



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – CCJ
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – DCJ/SR
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

DAÍSA MICHELLE MARTINS NUNES

**IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS: Uma análise quanto a sua
instituição**

SANTA RITA - PB

2023

DAÍSA MICHELLE MARTINS NUNES

IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS: Uma análise quanto a sua instituição.

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Graduação em Direito do Departamento de Ciências Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba – UFPB, como requisito parcial da obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Me. Alex Taveira dos Santos

SANTA RITA - PB

2023

**Catalogação na publicação
Seção de Catalogação e Classificação**

N952i Nunes, Daisa Michele Martins.

Imposto sobre grandes fortunas: Uma análise quanto a sua instituição / Daisa Michele Martins Nunes. - João Pessoa, 2023.

51 f.

Orientação: Alex Taveira dos Santos.

Monografia (Graduação) - UFPB/DCJ/SANTA RITA.

1. Direito tributário. 2. Carga tributária. 3. Tributação. 4. Imposto sobre grandes fortunas. I. Santos, Alex Taveira dos. II. Título.

UFPB/CCJ

CDU 34

Elaborado por Lucimário Dias dos Santos - CRB-15/645



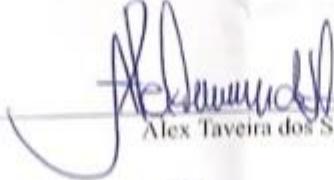
UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
DIREÇÃO DO CENTRO
COORDENAÇÃO DE MONOGRAFIAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
DISCIPLINA: TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO



DISCIPLINA: TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO – TCC

**ATA DA BANCA EXAMINADORA DA DEFESA PÚBLICA DO TRABALHO DE
CONCLUSÃO DE CURSO**

Ao quinto dia do mês de Junho do ano de dois mil e vinte três, realizou-se a sessão de Defesa Pública do Trabalho de Conclusão do Curso de Direito intitulado “Imposto sobre grandes fortunas: uma análise quanto a sua instituição”, sob orientação do(a) professor(a) Alex Taveira dos Santos que, após apresentação oral, foi arguido pelos integrantes da Banca Examinadora que se reuniram, reservadamente, e decidiram emitir parecer favorável à APROVAÇÃO, de acordo com o art. 33, da Resolução CCGD/02/2013, do(a) aluno(a) Daisa Michele Martins Nunes com base na média final de 9,0 (NOVE). Após aprovada por todos os presentes, esta ata segue assinada pelos membros da Banca Examinadora.


Alex Taveira dos Santos


Waldemar de Albuquerque Aranha Neto


Renato Aversari Câmara

À minha avó, que está com os anjos, muito
obrigada pelo seu amor. Saudades eternas!

AGRADECIMENTOS

À Deus, por todas as forças que me deu quando pensei em não concluir este curso e também pela oportunidade que me deu de entrar num curso tão concorrido e almejado por muitos.

À minha família, de sangue e de coração, por toda a energia e apoio que me deu, vim do Sertão, e, apesar da distância sempre estiveram bem próximo de mim. Em especial a minha filha, Yasmin Martins Vasconcelos Estevam.

Agradecer aos meus colegas que concluíram comigo esta etapa da vida, foram diversos anos, pandemia, greves, mas conseguimos!

Fica o elogio e agradecimento aos meus professores da graduação, pelos ensinamentos e paciência que tiveram comigo e minha turma.

Ao meu orientador que acreditou e me apoiou neste projeto, me senti mais confiante para concluir.

RESUMO

O presente trabalho tem a finalidade de analisar a instituição do Imposto Sobre Grandes Fortunas, o qual desde a promulgação da Constituição Federal de 1988 existe a sua previsão, e há mais de 30 anos o governo federal ainda não fez uso da sua competência tributária para institui-lo. Neste contexto será investigado a sua instituição em outros países fazendo um paralelo com os impostos que se assemelham ao Grandes Fortunas brasileiro. Partindo dessa premissa foi necessário fazer um estudo sobre a mora legislativa, analisando os principais projetos de leis que tramitam no Poder Legislativo, sendo o projeto inicial o do ex-presidente Fernando Henrique Cardoso. Foi reservado um tópico específico para analisar uma possível inconstitucionalidade do dispositivo, verificando a aplicação de princípios tributários constitucionais compatíveis com o referido imposto. Foi evidenciado que o Brasil necessita de uma reforma tributária, e a natureza social que o Imposto Sobre Grandes Fortunas tem, poderia ser uma solução para a concretização da justiça tributária.

Palavras- Chave: Imposto Sobre Grandes Fortunas; Constituição Federal; instituição; justiça tributária.

ABSTRACT

This paper aims to analyze the creation of the Wealth Tax, which has been foreseen since the enactment of the 1988 Federal Constitution, and for more than 30 years the federal government has not yet used its tax competence to create it. In this context, we will investigate its institution in other countries, drawing a parallel with the taxes that are similar to the Brazilian "Grandes Fortunas". Starting from this premise it was necessary to make a study of the legislative delay, analyzing the main bills that are in progress in the Legislative Branch, the initial project being that of former president Fernando Henrique Cardoso. A specific topic was reserved to analyze a possible unconstitutionality of the device, verifying the application of constitutional tax principles compatible with this tax. It was evidenced that Brazil needs a tax reform, and the social nature that the tax on large fortunes has, could be a solution to achieve tax justice.

Key-words: Wealth Tax; Federal Constitution; institution; tax justice.

Sumário

1 INTRODUÇÃO	10
2 METODOLOGIA.....	11
3 HISTORICO DO IGF	13
4.1 IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS NO BRASIL	15
4.1.1 Imposto Sobre Grandes Fortunas Anterior a Constituição Federal de 1988	16
4.1.2 Imposto Sobre Grandes Fortunas após a Constituição Federal de 1988	18
4.2 IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS NO ESTRANGEIRO.....	19
4.2.1 NA FRANCA	20
4.2.2 NA ALEMANHA	21
4.2.3 NA SUÍÇA	21
4.2.4 NO URUGUAI.....	21
4.2.7 NA COLOMBIA	22
4.2.8 NA ESPANHA	23
5 PRINCIPAIS PROJETOS DE LEI	24
5.2 PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR Nº 277/08	26
5.3 PROJETOS QUE SURGIRAM NA PANDEMIA.....	29
6 PRICIPIOS APLICÁVEIS AO IGF.....	30
6.2 PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO.....	33
7 PRINCIPAIS PONTOS CONTROVERTIDOS.....	34
7.1 NATUREZA DO TRIBUTO	34
7.2 INCONSTITUCIONALIDADE POR OMISSÃO?	37
7.2.1 ADO Nº 55	38
7.3 CONCEITO DE GRANDES FORTUNAS.....	40
7.4 INSTITUIÇÃO POR LEI ORDINARIA OU COMPLEMENTAR?	42
8 UMA FORMA DE COMBATER A DESIGUALDADE	42
8.1 IMPACTO DA PANDEMIA.....	44
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	47
REFERENCIAS	50

1 INTRODUÇÃO

Este trabalho tem o intuito de examinar o Imposto sobre Grandes Fortunas, o qual não foi instituído ainda pelo ordenamento jurídico brasileiro. Partindo desta premissa será analisado vários aspectos como: seus objetivos, razões de instituição em nosso país, os princípios constitucionais relacionados ao imposto, e os pontos favoráveis e desfavoráveis no tocante a sua instituição, além de breve histórico nos países ao redor do mundo e principais pontos controvertidos a respeito do tema.

