



O IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS - PROPOSIÇÃO ALTERNATIVA PARA PROMOÇÃO DE JUSTIÇA SOCIAL*

THE TAX ON GREAT FORTUNES - ALTERNATIVE PROPOSITION TO PROMOTE SOCIAL JUSTICE

Janaína Dantas*

Isabella Dantas**

Cleucio Santos Nunes***

Resumo: O Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) tem previsão constitucional no artigo 153, inciso VII, conforme se depreende: "Compete à União instituir impostos sobre: (...) VII- grandes fortunas nos termos de lei complementar". O referido imposto foi previsto com a finalidade de implementação para sua cobrança por lei complementar, até hoje não elaborada, por inércia do Poder Legislativo e por ausência de interesse no enfrentamento das questões que envolvem tal regulamentação. Ocorre que a necessidade de implementação do IGF perpassa a mera cognição sumária da ineficiência em sua implementação, mas no sentido deste trabalho, qual seja, a de que toda arrecadação com a sua implementação se destine a contribuir para a redução das desigualdades sociais, torna-se necessária a rediscussão da matéria, eis que se vincula de maneira estreita, imediatamente aos preceitos constitucionais insculpidos no artigo 3º da Constituição Federal. Neste trabalho, trataremos especificamente sobre o IGF, sua história e peculiaridades, bem como da demonstração de experiências internacionais, além da proposição em transformá-lo em uma contribuição especial sobre grandes fortunas para que haja a destinação certa de suas receitas e a certeza da devida justiça social, através da aplicação em saúde e educação. O IGF, neste sentido, pode ser um pequeno caminho, mas bem lúcido quanto aos objetivos e finalidades aqui destacados para sua implementação.

Palavras-chave: aplicação da pena, atenuantes, confissão, súmula 231, descolonização.

Abstract: The Tax on Great Fortunes (IGF) has a constitutional provision in article 153, item VII, as can be seen: "It is up to the Union to institute taxes on: (...) VII- large fortunes in accordance with complementary law". The aforementioned tax was foreseen for the purpose of implementation for its collection by complementary law, which has not yet been elaborated, due to the inertia of the Legislative Branch and lack of interest in facing the issues involving such regulation. It turns out that the need to implement the IGF goes beyond the mere summary cognition of the inefficiency in its implementation, but in the sense of this work, that is, that all revenue from its implementation is intended to contribute to the reduction of social inequalities, it becomes necessary to re-discuss the matter, as it is closely linked, immediately to the constitutional precepts set out in article 3 of the Federal Constitution. In this work, we will deal specifically with the IGF, its history and peculiarities, as well as the demonstration of international experiences, in addition to the proposal to transform it into a special contribution on great fortunes so that there is the right destination of its revenues and the certainty of the due social justice, through application in health and education. The IGF, in this sense, may be a short journey, but very lucid regarding the objectives and purposes highlighted here for its implementation..

Keywords: penalty, mitigating factors, guilty plea, Court Precedent 231, decolonization.

*Texto elaborado a partir das discussões e atividades do grupo de pesquisa *Igualdade, Diversidade, Democracia e Tributação (IDDT)* e das dissertações de Mestrado das autoras.

Recebido em: 18.05.2024. Aprovado em: 04.06.2024.

*Mestre em Direito pela Universidade Católica de Brasília (UCB). E-mail: janaina.gomes@trf1.jus.br.

** Mestre em Direito Tributário pela UCB. Advogada em Brasília. E-mail: isabelladcomunic@gmail.com.

*** Doutor em Direito pela Universidade de Brasília - UNB (2016) - linha de pesquisa "Direito, Estado e Constituição". Mestre em Direito Ambiental pela Universidade Católica de Santos (2004). Especialista em Direito Tributário pela PUC/SP (1997). Graduado em Direito pela Universidade Católica de Santos (1993). Membro do Grupo de Pesquisa "Estado, Constituição e Direito Tributário" da Universidade de Brasília - UNB, desde 2012. Atualmente é professor da Universidade Católica de Brasília - UCB e do Centro Universitário de Brasília - UniCEUB. E-mail: cleucio.nunes@p.ucb.br.

SUMÁRIO: INTRODUÇÃO – 1. CONCEITO E CARACTERÍSTICAS DO IGF – 2. O IGF ENQUANTO INSTRUMENTO DE COMBATE À DESIGUALDADE SOCIAL. – 3. EXPERIÊNCIAS INTERNACIONAIS NA TRIBUTAÇÃO DE GRANDES FORTUNAS. CONSIDERAÇÕES FINAIS. – REFERÊNCIAS.

INTRODUÇÃO

O imposto sobre grandes fortunas – IGF no Brasil, não obstante sua previsão no texto constitucional, com exigência de lei complementar, nunca fora regulamentado, de modo que os vários projetos de lei acerca da matéria permanecem engavetados na Câmara dos Deputados e Senado Federal.

Entretanto, com o advento da pandemia do coronavírus, no início do ano de 2020, o referido imposto voltou ao cenário das discussões legislativas para servir de instrumento capaz de promover a diminuição da desigualdade social no país.

Assim, o imposto, até então esquecido, voltou a ser objeto de debates, que culminou na apresentação de inúmeros novos projetos de lei no Congresso Nacional. Igualmente, outros países da América Latina passaram a implementar o IGF, conforme será demonstrado adiante. Nesse contexto, busca-se apresentar o conceito e as características do imposto sobre grandes fortunas, tais como as normas e orientações acerca da competência tributária, hipótese de incidência, base de cálculo e alíquotas, além do arcabouço histórico e social, evidenciando a experiência internacional de outros países na implementação do IGF.

Com efeito, o imposto sobre grandes fortunas trazem seu bojo a ideia de um tributo de caráter social, capaz de servir como uma alternativa de instrumento para promoção da equidade tributária e da justiça social, além da finalidade arrecadatória do Estado.

É justamente essa a intenção do presente trabalho, trazer considerações que dão embasamento, sob o viés socioeconômico, para implementação do imposto sobre grandes

fortunas no Brasil, em razão dos altos índices de disparidades sociais e econômicas existentes.

1. CONCEITO E CARACTERÍSTICAS DO IGF

No Brasil, o art. 153, inciso VII da Carta Magna de 1988¹ deu origem à criação do imposto sobre grandes fortunas, senão vejamos: Compete à União instituir impostos sobre: (...) VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

De início, é possível constatar algumas características e critérios eleitos pelo constituinte originário para implementação do IGF, tais como: criação originada no texto constitucional; a definição da espécie tributária – imposto – é dada pela própria Constituição; a competência para sua instituição é da União e a regulamentação exige lei complementar.

A partir dessas quatro características explícitas, já é possível inferir que a sua alteração e/ou implementação exige processo legislativo mais rigoroso.

Nesta seara, faz-se necessário lembrar que todo o sistema tributário brasileiro tem seu desenho na Constituição de 1988, culminando na necessidade primordial de que as normas tributárias se atenham aos princípios e limitações constitucionais, sob pena serem declaradas inconstitucionais no escrutínio do controle de constitucionalidade, seja em decorrência de vício material ou formal.

No que tange ao primeiro aspecto, tem-se que a Constituição trouxe em seu texto constitucional a criação do imposto sobre grandes fortunas.

Sobre o tema, ao contrário da tese defendida por Roque Antonio Carrazza e Paulo Barros de Carvalho, que entende que a Constituição não cria tributos, apenas outorga

¹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 5 de outubro de 1988.

competências para que as pessoas políticas o façam, filiamo-nos à corrente doutrinária que defende que a Constituição cria, ela própria, o tributo, e esta tese é encabeçada José Souto Maior Borges, e defendida por José Roberto Vieira.

De fato, em que pese o texto constitucional não trazer a finalização completa do tributo no que diz respeito à especificação dos sujeitos da relação tributária, a base de cálculo e alíquotas, é a própria Constituição que cria e dá a luz ao imposto. Nesse sentido, Maurício Dalri Timm do Valle² ensina que:

Sobre esse posicionamento, adverte José Roberto do Vieira que ele não deve ser apreendido literalmente, na medida em que a Constituição Federal não concebe o tributo em sua totalidade, apto a, desde logo, incidir, caso ocorra o fato hipoteticamente descrito na hipótese de incidência da norma tributária e, com isso, desencadear a relação jurídico tributária correspondente. À lei ordinária que institui o tributo cabe, além dos elementos essenciais dispostos pela Constituição Federal – hipótese de incidência, sujeitos da relação jurídica (ativo e passivo) e base de cálculo – detalhá-los e prescrever quais serão as alíquotas aplicáveis.

Desta maneira, tem-se, que é a Constituição que desenha o tributo e estabelece os critérios e a competência para sua regulamentação, como é o caso do imposto sobre grandes fortunas. Significa dizer, que a autorização para regulamentação do IGF é posterior à sua criação e decorre do próprio texto da constituição sendo o próprio texto constitucional que estabelece quais impostos devem ser regulamentados, conforme previsão dos art. 153, 155 e 156 da Constituição Federal.

Ora, é por oportuno salientar que não há o que implementar o que se quer foi criado.

Especificamente quanto ao imposto sobre grandes fortunas, em que sua previsão e criação decorre da Constituição, o constituinte originário não definiu o que deve ser

² VALLE, Maurício Dalri Timm do. **Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do imposto sobre produtos industrializados – IPI**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 381.

considerado como grandes fortunas, de modo que essa incumbência caberá ao legislador infraconstitucional fazê-la.

A subjetividade acerca da definição de “grandes fortunas” desperta a atenção para dois aspectos importantes, quais sejam, qual o tipo de patrimônio que integra o conceito de grande fortuna e o limite a partir do qual o patrimônio será objeto de exação por constituir grandes fortunas.

No ponto, a definição do legislador do que venha a ser grandes fortunas reclama a observância do critério da capacidade contributiva do contribuinte que, junto ao princípio da igualdade, traz a ideia de justiça tributária para além do viés econômico e financeiro do tributo. Nessa extensão, o autor Maurício de Conti³ ensina que “A eleição do critério da capacidade contributiva como elemento de discriminação para diferenciação dos indivíduos em situação desigual é portanto, critério legítimo para estabelecer distinções na forma de tributação, sendo reconhecida de forma inequívoca pela doutrina”.

Nesse sentido, interessa destacar a lição de Paulo de Barros Carvalho no sentido deque a instituição normativa de tributos está condicionada à submissão aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, que funciona como “limite” à ordem constitucional.

Ao recortar, no plano da realidade social, aqueles fatos que julga de porte adequado para fazerem nascer a obrigação tributária, o político sai à procura de acontecimentos que sabe haverão de ser medidos segundo parâmetros econômicos, uma vez que o vínculo jurídico a eles atrelado deve ter como objeto uma prestação pecuniária. Em princípio, pode o legislador prever como hipótese qualquer fato social lícito, abrangendo, dessa maneira, tanto os permitidos quanto os obrigatórios. E será “em princípio” pois, justamente, a tarefa de eleição dos supostos tributários está visceralmente jungida à existência ou não de princípios retores da atividade impositiva do Estado, no mais das vezes alçados a nível constitucional. É o que acontece no Brasil, onde toda a elaboração legislativa tributária deve ser condicionada ao princípio da igualdade. O emprego deste

³ CONTI, 1997, p.27.

cânone só é viável, em termos de tributação, na exata medida em que se considera a capacidade de contribuir de quem vai arcar com o gravame fiscal.

