributo, visto que no país basco, havia alíquotas que ultrapassavam 2%, e mesmo assim não se observou uma prosperidade do imposto.

4.2.4) Noruega

A instituição de um imposto sobre o patrimônio no país nórdico tem origem no ano de 1911, período anterior à Primeira Guerra Mundial. Adiante, conforme ocorreu em outros lugares acima analisados, após o término da Segunda Guerra Mundial houve a criação de um imposto extraordinário sobre o patrimônio, haja vista o contexto de reconstrução e estabilização no continente europeu à época (MOTA, 2010, p. 79).

Hodiernamente, a tributação sobre as fortunas vigora na Noruega, sob a denominação de “*Wealth Tax*”. Neste sentido, CARVALHO (2011, p. 17) traz apontamentos acerca dos moldes do tributo no país:

“Na Noruega o *Wealth Tax* é de competência repartida entre o poder central e o poder local (comunas), e as alíquotas são determinadas anualmente pelo governo central. Em 1998, somadas elas variavam de 0,6% a 1,1% (Van den Noord, 2000). Estima-se que o imposto tivesse apenas 4 mil contribuintes em 1993 (Kari, 1993), abrangendo somente pessoas físicas. As residências eram avaliadas por apenas 25% do valor de mercado e havia um limite de tributação conjunta com o imposto de renda de 80%. As ações não cotadas e de pequenas empresas são avaliadas a 65% do valor de face e os demais ativos financeiros e depósitos bancários são avaliados a 100% do valor de mercado. Ativos financeiros de natureza previdenciária estão isentos do imposto.”

No modelo social-democrático nórdico, que compreende as políticas econômicas e sociais do país, a tributação de grandes fortunas tangencia-se adequadamente. Tendo em vista que o país promove a prestação de serviços públicos aos cidadãos, com a figura de um Estado garantidor, o “*Wealth Tax*” mostra-se como um instrumento efetivo de distribuição de renda a fim de equalizar materialmente as

relações econômico-sociais no país. Ademais, observa-se uma aplicação de alíquotas baixas e possibilidades de isenção com o intuito de não prejudicar a atividade de mercado.

4.2.5) Suíça

O imposto sobre a fortuna na Suíça foi instituído no século XIII (TANABE, 1972, p. 83), e é o caso mais longínquo de implementação do imposto que se tem registro, e é o mais antigo do país europeu. Além disso, seguiu-se a prática, já vista anteriormente, da instituição de um imposto extraordinário sobre o patrimônio na década de 1940, mais especificamente nos anos de 1940 e 1945 (LASCANO, 1973, p. 84).

Ademais, pode-se extrair do excerto abaixo, lições acerca dos moldes do imposto, que está em vigor atualmente no país (CARVALHO, 2011, p. 17):

“Na Suíça, o imposto é de competência dos cantões e das municipalidades, e as alíquotas podem ser progressivas ou não e se situam entre 0,2% e 1%. Elas podem variar de 0,2% no cantão de Nidwalden a 1% no cantão de Genebra. Na Suíça, os não residentes que não têm renda ou propriedade em território suíço estão isentos do Imposto de Renda e do Wealth Tax. Os limites de isenção são também variáveis, podendo ser de 50 mil a 200 mil francos suíços (US\$ 56,8 mil a US\$ 227,3 mil em setembro de 2011), conforme dispuser a legislação de cada cantão.”

Assim como na França e na Noruega, outros países em que a tributação das fortunas obteve sucesso na sua implementação, nota-se que a Suíça instituiu um imposto com alíquotas baixas e isenções de acordo com particularidades sociais e econômicas do país, de modo a não onerar excessivamente os contribuintes.

Ademais, vale observar que o sistema político do país é de democracia direta, o que permite que a população participe diretamente nas decisões em todos os níveis. Desta forma, o “*Wealth Tax*” mostra-se como um instrumento de justiça fiscal num país com forte participação popular nas decisões políticas.

4.2.6) Índia

A atual sétima maior economia do mundo, e um dos destaques dos países com economias emergentes (FMI, 2017), a Índia, possui em vigência um imposto anual sobre o patrimônio líquido. O “*Annual Net Wealth Tax*” foi instituído no país asiático no ano de 1957, e inicialmente era integrado a um imposto sobre a renda consumida,

chamado “*Expenditure Tax*”, além de ser exigido em conjunto com um imposto sobre os espólios. Além disso, no mesmo ano foi implementado um imposto sobre doações, denominado “*Gift Tax*” (MOTA, 2010, p. 76). Posteriormente, no ano de 1962 o imposto sobre a renda consumida foi extinto, de modo a permanecer em vigor apenas o imposto anual sobre o patrimônio líquido.

Conforme explicita CARVALHO (2011, p.18), há algumas distorções no design do tributo indiano:

“(...) sua arrecadação tem sido irrisória, pois o imposto só atinge bens considerados improdutivos, como jóias, imóveis vazios, automóveis e obras de arte. Desconsideram-se os ativos financeiros e os imóveis residenciais e de uso comercial. As alíquotas são progressivas entre 0,5% e 2% e o limite de isenção é de US\$ 53,2 mil. Porém com reduzida base tributária, a arrecadação é muito baixa. No passado a Índia tinha uma renda muito baixa, com pouca base tributária do imposto. Atualmente, com o crescimento econômico, acredita-se que o imposto possa ter maior potencial, ainda mais se ele for reformado e algumas isenções forem retiradas.”

Portanto, observa-se que, apesar da vigência, o imposto sobre o patrimônio líquido na Índia não se demonstra efetivo. Na contramão dos países possuem o tributo vigorando de forma efetiva, o país indiano excedeu-se nas isenções, de modo que, mesmo com alíquotas de até 2%, a receita gerada com a arrecadação do tributo mostra-se irrisória. Todavia, tendo em vista que o país está em emergência econômica, uma reforma no imposto pode mostrar-se suficiente para torná-lo efetivo.

4.2.7) Holanda (Países Baixos)

O imposto sobre a fortuna, denominado “*Wealth Tax*”, foi criado ainda século XIX nos Países Baixos, especificamente no ano de 1892, inspirado no modelo instituído na Prússia, e como um imposto complementar ao imposto sobre a renda (MOTA, 2010, p. 80). No ano de 1915 a tributação da riqueza tornou-se autônoma ao imposto sobre a renda, e assim permaneceu até o ano de 2001, quando foi abolida.

No ano de 2001, ocorreu uma reforma tributária na Holanda, que levou à supressão da “*Wealth Tax*” do ordenamento jurídico do país. Todavia, na mesma ocasião, institui-se o Imposto de Ganho sobre o Capital Pessoal Presumido, que consistia numa estimativa de 4% anual como ganho de capital presumido sobre o patrimônio líquido da pessoa física, com a incidência de uma alíquota de 30% sobre

o que excedesse ao limite de isenção de 17 mil euros (CNOSSEN; LANS, 2001). Ressalta-se que o ganho de capital é presumido, pouco importando se na prática ele ocorreu, ou não.

CARVALHO (2011, p.16) traz maiores apontamentos acerca do tributo que atualmente vige no país:

“Isso, na realidade, equivaleria a uma alíquota efetiva de um Wealth Tax de 1,2%. Por se tratar de uma presunção de ganho anual de capital, a base de cálculo não incide sobre o imóvel de residência, mas continua abrangendo os depósitos bancários, ações e outros ativos financeiros, bem como os demais imóveis. O Wealth Tax anterior tinha uma base de cálculo muito mais ampla, incluindo o imóvel de residência e o patrimônio das empresas a uma alíquota de 0,7% e um limite de isenção de 90,8 mil euros.”

Ainda, cumpre dizer que a alíquota máxima do imposto sobre a renda holandês é de 52% (*Ibidem, op. cit., 2011*), de modo que, conjuntamente com o Imposto de Ganho sobre o Capital Pessoal Presumido, pode-se notar uma tributação direta com uma alta carga tributária.

Portanto, nos Países Baixos, houve uma reforma tributária na qual, apesar da abolição do “*Wealth Tax*”, instituiu-se outro tributo que cumpre uma função similar no país. Todavia, esse novo imposto holandês, que vigora desde 2001, e atua sobre o ganho presumido sobre o capital pessoal, não incide sobre imóveis, característica marcante da tributação sobre a riqueza em outros países.

4.2.8) Argentina

No país sul-americano, o primeiro registro que se tem da tributação sobre as fortunas remonta ao ano de 1821, quando foi criado a “*Contribución Directa*”, uma forma restrita da tributação sobre o patrimônio líquido. No ano de 1951, foi criado o “*Impuesto Substitutivo del Gravamen a la Transición Gratuita de Bienes*”, o qual é considerado uma versão do imposto sobre o patrimônio líquido das pessoas jurídicas (JARACH, 1972; LASCANO, 1973). Posteriormente, no ano de 1973 criou-se o imposto sobre a fortuna no país, denominado “*Impuesto al Patrimonio Neto*” (MOTA, 2010), o qual incide sobre bens pessoais. Na mesma ocasião extinguiu-se o imposto sobre heranças.