O imposto sobre Grandes Fortunas é um tributo previsto no art. 153, VII da Constituição Federal, porém como se sabe, a previsão constitucional do tributo por si só não o faz necessário a sua cobrança, para isso depende que o ente político competente legisle mediante lei específica as matrizes legais para que passe a ser exigido.

Dentro da competência tributária, a União deve regulamentar o Imposto sobre Grandes Fortunas, e por previsão constitucional essa modalidade de imposto é matéria reservada à lei complementar, ou seja, necessita de uma votação por maioria absoluta dos membros das casas, para que seja aprovado, não podendo ser instituído por Lei Ordinária, muito menos por medida provisória pelo fato da Constituição em seu art. 62, §1, III, vedar a instituições de medidas provisórias reservado a matéria de lei complementar, diante disso também será abordado a possibilidade de sua instituição por lei ordinária.

O Brasil tem como espécies tributárias: impostos, taxas, empréstimos compulsórios, contribuição de melhoria e contribuições sociais. O que determina a natureza jurídica do imposto é o seu fato gerador, pouco importando a sua destinação, portanto será também matéria de estudo deste trabalho a natureza jurídica do Imposto Sobre Grandes Fortunas – IGF -, teria ele uma natureza de contribuição social? Ou natureza de imposto? Foi reservado um tópico para ser discutido sobre esse tema.

A Constituição Federal contém normas de eficácia limitada, contida e plena. O dispositivo que prever o IGF é de eficácia limitada, ou seja, para que tenha efeitos necessita de uma norma infraconstitucional, e a inércia do Poder Público à sua regulamentação poderá acarretar a Inconstitucionalidade por Omissão? Será reservado também um tópico para constatar eventual caso de inconstitucionalidade por omissão, além de explanar uma possível ADO que tramita no Supremo Tribunal Federal – STF – a respeito do tema.

Há mais de 30 anos da previsão constitucional do IGF e até o momento não houve a sua instituição, por estes motivos será reservado alguns capítulos com a finalidade de

investigar os reais motivos que dificultam a sua criação, seja ele o conceito de fortunas, base de cálculo e alíquotas que respeitem a progressividade sem efeito confiscatório.

Quanto as evoluções legislativas e propostas, o pioneiro foi o Senador Fernando Henrique Cardoso no ano de 1989 pelo projeto de lei complementar nº 162, naquela época fora aprovado pelo Senado, porém rejeitado pela Comissão de Tributação e Orçamento da Câmara no ano de 2000. Além dele surgiram diversos outros projetos que não lograram êxito e até os dias atuais seguem em tramitação, com o advento da pandemia o tema intensificou.

Enquanto o Brasil tenta institui-lo com a finalidade de reduzir a desigualdade social, a Espanha extinguiu o IGF, e hoje cogita institui-lo novamente com a finalidade de diminuir o déficit orçamentário, e sair da crise, portanto esta pesquisa também analisará o Imposto Sobre Grandes Fortunas em diversos países em confronto com a necessidade dessa modalidade de imposto ser instituída em nosso país.

Algo a ser bastante questionado, é que o Brasil tem uma carga tributária altíssima com diversas espécies tributárias, caso o IGF fosse regulamentado, existiria uma grande probabilidade de a sociedade não aprovar a sua instituição?

Desse modo a presente pesquisa vai tratar de diversas controvérsias quanto a instituição do Imposto Sobre Grandes Fortunas, que desde a sua previsão constitucional com a promulgação da Constituição de 1988 vem gerando muitos conflitos de opiniões, e não ficam apenas entre estudiosos e doutrinadores, mas também temido pela sociedade pelo fato de ser mais um, de vários impostos no país.

2 METODOLOGIA

Este trabalho analisará a instituição do Imposto Sobre Grandes Fortunas no ordenamento jurídico brasileiro, uma vez que há previsão constitucional desde 1988 e até a publicação do presente trabalho não houve a sua criação.

A desigualdade no Brasil é uma realidade que perdura a décadas, um dos responsáveis por essa calamidade social é o sistema tributário nacional, asseverou Kandir ao jornal “o Estado de São Paulo” no ano de 1995:

“o regrário que normatiza a tributação brasileira carece de lógica e racionalidade para que funcione adequadamente. O Sistema Tributário em vigor é resultante de décadas de medidas de ocasião, adotadas em conjunturas específicas; num país de enormes desigualdades como o nosso, diminuir a regressividade do sistema tributário impõe-se como uma reforma digna desse nome”.

A tributação progressiva e direta é uma das formas via da qual poderia iniciar-se no Brasil um processo de igualdade social, entretanto carece de interesse governamental a reestruturação fiscal com esta finalidade. O Imposto sobre Grandes Fortunas atende o requisito da progressividade e capacidade contributiva, além de ser um mecanismo de melhor distribuição de renda e riqueza, apresenta Leon Frejda Szklarowsky:

Que esse dispositivo visa a corrigir graves disparidades econômicas entre pessoas e classes sociais, que a função extrafiscal da tributação pode reduzir injustiças provocadas pela obtenção e acumulo de grandes fortunas, muitas vezes decorrentes ate 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 36 as situações anormais de riqueza acumulada e não produtiva. (SZKLAROWSKY 1989, p. 50).

Para alcançar o propósito, realizar-se-á estudo através do procedimento de pesquisa bibliográfico. Cujo objeto deste tema verificar as razões da sua não criação, para isso, foi coletado informações dos principais projetos de leis apresentados ao longo dos anos, além de livros e artigos científicos, bem como opiniões de autoridades competentes a respeito do tema.

A forma qualitativa de dados foi utilizada como meio de responder as indagações responsáveis pelo tema desta pesquisa e o intuito é aprofundar o conhecimento da matéria estudada, e o dedutivo como meio de verificar as legislações pertinentes ao tema. Para Rebeca Lemos Igreja (2017, p.14):

A pesquisa qualitativa se define por uma série de métodos e técnicas que podem ser empregados com o objetivo principal de proporcionar uma análise mais profunda de processos ou relações sociais. Seu uso não objetiva alcançar dados quantificáveis, ao contrário, objetiva promover uma maior quantidade de informações que permita ver o seu objeto de estudo em sua complexidade.

Sendo assim, a pesquisa partirá a examinar as causas que limitam a instituição do imposto, além nortear a passagem dele ao longo de outros países e como se comporta os movimentos dentro do Congresso Nacional, por fim será explorado os principais pontos controvertidos a respeito do tema. O Trabalho tem como objetivo analisar o IGF com a solução para diminuição da desigualdade social no Brasil, principalmente depois da pandemia.

3 HISTÓRICO DO IGF

Para analisar o surgimento do Imposto Sobre Grandes Fortunas, é necessário fazer um breve histórico sobre tributos nos primórdios da sociedade, sendo este uma forma de receita derivada dos Estados, sempre foi essencial a arrecadação para sua sobrevivência, independentemente do tipo de governo, seja ele monarquia, onde existe a figura do rei e da rainha, sendo assim um regime hereditário; república que é uma forma de governo em que o Chefe de Estado é eleito pelo povo, através de voto livre e secreto, existindo a figura do presidente; ditadura que é um regime não democrático, possuindo um governo em que não há participação popular.

No Egito antigo por volta de 3000 aC – 2800 aC, nesta época vigorava o Antigo Império, que contribuiu consideravelmente com o avanço das ciências contábeis, devido à necessidade do governo de organizar a arrecadação de impostos, de acordo com os registros documentais daquele período, ficou comprovado que o Faraó a cada 2 anos fazia excursões no reino cobrando receitas fiscais de seus súditos, de forma arbitrária sendo uma forma de manter as despesas do Estado.