A partir da leitura dos alguns projetos de lei complementar em trâmite na Câmara dos Deputado e do Senado Federal para implementação do imposto sobre grandes fortunas, verifica-se que a ausência de critérios ou mecanismos para definição de “grandes fortunas” ocasionou diversas e diferentes propostas quanto ao conceito do termo, a base de cálculo, alíquotas e a definição de outros critérios implementação e fiscalização do referido tributo.

Veja-se, pois, que o elevado grau de subjetividade da expressão “grandes fortunas” pode resultar no aumento da carga tributária, que já é elevada para a maioria dos brasileiros.

Com efeito, a tributação não pode servir como instrumento como objeto de confisco ou que sacrifique sobremaneira a vida do sujeito que já vive com o mínimo. Ao contrário, a tributação deve observar um patamar mínimo, superior ao valor do que pode ser despendido para manutenção do mínimo vital, que garanta ao indivíduo uma vida digna.

A partir dessa ideia do “mínimo vital” ou “mínimo existencial” é que surge a teoria da igualdade de sacrifício que, segundo Stuart Mill⁴, consiste em distribuir a contribuição de cada pessoa para as despesas do governo de tal forma que ela não sinta nem mais nem menos incômodo, com a cota que lhe cabe pagar, do que qualquer outra sente, pagando a dela.

Nessa extensão, Roque Antonio Carrazza define a capacidade contributiva como princípio que “determina a equitativa repartição dos encargos tributários entre os contribuintes”.

A implementação do IGF tem forte influência a partir desse conceito, que reclama maior exação de quem pode pagar mais.

⁴ MILL, John Stuart. **Princípios de economia Política**. Coleção “Os economistas. São Paulo: Abril S.A. Cultural, 1983, p. 290.

Nesse sentido, importa destacar as lições de Fernando Zilveti⁵ acerca utilização do princípio da capacidade contributiva como caminho para justiça fiscal:

Da mesma forma quis fazer o constituinte brasileiro, quando redigiu o artigo 145, §1º da Constituição Federal, ali assentando a capacidade contributiva, que impõe a justiça fiscal por meio de uma legislação tributária que distribua a carga fiscal de modo igualitário, poupando o menos capacitado na proporção de suas necessidades financeiras. É o princípio mais importante da justiça fiscal, por reunir os direitos humanos fundamentais na limitação do poder de tributar, compondo um quadro valorativo de tensão e ponderação na aplicação das garantias constitucionais.

Portanto, o legislador infraconstitucional, no exercício da competência tributária atribuída pela Constituição, ao elaborar um projeto de lei complementar que tenha por objeto a implementação do IGF, a definição de “grandes fortunas” deverá observar, especialmente, os critérios de capacidade contributiva, somado à realidade econômica do país e dos contribuintes, a fim de que a regulamentação do imposto não importe em mais um encargo tributário para as classes sociais já tão oneradas, mas que, ao invés, seja um instrumento de concretização da justiça social.

Noutras palavras, a definição de “grandes fortunas” deve partir de uma ótica econômica, financeira e social.

Quanto à segunda característica, tem-se que a definição da espécie tributária para a exação de grandes fortunas foi determinada pela própria Constituição, no artigo 153, ao estabelecer a competência da União para instituir impostos sobre determinadas matérias, dentre as quais “grandes fortunas” figura como uma das hipóteses.

Veja, portanto, que a Constituição Federal exige que a exação de grandes fortunas se dê pela espécie tributária imposto.

⁵ ZILVETI, 2004, p.124.

Nesse caminhar, a definição do conceito de imposto pode ser encontrada no artigo 16 do Código Tributário Nacional, que prescreve que “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

A partir desses conceitos, é possível chegar a duas conclusões que decorrem do rito constitucional vigente: primeiro, a adoção de outra espécie tributária para exação de grandes fortunas, como é a proposição deste trabalho, através de uma contribuição especial, demandaria a aprovação de uma emenda constitucional para alteração do texto, tendo em vista que a Constituição exige a exação por meio da instituição de um imposto; segundo, a espécie imposto pressupõe a ocorrência de um fato gerador alheio a qualquer atividade respectiva estatal.

Nesse sentido, a definição de imposto prevista no Código Tributário Nacional decorre da vedação constitucional insculpida no artigo 167, inciso IV, *in verbis*:

Art.167.São vedados:

(...)

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo;

Significa dizer, a norma constitucional especificou a regra de não afetação ou não vinculação somente aos impostos. Assim, a receita decorrente do imposto sobre grandes fortunas não pode ter destinação específica.

Entretanto, a implementação do IGF, como a proposta aqui apresentada, com finalidade sociológica voltada para a justiça social e como instrumento de materialização da equidade tributária não fere a vedação constitucional supramencionada.

Doutra margem, a partir da leitura do art. 153, VII da Constituição Federal, que designa a competência para instituição do IGF à União, faz-se necessário o estudo da competência tributária.

Hugo de Brito Machado leciona que “Ao poder tributário juridicamente delimitado e, sendo o caso, dividido dá-se o nome de *competência tributária*.”⁶ E continua:

O instrumento de atribuição de competência é a Constituição Federal, pois, como se disse, a atribuição de competência tributária faz parte da própria organização jurídica do *Estado*. Evidentemente, só as pessoas jurídicas de direito público, dotadas de poder legislativo, pode ser atribuída competência tributária, posto que tal competência somente pode ser exercida através da lei.

Significa dizer, a Constituição Federal é quem atribui a competência tributária para um ente estatal dotado de poder legislativo.

Sobre o tema, Paulo de Barros Carvalho⁷ elucida o conceito de competência tributária como “uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos”.

Importa salientar, ainda, a diferença entre a competência tributária e capacidade tributária, cuja distinção consta no art. 7º, *caput*, do Código Tributário Nacional⁸:

Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário/Hugo de Brito Machado**. 37.ed.rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 28.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed., São Paulo: Saraiva, 2016, p. 218.

⁸ BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei n. 5.172/1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm

Sendo a competência tributária indelegável, o não exercício dela pela pessoa jurídica estabelecido na Constituição Federal, não a autoriza a ser transferido a outro ente. É o que prescreve o art.8º do CTN⁹, ao dispor que: “O não-exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído.”.

Nessa extensão, Paulo de Barros Carvalho¹⁰ destaca que:

Não se confunde com a capacidade tributária ativa. Uma coisa é poder legislar, desenhando o perfil jurídico de um gravame ou regulando os expedientes necessários à sua funcionalidade; outra é reunir credenciais para integrar a relação jurídica, no tópico de sujeito ativo. O estudo da competência tributária é um momento anterior à existência do tributo, situando-se no plano constitucional. Já a capacidade tributária ativa, que tem como contranota a capacidade passiva, é tema a ser considerado no ensejo do desempenho das competências, quando o legislador elege as pessoas componentes do vínculo abstrato, que se instala no instante em que acontece, no mundo físico, o fato previsto na hipótese normativa. A distinção justifica-se plenamente. Reiteradas vezes, a pessoa que exercia a competência tributária se coloca na posição de sujeito ativo, aparecendo como credora da prestação a ser cumprida pelo devedor. (...) Além disso, uma razão de ordem constitucional nos leva a realçar a diferença: a competência tributária é intransferível, enquanto a capacidade tributária ativa não o é (...).

Além da indelegabilidade acima tratada, à competência tributária é atribuída ainda outras algumas características, dentre elas: irrenunciabilidade, incaducabilidade, inalterabilidade, privatividade e facultatividade. Parte da doutrina faz ressalvas quanto às características atinentes às três últimas citadas, conforme destaca Maurício Dalri Timm do Valle¹¹.

⁹ Ibidem.

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27.ed., São Paulo: Saraiva, 2016, p. 219.

¹¹ VALLE, Maurício Dalri Timm do. **Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do imposto sobre produtos industrializados – IPI**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 382.

Assim, neste trabalho, nos atemos aos estudos das três principais características incontroversas para a doutrina: a indelegabilidade, acima demonstrada, a irrenunciabilidade, que consiste na ideia de que o ente político, ainda que não exerça sua competência tributária, dela não pode abrir mão; já a incaducabilidade, que consiste na ideia de um poder-faculdade do ente político para o exercício da competência no momento mais conveniente e oportuno, de modo que a inércia não retira dele essa atribuição, ou seja, o não exercício de sua competência não culmina na sua perda.

Sobre o tema, Paulo de Barros Carvalho¹² arremata:

Por certo, se admitirmos a tese de que nossa Constituição é rígida e que o constituinte repartiu, incisivamente, as possibilidades legiferantes entre as entidades dotadas de personalidade política, cuidando para que não houvesse conflitos entre as sub-ordens jurídicas estabelecidas no Estado Federal, a ilação imediata é em termos de reconhecer a vedação da delegabilidade, bem como a impossibilidade de renúncia. Que sentido haveria numa discriminação rigorosa de competências, quando se permitisse que uma pessoa delegasse a outra as habilitações recebidas? Em pouco tempo, no manejo das utilizações concretas, quando se manifestasse o direito no dinamismo do seu estilo peculiar, o desenho das atribuições competências passaria por diferentes e imprevisíveis configurações, dissipando a rigidez e a estabilidade pretendidas pelo legislador constituinte. Advém daí o entendimento perante o qual a indelegabilidade e a irrenunciabilidade seriam prerrogativas inafastáveis do exercício da competência, no sistema brasileiro.

Diga-se outro tanto sobre a incaducabilidade. A Constituição existe para durar no tempo. Se o não-uso da faixa de atribuições fosse perecível, o próprio Texto Supremo ficaria comprometido, posto na contingência de ir perdendo parcelas de seu vulto, à medida que o tempo fluísse e os poderes recebidos pelas pessoas políticas não viessem a ser acionados, por qualquer razão histórica que se queira imaginar. Impõe-se, portanto, a perenidade das competências, que não poderiam ficar submetidas ao jogo instável dos interesses e dos problemas por que passa determinada sociedade.

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27.ed., São Paulo: Saraiva, 2016, p. 218.

Essas três características restam evidentes no estudo do imposto sobre grandes fortunas, tendo em vista que, enquanto não tenha ainda sido regulamentado, a competência tributária para sua instituição foi dada pela Constituição à União.

Significa dizer que, por mais que a União não tenha ainda, exercido sua competência tributária no que diz respeito à instituição do IGF, o referido ente não perde essa atribuição em decorrência do transcurso do tempo, nem dela pode abrir mão ou atribuir a outro ente político.

O imposto sobre grandes fortunas é, portanto, de competência tributária da União, que poderá exercê-la no momento oportuno através do processo legislativo correspondente.

Veja-se, pois, que a repartição da competência tributária é rígida, decorre do próprio texto constitucional, dando estrutura e proteção ao pacto federativo, sobretudo para que não haja conflitos de competência e interesses entre os entes políticos.

Nessa extensão, Geraldo Ataliba assevera que a Federação "implica igualdade jurídica entre a União e os Estados, traduzida num documento (constitucional) rígido, cuja principal função é discriminar a competência de cada qual, de modo a não ensejar violação da autonomia recíproca por qualquer das partes".

Igualmente, Sasha Calmon Navarro Coêlho¹³ leciona:

Em princípio, causa perplexidade a possibilidade de conflitos de competência, dada a rigidez e a rigorosa segregação do sistema, (...). Dá-se, porém, que não são propriamente conflitos de competência que podem ocorrer, mas invasões de competência em razão da insuficiência intelectual dos relatos constitucionais pelas pessoas políticas destinatárias das regras de competência relativamente aos fatos geradores de seus tributos, notadamente impostos. É dizer, dada pessoa política mal entende o relato constitucional e passa a exercer a tributação de maneira mais ampla que a prevista na Constituição, ocasionando fricções, atritos, em áreas reservadas a outras pessoas políticas.