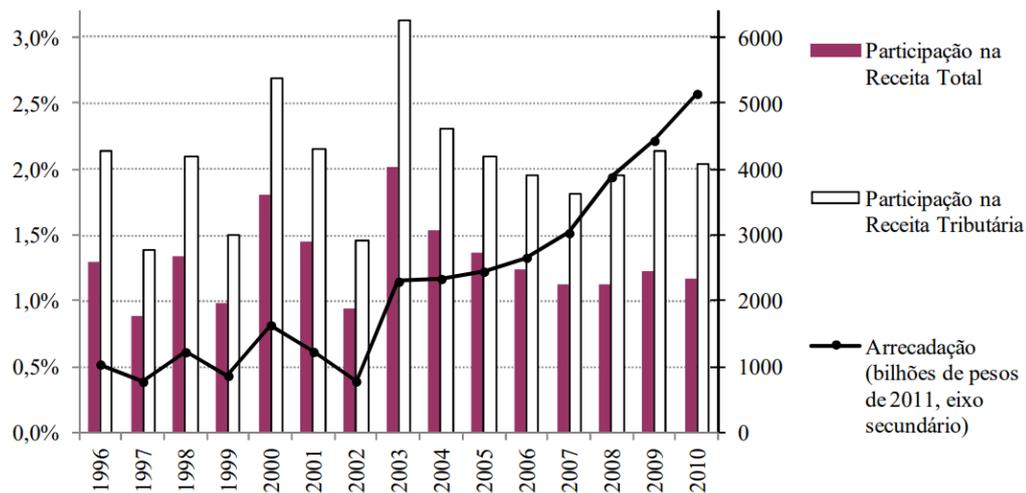
Acerca da estrutura do imposto sobre a riqueza líquida - “*Impuesto al*

Patrimonio Neto”, que está em vigência na Argentina desde 1973, CARVALHO (2011, p. 19) faz algumas observações:

“Como o Imposto sobre Bens Pessoais está em vigor há quase quatro décadas, houve muitas modificações na sua estrutura. A principal se refere à base de cálculo: entre 1973 e 1989 era a riqueza líquida, isto é, o patrimônio deduzido de todas as dívidas e ônus, mas a partir de 1991 passou a ser a riqueza bruta. Atualmente, a Ley 23.966/1991 (e suas modificações posteriores) regula o imposto, o qual grava o patrimônio bruto com alíquotas progressivas entre 0,75% e 1,25% ao que exceder o limite de isenção de 305 mil pesos argentinos (US\$ 72,5 mil).”

O gráfico 7 demonstra a arrecadação e participação nas receitas fiscais e totais do país, entre 1996 e 2010:

Gráfico 7 - Arrecadação e Participação nas Receitas do Imposto Sobre Bens Pessoais na Argentina



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

Ademais, a arrecadação proveniente do imposto chegou a representar 0,7% do PIB argentino, no ano de 1982. Todavia, estabilizou-se na média de 0,4% do PIB durante a sua vigência (CARVALHO, 2011).

Outrossim, no ano de 2020, a Argentina aprovou a criação de um imposto extraordinário sobre as grandes fortunas, a fim de arcar com os custos relacionados ao combate da pandemia da COVID-19. A lei de criação prevê uma tributação única sobre os patrimônios que excedam duzentos milhões de pesos, que corresponde a cerca de treze milhões de reais. Com alíquotas de 2% a 3,5%, a previsão da *Administración Federal de Ingresos Públicos* (AFIP) é de que o imposto alcance cerca de 12 mil pessoas no país (MOLINA, 2020).

4.2.9) Uruguai

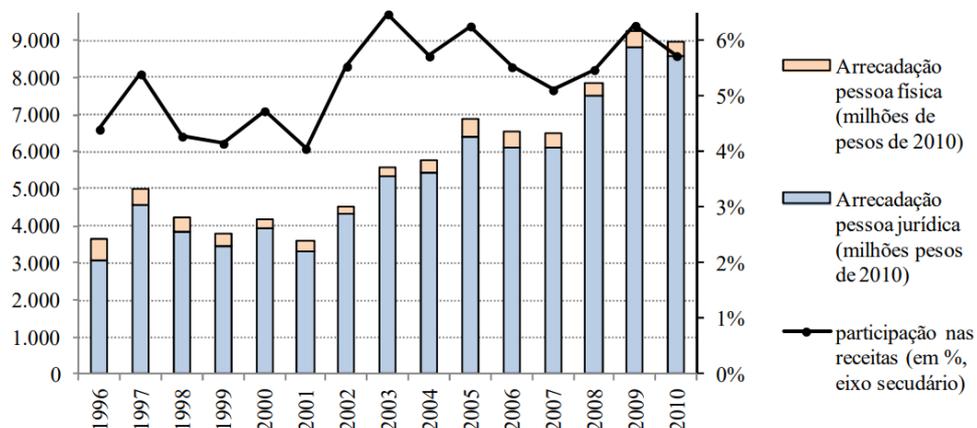
Segundo TANABE (1972, p.83), há tributação sobre a fortuna no Uruguai desde o ano de 1964. A Lei nº 13.241/64, criou um imposto com caráter transitório de um exercício, cuja incidência abrangia apenas pessoas físicas. Posteriormente, com a criação da Lei nº 13.637/67 o imposto tornou-se permanente. O imposto vigente no país, que incide sobre o patrimônio líquido de pessoas físicas e pessoas jurídicas, denominado “*Impuesto al Patrimonio*” foi instituído no ano de 1989, e desde 1996 não sofreu alterações em sua estrutura (LIMA, 2018). Havia uma previsão legal para a extinção total do tributo no país, no ano de 2015, todavia, até os dias atuais, ele ainda vige.

Acerca da estrutura do imposto uruguaio, CARVALHO (2011, p. 22) diz que:

“Ele incide sobre a riqueza líquida acima 2,21 milhões de pesos uruguaios (US\$ 116 mil em set/2011), com alíquotas progressivas para residentes que variam de 0,7% a 2,0% e alíquota única de 1,5% para não residentes. O país garante o anonimato de aplicações financeiras e, para esses casos, é aplicada uma alíquota de 3,5%, cujo valor é recolhido compulsoriamente pelas instituições financeiras. Para o patrimônio de instituições financeiras a alíquota é de 2,8%. Podem ser deduzidas doações feitas às universidades, 50% do valor pago com o Imposto de Renda e 50% do valor das residências”

Assim, como na França e na Argentina, a arrecadação realizada a partir da cobrança do imposto no país demonstra resultados crescentes, o que é um bom indicativo no que tange à efetividade do tributo. Ademais, nota-se que maior parte da arrecadação provém das pessoas jurídicas, conforme explicita o gráfico 8:

Gráfico 8 - Arrecadação e Participação nas Receitas do Imposto Al Patrimonio no Uruguai



Fonte: Uruguai. DGI – Dirección General Impositiva

Outrossim, cumpre dizer que, conforme menciona RIBEIRO (2019), houve a

instituição de uma sobretaxa sobre o imposto de renda variável sobre reflorestamento foi instituída a partir de 2013.

Portanto, pode-se compulsar do caso uruguaio que a inclusão das pessoas jurídicas na condição de contribuintes do imposto sobre a fortuna pode ser favorável e eficaz, no que diz respeito à efetividade do tributo. Além disso, cumpre observar o caráter social das deduções relacionadas a doações às universidades, e aos valores das residências.

4.2.10) Colômbia

Por fim, na Colômbia, o imposto sobre as fortunas foi criado no ano de 1935 (TANABE, 1972), todavia, conforme MOTA (2010, p. 74), posteriormente, foi alterado e deixou de incidir sobre pessoas jurídicas, devido a pressões político-econômicas exercidas pelos Estados Unidos.

Com uma forte tributação sobre a propriedade, há no sistema tributário colombiano um imposto sobre o ganho presumido de capital, semelhante ao que foi visto no ordenamento jurídico-legal holandês (vide subcapítulo 3.2.7) (McLure et al, 1989). Em 1986 foi introduzido no país a tributação sobre o patrimônio de pessoas físicas e jurídicas, de forma recorrente e progressiva, cuja denominação era “*Impuesto al Patrimonio*”. Esse imposto foi extinto no ano de 1991 e reintroduzido em 2003, com a finalidade de arrecadar receitas para o combate às guerrilhas (CARVALHO, 2011). Em 2007 foi prorrogada a vigência do imposto até 2010, e em 2009 até o ano de 2018.

Acerca da estrutura dos impostos sobre o patrimônio na Colômbia, CARVALHO (2011, p. 23) tece algumas considerações:

“(...) o Imposto de Renda sobre Ganho Presumido de Capital tem alíquota de 14% para uma rentabilidade média estimada de 6% ao ano do patrimônio, dependendo do tipo de ativo, cuja rentabilidade é arbitrada anualmente pelo departamento fiscal. Assim, caso se desconsidere o limite de isenção, o imposto teria uma alíquota efetiva de 0,84% sobre a riqueza líquida. Já o *Impuesto al Patrimonio* tem alíquotas de 2,4% ou 4,8% sobre o que exceder a US\$ 1,6 milhão e US\$ 2,7 milhões, respectivamente. As duas versões de tributação da riqueza na Colômbia gravam tanto o patrimônio de pessoas físicas quanto o de pessoas jurídicas, no que exceder ao limite de isenção.”

Atualmente, o país sul-americano passa por uma forte crise política, a qual enseja uma série de mudanças e reformas no ordenamento jurídico do país. Segundo NOVO (2022), o atual Presidente Gustavo Petro, recém-empossado, propôs uma

reforma tributária que cria um imposto permanente sobre o patrimônio no país, além de elevar o imposto sobre a renda.

5) ANÁLISE AXIOLÓGICA DO IGF E SUA ESTRUTURA

Neste capítulo, abordar-se-ão os aspectos jurídicos relativos ao Imposto Sobre Grandes Fortunas, com base na doutrina referenciada, visto que a Constituição Federal não trouxe, a contrário sendo de sua lógica analítica, de forma detalhada a estrutura do imposto.

Ademais, serão expostos os argumentos contra a instituição do imposto, momento em que serão debatidos os pontos polêmicos que envolvem o tema, e os argumentos a favor de sua implementação.

5.1) ASPECTOS JURÍDICOS DO IGF

Não obstante esteja previsto como regra constitucional, o Imposto Sobre Grandes Fortunas, cuja competência para sua instituição é da União, deve observar as demais normas constitucionais para que seja devidamente implementado. Em regra, a Constituição Federal de 1988 é analítica ao tratar todos os temas, inclusive o tributário, todavia, no que diz respeito ao IGF, não houve uma regulamentação dos aspectos jurídicos do tributo. Dito isso, a seguir serão tratados os possíveis critérios estruturais deste tributo, de modo que não haja contradição entre o seu arquétipo e as demais normas do ordenamento jurídico brasileiro.