No Império Persa, Dário I conhecido como “O Grande” criou um sistema fiscal sustentável, não utilizava da tributação sobre Grandes Fortunas, ou seja, a base de cálculo não era a propriedade, a sua fonte de custeio era baseada na produção, de forma que cada indivíduo tinha sua carga tributária diferenciada, sendo possível verificar-se a capacidade contributiva, algo que não era notório no sistema tributário do Egito no Antigo Império.

Desde os primórdios da civilização sempre existiram acumulação de riquezas e construções de grandes fortunas, na Grécia e na Roma vários fatores valorizavam a propriedade privada naquela época, os poderosos que tinham certas influencias com o Estado, não eram obrigados a pagar tributos, e a carga tributária recaia sobre os camponeses, estrangeiros e comerciantes, semelhante com a tributação atualmente no Brasil em que a classe baixa, média estão sendo altamente tributada, enquanto a tributação da classe alta está desproporcional a sua riqueza.

Sobre o tema Sidou expôs na sua obra (1978, p. 15-35), “não houve Imposto sobre Grandes Fortunas nas civilizações pré-romanas, e nas civilizações posteriores até o advento da Idade Média”.

A problemática para instituição do Imposto Sobre Grandes Fortunas na Idade média, existia pelo fato de que os detentores das riquezas tinham o poder, criando leis que o beneficiavam e seus patrimônios não eram tributados, como de fato acontecia nos Estados Feudais, existia a pessoa do Príncipe que monopolizava a riqueza em poder do Estado, conjuntamente com a Igreja, que era detentora de grandes propriedade de terra, era uma instituição poderosa com forte influência política e sociais, se colocava como a única intermediária entre os homens e Deus.

Portanto foi inviável a instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas para o Príncipe e a Igreja, pois detinham o poder do Estado em suas mãos, para tanto a nobreza e o clero possuía uma riqueza que poderia ser tributado, todavia algumas razões não eram sujeitas a impostos, dentre elas Nogueira assinala (1997 p.72):

A Nobreza não estava sujeita a impostos porque – tal a fundamentação política e filosófica então impetrante – já contribuía com o derramamento do seu sangue na defesa do Reino. Assim também o alto clero, já tão atarefado em rezar o tempo todo para a salvação das almas, de tal modo que, graças a tais e tão exaustivos sacrifícios, todos pudessem, na outra vida, encontrar um bom lugar no reino de Deus.

Na Idade Contemporânea, a Igreja separou-se do Estado, formando um Estado Laico, ou seja, um Estado que não tem intervenção da Igreja, que defendia a liberdade religiosa a todos os seus cidadãos, e mesmo assim a Igreja naquela época tinha benefícios fiscais, não sendo tributado pelas suas grandes fortunas. Observa-se que até os tempos atuais os templos de qualquer culto gozam de imunidade a impostos, mas por garantia Constitucionais, vejamos:

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

[...]

VI - instituir impostos sobre:

[...]

b) templos de qualquer culto;

Como também pelo fato de a entidade religiosa ser caríssima á um Estado Democrático de Direito onde garante a liberdade de crença, conforme rege a Constituição Federal:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

VI - é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias;

Como observado, em diversas fases históricas foi possível a instituição do Imposto Sobre Grandes Fortunas, mas por motivos políticos, sociológicos, culturais, e até mesmo racionais, os detentores do poder, seja ela no Antigo Império e na Idade Média, não acharam conveniente institui-lo, causando injustiças, desigualdades, intolerâncias e discriminações.

4.1 IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS NO BRASIL

A origem da tributação no Brasil se deu no período colonial, com a exploração da árvore nativa pau-brasil os portugueses tiveram a ideia de instituir o imposto “quinto do pau-brasil”, que tinha como base de cálculo a sua exploração, que basicamente incidia sobre o consumo, uma espécie tributária cuja cobrança era feita de forma indireta, é uma modalidade de imposto onde o sujeito passivo não suportaria o ônus tributário, repassando no preço do produto a terceiros, impossibilitando a verificação capacidade contributiva do contribuinte, onerando demasiadamente os consumidores que necessitavam da matéria prima da árvore pau-brasil, e o fisco por questões de ineficiência não instituía impostos diretos.

Com o passar do tempo essa forma de tributação provocou descontentamento dos brasileiros, gerando várias revoltas, protestos, pois os comerciantes estavam sendo altamente tributados, enquanto a classe alta era minimamente tributada, causando uma injustiça tributária, assim como acontece atualmente no Brasil que sofre um grande problema de redistribuição tributária.

No final do século XIX, os atacadistas que eram proprietários de grandes fortunas, por questões estratégicas do governo, não eram tributados pelas suas riquezas, estes eram detentores dos principais cargos do poder, controlavam toda a engrenagem burocrática e administrativa das cidades.

No século XX, o Estado passou a necessitar de mais receita, pois os custos com as prestações de serviços essenciais a sociedade estavam saindo a um alto valor, diante disso foi pensado em instituir mais impostos indiretos, contudo reconheceram que a classe operária

estava demasiadamente tributada de forma sufocada, sendo uma das saídas á época foi a instituição do Imposto de Renda, um imposto pessoal e direto, sendo possível verificar a capacidade contributiva do contribuinte, aproximando de uma justiça tributária.

Acontece que, o Brasil apesar de não ter um desenvolvimento comparável com os grandes países existiam grandes riquezas que poderiam se tributado pelo Imposto Sobre Grandes Fortunas, mas o grande problema é que como acontecia na Idade Média, no período colonial, as grandes riquezas eram concentradas na pessoa que detinha o poder, que de forma perspicaz não instituía o IGF, com o intuito da tributação não lhe alcançar, onerando de forma exagerado aqueles que não tinham condições de arrecadação para o fisco.

O Imposto Sobre Grandes Fortunas, após uma longa batalha foi previsto pela primeira vez na constituição Federal de 1988, como de competência da União, cuja sua instituição depende de lei complementar, descreve a Carta Magna:

Art. 153 - Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

VII- grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

Foi um grande avanço que a sociedade conseguiu de forma indireta através do poder constituinte originário exercido por seus representantes, para alcançar uma distributividade tributária, porém foi um avanço que não saiu da ideologia, e com a atual carga tributária extremamente onerosa a classe dos trabalhadores, seria justo uma reforma tributária á luz da sua instituição.

4.1.1 Imposto Sobre Grandes Fortunas Anterior a Constituição Federal de 1988

Anterior a sua previsão constitucional, foram feitos vários estudos a respeito da sua instituição, com a formação de comissões, que levantaram inclusive algumas propostas, que geraram intensos debates na Assembleia Nacional Constituinte (ANC), através de estudos com a intenção de uma reforma tributária, criou um Anteprojeto do capítulo Tributário da Constituição. Neste Anteprojeto, havia a criação de um imposto geral sobre o patrimônio líquido das pessoas físicas (IPL), sendo este de competência da União, cuja cobrança seria feita anualmente.

Segundo Giffoni (1986. p. 10) em sua obra assinala:

A denominação do imposto seria uma mera adaptação das denominações europeias, e apesar dos relatórios em diversas etapas trazer o nome de Imposto Sobre Patrimônio Líquido das Pessoas Físicas, no relatório final utilizou-se a tradução do imposto extinto na França “*Impôt sur lés Grandes Fortunes*”, traduzindo para o português, Imposto Sobre Grandes Fortunas.

Porem a pessoa que lutou para que o Imposto Sobre Grandes Fortunas tivesse previsão Constitucional, foi o Deputado Federal da Paraíba Antônio Mariz, que sugeriu o acréscimo do anteprojeto à Comissão de Sistematização. Para Antônio Mariz, 56% das receitas federais provêm do imposto de renda, de forma que apenas os assalariados e trabalhadores autônomos, em consequência das isenções abusivas concedidas aos ganhos de capital.