¹³ COÊLHO, Sasha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário brasileiro**/Sasha Calmon Navarro Coêlho. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p.89-90.

Não se pode olvidar, ainda, a norma constitucional prevista no artigo 146, inciso I da Constituição, que dispõe que: Cabe à lei complementar: I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Superada a questão da competência tributária no que diz respeito à instituição do imposto sobre grandes fortunas, faz-se necessário entender o instrumento legislativo eleito pelo constituinte originário para a regulamentação do imposto, o que passaremos a fazer.

A parte final do inciso VII do art. 153 da Constituição Federal impõe que a instituição do imposto sobre grandes fortunas se dê através de lei complementar¹⁴.

Com efeito, a exigência constitucional de lei complementar para regulamentação do imposto sobre grandes fortunas constitui um exemplo claro do princípio da legalidade.

No que diz respeito ao Direito Tributário, o princípio da legalidade tributária, normatizado no art. 150, inciso I da Constituição Federal de 1988, constitui a primeira disposição constitucional acerca da limitação do poder de tributar, vejamos: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

Conclui-se portanto, que é o princípio da legalidade que dá fundamento à origem e sistematização das normas tributárias, figurando como princípio basilar de todo o sistema tributário, propiciando segurança jurídica e equilíbrio na relação entre o contribuinte e o fisco.

Sobre o tema, vale destacar a lição de Gerd Rothmann¹⁵ calcada na ideia que não se pode falar em Direito Tributário sem o princípio da legalidade tributária, que é a justificativa

¹⁴ BRASIL. Constituição Federal de 1988: “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar”.

e o fundamento de toda a tributação. Segundo o autor, é a lei que converte a relação tributária em relação jurídica, retirando-a do mero arbítrio.

Nesse caminhar, especificamente no que diz respeito ao imposto sobre grandes fortunas, tem-se que sua implementação está submetida para além da exigência de reserva de lei no sentido formal e material, mas ao rito e ao quórum exigido pela lei complementar.

No ponto, o artigo 69 da Carta Magna de 1988 preceitua que “as leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta”, o que demanda um processo legislativo mais rigoroso.

É de fácil inferência, portanto, que a regulamentação e eventual alteração do imposto sobre grandes fortunas deve observar um processo que tem um trâmite legislativo mais inflexível, que reclama maior aquiescência entre os parlamentares.

Assim, entende-se que decorre do próprio texto constitucional a matéria e a forma como deve ser regulamentado o imposto sobre grandes fortunas, ou seja, é a Constituição que diz quem e como deve ser feito, traduzindo as normas de competência e de processo legislativo.

Sobre esse ponto, a teoria pura do direito de Hans Kelsen, afirma que a Constituição, na qualidade de norma positiva fundamental, é o ponto de partida para delimitar o âmbito de competência da tributação sobre a propriedade de bens imóveis. Dessa forma, todas as outras normas recorrem a ela como pressuposto de sua validade.¹⁵

Por último, verifica-se que, em que pese já haver previsão constitucional para implementação do IGF, cuja competência - outorgada à União, e forma – lei complementar –

¹⁵ ROTHMANN, Gerd W. **O princípio da legalidade tributária**. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, v. 109, jul./set. 1972, p. 11

¹⁶ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução de João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009, p. 275.

já foram definidos pela Constituição, a regulamentação do imposto encontra ainda alguns entraves.

Nesse sentido, vale destacar interessante observação que Hugo de Brito Machado¹⁷ faz quanto aos entraves encontrados para efetiva implementação do imposto:

A Constituição Federal de 1988 atribui à União competência para instituir imposto sobre *grandes fortunas, nos termos da lei complementar* (art. 153, VII). Não obstante, até agora esse imposto não foi instituído, nem editada lei complementar para definir o que se deve entender como “grande fortuna”. É caso raro de competência tributária não exercida, e a razão para essa inércia do legislador é exclusivamente política.

(...)

O verdadeiro motivo da não instituição do imposto sobre grandes fortunas é de ordem política. Os titulares de grandes fortunas, se não estão investidos de *poder*, possuem inegável *influência* sobre os que o exercem.

Conclui-se, portanto, que o imposto sobre grandes fortunas, nos moldes hodiernos da previsão do texto constitucional, deveria ser regulamentado por uma lei complementar, editada pela União, como espécie tributária de imposto, observadas todas as normas constitucionais atinentes à estrutura do sistema tributário nacional e aos limites ao poder de tributar mas, ao que tudo parece e na toada das discussões elencadas neste trabalho até então, a implementação do IGF depende de vontade política e manejo de interesses das pessoas investidas de poder e influência.

1.1 Breves considerações históricas

O imposto sobre grandes fortunas teve sua origem em 1982, na França, que foi o primeiro país a criar e implementar o imposto sobre grandes fortunas.

¹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. Hugo de Brito Machado.— 37. ed. rev., atual., ampl. — São Paulo: Malheiros, 2016. p. 355.

Ricardo Lobo¹⁸ traz o contexto histórico da criação do IGF ao destacar que, à época, o presidente François Mitterrand criou o “*Impôtsur lès Grandes Fortunes*”, como propósito de redistribuição de riqueza. A receita da arrecadação era destinada para um programa social que pudesse garantir uma renda mínima para os cidadãos mais pobres. Por essa razão, o imposto foi popularmente chamado de “imposto Robin Hood”.

O mencionado imposto onerava o patrimônio do contribuinte que superasse o valor de três milhões de francos.

Poucos anos depois, após a troca do governo, por ocasião da ascensão do presidente Jacques Chirac, o imposto foi extinto em 1986. Somente em 1988, com a reeleição do presidente Mitterrand, o imposto voltou a ser cobrado, com a mesma finalidade inicial, mas com a nomenclatura de “*Impôt de solidarité sur la fortune – ISF*”, cuja vigência se deu em janeiro de 1989.

A reinserção do imposto no sistema tributário francês voltou revestido com a finalidade de “manifestar a solidariedade dos ricos com os desprotegidos e de contribuir parcialmente para o financiamento do ‘rendimento mínimo de inserção’ - *revenu minimum d’insertion*”¹⁹, nome do benefício social que mais tarde seria criado e destinado à população mais pobre.

Desde então, o imposto sofreu inúmeras alterações em decorrência das mudanças nos contextos político e econômico do país francês, sobretudo com relação às alíquotas e base de cálculo.

¹⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Imposto sobre grandes fortunas no direito comparado**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). *Direito tributário e reforma do sistema*. São Paulo: RT, 2003, (Pesquisas tributárias: Nova série; n. 09), p. 98.

¹⁹ TILBURY apud CORSATTO, Olavo Nery. **Imposto sobre grandes fortunas**. *Revista de Informação Legislativa*. Brasília: Senado Federal, Ano 37, n. 146, p. 93/108, abr./jun. 2000.

Entretanto, alguns fatores como a alta carga tributária, a fuga de capitais, o baixo impacto na arrecadação do imposto no PIB e o facilitado acesso aos paraísos fiscais, o país europeu extinguiu o referido imposto em 2017, após a eleição do presidente Emmanuel Macron.

No Brasil, a origem do imposto sobre grandes fortunas remonta aos idos de 1987, quando a Assembléia Nacional Constituinte²⁰ suscitou a criação de um imposto que alcançasse grandes patrimônios líquidos, evitando sua incidência sobre a classe média e os trabalhadores.

Mais tarde, o imposto viria a ser ratificado no art. 153, VII da Constituição Federal na forma que conhecemos hoje.

1.1 Breves considerações históricas

Inicialmente, cabe fazer breve esclarecimento da diferenciação entre as expressões “fato gerador” e “hipótese de incidência”. Em que pese sejam comumente usadas como sinônimos, neste trabalho os termos não se confundem, razão pela qual passamos a distingui-los.

A doutrina majoritária faz diferenciação dos termos, definindo a “hipótese de incidência” como a previsão abstrata na lei de situação hábil a deflagrar a obrigação tributária, enquanto o “fato gerador” é definido como a ocorrência dessa hipótese no mundo dos fatos.

²⁰ CONSTITUINTE, Assembleia Nacional. Comissão de Sistematização. **Ata da Reunião de Instalação da Comissão de Sistematização.** Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/publicacoes/anais/constituente/sistema.pdf>>. Acesso em: 14. fev.2024 .p.1979.

Nesse sentido, Geraldo Ataliba²¹ é didático ao ensinar sobre o conceito de “hipótese de incidência”:

[...] é primeiramente a descrição legal de um fato: é a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato (um espelho do fato, a imagem conceitual de um fato; é um desenho).

É, portanto, mero conceito, necessariamente abstrato. É formulado pelo legislador fazendo abstração de qualquer fato concreto. Por isso é mera “previsão legal” (a lei é, por definição, abstrata, impessoal e geral).

Nessa extensão, interessa destacar as lições de Hugo de Brito Machado²² sobre o tema:

É importante notar que a expressão “hipótese de incidência”, embora às vezes utilizada como sinônimo de *fato gerador*, na verdade tem significado diverso. Basta ver-se que uma coisa é a descrição legal de um fato, e outra coisa é o acontecimento desse fato. Uma coisa é a descrição da hipótese em que um tributo é devido. Por exemplo, a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza (CTN, art. 43). Outra coisa é o fato de alguém auferir renda. Por exemplo: João recebeu aluguel de um imóvel do qual é proprietário.

A expressão “hipótese de incidência” designa com maior propriedade a descrição, contida na lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, enquanto a expressão “fato gerador” diz da ocorrência, no mundo dos fatos, daquilo que está descrito na lei. A *hipótese* é simples descrição, é simples previsão, enquanto o *fato* é a concretização da hipótese, é o acontecimento que fora previsto.

O mesmo autor destaca ainda que a pertinência da diferenciação das expressões reside no estudo acerca da relação entre a tributação e os atos ilícitos, afirmando que a distinção dos conceitos “é de grande importância para a compreensão da tese que temos

²¹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p.53.

²² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. Hugo de Brito Machado. – 37. ed.rev., atual., ampl. – São Paulo: Malheiros, 2016. p. 130.

sustentado, segundo a qual a ilicitude é irrelevante para o surgimento da obrigação tributária, embora seja inadmissível a tributação de atos ilícitos”.

A referida tese remete a ideia do princípio tributário da “*pecunianon olet*”.

No ponto, o imposto sobre grandes fortunas pode ser usado como exemplo prático da supramencionada tese, no sentido de que, em que pese a hipótese de incidência do imposto sobre grandes fortunas não possa prever, abstratamente, a tributação de um ato ilícito, o fato gerador do IGF consiste em possuir grandes fortunas, sendo irrelevante que aquisição do patrimônio tenha sido resultado de atividade ilícita.

Significa dizer, ainda que o patrimônio que constitua grandes fortunas tenha sido adquirido em decorrência de atividades ilícitas, como por exemplo, a corrupção ou tráfico de drogas, a exação do IGF incidirá da mesma forma, tendo em vista que a hipótese de incidência do imposto é possuir patrimônio vultoso, que caracterize grandes fortunas.

Nesse sentido, são pertinentes as lições de Hugo de Brito Machado²³:

A ilicitude do ato praticado nada tem a ver com a relação tributária. Isto não implica admitir-se a tributação de atos ilícitos. É indispensável, a este propósito, estabelecer-se uma diferença entre o *ato ilícito* como elemento da *hipótese de incidência do tributo* e a ilicitude que *eventualmente* pode *verificar-se na ocorrência do fato gerador do tributo*. Uma coisa é considerar-se, por exemplo, a manutenção de casa de prostituição como hipótese de incidência de um tributo. Outra coisa é admitir-se a incidência do imposto de renda sobre os rendimentos auferidos na referida atividade. A hipótese de incidência do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza (CTN, art. 43). É irrelevante que tal aquisição se tenha verificado em decorrência de atividade lícita ou ilícita.