5.1.1) Aspecto Material

O aspecto material de um tributo diz respeito à “consistência material do fato ou do estado de fato descrito pela hipótese de incidência”, ou, em suma, a imagem abstrata de um fato jurídico (ATALIBA, 2008, p. 106). A hipótese de incidência não se confunde com o fato gerador em concreto, visto que esse é a materialização da situação que atrai a incidência da norma, enquanto aquela é a previsão abstrata da situação a que atribui o efeito jurídico de gerar a obrigação de pagar (PAULSEN, 2017). Neste meandro, o aspecto material de um tributo confunde-se com o fato de gerador do mesmo, visto que diz respeito ao que dá origem à obrigação tributária.

Dito isso, uma questão que surge é se o Imposto Sobre Grandes Fortunas poderia incidir sobre a renda. Segundo MOTA (2010, p. 216), tal hipótese não procede, visto que se o IGF incidisse sobre a renda, seria apenas um “adicional de imposto sobre a renda”, de modo que não alcançaria o seu objetivo. Nesse sentido, também

não tangencia com o arquétipo constitucional do tributo a inclusão do lucro presumido como base de cálculo do tributo.

Acerca da incidência do tributo sobre o patrimônio, segundo TILBERY e DA SILVA MARTINS (1987) existem duas espécies, a tributação real e a nominal. A primeira atinge o capital, o patrimônio em si, desfalcando-o, enquanto a segunda utiliza o patrimônio como base de cálculo, mas o pagamento é feito pela renda desse patrimônio. Além disso, os supracitados autores dividem os impostos sobre o patrimônio em globais, aqueles que atingem a totalidade do patrimônio, e restritos, os quais incidem apenas sobre categorias patrimoniais específicas.

O Imposto Sobre Grandes Fortunas é um imposto que incide sobre o patrimônio. Isso enseja um questionamento acerca do *bis in idem* e da bitributação, visto que no ordenamento jurídico brasileiro já existem diversos impostos sobre categorias do patrimônio, como por exemplo o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), o Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (ITR) e o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA). Todavia, esses impostos, utilizando-se da categorização de TILBERY e DA SILVA MARTINS (1987), são restritos, de modo que atingem apenas parcelas do patrimônio. O Imposto Sobre Grandes Fortunas tem o condão de ser um imposto global, utilizando em sua base de cálculo a totalidade patrimonial dos contribuintes (MOTA, 2010).

Neste meandro, entende-se que o patrimônio deve ser considerado como uma universalidade de direito, nos termos do artigo 91 da Lei 10.406/2002 (Código Civil), que dispõe o seguinte: “Art. 91. Constitui universalidade de direito o complexo de relações jurídicas, de uma pessoa, dotadas de valor econômico”. Portanto, dessa forma diferencia-se o patrimônio tributável pelo Imposto Sobre Grandes Fortunas dos demais impostos sobre patrimônio já existentes no Brasil.

O mesmo raciocínio se dá quando da análise do patrimônio estático ou dinâmico (*Ibidem, op. cit.*, 1987). No ordenamento jurídico brasileiro já há impostos sobre a transferência de categorias patrimoniais específicas, como o Imposto sobre a transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição (ITIV, vulgo ITBI), o Imposto sobre a

Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD) e o Imposto sobre a Renda (IR), em relação aos acréscimos patrimoniais considerados renda. O Imposto Sobre Grandes Fortunas ao tributar o patrimônio em sua dimensão dinâmica deve incidir sobre a sua totalidade, de modo a diferenciar-se dos tributos mencionados acima.

Dadas essas considerações, segundo MOTA (2010, p. 221), não há impedimento para que, assim entendendo, o legislador limite a tributação ao patrimônio, desde que o conceito de grandes fortunas seja considerado como a universalidade de bens e direitos de qualquer natureza, nos termos do artigo 91 do Código Civil.

Portanto, em conluio com os projetos de lei analisados no capítulo 2 deste trabalho, o possível aspecto material do Imposto Sobre Grandes Fortunas seria a concretização da hipótese de incidência legal, a qual, em tese, é a titularidade do patrimônio qualificado pelo legislador como grande fortuna, observadas as demais disposições legais.

5.1.2) Aspecto Pessoal

O segundo aspecto a ser tratado, tão importante quanto o primeiro, é o pessoal. Conforme preceitua ATALIBA (2008, p.86), o aspecto pessoal “é o atributo da hipótese de incidência que determina o sujeito ativo da obrigação tributária respectiva e estabelece os critérios para fixação do sujeito passivo”. Ou seja, é o critério que determina os sujeitos da relação tributária.

Conforme leciona Alfredo Augusto Becker, em sua obra “Teoria Geral do Direito Tributário”, de 1963 (p. 286) “sujeito ativo é aquele que tem o *jus imperium*; que este é um atributo da soberania (ou vice-versa)”, ainda, diz que “nunca poderão ser sujeitos ativos da relação tributária, nem o indivíduo humano, nem a pessoa jurídica não-estatal”.

Acerca do sujeito passivo da relação tributária, BECKER (1963, p. 298) diz que:

“Este sujeito passivo poderá ser pessoa que esteja ligada à hipótese de incidência por relação de natureza social ou geográfica ou física ou jurídica e poderá até ser pessoa que nenhuma relação tenha com a hipótese de incidência”

Outrossim, cumpre dizer que o sujeito ativo da relação tributária está conceituado no artigo 119 do Código Tributário Nacional (Lei 5172/1966) os quais preveem o seguinte: “Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.”. Enquanto isso, o artigo 121 do CTN traz a definição de sujeito passivo, nos seguintes termos: “Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.” (BRASIL, 1966).

Dito isso, a própria Constituição Federal (BRASIL, 1988) estabelece à União a competência legislativa tributária para instituir o Imposto Sobre Grandes Fortunas, nos termos do artigo 153, inciso VII. Portanto, no que tange o aspecto pessoal do tributo, o sujeito ativo da relação tributária é a União.

A questão da definição do sujeito passivo do tributo gera uma certa polêmica. Conforme TILBERY (1987, p. 324) afasta-se “a ideia de uma eventual imposição anual sobre o patrimônio líquido das pessoas jurídicas no Brasil por serem inadequadas para o um país em desenvolvimento”. Por outro lado, ARRUDA (1989, p.91) entende não ser impróprio a utilização do termo fortuna em relação às pessoas jurídicas, muito embora refira-se, usualmente, às pessoas físicas.

Como foi visto no capítulo 2 deste trabalho, os projetos de lei variaram na definição do sujeito passivo da obrigação tributária relativa ao Imposto sobre Grandes Fortunas. Estipulou-se como contribuintes, nos projetos analisados, pessoas físicas residentes no Brasil, ou no exterior, em relação ao patrimônio detido no território brasileiro, pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, ou no exterior em relação aos bens que possua no Brasil. Também houve, em alguns projetos, a inclusão dos espólios, em relação aos bens detidos no território brasileiro.

Portanto, não havendo norma constitucional em contrário, e observadas as considerações acima acerca dos fundamentos jurídicos do sujeito passivo, cabe ao legislador estabelecer quem serão os contribuintes da relação tributária referente ao Imposto sobre Grandes Fortunas, em sua eventual instituição.

5.1.3) Aspecto Temporal

O aspecto temporal do tributo diz respeito, conforme ATALIBA (2008, p.94), ao

“momento em que se reputa ocorrido o fato imponible (e, pois, nascida a obrigação tributária)”. Ou seja, é a limitação temporal que atua sobre determinado fato jurídico-tributário. Cumpre dizer que não se confunde com o prazo relativo ao cumprimento da obrigação tributária, mas sim com momento em que ela surge.

Em relação ao Imposto sobre Grandes Fortunas, segundo ARRUDA (1989, p.88), espera-se que o critério temporal ocorra no início de cada exercício financeiro, todavia:

“não há, porém, restrição de ordem constitucional para fixação de intervalos menores de apuração, ou, até mesmo, para previsão em lei de desconto pela fonte pagadora, em situações excepcionais que denotem com clareza a ocorrência imediata do fato gerador, como nos ganhos com jogos e na herança” (*Ibidem, op. cit.*, 1989, p. 88)

Ainda, devem ser observados as normas constitucionais, os princípios norteadores do Direito Tributário e as vedações constitucionais ao poder de tributar, como por exemplo, o princípio da anterioridade (MOTA, 2010, p. 228).

Conforme visto no capítulo 2 deste trabalho, quase a unanimidade dos esboços legislativos optou pelo critério temporal sugerido por ARRUDA (1989), de modo que o fato gerador do tributo, a titularidade de patrimônio considerado como grande fortuna ocorreria uma vez a cada exercício financeiro. Entretanto, como visto acima, quando da instituição do tributo, não há empecilho constitucional para que o legislador estabeleça outros períodos de incidência do imposto.

5.1.4) Aspecto Espacial

Mais uma vez utilizando-se das lições de ATALIBA (2008, p. 104), pode-se dizer que “designa-se por aspecto espacial a indicação de circunstâncias de lugar, contidas explícita ou implicitamente na hipótese de incidência, relevantes para a configuração do fato imponible”.

Acerca do Imposto sobre Grandes Fortunas, GIFFONI (1987, p. 33) elude o caráter mundial relativo à localização do patrimônio, de modo que “o patrimônio a ser declarado pelo contribuinte domiciliado e/ou residente no país, com bens aqui situados, incluiria também, bens e direitos havidos no exterior”.

Neste sentido, conforme visto no capítulo 2, grande parte dos projetos de lei de

regulamentação e instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas traz a previsão da incidência sobre o patrimônio de pessoas domiciliadas no Brasil, mas também se vê a previsão de incidência do tributo sobre pessoas não domiciliadas no Brasil, em relação aos bens detidos no país. MOTA (2010, p. 231) ressalta a importância da observância a tratados internacionais em relação a esse caráter mundial da tributação do patrimônio, e à adoção de “critérios relacionados à validade, à vigência e à eficácia da norma jurídica tributária”.

5.1.5) Aspecto Quantitativo

O aspecto quantitativo de um tributo é uma combinação de dois elementos estruturantes, ou grandezas, a base de cálculo (ou base imponible) e a alíquota aplicável.