Na votação de Comissão de Orçamento, Sistema Financeiro e Tributos, os Deputados Francisco Dorneles e José Serra, presidente e relator, conseguiram aprovar no plenário a sistematização, na totalidade do texto apresentado, a única que teve problemas pra sua aprovação foi a nomenclatura do Imposto sobre Grandes Fortunas, pois alguns deputados achavam a denominação correta Imposto Sobre o Patrimônio Líquido, Mota (2010, p.62) nas suas lições assinala:

A emenda obteve 47 votos favoráveis, 37 votos contrários e das abstenções e quanto ao debate realizado acerca do imposto por parte dos contribuintes, o autor cita o seguinte artigo da imprensa como esclarecedor: “é um tiro no pé”, disse Serra [...] Serra e Dornelas preferiam que fosse aprovada uma emenda do deputado Vilson de Souza [...] que criava impostos sobre o patrimônio líquido (os bens do contribuinte menos os impostos) [...] A emenda Mariz foi aprovada apesar da posição contrária de Serra e Dornelles, responsáveis diretos pelo texto do Sistema Tributário. Se essa emenda fosse rejeitada, o deputado Luiz Roberto Pontes apresentaria a sugestão de criação de imposto sobre bens suntuários.”

Para tanto, era mais viável a criação do Imposto Sobre Grandes Fortunas, do que sobre o patrimônio líquido, pois a nomenclatura grandes fortunas incidiria uma faixa patrimonial mais elevada, preservando a classe média, se incidisse sobre o patrimônio líquido poderia haver distorções com o Imposto de Renda, fazendo com que os contribuintes a serem tributados fossem os assalariados e trabalhadores autônomos, quando na real intenção a tributação teria que ter como base de cálculo a riqueza dos milionários da classe alta, com um sistema tributário proporcional, ideal, mais próximo do princípio da capacidade contributiva.

4.1.2 Imposto Sobre Grandes Fortunas após a Constituição Federal de 1988

Como exposto anteriormente, com a promulgação da Constituição Federal de 1988 trouxe a previsão da instituição do Imposto Sobre Grandes Fortunas, de competência da União, mediante lei complementar.

A Constituição Federal não faz nascer o tributo, ele outorga a um ente político a aptidão para institui-lo, apenas existe a previsão genérica, tem o condão apenas em denominar competência tributária, de forma que a União, Estados, Municípios e Distrito Federal, institua os seus respectivos impostos através de seu poder legislativo, garantindo assim a autonomia financeira de cada ente que faz parte da República Federativa do Brasil, sobre o tema explica Amaro, (2006. p. 99):

A constituição não cria tributos: ela outorga a competência tributária, ou seja, atribui aptidão para criar tributos. Obviamente, ainda que referidas na Constituição as notas que permitem identificar o perfil genérico do tributo (por exemplo, "renda", "prestações de serviços", etc), a efetiva criação do tributo sobre tais situações, depende de a competência atribuída a este ou àquele ente político ser exercitada, fazendo atuar o mecanismo formal (também previsto na Constituição) hábil à instituição do tributo: lei.

Portanto para que o Imposto Sobre Grandes Fortunas tenha eficácia e saia do plano genérico da Constituição, é necessário que o poder legislativo da União, o Congresso Nacional faça a lei complementar trazendo o aspecto material, temporal, espacial, pessoal, quantitativo do respectivo imposto.

Foram diversos os projetos de lei complementar que tentaram instituir o Imposto Sobre Grandes Fortunas, alguns serão objetos de estudo em outro tópico específico.

Para muitos o idealizador da regulamentação do IGF, foi Fernando Henrique Cardoso que quando ainda era Senador apresentou o PLS n. 162, de 23/06/1989, na época foi muito divulgado pela imprensa nacional, e até hoje se encontra em tramitação no Congresso Nacional.

O verdadeiro idealizador Deputado Federal Antônio Mariz, que defendeu a denominação de Imposto Sobre Grandes Fortunas, durante as comissões anteriores a

Constituição de 1988, protegendo a classe média de um absurdo fiscal, apresentou o PLP n. 208 que foi levado para votação na Câmara dos Deputados 11/12/1989, cujo foi apensado a outros projetos.

Na vigência da Constituição de 1967 não havia previsão do Imposto Sobre Grandes Fortunas, era muito discutido sobre uma possível reforma tributária. Assim como é permitido pela constituição de 1988, a União na época poderia fazer valer-se da competência residual, expõe a Carta Magna de 1967:

Art 19 - Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios arrecadar:

[...]

§ 6º - A União poderá, desde que não tenham base de cálculo e fato gerador idênticos aos dos impostos previstos nesta Constituição, instituir outros além daqueles a que se referem os arts. 22 e 23 e que não se contenham na competência tributária privativa dos Estados, Distrito Federal e Municípios, assim como transferir-lhes o exercício da competência residual em relação a determinados impostos, cuja incidência seja definida em lei federal.

Diante disso o Presidente gesto Jose Sarney, havia enviado um projeto de lei complementar para o Congresso Nacional PL n. 310, de 03/02/1987, exercendo a competência residual estipulada na constituição de 1967, com o intuito de instituir um tributo denominado “Imposto sobre Fortuna” das pessoas físicas, porém foi arquivado, e não foi seguido adiante.

Acontece que até os dias de hoje os projetos de Lei Complementar, não dão seguimento no Congresso Nacional, a verdade é que Deputados e Senadores apenas votam e aprovam aquilo que forem de seu interesse pessoal, ignoram o fato de serem representantes do povo e do Estado, são pessoas que em decorrência das riquezas que possuem não aprovam o Imposto Sobre Grandes Fortunas, este é um dos motivos de existirem tantos projetos de lei sobre o respectivo imposto, e sua votação não segue adiante, assim como aconteceu em todo a historia da sociedade, quem está na vigência do poder, detêm as riquezas que não querem ser tributadas e contribuir com a sociedade.

4.2 IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS NO ESTRANGEIRO

Diversos países tiveram a experiência de um tributo semelhante ao Imposto Sobre Grandes Fortunas, como França, Suíça, Alemanha, Espanha, Itália, Japão, Finlândia. A França foi o único que realmente usou a denominação Grandes Fortunas, cujo nome era “*Impôt sur*

les Grandes Fortunes”, os demais utilizaram uma subespécie, com denominação Imposto Sobre Fortunas o qual tem um alcance menor na escala de riqueza, tributando apenas a mera fortuna, sobre o tema MOTA (2010. p. 70) em sua obra afirma, “dentre os impostos sobre a fortuna instituídos em diversos países, o único criado para incidir especificamente sobre grandes fortunas foi o tributo francês denominado “*Impot sur les Grandes Fortuns*”.

O Observatório de Política Fiscal da Fundação Getúlio Vargas divulgou em 2020 um estudo sobre o IGF no âmbito da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE -, uma vez que o debate sempre ganha força em períodos de crise.