²³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. Hugo de Brito Machado. – 37. ed.rev., atual., ampl. – São Paulo: Malheiros, 2016. p. 131.

Superada a questão inicial acerca do conceito e características da hipótese de incidência, faz-se necessário o estudo específico da hipótese de incidência do imposto sobre grandes fortunas.

Consoante exposto no tópico inicial deste capítulo sobre a subjetividade acerca da definição de “grandes fortunas”, que exige a definição “de quanto” e “do que” pode ser considerado como grandes fortunas. Ou seja, faz-se necessária a definição, através de lei complementar, sobre quais tipos de bens serão classificados como patrimônio hábil à constituição de grandes fortunas, bem como o valor em moeda a partir do qual o patrimônio será objeto de exação do IGF.

No Parlamento, entretanto, não há unanimidade acerca da definição de grandes fortunas, de modo que as hipóteses de incidência descritas nos diversos projetos de lei divergem quanto ao valor e ao objeto da exação.

A título ilustrativo, destacamos abaixo alguns exemplos de projetos de lei complementar que tramitam na Câmara dos Deputados e no Senado Federal para regulamentação do imposto sobre grandes fortunas no Brasil:

Câmara dos Deputados:

- PLP 277/2008²⁴ - titularidade, em 1º de janeiro de cada ano, de fortuna em valor superior a R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais).
- PLP 215/2020²⁵ - possuir grandes fortunas as pessoas físicas ou jurídicas cujo

²⁴ BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar n. 277, de 2008**: “Art 1º O imposto sobre grandes fortunas tem por fato gerador a titularidade, em 1º de janeiro de cada ano, de fortuna em valor superior a R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais), expressos em moeda de poder aquisitivo de 1º de janeiro de 2009”. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/388149>. Acesso em 20 de março 2024.

²⁵ BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar PLP 215/2020**: Art. 2º, §1º Para os efeitos desta Lei Complementar considera-se: I - possuidores de grandes fortunas as pessoas físicas ou jurídicas cujo patrimônio líquido exceda R\$ 50.000.000,00 (cinquenta milhões de reais)”. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/2260489>. Acesso em 20 de março 2024.

patrimônio líquido exceda R\$50.000.000,00 (cinquenta milhões de reais).

Senado Federal:

- PLS 128/2008²⁶ – ser proprietário do patrimônio de bens e direitos, móveis, imóveis, fungíveis, consumíveis e semoventes no valor mínimo de R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais);

PLS 534/2011²⁷ - titularidade, em 31 de dezembro de cada ano civil, do patrimônio definido no art. 4º, em valor superior a R\$2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

É de fácil inferência, portanto, que as hipóteses de incidência do imposto sobre grandes fortunas no Brasil são muito variadas, não havendo consenso entre os parlamentares e as Casas do Congresso acerca da definição da expressão “grandes fortunas”. Ainda, o elevado grau de subjetividade do termo dá azo a intensos debates decorrentes das paixões políticas que culminam na desproporcionalidade dos valores apresentados nos projetos de lei do que venham a ser considerados grande fortuna.

O resultado tem sido um só, o engavetamento dos projetos apresentados e a inexecução de um instrumento que poderia servir como mecanismo de redistribuição de renda e justiça tributária e social, infelizmente.

1.3 Base de cálculo do IGF

²⁶ BRASIL, Senado Federal. Projeto de Lei do Senado Nº 128, de 2008: “Art. 2º O imposto incide sobre o patrimônio de pessoa física ou de espólio de valor mínimo definido no art. 4º, assim considerado o conjunto de todos os bens e direitos, móveis, imóveis, fungíveis, consumíveis e semoventes, em moeda ou cujo valor, situados no País ou no exterior”. Acesso em 20 de março de 2024.

²⁷ BRASIL, Senado Federal. **Projeto de Lei do Senado Nº 534, de 2011**: “Art. 3º: O imposto tem por fato gerador a titularidade, em 31 de dezembro de cada ano civil, do patrimônio definido no art. 4º, em valor superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais)”. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-etter/documento?dm=4774125&ts=1630410328714&disposition=inline>. Acesso em: 15 de abril de 2024.

A base de cálculo do imposto sobre grandes fortunas deve estar expressamente definida na hipótese de incidência do tributo.

Ora, a definição da hipótese de incidência de um imposto que onera grandes fortunas deve, necessariamente, expressar o montante do valor que constitui grandes fortunas, ou seja, a hipótese de incidência do IGF invoca a necessidade de uma expressão econômica, que é, justamente, o que se demanda para o conceito de base de cálculo

Nesse sentido, Hugo de Brito Machado²⁷ define base de cálculo como:

Base de cálculo é a expressão econômica do fato gerador do tributo. Há de estar contida na norma que descreve a hipótese de incidência tributária. Assim, quando a lei institui um tributo, há de referir a uma realidade economicamente quantificável. Essa realidade é o que nos permite identificar a espécie de tributo, muito especialmente distinguir e identificar a espécie *imposto*, a que mais direta e claramente se relaciona a uma realidade econômica.

Assim, conforme demonstrado no tópico anterior, a base de cálculo do imposto sobre grandes fortunas definida nos mais variados projetos de lei, que vão de dois a cinquenta milhões, demonstra o descompasso legislativo no equilíbrio e noção da realidade econômica e social do país.

No estudo da base de cálculo do IGF chama a atenção, ainda, a eleição dos bens que serão considerados para fins de avaliação do patrimônio tributável.

O PLP 277/2008²⁸, por exemplo, propõe como base de cálculo do IGF valor do conjunto dos bens que compõem a fortuna em valor superior a dois milhões de reais, diminuído das obrigações pecuniárias do contribuinte, exceto as contraídas para a aquisição de bens, excluídos: (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

²⁸ BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar n. 277, de 2008**. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/388149>. Acesso em 20 de março de 2024.

(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.

O projeto considera fortuna como o conjunto de todos os bens e direitos, situados no país ou no exterior, que integrem o patrimônio do contribuinte, incluído o espólio.

Sopesando o fato de que o projeto fora apresentado no ano de 2008, considerar o valor de dois milhões para base de cálculo do IGF, atualmente, passa muito à margem da realidade econômica atual, de modo que não poderia, nos tempos atuais, ser cogitado como base de cálculo de um imposto que onera grandes fortunas.

Doutra margem, o PLP 215/2020²⁹ considera grandes fortunas o patrimônio líquido, de pessoas físicas ou jurídicas, que exceda o montante de cinquenta milhões de reais apurado sobre o valor dos bens suntuários, consistentes em (a) imóveis para uso pessoal como residência ou lazer, de valor acima de R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais); (b) veículos: terrestres de valor superior a R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais); aquáticos de valor superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais); aéreos de valor superior a R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais).

Ao analisar os projetos de lei mencionados, algumas diferenças chamam atenção: a abrangência dos bens situados no exterior; a exação de pessoas físicas, jurídicas e o espólio; o valor definido como grande fortuna; e os tipos de patrimônio considerados para taxação.

Interessante, ainda, observar que, sopesando o lapso temporal de doze anos transcorrido entre a apresentação de um projeto para o outro, houve uma enorme discrepância entre o que era e o que é considerado grandes fortunas, tal desiderato

²⁹ BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar PLP215/2020**. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/2260489>. Acesso em 20 de março 2022.

escancara o efeito da inflação e a perda do poder de compra da nossa moeda, o que, por consequência, denota o aumento dos níveis de pobreza e desigualdade social no país.

Conclui-se, portanto, que a definição da base de cálculo do imposto sobre grandes fortunas no Brasil deve refletir a realidade econômica e social dos reais contribuintes, de modo seja um tributo que, verdadeiramente, incida sobre os possuidores de grandes fortunas, sem que isso figure como mais uma exação que atinja a classe média, que já suporta alta carga tributária decorrente da tributação da renda, patrimônio e consumo no país.

1.4 Aliquotas do IGF

A análise das alíquotas do imposto sobre grandes fortunas nos remete à necessidade de estudo da progressividade tributária.

Nesse sentido, Hugo de Brito Machado³⁰ nos ensina que a ideia da progressividade dos impostos tem origem desde a Antiguidade na Grécia:

Há notícias de impostos progressivos desde a Antiguidade na Grécia. Certamente, a República florentina os aplicou nos séculos XV. Basiléia cobrou-os em 1429. Todavia, só a partir da segunda metade do século XIX, o seu uso se foi generalizando, a despeito da resistência que lhe ofereceram as classes mais opulentas e os escritores receosos de resultados catastróficos sobre a economia. (...) Mas, desde o começo desse debate, que durou mais de século, alguns espíritos luminosos, como Montesquieu, defenderam a escala progressiva como a que realizava maior equidade na distribuição dos encargos públicos.

A progressividade, enquanto princípio e instrumento do direito tributário, aliada aos outros princípios como da igualdade e capacidade contributiva, possibilitam o ideal de

³⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **A progressividade do IPTU e a capacidade contributiva**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 203, agosto-2012, p. 93

justiça fiscal e equidade tributária através da graduação das alíquotas na cobrança dos tributos.

Outrossim, para além do objetivo de observância da capacidade contributiva, a progressividade funciona, ainda, como instrumento no exercício do poder regulatório do Estado. Nesse sentido, lecionam Misabel Derzi e Sacha Calmon Navarro Coelho³¹:

No sistema jurídico nacional, a progressividade não se impõe como um dever do legislador. Entendemo-la como uma faculdade ligada ao que lhe é discricionário. Poderá o legislador municipal adotar a tributação progressiva com objetivos diversos: ou para apurar a capacidade contributiva (o que seria até louvável) ou no exercício de seu poder regulatório. (...) O fato de que se demonstre, economicamente, segundo a utilização marginal do capital, que é correto cresçam as alíquotas na mesma proporção em que aumenta o valor da matéria tributável não tem, de per si, força jurídica. Não obstante, se o legislador se torna sensível ao problema pode, realizando e dando plena efetivação ao princípio da igualdade, criar alíquotas progressivas.

No que diz respeito ao imposto sobre grandes fortunas, a imensa maioria dos projetos de lei apresentados demonstram alíquotas progressivas, que vão de 0,5% a 5%.

O PLP277/2008, por exemplo, cuja incidência do IGF onera patrimônio a partir de R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais), propõe a graduação das alíquotas nas seguintes escalas:

³¹ DERZI, Misabel de Abreu e COELHO, Sacha Calmon Navarro. **O Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana**. São Paulo: Saraiva, 1982, p. 70.

Art 5º O imposto incidirá às seguintes alíquotas:

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: Câmara dos Deputados.

Do mesmo modo, o PLS534/2011, que onera os patrimônios de valor superior a R\$2.500.000,00 (dois milhões e meio de reais), propõe a seguinte progressão do imposto:

Art. 6º O imposto será cobrado de acordo com a seguinte tabela progressiva:

Classe de valor do patrimônio	Alíquota
Até R\$ 2.500.000,00	Isento
Mais de R\$ 2.500.000,00 até R\$ 5.000.000,00	0,5%
Mais de R\$ 5.000.000,00 até R\$ 10.000.000,00	1%
Mais de R\$ 10.000,00 até R\$ 20.000.000,00	1,5%
Mais de R\$ 20.000.000,00 até R\$ 40.000.000,00	2%
Mais de R\$ 40.000.000,00	2,5%

Fonte: Senado Federal.