Segundo ATALIBA (2008, p. 109), “os atributos dimensórios (ou grandeza) deste aspecto (material) se designam base imponible” e “é função de base imponible (...) medir a materialidade da base”. Sobre as alíquotas, ATALIBA (2008, p. 113) esclarece que “a alíquota é um termo do mandamento da norma tributária (...) que se consubstancia na fixação de um critério indicativo de uma parte, fração – sob a forma de percentual, ou outra – da base imponible”. A combinação de ambas as grandezas levará a individualização do montante devido.

Outrossim, é necessário atentar-se que o *quantum* devido, após a operação de determinação do base de cálculo e aplicação da alíquota sobre ela, não pode alcançar um montante que configure confisco, conforme aponta MOTA (2010, p. 233). Ainda, é necessário que, além da vedação ao confisco, observe-se os demais princípios norteadores do Direito Tributário quando da determinação do aspecto quantitativo, em especial o princípio da capacidade contributiva.

Neste meandro, os projetos de lei analisados no capítulo 2 deste trabalho apresentaram grandes variações nos dois elementos que estruturam o aspecto quantitativo do imposto. Observou-se alíquotas menores que 1%, e outras de 5%. Em relação à base de cálculo, há projetos que isentam patrimônios de até cinquenta e cinco milhões de reais, e outros que isentam somente aqueles de até dois milhões de reais.

Dito isso, o legislador, quando da elaboração da lei complementar que regulamente o Imposto sobre Grandes Fortunas, deve-se atentar aos princípios da vedação ao confisco, e ao da capacidade contributiva na estipulação de seu aspecto quantitativo, a fim de que o tributo cumpra as suas funções, sejam elas fiscais e extrafiscais.

5.2) ANÁLISE AXIOLÓGICA DO IGF

Neste item serão tratados os pontos contrários e os favoráveis acerca da implementação de um Imposto sobre Grandes Fortunas. Assim como no capítulo 3, boa parte das informações expostas serão baseados no último estudo realizado pela OCDE sobre a tributação de riquezas em seus países.

5.2.1) Pontos Contrários à Instituição do Imposto

5.2.1.1) Bitributação e *Bis In Idem*

Conforme já explanado anteriormente neste trabalho, a bitributação refere-se à situação em que há uma tributação sobre o mesmo fato gerador, exigidas do mesmo sujeito passivo, por sujeitos ativos diferentes. Enquanto isso, o *Bis In Idem* denomina o fenômeno que ocorre quando um sujeito ativo tributa mais de uma vez o mesmo sujeito passivo sobre o mesmo fato gerador.

Neste diapasão, há o temor de que a instituição do Imposto Sobre Grandes Fortunas cause ambos os fenômenos supracitados. Isso poderia ocorrer tendo em vista que o patrimônio, geralmente, é composto por diferentes fontes, sejam elas ganhos salariais, investimentos financeiros, imóveis e outros. Dito isso, esses elementos que compõem o patrimônio, na maioria das vezes já foram incididos por algum tributo.

Há contra-argumentos, conforme visto no item 4.1.1 deste trabalho, no sentido de que o patrimônio deve ser tratado como uma universalidade de direito, quando da cobrança do IGF, e não apenas fatias dele, como ocorre com outros tributos já existentes. Neste sentido, conforme BRYS (2016), deve-se observar o sistema tributário de forma ampla, e como o Imposto sobre Grandes Fortunas interage com os demais tributos, de modo que não há necessariamente uma prejudicialidade nesta interação. Ainda, pode-se observar que o importante, na definição dos moldes do

imposto, é observar a sistemática tributária do país, conforme a OCDE (2018, p. 58): “The validity of the double taxation argument also depends on countries’ overall tax burden on capital and on the design of the wealth tax.”¹⁵

5.2.1.2) Efeitos Negativos Sobre o Empreendedorismo

Segundo HANSSON (2010), a tributação da riqueza potencialmente diminui o capital disponível, o que pode afetar a propensão dos indivíduos a começarem um negócio. Em geral, a tributação é considerada como um ponto negativo a qualquer negócio, tendo em vista que captura parte dos retornos dos investimentos. No caso de um investimento de risco, o fator da existência de um imposto sobre o patrimônio tornaria menos atrativa a tomada do risco, o que também gera um prejuízo ao empreendedorismo.

Todavia, há um contraponto, conforme a OCDE (2018, p. 63), a essa visão negativa sobre a tributação, no caso de uma substituição do imposto sobre a renda por um imposto sobre o patrimônio:

“However, there are ways in which a wealth tax replacing an income tax may actually stimulate risk-taking and entrepreneurship. Taxpayers starting a business are likely to do so because in the longer run they expect to earn high returns compensating for the risks they have taken. As discussed, a tax on the stock of wealth is equivalent to taxing a presumptive return but exempting returns above that presumptive return, including returns to risk. In that sense, a wealth tax may stimulate entrepreneurship and risk-taking (in particular if the net wealth tax replaces taxes on capital income).”¹⁶

Ademais, na prática, o que se observa é que a tributação patrimonial induz comportamentos sonegatórios, a fim de evitar-se o devido pagamento (OCDE, 2018). Isso ocorre também com impostos sobre a herança e doações. Neste sentido, nos Estados em que há essa tributação, observa-se que há alíquotas mais baixas e maiores possibilidades de dedução da base de cálculo do tributo, a fim de conceder

¹⁵ Tradução livre: “A validade do argumento da dupla tributação também depende carga tributária global dos países sobre o capital e sobre o desenho do imposto sobre a fortuna.”

¹⁶ Tradução livre: “No entanto, existem maneiras pelas quais um imposto sobre a riqueza substituindo um imposto de renda pode realmente estimular a assunção de riscos e o empreendedorismo. Os contribuintes que iniciam um negócio provavelmente o farão porque, a longo prazo, esperam obter altos retornos compensando os riscos que assumiram. Conforme discutido, um imposto sobre o estoque de riqueza é equivalente a tributar um retorno presumido, mas isentando retornos acima desse retorno presumido, incluindo retornos de risco. Nesse sentido, um imposto sobre o patrimônio pode estimular o empreendedorismo e a assunção de riscos (em particular se o imposto sobre o patrimônio líquido substituir os impostos sobre o rendimento do capital).”

uma maior efetividade ao imposto.

5.2.1.3) Dificuldades na Liquidação do Patrimônio

Assim como demonstrado no caso prático referente à tentativa de efetivação da tributação do patrimônio na Alemanha, item 3.2.1 deste trabalho, a liquidação do patrimônio pode ser uma grande dificuldade, e, inclusive, motivo de insucesso da implementação do imposto. Isso se dá, pois é necessária uma valoração, pelo menos, adequada a cada patrimônio que integra o patrimônio global que será tributado, a fim de que não haja grandes divergências entre o patrimônio real e o estimado a fim de cobrança do tributo.

Outra dificuldade se dá pelas ocasiões em que uma família possui imóveis de alto valor, porém uma renda mais baixa. Isso pode levar a dívidas frente à Fazenda Pública, visto que, neste caso, o valor devido a título do imposto muitas vezes não condiz com a renda do contribuinte. Defende-se, segundo a OCDE (2018, p. 64), que uma das formas de lidar com esse problema é “permitindo que as obrigações fiscais sejam distribuídas ao longo do tempo ou sejam acumulados até que os ativos sejam vendidos ou herdados”.¹⁷

5.2.1.4) Fuga de Capitais e Expatriação Fiscal

Esse é um problema que atinge, em regra, aqueles não residentes no país, ou que possuam também residência fora do país, em relação aos bens que possuam no território no qual o imposto será cobrado. Todavia, há a possibilidade de residentes no país possuírem patrimônio em território estrangeiro, assim como investimentos e outros componentes do patrimônio.

Em relação a expatriação fiscal, pode-se dizer que ela ocorre, em regra, com residentes do país que, para evitar o pagamento do imposto, realoquem seus bens em outros territórios. Segundo a OCDE (2018, p.66), esse realmente é um risco que o país que institua a tributação do patrimônio corre, principalmente quando há países vizinhos que ofereçam condições tributárias mais favoráveis àqueles que possuem

¹⁷ Trecho original: “allowing tax liabilities to be spread over time or to be accumulated until assets are sold or inherited.”

um patrimônio mais vasto.

As pesquisas acerca deste assunto em específico não são conclusivas. Conforme a OCDE (2018, p. 66):

“Empirical studies on the effects of wealth taxes on capital flight and fiscal expatriation are very limited. Pichet (2007) found evidence of significant capital flight out of France since the introduction of the net wealth tax. Zucman (2015), on the other hand, finds that wealth tax evasion in France is limited compared with the revenue generated by the tax. In the case of Switzerland, Brülhart et al. (2017) find evidence of low wealth tax-induced mobility. As mentioned above, tax-induced incentives for individuals to change their residency will depend on a variety of factors including the effective tax rate differentials with other countries or regions.”¹⁸

Ainda, os dados coletados pelo Conselho de Taxas Obrigatórias francês (CONSEIL, 2011) demonstram que houve maior caso de contribuintes do Imposto sobre Grandes Fortunas deixando o país em um momento no qual houve uma redução na carga tributária sobre o patrimônio, de modo que não há como concluir que a expatriação ocorreu por motivos fiscais. Outro fato que pode influenciar a fuga de capital é a tributação sobre herança, todavia, assim como na tributação do patrimônio líquido, não há estudos ou provas conclusivas quanto a isso (OCDE, 2018).

Ademais, no mesmo meandro, não há dados que apontem uma antecipação dos contribuintes à implementação do imposto no sentido de mudarem de país a fim de não pagarem o tributo. Por fim complementa-se que as repercussões econômicas do fenômeno da expatriação fiscal são incertas, haja vista que mesmo aqueles que se mudem para evitar o tributo podem continuar investindo na economia do país (*Ibidem, op. cit.*, 2018).

5.2.1.5) Evasão e Elisão Fiscal

Dado o contexto de globalização, hodiernamente, o processo de movimentação de ativos financeiros para os chamados “paraísos fiscais” se tornou muito mais fácil.