Tal estudo constatou que entre 1990 e 2017 o número de países que aderiam ao imposto reduziu de doze para quatro, neste período houve revogação em massa na Áustria, Dinamarca, Alemanha, Países Baixos, Finlândia, Islândia, Luxemburgo, Suécia e Espanha o gráfico exposto a seguir demonstra este panorama:

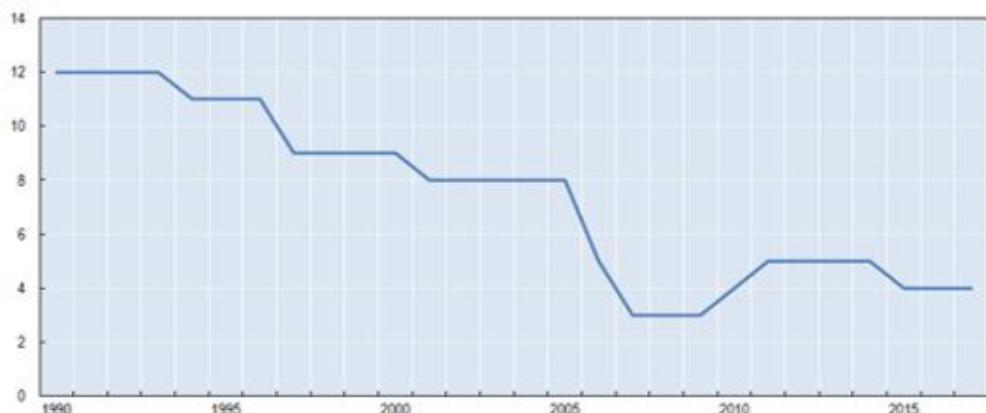


Figura 1 - Evolução do número de países da OCDE que cobram IGF entre 1990 e 2017

À vista disso, apurou-se que a causa determinante para as revogações seriam a alta relação de custo benefício e os riscos para fugas de capitais, em razão do fácil acesso a paraísos fiscais e mobilidade de capital. Logo, os países estavam diminuindo suas arrecadações e perdendo riquezas.

4.2.1 NA FRANÇA

O Imposto Sobre Grandes Fortunas foi instituído na França no ano de 1981, através da esquerda política que defendiam a instituição do tributo como socialmente justo, tecnicamente simples, claro e preciso, dessa forma obtiveram a votação da maioria necessária para incluir na legislação o primeiro imposto sobre o patrimônio permanente das pessoas físicas. Acontece

que o “impôt sur les Grandes Fortunes” vigorou por apenas sete anos, vindo a ser revogado em 1987, por influência dos partidos de direita.

Dois anos após a revogação, em 1989 foi instituído o “Impôt de Solidarité sur la Fortune” inspirado no Imposto Sobre Grandes Fortunas, tal imposto foi instituído de forma que não incomodasse a classe média, recaindo apenas em uma parcela mínima da sociedade, incidindo sobre a totalidade do patrimônio, cuja a alíquota era progressiva entre 0,55% e 1,8%.

Com a chegada do socialista François Hollande retornou a discussão a respeito da sua instituição, a estimativa era atingir cerca de mil pessoas, os quais pagarão em média de 140 mil euros, com uma arrecadação de 210 milhões de euros por ano.

4.2.2 NA ALEMANHA

Na Alemanha o IGF teve origem na Prússia de forma suplementar ao Imposto de Renda – IR -, assim, a tributação apenas alcançava pessoas de elevado poder econômico e político. O objetivo era complementar a arrecadação do IR e as alíquotas variavam entre 0,7% e 1%.

A Suprema Corte em 1966 declarou o imposto inconstitucional sob justificativa de que os ativos mobiliários eram tributados de acordo com seu valor cadastral, os quais eram profundamente defasados, e os ativos financeiros avaliados de acordo com o valor de mercado. De acordo com Carvalho (2011, p. 18), a cobrança era extremamente perversa em relação às pessoas que possuíam patrimônio imobiliário e financeiro de maneira que a tributação ultrapassava os 50% da renda familiar.

4.2.3 NA SUÍÇA

Na Suíça os Estados soberanos são denominados de Cantões, os quais tem autonomia para a instituição do IGF de pessoas físicas. Além deles, as Comunas também podem instituir tal imposto, neste caso são equivalentes aos Municípios na estrutura federalista brasileira. Na realidade Suíça as alíquotas do imposto variam de um Cantão para outro entre 1% e 2% de acordo com a progressividade prevista em lei.

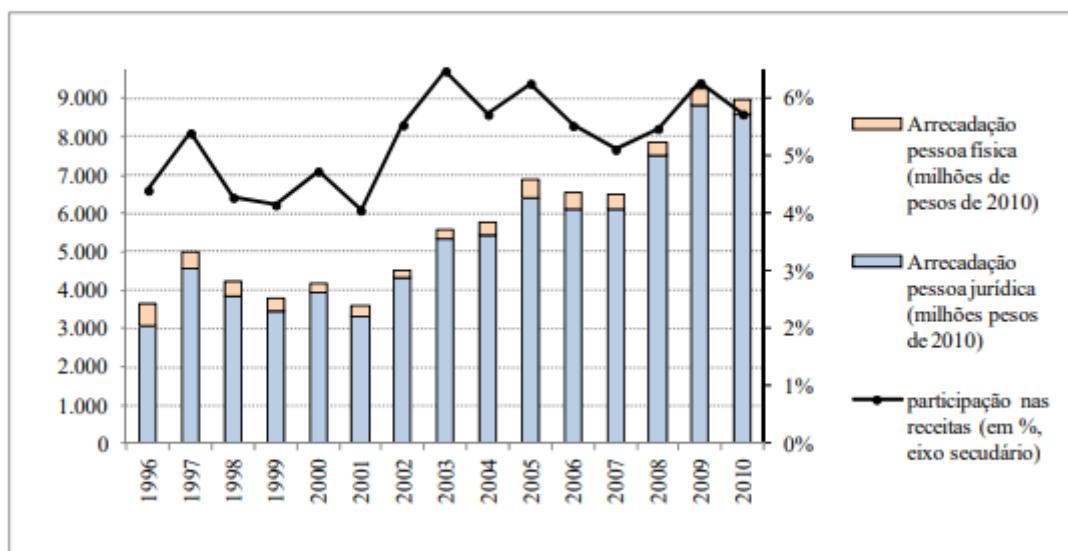
4.2.4 NO URUGUAI

No Uruguai o imposto sobre a riqueza foi instituído com caráter transitório por meio da lei sob o nº 13.241/1964, de forma tal que incidia sobre o patrimônio líquido com valor superior a 2,21 milhões de pesos uruguaios. A alíquota variava de forma progressiva entre 0,7% e 2% ao ano, para os proprietários que não residisse no país a alíquota única em 1,5%.

Após três anos a cobrança do tributo se tornou permanente com o advento da lei 13.637.

Segundo os dados da Dirección General Impositivo, entre 1996 e 2010, o imposto representou entre 4,1% e 6,5% das receitas do Governo Geral, entretanto o maior alvo da receita uruguaia são as Pessoas Jurídicas, o Gráfico abaixo sintetiza isso:

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



Fonte: Uruguai. DGI – Dirección General Impositiva

Conforme gráfico apresentado, a arrecadação do Governo Uruguai entre 1996 a 2010 cresceu de 3,7 bilhões para 9 bilhões de pesos uruguaios, e a tributação sobre as pessoas jurídicas equivale a 95%, porém, o arrecadado com Pessoas Físicas apresenta uma diminuição de 624 milhões para 392 milhões.

4.2.7 NA COLOMBIA

O Imposto Sobre Grandes Fortunas na Colômbia tem a denominação de Impuesto al Patrimonio, sempre introduzido em momentos de crise que assola o país, tem-se por exemplo a sua instituição para financiar com o gastos de combate as guerrilhas no período entre 2003 e

2006. No ano de 2007 o imposto foi prorrogado para financiar os casos de calamidade pública decorrentes das chuvas, e em 2009 este foi prorrogado até 2018.

Atualmente o imposto tem caráter suplementar ao imposto de renda, de modo que a sua alíquota varia entre 2,4% ou 4,8% sobre o que exceder a US\$ 1,6 milhão e US\$ 2,4 milhões, a tributação é tanto para pessoas físicas ou jurídica.