Observe-se que, a exemplo dos projetos acima exemplificados, a progressividade das alíquotas na tributação de grandes fortunas do IGF se faz presente na imensa maioria dos projetos apresentados, o que entendemos ser o melhor juízo.

Entretanto, há proposta que prevê alíquota única, com possibilidade de redução para os contribuintes que espontaneamente declararem suas grandes fortunas. Nesse sentido, o art. 2º do PLP 215/2020³², que propõe a exação de fortunas cujo valor que exceda R\$50.000.000,00 (cinquenta milhões de reais), dispõe que: “O Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) será cobrado anualmente à alíquota de 2,5% (dois e meio por cento) sobre o valor dos bens suntuários de propriedade dos possuidores de grandes fortunas”. Já o §3º prevê que: “A alíquota do IGF será reduzida para 1,75% (um inteiro e setenta e cinco centésimos por cento) para os contribuintes que espontaneamente declararem suas grandes fortunas e bens suntuários, os quais poderão escolher a quais dos projetos de que trata o § 2º seus recursos serão aplicados”.

Nos parece, portanto, que a progressividade das alíquotas no caso do imposto sobre grandes fortunas é o modelo mais adequado a ser perseguido, por se tratar de um mecanismo tributário que possibilita a concretização do critério de diferenciação da capacidade contributiva dos contribuintes e de correção das disparidades econômicas, decorrentes da concentração de renda e desigualdade social ainda muito marcantes do Brasil.

Ainda no que diz respeito às alíquotas do imposto sobre grandes fortunas, Carlos Henrique Machado, em recente publicação, discorre acerca do atrelamento da alíquota do IGF à Taxa de Juros Básica da Economia Brasileira (Selic), o qual passamos ao estudo.

³² BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar PLP215/2020**. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/2260489>. Acesso em 20 de março de 2024.

1.5 Das alíquotas do IGF e a Taxa SELIC

A utilização da taxa Selic como parâmetro para a tributação do imposto sobre grandes fortunas é proposta pelos autores Carlos Henrique Machado e Vicente Lisboa Capella após a análise dos mais de quarenta projetos de lei em trâmite no Congresso Nacional.

Assim, após verificarem a imensa discrepância das propostas apresentadas no que diz respeito às alíquotas e bases de cálculo, os autores apresentam a tese de que atrelamento da alíquota do IGF à Taxa de Juros Básica da Economia Brasileira (Selic), sob o fundamento de que a tributação do patrimônio com uma alíquota fixa, por exemplo, de 6%, é muito diferente quando aplicada em anos diferentes.

Nesse sentido, os autores exemplificam³³:

Em julho de 2015, por exemplo, a taxa básica de juros do Brasil (SELIC), fixada pelo Comitê de Política Monetária do Banco Central do Brasil 42, foi estabelecida em 14,25% ao ano. Apesar de que efetuou operações com títulos públicos federais⁴⁴, ou seja, emprestou recursos ao governo brasileiro, buscando a remuneração financeira mais conservadora do país, recebeu um rendimento baseado na taxa de 14,25% ao ano. Por sua vez, a mesma pessoa, fazendo a mesma aplicação de recursos em julho de 2019, foi remunerada de forma bruta com base na taxa de 6,00% a.a.⁴⁵. Note-se, pois, que o peso da tributação teria variado significativamente sem que houvesse qualquer previsão impeditiva no bojo das propostas legislativas, razão pela qual a SELIC revela-se um critério relevante na quantificação do IGF.

Significa dizer, que vincular a alíquota a um percentual da taxa SELIC, que é uma taxa que compreende tanto os juros básicos como a correção monetária, possibilita que a exação pelo imposto sobre grandes fortunas não onera desproporcionalmente os patrimônios ao longo dos anos, em decorrência do processo inflacionário, que varia a cada ano.

³³ CAPELLA, Vicente Lisboa; MACHADO, Carlos Henrique. **Alíquota do Imposto sobre Grandes Fortunas: Atrelamento à Taxa de Juros Básica da Economia Brasileira (Selic)**. *ECONOMIC ANALYSIS OF LAW REVIEW*, v. 12, 2022, p. 452.

A título ilustrativo, colacionamos abaixo tabela que demonstra a variação da taxa SELIC no país desde o início pandemia:

2020.03	4,16
2020.04	3,41
2020.05	2,92
2020.06	2,55
2020.07	2,30
2020.08	1,94
2020.09	1,94
2020.10	1,94
2020.11	1,81
2020.12	1,94
2021.01	1,81
2021.02	1,57
2021.03	2,43
2021.04	2,55

2021.05	3,29
2021.06	3,78
2021.07	4,41
2021.08	5,28
2021.09	5,41
2021.10	6,04
2021.11	7,31
2021.12	9,64
2022.01	9,12
2022.02	9,51
2022.03	11,75
2022.04	10,43
2022.05	13,08
2022.06	12,95

Fonte: IPEA.

A proposta dos autores, consiste, então, na fixação da alíquota do IGF como uma fração da taxa SELIC que, segundo eles, é um critério que atenderia a vedação constitucional de utilização do tributo com efeito de confisco, além de observar a capacidade contributiva do contribuinte considerada inflação, correção monetária e remuneração do capital daquele período tributado.

Assim, se a proposta dos autores já fosse vigente, nos períodos em que a taxa é elevada, a tributação pelo IGF não seria irrisória. Nessa extensão, sustentam os autores³⁴:

O que ora se propõe é que o montante a ser exigido a título de IGF no Brasil esteja relacionado com o rendimento esperado/ típico/ normal médio do patrimônio tributado (grande fortuna). Isso se daria com o estabelecimento de uma alíquota equivalente a uma fração da taxa básica de juros brasileiras (representada pela SELIC) vigente para o ano-calendário que se pretende tributar. Tal sistemática garantiria que as variações da inflação e da taxa real de juros não representassem um fator de distorção do IGF. Ainda, impediria que o tributo fosse irrisório em

³⁴ CAPELLA, Vicente Lisboa; MACHADO, Carlos Henrique. **Alíquota do Imposto sobre Grandes Fortunas: Arelamento à Taxa de Juros Básica da Economia Brasileira (Selic)**. ECONOMIC ANALYSIS OF LAW REVIEW, v. 12, 2022, p. 456.

períodos em que a SELIC estivesse elevada, bem como limitaria a tributação nos anos em que a taxa básica de juros fosse extremamente pesada, refletindo questões econômicas. A flexibilidade na tributação assegura a observância da capacidade contributiva, que cresceria na medida em que o patrimônio fosse potencialmente gerador de elevada riqueza, assim como seria reduzida naqueles períodos em que a renda potencial fosse menos expressiva. A fixação da alíquota com base em um rendimento potencial normal, representado pela taxa básica de juros (SELIC), serviria também como uma boa medida para evitar que o tributo fosse confiscatório e corresse a totalidade da capacidade produtiva do patrimônio tributado.

Por último, os autores sustentam ainda que o atrelamento da alíquota do IGF a um percentual da taxa SELIC não inviabiliza da progressividade tributária, de modo que o percentual da taxa SELIC poder ser graduado na medida que em que o patrimônio do contribuinte seja maior, conforme ocorre hodiernamente com o imposto de renda de pessoa física.

Além disso, ressaltam que a vinculação da taxa Selic às alíquotas do IGF não transformaria o imposto em um tributo "sobre a renda". Na verdade, a proposta é de que seja verificada, a partir da realidade econômica do país, a cada ano, permanece a capacidade contributiva do sujeito passivo para exação do pelo IGF, já consideradas as variações da inflação e a taxa de juros real, contidas na SELIC.

A proposta dos autores surge, portanto, como uma alternativa à definição das alíquotas do imposto sobre grandes fortunas, diferente de todos os projetos de lei apresentados, que definem alíquotas fixas progressivas ou não.

A flexibilidade na tributação parece interessante, mas reclama a análise econômica e financeira que reflita a realidade econômica do país e do contribuinte para cada ano-calendário, sob pena de violação aos princípios constitucionais tributários de vedação ao confisco e da capacidade contributiva.

2. O IGF ENQUANTO INSTRUMENTO DE COMBATE À DESIGUALDADE SOCIAL

A partir do estudo desenvolvido e da intenção do presente trabalho de demonstrar a possibilidade de instrumentalização do imposto sobre grandes fortunas como mecanismo de redistribuição de riqueza, considerando tratar-se de um tributo de remete muito a ideia social, capaz de viabilizar a equidade tributária e a justiça fiscal, faz-se necessário entender o contexto e os argumentos que impediram sua implementação, passados mais de trinta anos de sua criação pela Constituição Federal.

A implementação do IGF, em tese, pode compor como um dos instrumentos possíveis para a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, além da redução das desigualdades sociais, objetivos insculpidos na Constituição almejados em um Estado Democrático de Direito.

A partir desse ideal de uma república democrática é que decorre a intenção do constituinte originário de posicionar no texto constitucional os princípios da legalidade e igualdade, além de um extenso rol de direitos e garantias fundamentais.

No âmbito do Direito Tributário não é diferente. Aqui, a máxima aristotélica³⁵ de “igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de sua desigualdade”, é evidenciada a partir do critério de diferenciação da capacidade contributiva, calcada, ainda na teoria da igualdade de sacrifício e na observância da limitação do “mínimo vital” ou “mínimo existencial”.

Nessa extensão, fica evidenciado que o imposto sobre grandes fortunas busca concretizar não só os fatores de caráter econômico e financeiro, próprio do direito tributário, calcado no custeio das despesas públicas pela sociedade, mas também nos fatores de ordem social e jurídica, calcados na promoção da equidade e da justiça tributária.

³⁵ ARISTÓTELES. *Ética à Nicômaco*. Trad. Leonel Vallandro e Gerd Bornheim. São Paulo: Nova Cultural, 1987.

Nota-se portanto, que em um Estado Democrático de Direito, a equidade tributária e a justiça fiscal tão almejada só é possível se fundadas nos princípios constitucionais da igualdade, aqui incluído a norma que conduz à observância da capacidade contributiva, e da legalidade, que possibilitam a garantia dos direitos humanos fundamentais, bem como se devidamente observados os princípios tributários constitucionais.

Nesse sentido, arremata Cleucio Nunes³⁶:

A equidade e a justiça tributárias são pretensões do Estado Democrático de Direito. Propor um modelo de tributação que considere seriamente a equidade das regras tributárias entre os contribuintes, a promoção da justiça social por meio da matriz tributária, a dignidade da pessoa humana e a proteção do mínimo existencial como valores e princípios democráticos identificados no seio da tributação exige considerações sobre os sentidos político e jurídico do Estado Democrático de Direito.

Considerando o contexto histórico, econômico e social brasileiro, amplamente tratado no capítulo inicial deste trabalho, a implementação de um imposto que tem por pretensão taxar as pessoas possuidoras de grandes fortunas e, portanto, com maior capacidade contributiva, nos parece bastante razoável, sobretudo quando jogado à luz da desigualdade social no país.

É consabido que a tributação no Brasil favorece ao aumento da concentração de riquezas e, por conseguinte, da desigualdade social, uma vez que as classes baixa e média suportam um peso muito maior relativo à carga tributária de que são oneradas. Assim, indubitavelmente, torna-se razoável a proposta para instituição de um imposto marcado pela progressividade, na forma de contribuição especial, capaz de melhor promover a redistribuição de riquezas e distribuição dos encargos tributários.

³⁶ NUNES, Cleucio. **Justiça Tributária**. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p.234/235.