¹⁸ Tradução livre: “Estudos empíricos sobre os efeitos dos impostos sobre a riqueza na fuga de capitais e expatriação fiscal são muito limitadas. Pichet (2007) encontrou evidências de fuga significativa de capitais para fora da França desde a introdução da rede imposto sobre a fortuna. Zucman (2015), por outro lado, acha que o imposto sobre a riqueza a evasão em França é limitada em comparação com as receitas geradas pelo tributo. No caso da Suíça, Brülhart et al. (2017) encontrar evidência de baixa mobilidade induzida por impostos sobre a riqueza. Como acima mencionado, incentivos fiscais para que os indivíduos mudem de residência dependem de uma variedade de fatores, incluindo a diferença da taxa de imposto efetiva com outros países ou regiões.”

Com as mecânicas atuais de movimentação financeira, propiciou-se que os detentores de patrimônios mais vastos movessem os seus ativos para países onde a carga tributária é baixa, sem declará-los no país em que residem. Isso dificultou a cobrança de tributos sobre a renda e sobre o patrimônio nos últimos anos (KRENEK; SCHRATZENSTALLER, 2017).

Esse fenômeno, chamado de evasão fiscal, teve forte impacto nas políticas tributárias ao redor do mundo nas últimas décadas, de modo a ensejar uma redução na carga tributária. A evasão fiscal tem implicações na tributação sobre a riqueza, de modo a torná-la mais desafiadora, visto que essa incide, também, sobre bens cuja movimentação é mais difícil, como por exemplo bens imóveis (OCDE, 2018, p. 67).

Todavia, esse desafio à sistemática tributária vem sendo combatido através de medidas de transparência internacional, e de políticas de trocas de informação entre os países (*Ibidem, op. cit.*, 2018).

Outro fenômeno observável é a elisão fiscal, que consiste na omissão do fato gerador para evitar ou reduzir a cobrança de um tributo. Como o patrimônio engloba uma grande quantidade de bens tributáveis, e o imposto é baseado na declaração do contribuinte, a sonegação se torna um problema da tributação da riqueza. Neste sentido, o debate acerca da inclusão das pessoas jurídicas como contribuintes do tributo ganha destaque, visto que uma forma de elisão fiscal é a transferência de bens à pessoa jurídica, a fim de omiti-los na declaração entregue à Fazenda Pública.

Alguns estudos foram realizados a fim de observar empiricamente a ocorrência desses fenômenos supracitados na Suécia e na Espanha, conforme explanado no seguinte excerto (*Ibidem, op. cit.*, 2018 p. 68):

“As mentioned already, in his analysis of the behavioural response to the wealth tax in Sweden, Seim (2017) estimates that the net-of-tax-rate elasticities of taxable wealth were between 0.09 and 0.27 and finds that these small but positive elasticities reflect tax evasion and avoidance rather than changes in savings. Using a panel of tax return micro-data from Catalan taxpayers for the 2011- 14 period, Durán-Cabré et al. (2017) examine taxpayers’ responses to the re-introduction of the Spanish net wealth tax in 2011. Their results provide empirical evidence that taxpayers facing higher tax rates reorganise the composition of their wealth in order to benefit from exemptions, also suggesting tax avoidance rather than real behaviour. More generally, Zucman (2015) finds evidence of a considerable and increasing amount of private wealth being hidden and managed in tax havens. His estimation is that around 8% of the global financial wealth of households is

held in tax havens, threequarters of which go unrecorded (Zucman, 2015).”¹⁹

Neste sentido, indica-se que o design do imposto sobre a riqueza deve levar em conta esse comportamento observado quando da inclusão de deduções e isenções na lei instituidora. Observa-se que as isenções e deduções legais encorajam comportamentos que vão de encontro ao objetivo da lei implementadora, e dos princípios do Direito Tributário, de modo que os contribuintes buscam inserir-se nessas “brechas” legais, a fim de não arcarem com o tributo (OCDE, 2018).

5.2.2) Pontos Favoráveis à Instituição do Imposto

5.2.2.1) Redução da Desigualdade Social e Promoção da Equidade

Não obstante nas últimas décadas tanto a renda como o patrimônio se tornaram mais desigualmente distribuídos (PIKETTY, 2014), observa-se que em relação a este a desigualdade assume níveis maiores. Como exemplo, pode-se citar o caso dos Estados Unidos, onde, segundo SAEZ e ZUCMAN (2016), a parcela da riqueza familiar total possuída pela fatia 0,1% mais rica da população aumentou de 7% do no final da década de 1970, para 22% em 2012.

Conforme a OCDE (2018), esse aumento da desigualdade de riqueza, por si só, enseja a instituição de tributos sobre o patrimônio, a fim de equalizar as relações socioeconômicas, as quais são profundamente impactadas por essa disparidade patrimonial. Esse fenômeno de acumulação de riqueza, próprio do sistema de produção capitalista, ocorre de forma progressiva, de modo que aqueles que possuem mais capital, tendem a conseguir multiplicá-lo com facilidade, em relação àqueles que não possuem grandes fortunas. Neste sentido (*Ibidem, op. cit.*, 2018, p. 52, tradução

¹⁹ Tradução livre: “Como já mencionado, em sua análise da resposta comportamental ao imposto sobre a riqueza na Suécia, Seim (2017) estima que as elasticidades das taxas da riqueza tributável estavam entre 0,09 e 0,27 e constata que essas elasticidades pequenas, mas positivas, refletem evasão e elisão fiscais em vez de mudanças na poupança. Usando um painel de microdados de declarações fiscais de contribuintes catalães para o período 2011-14, Durán-Cabré et al. (2017) examinam as respostas dos contribuintes à reintrodução do imposto patrimonial líquido espanhol em 2011. Seus resultados fornecem evidências empíricas de que os contribuintes que enfrentam taxas de imposto mais altas reorganizam a composição de sua riqueza para se beneficiar de isenções, sugerindo também elisão fiscal em vez de mudança de comportamento. De forma mais geral, Zucman (2015) encontra evidências de que uma quantidade considerável e crescente de riqueza privada está sendo escondida e gerenciada em paraísos fiscais. Sua estimativa é que cerca de 8% da riqueza financeira global das famílias está em paraísos fiscais, três quartos dos quais não são registrados (Zucman, 2015)”.

nossa):

“Um aspecto fundamental da acumulação de riqueza é que ela opera de forma auto-reforçada; riqueza gera riqueza. Os que ganham mais são capazes de poupar mais (ou seja, a propensão marginal a poupar aumenta com a renda), o que significa que eles são capazes de investir mais e, assim, acumular mais riqueza. Além disso, os retornos tendem a aumentar com a riqueza. Os contribuintes ricos, que tendem a ter ativos mais diversificados, estão em melhor posição para investir em ativos mais arriscados, que tendem a gerar retornos mais elevados. A capacidade dos contribuintes mais ricos de gerar retornos médios mais altos também pode vir de seu acesso a serviços de gestão de patrimônio e planejamento tributário, bem como diferentes oportunidades de investimento (por exemplo, fundos mútuos que possuem requisitos de entrada) (Fagereng et al., 2016).”²⁰

Ademais, conforme fica claro no modelo tributário brasileiro, e em muitos outros exemplos ao redor do globo, a tributação sobre a renda não consegue, por si só, promover uma distribuição de renda eficaz. Mesmo que a renda de indivíduos possuidores de grandes fortunas seja tributada, uma grande quantidade de capital permanecerá intocada (OCDE, 2018), caso não haja uma tributação sobre o patrimônio. Isso promove o fenômeno exposto acima, no qual a riqueza gera riqueza.

Por fim, ressalta-se o caráter extrafiscal e a função social da tributação e do IGF, debatidos nos capítulos 1.3 e 1.4 deste trabalho. O Estado, através do Direito Tributário, apresenta-se como equalizador das disfunções socioeconômicas observadas em relação à distribuição de riqueza e acúmulo de capital. Neste sentido, o Imposto sobre Grandes Fortunas apresenta-se como um “instrumento emancipatório dos direitos humanos no Estado brasileiro” (MAMEDE, 2018, p. 1483), visto que demonstra ser um meio de distribuir a renda de forma mais igualitária.

5.2.2.2) A Riqueza Promove Mais Benefícios do que a Renda

Este ponto favorável dialoga diretamente com o princípio da capacidade contributiva. Em corroboração com o que já foi exposto acima, acerca da aptidão da riqueza gerar riqueza, um estudo realizado por RUDNICK e GORDON (1996)

²⁰ No original: “A key aspect of wealth accumulation is that it operates in a self-reinforcing way; wealth begets wealth. High earners are able to save more (i.e. the marginal propensity to save increases with income), meaning that they are able to invest more and thereby ultimately accumulate more wealth. Moreover, returns tend to increase with wealth. Wealthy taxpayers, who tend to have more diversified asset holdings, are in a better position to invest in riskier assets which will tend to generate higher returns. The ability of the wealthiest taxpayers to generate higher average returns may also come from their access to wealth management and tax planning services as well as different investment opportunities (e.g. mutual funds that have entry requirements) (Fagereng et al., 2016).”

demonstra que há uma diferença no poder aquisitivo de um indivíduo que que auferir um rendimento anual de vinte mil euros devido a um investimento de duzentos mil euros, em relação a um contribuinte que recebe um salário de vinte mil euros por ano.

A riqueza, por si só, tem o potencial de gerar renda sem que haja força de trabalho e tempo de vida vendidos em troca de salário, e, ainda, sem que se sacrifique o tempo de lazer (MCDONNELL, 2013). Ademais, segundo MEADE (1978), além da renda que gera, a riqueza pode conferir status social, poder, maiores oportunidades, satisfação, ou fornecer um valor de seguro contra necessidades futuras inesperadas. Portanto, a tributação da renda mostra-se menos eficaz na promoção da justiça social e da equidade social, em comparação à do patrimônio.