4.2.8 NA ESPANHA

Como em outros países o IGF surgiu de forma provisória em 1915, denominado de *Impuesto sobre el Patrimonio de las Personas Físicas*. Em 1977 teve sua previsão na legislação com caráter de imposto extraordinário e foi extinto em 2008.

A sua instituição foi alvo de diversas críticas por caracterização do *bis in idem*, uma vez que já existia o Imposto de Renda espanhol e o fato gerador do IGF era idêntico ao do IR.

O projeto na sua originalidade criou-se com o propósito de imposto sobre artigos de luxo, tanto é que queriam chama-lo de “imposto sobre o luxo”, todavia as isenções sobre pinturas, obras de artes e imóveis de valor histórico dificultava a tributação sobre estes bens.

Com a crise que assolou o país em 2011 o IGF foi reinserido no contexto da legislação espanhola, sendo competência de cada província regulamentá-la:

Originalmente a Ley 19/1991 previa alíquotas progressivas que variam de 0,2% a 2,5% no que excedesse a 108,2 mil euros. O Decreto 13/2011 aumentou o limite de isenção para 700 mil euros, incidindo apenas sobre contribuintes com patrimônio líquido acima de 2 milhões de euros, ou seja, será tributado somente o contribuinte com patrimônio maior que 2 milhões de euros no que excede a 700 mil euros. Com isso, para o exercício fiscal 2012, as alíquotas passam a variar de 1,3% a 2,5%. O Decreto- ley 13 também concedeu um abatimento de 300 mil euros aos imóveis de residência.

No fim, a falta de estrutura na fiscalização das propriedades imobiliárias e dos ativos financeiros, base de cálculo do Impuesto sobre el Patrimonio de las Personas Fisicas foi um óbice para o sucesso do tributo.

4.2.9 NA ARGENTINA

Esse tipo de tributo sobre a riqueza nasceu na Argetina em 1821 e ao longo dos anos sofreu diversas alterações. Inicialmente tributava as grandes fortunas oriundas de heranças,

alguns anos depois alcançou a transferência de grandes patrimônios e apenas em 1973 foi incorporada na legislação o imposto para taxar as fortunas denominado de Impuesto sobre los Bienes Personales – IBP -.

Em 1991 com a finalidade de aumentar a sua arrecadação o fato gerador do IBP foi alterado para recair sobre o patrimônio bruto e não mais o patrimônio líquido. As alíquotas variavam progressivamente entre 0,75% a 1,25%.

O imposto em comento tinha sua incidência baixo valor, logo era tributado tanto a classe média como a classe alta, o que tornava a tributação injusta.

Em 2018 com a candidatura do Presidente Macri, pautado no governo neoliberal, reduziu as alíquotas do IBP com a finalidade de angariar investimentos internacionais, o qual não teve muito sucesso.

O cenário turbulento da Argentina com a crise financeira que já enfrenta a décadas foi responsável por inúmeras mudanças no Sistema Tributário Nacional, especialmente no que tange a riqueza. Por estas razões deve ser feito uma análise mais minuciosa nos próximos anos a respeito do seu sistema.

5 PRINCIPAIS PROJETOS DE LEI

Com a previsão constitucional em 1988 surgiram grandes debates acerca do tema. O primeiro foi iniciado pelo deputado Plínio Arruda Sampaio, o qual defendia a instituição pelo governo a utilizar-se do Imposto Sobre Grandes Fortunas. Em 1989 surgiu a primeira lei complementar de autoria do ex-presidente Fernando Henrique Cardoso, Senador na época, editou a PLS 162/89. Conseguiu a sua aprovação no Senado, todavia, na Câmara dos Deputados sofreu críticas de diferentes partidos, e lá surgiu o PLP 202/89 de autoria dos deputados Juarez Batista, Antônio Mariz e Ivo Cersósimo.

Além da PLP 202/89, também tramita na Câmara dos Deputados a PLP 277/08 da Deputada Luciana Genro, desarquivado em 2011, no qual estão apensados projetos dos deputados Amauri Teixeira, Dr. Aluizio, Cláudio Puty e Paulo Teixeira.

Com a crise sanitária do COVID-19 exacerbou as desigualdades econômicas e sociais existentes, deixando muitos trabalhadores e famílias em situação de dificuldade financeira. Ao mesmo tempo, alguns indivíduos e empresas acumularam grandes fortunas durante esse período, por estas razões inúmeros projetos tramitaram no Congresso Nacional com a finalidade de custear programas sociais, como assistência médica, moradia, educação e segurança alimentar.

5.1 PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR Nº 202/89

Tramita na Câmara dos Deputados a PLP 202/89 com diferentes projetos a ela apensados, cujo primeiro foi feito pelo então Senador Fernando Henrique Cardoso através da PLS 162/89, o qual trouxe a ideia progressividade fiscal ao imposto. O projeto de lei complementar estipulou que os patrimônios apartir de 2 a 4 milhões de cruzados novos, cujos valores atualizados seriam de R\$ 6,3 milhões a R\$ 12,7 milhões seriam categorizados como grandes fortunas, de maneira que estes patrimônios seriam tributados sob alíquota de 0,3%. Nos patrimônios com valor entre 4 a 6 milhões de cruzados novos, cerca de R\$ 12,7 milhões a R\$ 19 milhões, teriam alíquotas de 0,5%, nos patrimônios de 6 a 8 milhões de cruzados novos, cerca de R\$ 19 milhões a R\$ 25,3 milhões, sofreriam alíquotas de 0,7% e nos patrimônios acima de 8 milhões de cruzados novos, estimado em R\$ 25,3 milhões teriam alíquota de 1%. De forma oposta, o PLP 268/90 tendo como autor Ivo Cersósimo inovou no conceito de Grandes Fortunas e alterou o seu fato gerador:

Art 2. São consideradas grandes fortunas o conjunto de bens patrimoniais, físicos e financeiros que, nos últimos cinco exercícios, tenham sido informados à Secretaria da Receita Federal e cujo crescimento, em relação ao exercício fiscal de 1989, tenha sido superior a cinquenta por cento.

Tal inovação fugiu do conceito de Grandes Fortunas, aproximando do fato gerador do Imposto de Renda. De maneira que o IGF recairia sobre o acréscimo dos bens patrimoniais, o que poderia caracterizar o *bis is idem* não autorizado pela Constituição. O mesmo projeto também inovou fixando alíquota de 30%. Sofreu grandes críticas da oposição pelo seu caráter confiscatório, consequente violação ao art. 150, IV da CF, bem como afetaria o princípio da capacidade contributiva, distanciando da justiça tributária.

Ainda sobre a problemática do que seria Grandes Fortunas o Deputado Juarez Marques Batista e Antônio Mariz utilizaram do Bônus do Tesouro Nacional como base de cálculo do respectivo tributo, conforme o PLP 108:

Parágrafo único: para efeitos deste artigo, grande fortuna constitui a soma dos bens e direitos de uma pessoa física e seus dependentes legais que na forma da lei ultrapasse o equivalente a 2.999.999 Bônus do Tesouro Nacional (BTN) ou expressão que represente atualização da moeda (...)

No debate acerca do lançamento, o até então Senador Fernando Henrique Cardoso, defendeu em seu projeto que a cobrança e lançamento seria por homologação, por ser a modalidade mais frequente de lançamento e menos oneroso ao Estado. O grande problema é que o sujeito passivo conforme art. 2º seriam apenas pessoas físicas domiciliadas no país ou estrangeiro, esquecendo-se das pessoas jurídicas, o qual foi tratada posteriormente pela PLP 218, oriunda de mensagem do Poder Executivo que tramita em apenso, ao trazer explicitamente a pessoa jurídica e o espólio como polo passivo da obrigação tributária, seja como contribuinte ou responsável solidário, vejamos os dispositivos:

Art 5. São contribuintes do imposto as pessoas físicas domiciliadas no País, o espólio, e a pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior em relação ao patrimônio que tenha no País.