Nesse sentido, Sérgio Ricardo Mota, citando Leon Szklarowsky³⁷, relembra os argumentos usados pelo constituinte para inclusão do dispositivo referente à criação do imposto sobre grandes fortunas no Anteprojeto da Subcomissão de Tributos:

[...] esse dispositivo visa a corrigir graves disparidades econômicas entre pessoas e classes sociais, sendo 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.

É de fácil inferência, portanto, perceber que o imposto sobre grandes fortunas nasceu em decorrência do objetivo de redução da extrema desigualdade social e da concentração de renda no Brasil, que remanesce até os dias atuais.

Ora, se o estado vai cobrar mais daqueles que podem pagar mais, por serem detentores de grandes fortunas, esse mesmo estado terá condições de custear os serviços básicos a título de saúde e educação, sendo estes direitos que garantem a dignidade da pessoa humana que, uma vez alcançados, permitirão aos cidadãos condições de desenvolvimento e capacitação, que de forma inequívoca darão à sociedade o melhor retorno, que se dará através do trabalho digno e sem sombra de dúvidas no reflexo do desenvolvimento e crescimento do país.

No ponto, Aline Mamede³⁸ faz interessante colocação sobre o papel social do IGF:

³⁷ SZKLAROWSKY, Leon Frejda. **Imposto sobre grandes fortunas**. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n.49, jul./set. 1989a. p.51. apud MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. **Imposto sobre grandes fortunas no Brasil: origens, especulações e arquétipos constitucionais**. São Paulo: MP Ed., 2010. p. 60.

³⁸ MAMEDE, Aline Ribeiro. **A função social do imposto sobre grandes fortunas**. 1. ed. – Curitiba: Appris, 2018, p. 88

Não menos importante, outro papel que o Imposto Sobre Grandes Fortunas poderia exercer é o de instrumento emancipatório dos direitos humanos, à medida que poderia ser utilizado como garantidor da igualdade socioeconômica do País, na busca pela efetivação da dignidade da pessoa humana. Conforme explicitado anteriormente, as ações do Estado que tenham como finalidade a conquista da igualdade socioeconômica requerem políticas permanentes de proteção e promoção dos direitos humanos, alicerçadas em mecanismos que contribuam com uma justa e equitativa distribuição de renda e de oportunidades para todos.

Em pese os inúmeros argumentos que fundamentam a implementação do imposto sobre grandes fortunas no Brasil, sobretudo nos últimos dois anos em decorrência dos cenários perturbadores da pandemia desencadeada pelo coronavírus, importa que sejam contraditados os argumentos levantados por aqueles que rejeitam a instituição de mais um tributo.

Os principais fatores destacados como argumentos contrários à regulamentação do IGF no Brasil decorrem do fenômeno observado em alguns países europeus, que após a instituição do imposto que onera a riqueza acarreta-se a evasão de capitais, que desencadeia, ainda, o desencorajamento de empresas multinacionais e grandes conglomerados econômicos no que diz respeito à instalação e investimento no país.

O caso mais famoso referente a esse fenômeno foi o do ator francês Gérard Depardieu, que em 2012, estabeleceu residência física na Bélgica para que não sofresse exação do “*Impôt de Solidarité sur la Fortune*” francês.

Nessa extensão, diferentemente dos países europeus, que possuem facilidade de trânsito e acesso, o Brasil é um país enorme, geograficamente afastado dos países desenvolvidos que, em tese, seria atacado pela fuga de capitais dos possuidores de grandes fortunas. Significa dizer, que pelo primeiro ponto da localização geográfica do Brasil, o processo não é tão simples assim.

Outros sim, os projetos de lei complementar podem estabelecer bases de cálculo que preveem a exação, independentemente de onde estejam localizados os bens, como é o caso do PLS 534/2011.

Ainda, a tecnologia e a unificação das informações possibilitam a implementação de medidas administrativas e fiscalizatórias que impedem a omissão de informações sobre o patrimônio. Neste ponto, é válida a colocação de Pedro Carvalho Junior e Marc Morgan.

(...) Os autores [Saez e Zucman] reconhecem que a evasão do imposto sobre a fortuna é um grande desafio. No entanto, Seim (2017) e Jakobsen et al. (2018) argumentam que isso pode ser minimizado com medidas enérgicas contra evasão fiscal, incluindo sanções para as empresas provedoras de serviços de sonegação fiscal e planejamento tributário agressivo e o uso de relatórios fiscais de terceiras partes (em geral instituições financeiras) para validar a declaração dos ativos feita pelos contribuintes, incluindo o relatório do sistema financeiro, cartórios, empresas públicas e governos locais, como ocorreu na administração tributária do imposto sobre a riqueza na Suécia e na Dinamarca.³⁹

Doutra margem, há ainda os que sustentam o argumento que, além do fator econômico relativo à fuga de capitais, a implementação do IGF no Brasil, sobre tudo no caso sem que até os bens localizados no exterior comporiam a base de cálculo do tributo, causaria, em muitos casos, a bitributação, tendo em vista que os mesmos bens poderiam ser hipótese de incidência de tributação nos países em que estão localizados. Entretanto, filiamo-nos a ideia de que o referido entrave pode ser resolvido através das relações políticas e diplomáticas, através da negociação da articulação entre as nações para celebração de acordos internacionais que evitem o fenômeno tributário.

Nessa extensão, a própria legislação tributária do Brasil confere primazia às convenções e tratados internacionais sobre a legislação doméstica, nos termos do que

³⁹ **Brasil: Estado social contra a barbárie** / Jorge Abrahão de Castro, Marcio Pochmann (organizadores). – São Paulo: Fundação Perseu Abramo, 2020, p. 108.

dispõe o art. 98 do Código Tributário Nacional: “Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”.

Sobre o tema, Valério Mazzuoli⁴⁰ afirma que:

O art. 98 do CTN é o único dispositivo existente, em toda a legislação brasileira, a atribuir expressa primazia do tratado sobre a nossa legislação doméstica. [...] Tal dispositivo, como se percebe nitidamente, atribui primazia aos tratados internacionais em matéria tributária sobre toda a legislação interna, apontando para o fato de os tratados revogarem ou modificarem as normas domésticas sem, contudo, poderem ser revogados por estas, o que evidentemente lhe atribui um status de suprallegalidade absoluto dentro do sistema jurídico-tributário nacional.

Por derradeiro, os argumentos de ordem administrativa levantados com base na dificuldade e no custo para implementação de um sistema de arrecadação, cobrança e fiscalização do IGF, não tem lugar atualmente ante a tecnologia que possibilita a uniformização e sistematização de informações entre os órgãos da Administração Pública, tais como os utilizados para arrecadação e fiscalização dos outros impostos, como o imposto sobre a renda.

Portanto, os supostos entraves postos com o fim de inviabilizar a implementação do imposto sobre grandes fortunas no Brasil padecem fundamentação jurídica e escancaram, na verdade, a falta de vontade política na regulamentação do imposto, denotando sem maiores dificuldades de percepção, tratar-se de pessoas investidas de poder político que ironicamente deveriam militar a favor dos menos favorecidos, e ao contrário disso, influenciam de forma negativa, por serem as mesmas pessoas que seriam oneradas pelo IGF ou recebem influências (para não utilizar outros codinomes para este termo) do inescrupuloso e vergonhoso jogo de interesses escusos.

⁴⁰ MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Curso de Direito Internacional**. 9ed. São Paulo: 2015, p.432/433.

Conclui-se, portanto, que a instituição do IGF com intenção propositiva de caráter eminentemente social, voltada para a contribuição da diminuição das desigualdades sociais através da taxação dos detentores das grandes fortunas no Brasil, constituem fortes razões para instrumentalização do referido imposto ainda que por outra maneira, qual seja o de contribuição especial, para a promoção da justiça fiscal e da equidade tributária.

3. EXPERIÊNCIAS INTERNACIONAIS NA TRIBUTAÇÃO DE GRANDES FORTUNAS

O Direito Comparado nos possibilita o estudo e análise dos dados acerca do impacto econômico e social nos países em que houve a instituição do imposto sobre grandes fortunas há alguns anos, e aquele em que a implementação foi recente. A título ilustrativo, em relatório publicado pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE⁴¹, dos 37 países membros da organização, o imposto sobre grandes fortunas foi implementado em 12 deles, quais sejam: Alemanha, Espanha, França, Dinamarca, Áustria, Noruega, Islândia, Finlândia, Luxemburgo, Suécia, Suíça e Holanda.

Entretanto, atualmente, o imposto está em vigor apenas em três deles: Noruega, Espanha e Suíça.

Na América-latina, países como Argentina, Uruguai e Colômbia instituíram a tributação sobre grandes fortunas.

Nessa extensão, no presente trabalho nos dedicamos a uma básica elucidação da experiência de dois países que instituíram taxação de grandes fortunas, um europeu – França, e um latino-americano – Argentina, que passamos a fazer.

⁴¹ Organization for Economic Cooperation and Development. OECD *Tax Policy Studies*. Disponível em https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/the-role-and-design-of-net-wealth-taxes-in-the-oecd_9789264290303-en. Acesso em 28 de março de 2022.

3.1 França

A França foi o primeiro país a instituir o imposto sobre grandes fortunas, conforme destacado no tópico sobre breves considerações históricas - 3.1.1.

O *“Impôt sur lês Grandes Fortunes”*, mais tarde intitulado *“Impôt de solidatité sur la fortune – ISF*, instituído em 1982 e 1988, respectivamente, permaneceu em vigor até o ano de 2017, quando em razão da alta carga tributária, da fuga de capitais, e do baixo impacto na arrecadação do imposto no PIB, o país europeu extinguiu-o em 2017, após a eleição do presidente Emmanuel Macron.

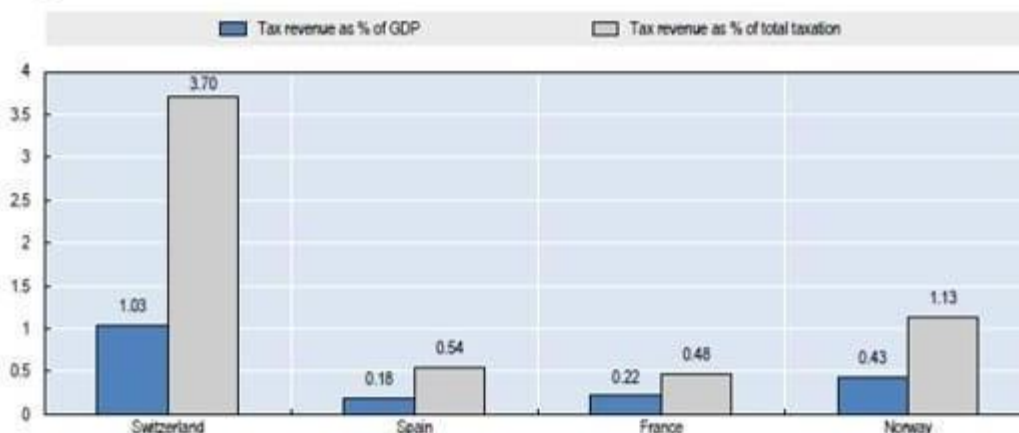
Nesse caminhar, Pedro Carvalho Junior e Marc Morgan⁴² recordam o histórico do imposto sobre grandes fortunas no país europeu:

Na França, o IGF foi introduzido em 1982, abolido em 1987, mas reintroduzido em 1989, tendo vigorado com quase as mesmas regras até 2017. Segundo Kessler e Pestieau (1991), no início da década de 1990, o imposto tinha apenas 100 mil contribuintes (0,5% das famílias francesas), sugerindo que o limite de isenção daquela época (520 mil dólares ou aproximadamente 500 vezes o valor do salário mínimo mensal francês) era muito alto e que as isenções eram abrangentes. Eles estimaram que em 1990, apenas 30% da riqueza privada francesa era tributada pelo IGF, com uma alíquota efetiva de apenas 0,04%. Há cinco alíquotas progressivas de 0,5% a 1,5%, um limite de isenção de 1,3 milhão de euros, e uma faixa máxima de 10 milhões de euros o qual incide a alíquota de 1,5%. Há uma regra em que a tributação conjunta do imposto de renda e da fortuna não pode exceder 75% da renda individual declarada. Em 2017, devido ao crescimento do preço dos ativos na década de 2010, o número de contribuintes atingiu 358 mil. Em 2015, a arrecadação do imposto representou 1,7% da receita do governo central e 0,25% do PIB francês.