Neste sentido, os benefícios mencionados acima são de difícil mensurabilidade. Portanto, segundo BOADWAY (et al., 2010), a tributação do patrimônio se justificaria em relação aos indivíduos possuidores de grandes fortunas, visto que em relação a esses, as vantagens da acumulação de patrimônio são evidentes. Essa linha argumentativa se coaduna com o artigo 153, inciso VII, da Constituição Federal de 1988, que prevê a instituição de um Imposto sobre Grandes Fortunas, e não sobre o mero patrimônio, o que confere um nítido caráter social e extrafiscal ao tributo brasileiro.

5.2.2.3) Incentivo ao Uso Produtivo dos Ativos

Em países onde apenas a renda é tributada, ocorrem casos em que o patrimônio, embora extenso, mostra-se improdutivo. Essa situação não é favorável à economia do país, principalmente quando falamos de grandes patrimônios. Neste meandro, a tributação da riqueza demonstra ser um incentivo à utilização produtiva de ativos, ou até mesmo a venda para alguém que o fará (MCDONNELL, 2013).

A respeito disso, a OCDE (2018, p. 54) indica que autores sugerem, inclusive, a substituição do imposto sobre a renda, por um imposto sobre a riqueza, conforme pode-se depreender do excerto a seguir:

“Guvenen et al. (2017) developed a theoretical model which suggests that replacing capital income taxes with a wealth tax shifts the tax burden onto unproductive entrepreneurs and that this reallocation increases aggregate productivity and output. Indeed, efficiency gains can occur because capital is reallocated to high-return individuals, and because the higher return of high-return individuals can motivate the accumulation of greater saving (Fagereng

et al., 2016).”²¹

Todavia, o contraponto deste argumento é que pode ocorrer uma prejudicialidade aos investimentos de alto risco que possuem, inicialmente, baixos retornos, como por exemplo “*start ups*”. A utilização de ativos em empresas iniciantes favorece a economia dos países, todavia, é esperado que nos primeiros anos os retornos sejam baixos. Ao usar a tributação do patrimônio com o intuito de promover a utilização produtiva dos ativos, pode-se preferir a inserção do capital em empresas nascentes (OCDE, 2018, p. 55).

5.2.2.4) Substituição dos Impostos sobre a Renda e sobre a Herança

Outro ponto positivo é que a tributação do patrimônio pode servir como substituta à tributação da renda e das heranças. Em países onde o imposto sobre a renda possui uma baixa carga tributária, ou há altos índices de evasão ou elisão fiscal, a tributação patrimonial mostra-se apta a substituir a tributação de ganhos de capital. Em relação a herança, a tributação patrimonial mostra-se mais favorável, visto que a base de cálculo é basicamente a mesma, todavia, o fato gerador desta é anual, o que permite uma cobrança recorrente (*Ibidem, op. cit., 2018*).

Em comparação ao imposto sobre a renda, o imposto sobre o patrimônio se dá através do regime de competência, que apropria receitas e despesas ao período de sua realização, independentemente do efetivo recebimento das receitas ou do pagamento das despesas, ao passo que a tributação da renda se dá através da efetiva realização do ganho de capital. Conforme a OCDE (2018, p. 56):

“Accrual-based taxation has a number of advantages. First, it prevents the deferral of realised capital gains and lock-in effects, which ultimately result in an inefficient allocation of capital. Second, accrual-based taxation enhances fairness as appreciations in asset values are a better reflection of taxpayers’ current wealth.”²²

²¹ Tradução livre: “Güvener et al. (2017) desenvolveu um modelo teórico que sugere que a substituição do imposto sobre a renda por um imposto sobre a riqueza transfere a carga tributária para empreendedores improdutivos e que essa realocação aumenta produtividade e produto agregados. De fato, ganhos de eficiência podem ocorrer porque o capital é realocado para indivíduos de alto retorno, e porque o maior retorno aos indivíduos pode motivar o acúmulo de maior poupança (Fagereng et al., 2016).”

²² Tradução livre: “A tributação através do regime de competência tem uma série de vantagens. Em primeiro lugar, impede o adiamento de ganhos de capital realizados e efeitos de aprisionamento, que acabam por resultar em uma alocação ineficiente de capital. Em segundo lugar, a tributação por competência aumenta a justiça, pois as apreciações nos valores dos ativos são uma melhor reflexo da riqueza atual dos contribuintes.”

Ainda, segundo CNOSSSEN e BOVENBERG (2001), o acréscimo de riqueza anual, medido em termos reais, é a base de cálculo ideal para tributar a renda, de modo que se coaduna com o modelo de cobrança do imposto sobre a riqueza.

No que diz respeito às vantagens da substituição do imposto sobre a herança, no caso do Brasil o ITCMD, pelo imposto sobre a riqueza, de pronto deve-se denotar que as alíquotas devem ser mais baixas no segundo caso, visto que a cobrança é recorrente. A cobrança anual, através de alíquotas significativamente mais baixas, causa um menor impacto no patrimônio do contribuinte, visto que o valor devido quando da incidência do imposto sobre a herança tende a ser muito maior do que aquele pago anualmente a título de imposto sobre a riqueza (OCDE, 2018).

Por fim, ao encontro dos demais pontos favoráveis já debatidos, a tributação patrimonial demonstra ser mais efetiva na promoção da justiça fiscal e da função extrafiscal da tributação. Neste sentido (Ibidem, op. cit., 2018, p. 57):

“It should be mentioned as well that if a country has a very high level of wealth inequality, reducing wealth gaps through income and wealth transfer taxes may take time and that, under such circumstances, there may be a role for a net wealth tax to address wealth inequality.”²³

Assim, restam demonstrados os principais argumentos a favor da instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas. Do mesmo modo que os pontos negativos do tributo em pauta, os pontos positivos possuem respaldo tanto na doutrina, como em relatórios e pesquisas que levaram em conta a realidade de países onde a tributação do patrimônio líquido, ou das riquezas, ocorreu. Deste modo, pode-se ter um panorama dos principais assuntos que rodeiam debate acerca da implementação do IGF.

²³ Tradução livre: “Deve-se mencionar também que, se um país tem um nível muito alto de desigualdade de riqueza, reduzir essa desigualdade por meio de impostos de transferência de renda e riqueza podem levar tempo e que, em tais circunstâncias, pode haver um papel do imposto sobre grandes fortunas para combater a desigualdade de riqueza.”

6) CONCLUSÕES

A instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil é um comando constitucional que, passados 34 anos da promulgação da Constituição Federal, ainda não foi cumprido pelo legislador. Conforme foi visto no primeiro capítulo, a inserção do tributo no texto constitucional se deu através de uma assembleia constituinte que consagrou o Estado de Bem-Estar Social como modelo a ser seguido no país.

Neste meandro, a tributação das riquezas tem o condão de cumprir não apenas com a função fiscal, arrecadando recursos para que o Estado promova suas políticas públicas, mas também com a função extrafiscal, de modo a promover a justiça fiscal e a equidade nas relações socioeconômicas. Haja vista o contexto de ampla desigualdade social no Brasil, onde a população 1% mais rica detém 49,6% da riqueza brasileira (vide capítulo 1.4), neste aspecto, a instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas demonstra ir ao encontro do que almejam os princípios constitucionais norteadores do ordenamento jurídico brasileiro.

Todavia, ao contrário dos demais impostos previstos no artigo 153 da Constituição Federal, a instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas foi condicionada, pelo constituinte, à elaboração de Lei Complementar. Como prevê a Carta Magna brasileira, o processo legislativo das leis complementares é mais rígido, exigindo-se um quórum mais rigoroso que o das leis ordinárias. Dito isso, constatou-se que desde 1988, já foram apresentados quarenta e quatro projetos de lei, com o intuito de promover a instituição do imposto no Brasil, de modo que, até hoje, nenhum foi aprovado pelo Congresso Nacional.

Esta mora legislativa exprime curiosidade. Suspeita-se, conforme visto no capítulo 2.3 deste trabalho, que o aspecto político-econômico que o imposto carrega consigo seja um dos motivos que ensejam este atraso na deliberação definitiva acerca dos projetos de lei em tramitação. Outro fato observado, durante a análise dos esboços legislativos (capítulo 2), é que há um dissenso acerca dos elementos, ou aspectos, do Imposto sobre Grandes Fortunas entre os parlamentares. Há projetos que preveem isenções para patrimônios de até dois milhões de reais, enquanto outros estabelecem como isentos aqueles de até cinquenta e cinco milhões de reais. No mesmo sentido, algumas proposições incluem as pessoas jurídicas como

contribuintes do tributo, enquanto outras não. O mesmo se observa em relação às deduções legais.

Portanto, pode-se depreender que há muito a ser debatido no Congresso Nacional acerca dos aspectos estruturais do imposto, a fim de que haja uma tangência entre o tributo e a realidade fática brasileira. O debate e estudo acerca do tributo no Brasil demonstra-se imprescindível para o sucesso de sua instituição, pois, conforme visto no capítulo 3 deste trabalho, a experiência internacional comprova que não há um modelo único de sucesso, mas que a adequação à realidade e ao sistema tributário de cada país é um fator essencial para tanto.

Tendo em vista que no Brasil vige um sistema tributário em que há cobrança de imposto sobre a renda, algumas indicações, como a limitação da soma do tributo sobre o patrimônio e do tributo sobre a renda, a exemplo do tributo francês, e a aplicação de alíquotas baixas e taxas de isenção mais altas, assim como na Noruega, mostram-se com indicativos de sucesso.

Dito isso, a implementação do Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil possui alguns óbices, principalmente dado o seu caráter político. Alguns pontos negativos são levantados no debate acerca de sua viabilidade. Os principais deles são a fuga de capitais e a evasão fiscal. Acerca da fuga de capitais, não há dados conclusivos que a instituição do imposto sobre a riqueza a geraria. Enquanto isso, em relação à evasão fiscal, observa-se que é um problema geral, enfrentado pelos ordenamentos jurídico-tributários ao redor do globo, de modo que, a fim de combatê-lo, nos últimos anos, houve um esforço internacional para a criação de órgãos de fiscalização, transparência e colaboração (vide subcapítulo 4.2.1.5).