(...)

Art 12. A pessoa jurídica será solidariamente responsável pelo pagamento do Imposto Sobre Grandes Fortunas, sempre que houver indícios de que sua constituição ou existência visa a dissimular o verdadeiro proprietário dos bens ou direitos que constituam o seu patrimônio ou a apresenta-los sob valor inferior real.

A ideia de Fernando Henrique Cardoso daria um benefício fiscal para as empresas que possuísse uma carga tributária elevada desde aquela época, porém tratou-se de um erro legislativo, que ao silenciar sobre as pessoas jurídicas como sujeito passivo da obrigação tributária abriria margens para fraudes através da confusão patrimonial, consequentemente diminuindo a arrecadação fiscal.

5.2 PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR N° 277/08

Em 2011 foi desarquivada a proposta de lei complementar da Deputada Luciana Genro, este projeto trouxe algumas diferenças do projeto de Fernando Henrique Cardoso. Uma diferença relevante é quanto a implementação da base de cálculo de grandes fortunas na moeda real, com valores razoáveis aumentando a sua base de incidência, conforme verifica-se no projeto :

Art 5. O imposto incidirá às seguintes alíquotas:

- I- De R\$ 2.000.000,01 a R\$ 5.000.000,00 alíquota será de 1%
- II- De R\$ 5.000.000,01 a R\$ 10.000.000,00 alíquota será de 2%
- III- De R\$ 10.000.000,01 a R\$ 20.000.000,00 alíquota será de 3 %

IV- De R\$ 20.000.000,01 a R\$ 50.000.000,00 alíquota será de 4%
 V- Mais de R\$ 50.000.000,00 alíquota será de 5%

Nota-se outra grande diferença do projeto original de Fernando Henrique Cardoso, que previa alíquotas inferiores a 1%, Luciana Genro buscou um maior poder de arrecadação, aumentou a progressividade de maneira razoável com intuito de obedecer o princípio da capacidade contributiva. Percebe-se também que as bases de cálculo trazidas por Fernando Henrique Cardoso foram baseada em uma época diferente, a moeda corrente era o cruzeiro, tendo que ser atualizada ao valor do real, o que causou insegurança jurídica ao *quantum* da base de cálculo.

O Projeto de Luciana Genro baseado na PLP 218 trouxe outra diferença ao projeto de Fernando Henrique Cardoso, que alargou ao polo passivo da obrigação tributária as pessoas físicas domiciliadas no país ou não e o espólio, conforme consta no Projeto:

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

(...)

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

Percebe-se que contrário ao entendimento de Fernando Henrique Cardoso, Luciana Genro foi além quanto a responsabilidade tributária do respectivo tributo, estipulou no polo passivo as pessoas jurídicas e físicas residentes ou não no país, desde que tenha riqueza no Brasil, como também buscou coibir a evasão fiscal, instituindo a responsabilidade solidária para aqueles que possuem falsamente imóveis que não lhes pertencem, dissimulando o verdadeiro proprietário que provavelmente não entraria no campo de isenção.

Apenso ao PLP 277 existe outros três projetos. O PLP 48, de autoria do Deputado Dr. Aluizio inovou quanto a natureza jurídica do tributo, colocando-a na forma de Contribuição Social, a Contribuição Social de Grandes Fortunas, cuja finalidade era destinar a receita exclusivamente ao Fundo Nacional da Saúde para o financiamento dos serviços públicos referentes a saúde. Diferente de outros projetos que estipularam o fato gerador 1 de janeiro de cada ano, Dr. Aluizio estabeleceu divisão de período para o cumprimento de obrigação principal e acessória, estipulando o dia 30 de junho de cada exercício a ser

declarado o Imposto Sobre Grandes Fortunas. Deu um lapso temporal maior para a fiscalização do fisco, entre a declaração e o cumprimento da obrigação principal.

O Deputado Cláudio Puty com o mesmo raciocínio do Deputado Dr. Aluízio editou a PLP 62, estabelecendo o cumprimento da obrigação acessório no dia 30 de junho de cada exercício financeiro, porém inovou quanto a vinculação de receita no texto de seu projeto:

Art 9º O Produto de arrecadação do imposto sobre grandes fortunas, bem como o das transferências de que trata o art 9º, será aplicado pela União, integralmente, na manutenção e no desenvolvimento do ensino.

Ambos deputados buscaram um meio de direcionar a arrecadação do tributo para os dois maiores problemas sociais do país, educação e saúde, vinculando a receita do tributo para esses objetivos sociais. A proposta de Dr. Aluízio não sofreu crítica, como seu projeto tratou de ser uma contribuição social seria possível ter a sua vinculação, porém a do Deputado Cláudio Puty foi alvo de críticas pelo fato do imposto ser regido pelo princípio da não afetação, ou seja, a receita dos impostos não poderia ser vinculada a nenhum fundo ou serviço, de maneira que foi contestada por vários representantes do povo a constitucionalidade do dispositivo. Porém este princípio não é absoluto, admitido exceções conforme preleciona o art. 167, IV da CF que autoriza a vinculação de receitas para educação, saúde e administração tributária.

Outro projeto de lei complementar que tramita apensado ao PLP 277, é o de autoria do Deputado Paulo Teixeira. Este definiu o critério de grande fortuna de outra maneira, sem fazer referência a um valor monetário fixo e com uma progressividade fiscal mínima de apenas três alíquotas chegando ao máximo de 1%, conforme art 4º, conforme prevê o projeto de lei complementar nº 130 de 2012:

Art. 4º. O Imposto sobre Grandes Fortunas incidirá sobre a parcela do patrimônio líquido que ultrapassar o valor definido no art. 3º desta Lei e será apurado da seguinte forma:

I - para a faixa de patrimônio líquido que superar o valor de 8.000 (oito mil) vezes o limite mensal da isenção para pessoa física do imposto de que trata o inciso III do art. 153 da Constituição Federal, até 25.000 (vinte e cinco mil) vezes este mesmo limite, incidirá alíquota de 0,5% (zero vírgula cinco por cento);

II - para a faixa de patrimônio líquido que superar os valores do inciso anterior, até 75.000 (setenta e cinco mil) vezes o mesmo limite mensal de isenção, incidirá alíquota de 0,75% (zero vírgula setenta e cinco por cento);

III - para a faixa de patrimônio líquido que superar o valor do inciso anterior, incidirá alíquota de 1% (um por cento).

O debate acerca deste projeto se concentrou na definição de tributação pelo Imposto Sobre Grandes Fortunas, uma vez que não trouxe a segurança necessária ao fixar o valor do IGF ao valor de isenção do Imposto de Renda.

5.3 PROJETOS QUE SURGIRAM NA PANDEMIA

O IGF (Imposto sobre Grandes Fortunas) poderia ser uma fonte adicional de recursos para o combate à pandemia de COVID-19 no Brasil. A pandemia gerou uma crise sanitária e econômica sem precedentes, e muitas pessoas estão sofrendo com desemprego, perda de renda e dificuldades financeiras. Ao mesmo tempo, há uma concentração de riqueza em um pequeno número de indivíduos e empresas no país.

Com base nisso, em 2020 surgiram 25 projetos sobre a matéria, sendo 5 no Senado Federal e 20 na Câmara dos Deputados. E em 2021 foram propostos mais 2 projetos, isso demonstra que sempre em períodos de crise o debate sob a instituição aumenta.