O relatório da OCDE⁴³ aponta o impacto das receitas do IGF na França, expressas em porcentagem do PIB, no ano de 2016, vejamos:

⁴² **Brasil: Estado social contra a barbárie** / Jorge Abrahão de Castro, Marcio Pochmann (organizadores). – São Paulo: Fundação Perseu Abramo, 2020, p. 112.

Figura 2 - Peso do IGF sobre a receita em % do PIB e da receita total



Fonte: Dados da OCDE.

Observa-se que no país francês, o impacto da arrecadação do IGF representava cerca de 0,48% da arrecadação total de impostos, que consistia em cerca de 4,5 bilhões de euros.

Em que pese muitos autores alegarem que há um baixo impacto do IGF nas receitas tributárias, a tributação de grandes fortunas vai muito além do caráter meramente econômico e financeiro, alcançando o caráter social de redistribuição de riquezas e a destinação da receita para setores e programas que amparam as classes mais pobres do país.

Permita-me mais uma vez dizer que, qualquer arrecadação, destinada aos vulneráveis pode fazer a diferença entre a vida e a morte, entre a fome e o suprimento necessário e indispensável para a subsistência.

⁴³ Organization for Economic Cooperation and Development. OECD **Tax Policy Studies**. Disponível em https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/the-role-and-design-of-net-wealth-taxes-in-the-oecd_9789264290303-en. Acesso em 28 de março de 2022.

Assim, em que pese tenha sido extinto no país, a França não deixa de ser um exemplo na instituição e administração na instituição do IGF, sendo um modelo a ser observado.

3.2 Argentina

Na Argentina, a tributação da riqueza remonta aos idos de 1974, tendo sido reformada em 1991, como Pedro Carvalho Junior e Marc Morgan.⁴⁵

Recentemente, em dezembro de 2020, o país sul americano instituiu o imposto para exação de grandes fortunas, de caráter extraordinário, em razão da necessidade do país em arrecadar recursos para enfrentar a pandemia da covid-19, sendo esse o objeto de estudo do presente trabalho.

Na oportunidade, foi editada a Lei nº 12.605/2020⁴⁶ para instituição do aporte solidário e extraordinário para ajudar a mitigar os efeitos da pandemia.

O imposto temporário, cobrado uma única vez, incide sobre patrimônio de pessoas físicas ou jurídicas, com bens no país ou no exterior, desde que exceda o valor de \$200.000.000,00 (duzentos milhões de pesos argentinos).

As alíquotas aplicadas variaram entre 2% e 3,5% para o caso de bens no país, conforme tabela progressiva abaixo:

Artículo 4°.- El aporte a ingresar por los contribuyentes indicados en el artículo 2° de esta ley será el que resulte de aplicar, sobre el valor total de los bienes —excepto aquellos que queden sujetos a la alícuota de la tabla del artículo siguiente—, la escala se detalla a continuación:

Valor Total de los bienes		Pagarán	Más el	Sobre el excedente de \$
más de \$	a \$			
\$0	\$ 300.000.000 inclusive	\$ 0	2,00%	\$ 0
\$ 300.000.000	\$ 400.000.000 inclusive	\$ 6.000.000	2,25%	\$ 300.000.000
\$ 400.000.000	\$ 600.000.000 inclusive	\$ 8.250.000	2,50%	\$ 400.000.000
\$ 600.000.000	\$ 800.000.000 inclusive	\$ 13.250.000	2,75%	\$ 600.000.000
\$ 800.000.000	\$ 1.500.000.000 inclusive	\$ 18.750.000	3,00%	\$ 800.000.000
\$ 1.500.000.000	\$ 3.000.000.000 inclusive	\$ 39.750.000	3,25%	\$ 1.500.000.000
\$ 3.000.000.000	en adelante	\$ 88.500.000	3,50%	\$ 3.000.000.000

Já para os bens situados no exterior, as alíquotas variam entre 3% e 5,25% para bens no exterior, graduados da seguinte maneira:

Artículo 5°.- Por los bienes situados en el exterior, en caso de no verificarse su repatriación en los términos del artículo siguiente, se deberá calcular el aporte a ingresar conforme la tabla que se detalla a continuación:

Valor total de los bienes del país y del exterior		Por el total de los bienes situados en el exterior, pagarán el
más de \$	a \$	
\$ 200.000.000	\$ 300.000.000 inclusive	3,00%
\$ 300.000.000	\$ 400.000.000 inclusive	3,375%
\$ 400.000.000	\$ 600.000.000 inclusive	3,75%
\$ 600.000.000	\$ 800.000.000 inclusive	4,125%
\$ 800.000.000	\$ 1.500.000.000 inclusive	4,50%
\$ 1.500.000.000	\$ 3.000.000.000 inclusive	4,875%
\$ 3.000.000.000	en adelante	5,25%

A legislação argentina traz ainda dois dispositivos normativos interessantes. O primeiro diz respeito à possibilidade de repatriação de bens com a finalidade de aplicação das alíquotas menores aplicadas para bens situados no país. Nesse sentido, a lei argentina dispõe no seu art. 6º:

Se entenderá por repatriación, a los fines del artículo anterior, el ingreso al país, dentro de los sesenta (60) días, inclusive, contados desde la entrada en vigencia de esta ley, de: (i) las tenencias de moneda extranjera en el exterior, y (ii) los importes generados como resultado de la realización de activos financieros en el exterior, que representen como mínimo un treinta por ciento (30 %) del valor total de dichos activos. El Poder Ejecutivo nacional podrá ampliar en otros sesenta (60) días el mencionado plazo.

O mesmo dispositivo preceitua, ainda, que uma vez efetuada a repatriação, os fundos deveriam permanecer no país até 31 de dezembro de 2021.

O segundo diz respeito à destinação das receitas arrecadadas com o imposto extraordinário. Nessa extensão, o art. 7ª lei dispõe que a receita será aplicada: 20% para compra de equipamentos e insumos médicos para a prevenção e assistência sanitárias; 20% para subsídio para as micro, pequenas e médias empresas, com o objetivo de sustentar os empregos e remunerações dos trabalhadores; 20% para o programa de bolsas do Ministério da Educação; 15% para o Fundo de Integração Sócio Urbana (FISU); e 25% para os programas e projetos aprovados pela Secretaria de Energia da Nação, para a exploração, desenvolvimento e produção de gás natural.

O resultado da instituição foi positivo, tendo alcançado cerca de doze mil pessoas físicas e jurídicas. Segundo o governo argentino, mais de 80% dos contribuintes já pagaram o referido imposto, cuja receita arrecada alcança mais de 223 bilhões de pesos argentinos, o equivalente a cerca de 2,4 bilhões de dólares.

A experiência argentina, somada a outras experiências internacionais, demonstram a viabilidade da instituição do imposto sobre grandes fortunas através de dispositivos normativos, negociações políticas e diplomáticas que podem mitigar os riscos de fuga de capitais e bitributação, a fim de que a tributação possa alcançar sua finalidade social de redistribuição de riquezas e diminuição das desigualdades sociais.

A experiência internacional pode servir, portanto, com um arquétipo a ser observado e adaptado para a realidade social e econômica brasileira, para o desafio no que diz respeito à tributação de grandes riquezas.

3.3 ALTERNATIVAS PARA A TAXAÇÃO DE GRANDES FORTUNAS NO BRASIL

É cediço que a previsão constitucional para a taxaço sobre grandes fortunas eleita pelo constituinte originário na forma da espécie tributária de imposto, regulamentada por lei complementar, a despeito do que preceitua o art. 153, inciso VII da Constituição Federal⁴⁴, recorrido no tópico 1.1 deste trabalho.

As exigências constitucionais acima mencionadas, em que pese sejam absolutamente legítimas, figuram como entraves à instituição do imposto sobre grandes fortunas no Brasil, em razão das limitações tributárias atinentes aos impostos e ao rigoroso processo legislativo ao que é submetido um projeto de lei complementar.

Entretanto, apesar da previsão constitucional, não há dispositivo normativo que traga a definição de grandes fortunas, o que implica por consequência na possibilidade da tributação por meio de outra espécie tributária, como uma contribuição especial sobre grandes fortunas, conforme já dito neste trabalho.

⁴⁴ Art. 154. A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição.

Desta maneira, pode-se inferir que tanto a ausência de definição da expressão "grandes fortunas pelo constituinte originário quanto as mínimas diretrizes para que o legislador infraconstitucional a fizesse, é suficiente para justificar dá margem a instituição do tributo através de outra espécie tributária que não imposto, além da propositura de inúmeros projetos de lei com bases de cálculos diversas e desproporcionais.

Outrossim, não se poderia alegar, ainda, que instituição de um tributo que onere grandes fortunas na forma de uma contribuição encontre óbice no art.154, inciso I da Constituição Federal⁴⁷, uma vez que o óbice constitucional é restrito aos impostos. Ainda, a opção pela contribuição recai na possibilidade de exigência mais célere, tendo em vista a necessidade de observância somente da anterioridade nonagesimal, prevista no art.195, §6º da Constituição⁴⁵ e ainda com a destinação certa de receita, que no aqui no caso seria para a saúde e para a educação.

Assim, tem-se por exemplo, com o propósito de dar melhor viabilidade à implementação da exação sobre grandes fortunas, a apresentação recente no Senado Federal do projeto de lei que institui a tributação de grandes fortunas sob a forma de uma contribuição extraordinária, como se passa a demonstrar.

3.2.1 PLP101/2021

O PLP 101/2021⁴⁶, em trâmite no Senado Federal, institui a Contribuição Extraordinária sobre Grandes Fortunas com o objetivo de aliviar os efeitos da pandemia de Covid-19, que resultou na declaração de Emergência em Saúde Pública.

⁴⁵ Art.195. §6ºAs contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após de corridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, "b".

⁴⁶ BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei Complementar nº. 101, de 2021**. Disponível em <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/149004>. Acesso em 20 de março de 2024.

O projeto de lei se assemelha muito à lei argentina, estudada no tópico anterior, que criou um imposto temporário sobre grandes fortunas em decorrência da necessidade do país em arrecadar recursos para o enfrentamento da pandemia da covid-19

A Contribuição Extraordinária, proposta no formato *“one-off tax”*, ou seja, cobrada uma única vez, incidiria sobre o patrimônio cujo valor excedesse R\$ 4.670.000,00 (quatro milhões seiscientos e setenta reais), calculada a partir do conjunto de bens e direitos do contribuinte, incluídos os bens localizados no país ou no exterior, de pessoas físicas residentes no país no exterior.