De outro modo, há argumentos favoráveis à sua instituição, que se coadunam com os princípios norteadores da Constituição Federal de 1988 – tanto que foi incluído no rol de impostos de competência da União, quando de sua elaboração. O principal deles, inegavelmente, diz respeito à promoção da justiça fiscal, e da função extrafiscal do Direito Tributário. A tributação de grandes riquezas, em um país notadamente desigual como o Brasil, tem o condão de propiciar a equidade e a redução da desigualdade social. Dito isso, a função social que o Imposto sobre Grandes Fortunas propõe vai ao encontro dos quatro objetivos fundamentais da República Federativa do

Brasil, nos termos do artigo 4º da CF/88 (BRASIL, 1988), os quais consagram o Estado de Bem-estar Social como modelo de estado vigente no ordenamento jurídico.

Portanto, pode-se depreender, a partir do exposto nesse trabalho, que a instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas, nos termos do artigo 153, inciso VII da CF/88, não obstante envolva uma série de enredamentos, é viável. A experiência internacional demonstra que a elaboração da lei instituidora, com o intuito de criar-se regras compatíveis com a realidade fática brasileira, é um ponto chave para o sucesso do tributo. Todavia, pelo caráter político que o tributo carrega consigo, observa-se com grande acentuação, no Brasil, fortes empecilhos em relação à aprovação do imposto pelo Congresso Nacional.

Todavia, a conclusão acerca da viabilidade é condicionada a um estudo aprimorado do ordenamento tributário brasileiro. A fim de que o imposto obtenha sucesso, conforme visto em outros países, é necessário que não haja uma onerosidade excessiva na carga tributária, principalmente no que diz respeito ao elo do patrimônio e da renda, a qual já é tributada no Brasil. Portanto, suspeita-se que a instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil esteja condicionada a alteração das regras de tributação vigentes no país, a fim de que a carga tributária esteja de acordo com a realidade brasileira.

Acerca da mora legislativa de mais de trinta anos, identificou-se a participação de grandes empresários nas doações de campanhas eleitorais, os quais são detentores de patrimônios que estariam fora da taxa de isenção do tributo na maioria dos projetos de lei analisados. Todavia, não foi possível aprofundar este ponto, dado o caráter político do tema, o qual foge do âmbito jurídico e legal, que é o foco da pesquisa.

Neste meandro, como limitação dessa pesquisa identifica-se a necessidade de uma análise mais aprofundada acerca dos aspectos, ou elementos, do tributo. Não obstante mostre-se viável a sua instituição, o seu sucesso depende de que a estrutura do imposto esteja de acordo com as peculiaridades brasileiras. Outrossim, há fatores políticos que podem ser um empecilho para a implementação do tributo, conforme dito acima, os quais fogem do âmbito desta pesquisa, e não puderam ser detalhadamente identificados. A dificuldade para identificá-los mostra-se outra limitação deste trabalho.

Por fim, como continuação deste trabalho, a pesquisa acerca dos elementos do Imposto sobre Grandes Fortunas no caso brasileiro, bem como de seus potenciais efeitos, mostra-se atrativa. Como observou-se no capítulo 2 deste trabalho, os projetos de lei analisados demonstraram uma grande variedade na estruturação do IGF. Cumpre reiterar que, a fim de que haja um sucesso na instituição do tributo, é necessário um estudo do sistema tributário brasileiro, e de sua relação com os demais tributos vigentes no país, a fim de que, quando instituído o Imposto sobre Grandes Fortunas, a sua estrutura esteja de acordo com a realidade fática e promova o sucesso do tributo, e de suas funções fiscais e extrafiscais.

REFERÊNCIAS

AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. **História dos tributos no Brasil**. 2000.

ARAÚJO, Fátima. **Antônio Mariz: a trajetória de um idealista**. Editora: A União.

ARRUDA, Luis Henrique Barros de. **O patrimônio a propósito do imposto sobre grandes fortunas**. Imposto de renda: estudos, São Paulo, n. 8, p.65-95, jan. 1989.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**, 6ª edição. São Paulo: Malheiros, p. 68, 2008.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **O tributo na história: da antiguidade à globalização**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do tributo no Brasil**. Fundação Boiteux, 2005.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1963.

BRASIL. Câmara de Deputados. **Lideranças e Bancadas Partidárias, 2022**. Disponível em: < <https://www.camara.leg.br/deputados/bancada-atual>> Acesso em 30 jul 2022.

BRASIL. Congresso Nacional. **Projeto de Lei do Senado nº 128, de 2008 (Complementar)**. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/84527>>. Acesso em 13 de julho de 2022.

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 202, de 14 de dezembro de 1989**. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=21594>>. Acesso em 15 de julho de 2022.

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 108 de 06 de Junho de 1989**. Disponível em: < <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=21475>> .Acesso em 16 Jul. 2022.

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 208 de 12 de dezembro de 1989**. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=21597>>. Acesso em: 16 Jul. 2022.

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 218 de 22 de março de 1990**. Disponível em: < <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=21599>> . Acesso em: 16 Jul. 2022.

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei**

Complementar nº 277 de 26 de março de 2008. Disponível em: <
<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=388149>
>. Acesso em: 18 jul. 2022.

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 26 de 11 de março de 2011.** Disponível em: <
<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=494384>
>. Acesso em: 21 Jul. 2022.

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 26 de 01 de junho de 2011.** Disponível em: <
<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=505193>
>. Acesso em: 21 Jul. 2022.

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 130 de 07 de fevereiro de 2012.** Disponível em: <
<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=534163>
>. Acesso em: 21 Jul. 2022.

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 2 de 02 de fevereiro de 2015.** Disponível em: <
<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=944278>
>. Acesso em: 21 Jul. 2022

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 6 de 04 de fevereiro de 2015.** Disponível em: <
<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=945753>
>. Acesso em: 21 Jul. 2022

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 10 de 05 de fevereiro de 2015.** Disponível em: <
<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=946045>
>. Acesso em: 22 Jul. 2022

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 11 de 10 de fevereiro de 2015.** Disponível em: <
<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=946422>
>. Acesso em: 22 Jul. 2022

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 281 de 17 de maio de 2016.** Disponível em: <
<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2084615>
>. Acesso em: 22 Jul. 2022

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 294 de 21 de junho de 2016.** Disponível em: <
<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2088958>
>. Acesso em: 22 Jul. 2022

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 302 de 13 de julho de 2016.** Disponível em: <
<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=209188>
>. Acesso em: 22 Jul. 2022

9 >. Acesso em: 22 Jul. 2022

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 324 de 09 de novembro de 2016**. Disponível em: <
<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2116775>>. Acesso em: 23 Jul. 2022

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 335 de 15 de dezembro de 2016**. Disponível em: <
<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2121694>>. Acesso em: 23 Jul. 2022

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 09 de 04 de fevereiro de 2019**. Disponível em: <
<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2191030>>. Acesso em: 25 Jul. 2022

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 205 de 03 de setembro de 2019**. Disponível em: <
<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2218524>>. Acesso em: 25 Jul. 2022

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 239 de 22 de outubro de 2019**. Disponível em: <
<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2226356>>. Acesso em: 25 Jul. 2022

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 59 de 26 de março de 2020**. Disponível em: <
<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2242213>>. Acesso em: 25 Jul. 2022

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 63 de 30 de março de 2020**. Disponível em: <
<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2242262>>. Acesso em: 25 Jul. 2022

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 77 de 03 de abril de 2020**. Disponível em: <
<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2242866>>. Acesso em: 26 Jul. 2022

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 82 de 07 de abril de 2020**. Disponível em: <
<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2244212>>. Acesso em: 26 Jul. 2022

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 88 de 09 de abril de 2020**. Disponível em: <
<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2247348>>. Acesso em: 26 Jul. 2022

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 95 de 14 de abril de 2020**. Disponível em: <
<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2248052>>. Acesso em: 26 Jul. 2022

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 103 de 17 de abril de 2020**. Disponível em: <
<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2249924>>. Acesso em: 26 Jul. 2022

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 123 de 11 de maio de 2020**. Disponível em: <
<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2252069>>. Acesso em: 26 Jul. 2022

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 188 de 07 de julho de 2020**. Disponível em: <
<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2257936>>. Acesso em: 28 Jul. 2022

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 190 de 21 de julho de 2020**. Disponível em: <
<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2258183>>. Acesso em: 28 Jul. 2022

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 193 de 24 de julho de 2020**. Disponível em: <
<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2258612>>. Acesso em: 28 Jul. 2022

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 268 de 19 de novembro de 2020**. Disponível em: <
<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2265334>>. Acesso em: 28 Jul. 2022

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 121 de 12 de agosto de 2021**. Disponível em: <
<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2294171>>. Acesso em: 28 Jul. 2022

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 130 de 02 de setembro de 2021**. Disponível em: <
<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2297437>>. Acesso em: 28 Jul. 2022

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 74 de 23 de maio de 2022**. Disponível em: <
<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2324190>>. Acesso em: 28 Jul. 2022

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 16 jul. 2022

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/l5172compilado.htm. Acesso em: 25 ago 2022.

BRASIL. Tribunal Superior Eleitoral. **Divulgação de Candidaturas e Contas Eleitorais. Ranking de Doadores e Fornecedores, 2022**. Disponível em: <<https://divulgacandcontas.tse.jus.br/divulga/#/consulta/campanha/2018/2022802018/ranks>> Acesso em 30 de jul de 2022.

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

BROWNLEE, W. Elliot. **Taxing the Rich: A History of Fiscal Fairness in the United States and Europe**. 2017.

BRÜLHART, M., GRUBER, J., KRAPP, M. and K. SCHMIDHEINY (2017), “**Taxing Wealth: Evidence from Switzerland**”, NBER Working Paper Series, No. 22376.

BRYN, B., PERRET, S., THOMAS, A. and P. O'REILLY (2016), “**Tax Design for Inclusive Economic Growth**”, OECD Taxation Working Papers, No. 26, OECD Publishing, Paris.

CARVALHO, Pedro Humberto Bruno de. Nota Técnica: as discussões sobre a regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas: a situação no Brasil e a experiência internacional. Rio de Janeiro: IPEA, 2011. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnici cadinte7.pdf>. Acesso em: 16 ago. 2022.

CNOSSEN, S. and L. BOVENBERG (2001), “**Fundamental tax reform in the Netherlands**”, International Tax and Public Finance, No.7, pp. 471-484.

CNOSSEN, SIJBREN & BOVENBERG, Lans. **Fundamental Tax Reform in the Netherlands**. Munique: CESifo, Outubro de 2000 (Working Paper nº 342)

CONSEIL des prélèvements obligatoires (2011), “**Prélèvements obligatoires sur les ménages : progressivité et effets redistributifs**”, Disponível em: <http://www.ladocumentationfrancaise.fr/rapportpublics/114000255/index.shtml>. Acesso em: 30 ago. 2022

COSAN. **Cosan, 2022**. Sobre a Cosan. Disponível em: < <https://www.cosan.com.br/sobre-a-cosan/grupo-cosan/> >. Acesso em: 30 de jul de 2022.

DA SILVA, José Afonso. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. Editora Revista dos Tribunais, 1982.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do estado**. 25. ed. São

Paulo: Saraiva, 2005, p. 108.

DE MELO, Osvaldo Ferreira. **Tendências do federalismo no Brasil**. Florianópolis [Brasil]: Editora Lunardelli, 1975.

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Discriminação de rendas tributárias**. J. Bushatsky, 1972.

DURÁN-CABRÉ, J.M., ESTELLER-MORÉ, A. and M. MASMONTSERRAT (2017), **“Behavioural Responses to the (Re)Introduction of Wealth Taxes: Evidence from Spain”**, preliminary version.

FAGERENG, A., GUIISO, L., MALACRINO, D. and L. PISTAFERRI (2016), **“Heterogeneity and Persistence in Returns to Wealth”**, NBER Working Paper Series, No. 22822.

FERNANDES, André Luiz da Fonseca. Tributação sobre o patrimônio: O Caso do Imposto sobre Grandes Fortunas. **Revista de Direito Tributário da APET, São Paulo**, n. 7, p. 13-36, 2005.

FMI. World Economic Outlook Database. Abril 2017. Disponível em: <<https://www.imf.org/en/Publications/WEO/weo-database/2017/April>>. Acesso em: 18 ago. 2022.

FRANÇA. COMMISSION D'ÉTUDE D'UN PRÉLÈVEMENT SUR LES FORTUNES. **Rapport de la Commission d'étude d'un prélèvement sur les fortunes: Opinions recueillies par la Commission**. La documentation française, 1979.

GIFFONI, Franciso de Paula C. **Memorando para ante-projeto de regulamentação de imposto sobre o patrimônio líquido pessoal ou grandes fortunas**. Revista de Finanças Públicas, Ministério da Fazenda, Brasília, n. 371, p. 31-38, jul./set. 1987.

GUVENEN, Fatih et al. **Use it or lose it: Efficiency gains from wealth taxation**. National Bureau of Economic Research, 2019.

HISTÓRICO da pandemia de COVID-19. Organização Pan-Americana da Saúde, 2022. Disponível em: <<https://www.paho.org/pt/covid19/historico-da-pandemia-covid-19>>. Acesso em 25 jul. 2022.

JARACH, Dino. **Impuesto sobre el patrimonio y las sucesiones y donaciones**. In: CRUZ, Fernando A. Breña (Org.). **El impuesto sobre el patrimonio neto**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1972. p. 228.

KRENEK, A. and M. SCHRATZENSTALLER (2017), **“Sustainability oriented Future EU Funding: A European Net Wealth Tax”**, FairTax WP-Series No.10.

LASCANO, Marcelo Ramón. **Impuesto al patrimonio: utilización-aplicación, efectos económicos**. Editorial Cangallo, 1973. LASCANO, Marcelo Ramón. **Impuesto al patrimonio: utilización-aplicación, efectos económicos**. Editorial Cangallo, 1973.

LEONETTI, Carlos Araújo. **FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE: MITO OU REALIDADE?**. *Novos Estudos Jurídicos*, v. 5, n. 8, p. 17-26, 1999.

LEONETTI, Carlos Araújo. **Humanismo e tributação: um caso concreto**. Disponível em: <https://egov.ufsc.br/portal/conteudo/humanismo-e-tributa%C3%A7%C3%A3o-um-caso-concreto>. Acesso em 27 jun. 2022.

LIMA, S. O. de. **Imposto sobre Grandes Fortunas: uma análise de sua função social e a visibilidade de sua instituição**. (Monografia) Graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, 2018.

MAGALHÃES, Marcos. **As grandes fortunas poderão ser taxadas em lei**. *Gazeta Mercantil*, São Paulo, 27 ago. 1988. Constituinte. p. 7.

MAMEDE, Aline Ribeiro. **A Função Social do Imposto sobre Grandes Fortunas**. Editora Appris. Edição do Kindle.

MARIZ, Antônio. **Imposto sobre grandes fortunas**. In: LISBOA, Cláudia (Org.). *Perfil Parlamentar: Antônio Mariz*. Brasília: Plenarium, 2006. p.265.

MCDONNELL, T.A. (2013), **“Wealth Tax: Options for its Implementation in the Republic of Ireland”**, NERI Working Paper Series, WP 2013/6.

MCLURE, et al. **The Taxation of Income from Business and Capital in Colombia**. Durham: Duke University Press, 1989 (Working Paper).

MEADE, James Edward. **The Structure and Reform of Direct Taxation: Report of a Committee [set Up By] the Institute for Fiscal Studies [and] Chaired by JE Meade**. Allen and Unwin [for] the Institute for Fiscal Studies, 1978.

MOLINA, Frederico Rivas. **Argentina aprova imposto sobre grandes fortunas para financiar a luta contra o coronavírus**. *Jornal El País*, Buenos Aires, 06 dez. 2020. Disponível em: <<https://brasil.elpais.com/internacional/2020-12-06/argentina-aprova-imposto-sobre-a-riqueza-para-financiar-a-luta-contra-o-coronavirus.html>>. Acesso em: 19 ago. 2022.

MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. **Imposto sobre grandes fortunas no Brasil: origens, especulações e arquétipo constitucional**. MP Editora, 2010.

NOVO presidente da Colômbia anuncia aumento de impostos. *O Antagonista*, 09 ago. 2022. Disponível em:< <https://oantagonista.uol.com.br/mundo/novo-presidente-da-colombia-anuncia-aumento-de-impostos/#:~:text=A%20reforma%20tribut%C3%A1ria%20proposta%20por,patrim%C3%B4nio%2C%20informa%20a%20ag%C3%AAncia%20Reuters.>>. Acesso em: 21 ago. 2022.

OECD (2018), **The Role and Design of Net Wealth Taxes in the OECD**, OECD Tax Policy Studies, No. 26, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264290303-en>.

OLIVEIRA, L.G.; MEDEIROS, L.C. **Análise do imposto sobre grandes fortunas no Brasil à luz do princípio da capacidade contributiva**. R. Científica UBM - Barra

Mansa (RJ), ano XXIII, v.20, n. 39, 2. Sem. 2018 . Págs 79-95

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

PENSSAN, Rede. Inquérito Nacional sobre Insegurança Alimentar no contexto da pandemia da COVID-19 no Brasil. **Rio de Janeiro: Rede Penssan**, 2021.

PESQUISA Nacional por Amostra de Domicílios. (**Pnad Contínua**). Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). Rio de Janeiro. 2017.

PICHET, E. (2007), “**The Economic Consequences of the French Wealth Tax**”, La Revue de Droit Fiscal, Vol. 14, pp. 1–25.

Piketty, T., Saez, E. and G. Zucman (2013), “**Rethinking Capital and Wealth Taxation**”, preliminary version.

PINTO, Carlos Alberto A. Carvalho. **Discriminação de rendas**. Prefeitura do Município de São Paulo, 1943.

RIBEIRO, Marcus Vinícius Alves. **Imposto sobre grandes fortunas e a viabilidade de sua implantação no Brasil**. 2019.

ROSA JR. Luiz Emygdio F. da. **Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário**. 13. Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

RUDNICK, R. S. and R. K. GORDON (1996), “**Taxation of Wealth**”, in V. Thuronyi (ed.), *Tax Law Design and Drafting*, International Monetary Fund.

SAEZ, E. and G. ZUCMAN (2016), “**Wealth Inequality in the United States since 1913: Evidence from Capitalized Income Tax Data**”, *Quarterly Journal of Economics*, Vol. 131, No. 2.

SEIM, D. (2017), “**Behavioral Responses to Wealth Taxes: Evidence from Sweden**”, *American Economic Journal* (forthcoming).

SHORROCKS, Anthony; DAVIES, James; LLUBERAS, Rodrigo. **Global wealth report 2021**. Credit Suisse. June 2021.

SISTEMATIZAÇÃO aprova criação de imposto sobre fortunas. Folha de São Paulo, São Paulo, 9 nov. 1987. Política, p. A5.

SONEGÔMETRO revela: mais de R\$ 345 bilhões sonegados só em 2018. SINPROFAZ. Brasília, 17 ago. 2018. Disponível em: <https://www.sinprofaz.org.br/noticias/sonegometro-revela-mais-de-r-345-bilhoes-sonegados-so-em-2018/>. Acesso em 19 jul. 2022.)

SZKLAROWSKY, Leon Frejda. **Imposto sobre grandes fortunas**. S. ed., 1989.

TAIT, Alan A. **The taxation of personal wealth**. Urbana: University of Illinois Press, 1967.

TANABE, Noboru. **La imposición sobre el patrimonio neto**. In: CRUZ, Fernando A. Breña (Org.). El impuesto sobre el patrimonio neto. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1972. p. 77-169.

TILBERY, Henry; DA SILVA MARTINS, Ives Gandra. **Reflexões sobre a tributação do patrimônio**. Resenha Tributaria, 1987.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. v. 4. Rio de Janeiro:Renovar, 2007, p. 557.

VILLELA, Luiz A.; GIFFONI, C. P. Tributação da renda e do patrimônio. **Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, texto para discussão**, n. 105, 1987.

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