A proposta prevê alíquotas progressivas, incidentes uma única vez sobre a base de cálculo dos bens e direitos declarados, graduados na forma do art. 3º:

Art. 3º A alíquota da contribuição será progressiva e incidente uma única vez sobre a Base de cálculo dos bens e direitos declarados, da seguinte forma:

I- A partir de R\$4.670.000,01 (quatro milhões seiscientos e setenta reais e um centavo) até R\$ 7.000.000 (sete milhões de reais), alíquotada 0,5%, com parcela a deduzir de R\$ 23.350,00 (vinte e três mil trezentos e cinquenta reais);

II- A partir de R\$7.000.000,01 (sete milhões de reais e um centavo) até R\$10.000.000 (dez milhões de reais), alíquota de 1%, com parcela a deduzir de R\$58.350,00 (cinquenta e oito mil trezentos e cinquenta reais);

III- A partir de R\$10.000.000,01 (dez milhões de reais e um centavo) até R\$ 15.000.000 (quinze milhões de reais), alíquota de 2%, com parcela a deduzir de R\$ 158.350,00 (cento e cinquenta e oito mil trezentos e cinquenta reais);

IV- A partir de R\$15.000.000,01 (quinze milhões de reais e um centavo) até R\$ 30.000.000 (trinta milhões de reais), alíquota de 3%, com parcela a deduzir de R\$308.350,00 (trezentos e oito mil trezentos e cinquenta reais);

V- acima de R\$ 30.000.000,01 (trinta milhões de reais e um centavo), alíquota de 5%, com parcela a deduzir de R\$908.350,00 (novecentos e oito mil trezentos e cinquenta reais).

A receita da arrecadação da contribuição seria, caso aprovada, destinada ao financiamento das ações e serviços de saúde, prioritariamente nas ações de combate à pandemia da covid-19, e ao financiamento de complementação do auxílio emergencial destinado às famílias mais vulneráveis, conforme dispõe o art. 6º do projeto de lei.

O senador autor do PL destaca ainda, que a exação proposta alcançaria aproximadamente 200.000 contribuintes pessoas físicas, que possuem renda mensal total superior a 80 salários mínimos e detêm 30% dos bens e direitos declarados no imposto sobre a renda. O número representa apenas 0,1% da população brasileira. Outros sim, justificam-se as alíquotas progressivas e o limite de isenção de R\$ 4,67 milhões são propostos com base no estudo publicado pela Unafisco Nacional. A projeção da arrecadação da Contribuição alcançaria o valor R\$ 53,4 bilhões, do qual, abatido a média de 27% a título de sonegação fiscal, ficaria em torno de R\$ 38,9 bilhões.

Ocorre que a não tributação de grandes fortunas no Brasil não decorre de critérios econômicos ou entraves de ordem administrativa ou técnica. Na verdade, a ausência de instituição de um tributo que onera grandes fortunas decorre da falta de interesse e vontade política, como supramencionado, não subsistindo outros motivos relevantes que impeçam a efetiva implementação da exação.

Conclui-se, portanto, que exação de grandes fortunas pode ocorrer através de outra espécie tributária, a exemplo do PLP 101/2021, que propõe a tributação através de uma contribuição especial, e que mesmo diante desta impossibilidade, embora não tenham sido objetos de ordem no direito constitucional em profundos estudos neste trabalho, mesmo sendo instituído através da forma de imposto, os argumentos contrários a instituição do IGF não constituem justificativas legítimas que impeçam a sua regulamentação, que serviria como instrumento para mitigação da desleal concentração de renda no país e diminuição das desigualdades sociais através da promoção da justiça fiscal e equidade tributária.

Importa rememorar que as razões para a implementação do IGF, seja como contribuição ou seja como imposto, não retira deste instituto a possibilidade de contribuir para a diminuição das desigualdades de rendas e de riquezas, e mais que isso, a

possibilidade de dar uma satisfação à sociedade que clama por justiça social e porver a equidade na tributação exercer este primoroso papel.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Quando falamos em desigualdade de distribuição de renda e de riquezas no Brasil, surge internamente um sentimento de tristeza patriota. À beira da perfeição em belezas naturais e recursos disponíveis, é incompreensível o alto índice de pobreza e desigualdade vivenciados.

Investimentos em saúde e educação são peças-chave para a redução da desigualdade e da pobreza e nesta perspectiva, tem-se que, principalmente no concernente à melhoria do acesso à educação, tal desiderato permite que mais brasileiros tenham empregos mais bem remunerados e conseqüentemente isto é fundamental para o desenvolvimento econômico e social, e principalmente por tratar-se de uma questão inequívoca de justiça.

Sem querer dar espaço ao ceticismo, é preferível lutar pela perseguição da justiça distributiva, com os meios e recursos disponíveis e foi com o intuito de fomentar discussões acerca do papel da tributação na realidade social brasileira, que se propôs a análise da possível implementação do Imposto Sobre Grandes Fortunas como um caminho para a concretização deste ideal mesmo que sua implementação jamais supere o campo das ideias, entende-se que as reflexões propostas, principalmente em face dos dados alarmantes que perfazem a realidade social brasileira, expostos com veemência no primeiro capítulo, podem representar a abertura para um necessário diálogo sobre as relações entre a tributação e as mazelas sociais.

Especialmente, para efeitos de discussões que abordem estratégias para regulamentação do IGF, saliente-se a forma propositiva para implementação do mesmo,

sobretudo na forma de uma contribuição especial que lhe possibilite destinação certa de receita, e mesmo que o montante arrecadado por força de sua implementação não represente valores tão expressivos, estes recursos, se aplicados de forma correta, podem fazer algum ou muito sentido em áreas específicas, como a educação e à saúde públicas. Para a grande maioria dos brasileiros, a arrecadação significará a diferença entre a vida e a morte, entre a felicidade e a desesperança. Desta forma, pensar o IGF é também refletir um pouco sobre o fim de privilégios historicamente reproduzidos; é propor a sensibilidade, que tantas vezes demonstra ter-se desgastado na política, sendo os mesmos argumentos de sempre para a não implementação, totalmente desprovidos de coragem prática e insuficientes de comprovação econômica.

Tais posicionamentos são imbuídos de uma sinergia assombrosa, numa intrincada relação entre discursos caducos, batalhas ideológicas em discursos polarizados e, quem sabe, interesses escusos. Não é à toa que hoje tramitam no Congresso Nacional cerca de 45 projetos de lei, com finalidade de implementação do IGF, que há mais de 30 anos fora previsto na Constituição Federal, sem nunca encontrar regulamentação.

Tal desiderato, não é de pretensão a punir os ricos e “endinheirados”, fazendo-os cobaias de um processo de desestímulo a investimentos no país ou coisa semelhante, mas é no intento de fazer a coisa certa, inclusive para que seja dada alguma resposta social que hoje, falta, e desestimula os pobres a lutarem por suas próprias conquistas.

Alguma medida que se posicione clara e valente neste sentido, seria, quem sabe, um indicativo seguro para os brasileiros de que estamos em um país que caminha na direção da justiça fiscal, tratando igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida exata de suas desigualdades.

Os interesses estatais necessitam se desvincular de projetos pessoais de poder que se perpetuam ao longo dos anos lucrando com os domínios econômicos instalados na

sociedade. A dignidade humana precisa vir em primeiro plano e o Estado não pode se abster de fazer justiça social na prática, portando-se como ativo propulsor de justiça distributiva. Mas este é um caminho estrutural a ser percorrido, e isso demanda mudanças políticas para que as leis sejam alteradas em prol do benefício comum, qual seja a real distribuição de rendas e de riquezas.

Tributar os mais afortunados, não é a solução de todos os problemas brasileiros, do ponto de vista de justiça tributária, mas é um bom começo para a promoção de justiça distributiva e, não somente isto, destinar a arrecadação da referida tributação com objetivos específicos, como é a proposta finalística deste trabalho, de modo que, desta maneira os recursos não somente trocam de bolsos, mas saem dos bolsos de poucos e contribuirão de alguma maneira para um objetivo certo: investimentos em saúde e principalmente em educação, com ressalva de entendimento diverso, raiz de toda correção estrutural.

REFERÊNCIAS

ARISTÓTELES. **Ética à Nicômaco**. Trad. Leonel Vallandro e Gerd Bornheim. São Paulo :Nova Cultural, 1987.

ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 2.ed.atual.SãoPaulo:Malheiros,1998.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**/Paulo de Barros Carvalho. 30.ed.–São Paulo: Saraiva Educação,2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27.ed., São Paulo: Saraiva, 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**/Paulo de Barros Carvalho. - 7. ed. rev. - São Paulo: Noeses, 2018

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro** /Sacha Calmon Navarro Coêlho. – 17. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2020.

CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997.

DERZI, Misabel de abreu e COELHO, Sacha Calmon Navarro. **O Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana**. São Paulo: Saraiva, 1982.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução de João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário /Hugo de Brito Machado**. 37.ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2016.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Código Tributário Nacional**: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e as leis complementares 87/1996 e 116/2003.

MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Curso de Direito Internacional**. 9ed. São Paulo: 2015.

MILL, John Stuart. **Princípios de economia Política**. Coleção “Os economistas. São Paulo: Abril S.A. Cultural, 1983.

NUNES, Cleucio Santos. **Justiça Tributária**. Belo Horizonte Fórum, 2019.

STIGLITZ Joseph; SEN, Amartya; Fitoussi, Jean-Paul. **Relatório da Comissão sobre a Mensuração de Desempenho Econômico e Progresso Social**. Curitiba: SESI/PR, 2012.

TILBURY, Henry. **Reflexões sobre a tributação do patrimônio**. In: Imposto de renda- estudos 4. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1987.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**– 18ª edição, revista e atualizada/Ricardo Lobo Torres – Rio de Janeiro: Renovar. 2011.

VALLE, Maurício Dalri Timm do. **Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do imposto sobre produtos industrializados – IPI**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016.

BIBLIOGRAFIA ELETRÔNICA E REVISTA

ATALIBA, Geraldo. **IPTU – Progressividade**. Revista de Direito Público n. 93, jan./mar. 1993.

BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.

ISSN 1980-8860



RVMD, Brasília, V. 17, nº 2, p. 54-104, jul-dez, 2023
E-mail: rvmd@bol.com.br

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 1967. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei n. 5.172/1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm

BRASIL. Lei n. 7217, de 21 de junho de 2010. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7217.htm.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional – **Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral** – Última alteração: 30 de março de 2021. Disponível em https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:38233. Acesso em 02.05.2022.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Relatório da Distribuição Pessoal da Renda e da Riqueza da População Brasileira**, maio de 2016. Disponível em <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/centrais-de-conteudos/publicacoes/transparencia-fiscal/distribuicao-renda-e-riqueza/relatorio-distribuicao-da-renda-2016-05-09.pdf>. p. 16 – acesso em 15.05.2022.

CAMPELLO, Teresa et al. **Faces da desigualdade no Brasil: um olhar sobre os que ficam para trás**. Saúde Debate. Rio de Janeiro, v. 42, n. Especial 3, p.54-66, novembro, 2018. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/sdeb/a/xNhwkBN3fBYV9zZgmHpCX9y/?lang=pt&format=pdf>. Acesso em: 23 mar. 2022.

CARVALHO, Paulo Fernando Braga, TOMÁS, Maria Carolina. **Índice de Pobreza Multidimensional: Maranhão, Paraíba, Piauí**. Núcleo de Inteligência Social. Belo Horizonte, 2019. Disponível em: http://nis.org.br/wp-content/uploads/2020/12/Relato%CC%81rio-NIS_2019.pdf. Acesso em: 30 mar. 2022.

CONSTITUINTE, Assembleia Nacional. Comissão de Sistematização. Ata da Reunião de Instalação. Disponível: <https://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/constituante/sistema.pdf> . Acesso em: 13.05.2024.