Visivelmente em períodos de crise a instituição do IGF fica mais próximo, mas sempre se esbarra na resistência dos parlamentares. Nesse sentido este trabalho irá desmiuçar alguns dos projetos que foram propostos durante a pandemia.

O senador José Reguffe elaborou um projeto com finalidade transitória, PLC 38/2020, o qual ficaria instituído durante o período de calamidade pública sob caráter de Imposto Extraordinário. Este projeto buscava tributar em 0,5% o patrimônio das pessoas físicas cujo patrimônio excedesse R\$ 50.000,00 salários mínimos, entretanto a calamidade pública acabou e o projeto encontra-se arquivado.

Ainda em 2020, sob justificativa de arrecadação de R\$ 40 bilhões ao ano, o deputado Celso Sabino apresentou o PLP 88/2020. Este projeto trata como contribuinte as pessoas físicas brasileiras com patrimônio no Brasil ou exterior e as pessoas jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior que tenha patrimônio no Brasil. As alíquotas seriam progressiva entre 1% e 3% cuja tributação inicial afetaria os patrimônios que excedesse a R\$ 50 milhões de reais. Atualmente o projeto encontra-se apenso ao PLP 277/2008.

O PLS nº 50/2020 de autoria da senadora Eliziane Gama, também propôs um imposto temporário para financiar as necessidades sociais decorrentes da COVID-19. A senadora trouxe uma novidade ao vincular o IGF ao empréstimo compulsório sobre Grandes

Fortunas, de forma que aquele iria custear este para atender as despesas extraordinárias da pandemia. Ainda se encontra em tramitação.

Já a deputada Fernanda Melchiona aproveitou o período pandêmico para instituir o IGF e vincular a sua receita a um programa social de renda mínima permanente através do PLP nº 193/2020. A deputada em seu projeto conceituou grandes fortunas os patrimônios superiores a R\$ 5 milhões de reais com alíquotas que variam de 1% a 5%. O Projeto é bem similar ao de Luciano Genro, a diferença é que o PLP 193/2020 trouxe uma atualização do valor de grandes fortunas e vinculou a sua receita ao programa social.

Como se ver, inúmeros projetos foram propostos e discutidos sobre a instituição do Imposto Sobre Grandes Fortunas no Brasil, entretanto até a publicação deste trabalho nenhum destes foram efetivamente aprovados.

6 PRINCIPIOS APLICÁVEIS AO IGF

6.1 PRINCIPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O Princípio da capacidade contributiva é derivado da isonomia, porém, ambos são distintos, tendo em vista que o princípio da isonomia é geral e aplicável a todos os ramos do direito. Previsto no art 5º da Constituição Federal no capítulo referente a Direitos e Garantias Fundamentais, vejamos:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguinte:

I - homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição;

Destarte, é importante salientar que deve-se tratar os iguais conforme suas igualdades, e os desiguais de forma proporcional a sua desigualdade, este é o sentido do princípio da Isonomia.

Já o da capacidade contributiva é um instituto próprio do ramo tributário previsto no art 145 §1º da Constituição Federal, vejamos:

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

(...)

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

O princípio da capacidade contributiva busca uma noção de “equidade” na tributação, proporcionando uma justiça tributária, essa equidade poderá ser verificada de duas maneiras, horizontal e vertical.

Na equidade horizontal deve haver um tratamento igual entre os indivíduos iguais, e na vertical deve haver um tratamento desigual para os desiguais, dessa forma aquele que ganha menos deverá ser menos tributado, e aquele que ganha mais deverá ter uma carga tributária maior, a divisão de riqueza é o sentido de tributo. O indivíduo que não tem nada, não tem o que dividir, logo a sociedade e o Estado tem que lhe ajudar.

Este princípio está ligado ao mínimo existencial, de forma que todo tributo é prestação pecuniária compulsória, logo o Estado não poderia tributar o cidadão que não tem capacidade econômica, seja de forma direta ou indireta de maneira que prejudique as suas necessidades vitais como sujeito de Direitos Fundamentais.

Sobre este tema Eduardo Sabbag em sua obra define (2014, p. 145):

O “mínimo vital” se traduz na quantidade de riqueza mínima, suficiente para a manutenção do indivíduo e de sua família, sendo intangível pela tributação via impostos, é de todo natural que a capacidade contributiva só possa se reputar se existente quando se aferir alguma riqueza acima do vital. Abaixo dessa situação minimamente vital haverá uma espécie de isenção, para fins de capacidade contributiva aferível. Nesse passo “a isenção do mínimo vital é inseparável do princípio da capacidade contributiva.

A problemática que cinge este princípio é a impossibilidade de sua aferição na tributação indireta existente no país. Nestas modalidades de tributos a obrigação tributária não recai sobre o sujeito da obrigação, mas sobre produtos e serviços, assim é repassada para um terceiro que suporta este ônus, o qual consequentemente não tem capacidade econômica para supri-la. Tem-se por exemplo o Imposto de Circulação e Mercadoria (ICMS), Imposto sobre Serviço (ISS), Imposto Sobre Produção Industrial (IPI), os quais são modalidades de tributação indireta.

O precípua imposto que obedece a capacidade contributiva é o Imposto de Renda (IR), haja vista o seu caráter pessoal, porém após inúmeros anos sem a devida atualização na

base de cálculo e consequente defasagem, o imposto vem propiciando injustiças tributárias. Sem adentrar muito no assunto, o IR está com uma exacerbada tributação na baixa camada da sociedade e proporcionalmente baixo na alta sociedade, para tanto é de interesse do atual Governo Federal aumentar a taxa de isenção do referido imposto na classe mais baixa.

Entretanto, não é suficiente, sobre o tema o relator João Dado na Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados Federais ao analisar o projeto de lei complementar 277 de autoria da Deputada Luciana Genro analisou da seguinte maneira:

Trata-se do princípio da capacidade contributiva, um dos pilares do sistema tributário nacional. Para o professor Paulo de Barros Carvalho, “os princípios aparecem como linhas diretrizes que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas. Exercem eles uma reação centrípeta, atraindo em torno de si regras jurídicas que caem sob seu raio de influência e manifestam a força de sua presença.” (“Curso de Direito Tributário”, 22^a edição, São Paulo: Ed. Saraiva, 2010, p.126). A graduação dos impostos levando em consideração a capacidade econômica do contribuinte torna a tributação mais justa. É razoável pensar que paga mais quem tem mais riqueza. Nesse sentido, entende Ricardo Alexandre que “a aplicação aos impostos sempre que possível decorre do entendimento de que todos os impostos incidem sobre alguma manifestação de riqueza do contribuinte (auferir renda, ser proprietário, importar, transmitir bens). Manifestada riqueza, aparece à solidariedade social compulsoriamente imposta: o Estado, por lei, obriga o particular a entregar-lhe parte da riqueza, parte esta que será redistribuída para toda a sociedade por meio das atividades estatais. Por conseguinte, considera-se justo que cada pessoa seja solidária na medida de suas possibilidades, visto que quem mais tem renda, quem mais possui, quem mais importa, quem, enfim, mais manifesta riqueza, tem uma possibilidade maior de contribuir com a sociedade sem comprometer sua subsistência.” (“Direito Tributário”, 3^a edição, São Paulo: Ed. Método, 2009, p.117). Esse também é o entendimento que prevalece nos tribunais superiores. “O § 1º do art. 145 possui cunho social da maior valia, tendo como objetivo único, sem limitação do alcance do que nele está contido, o estabelecimento de uma graduação que promova justiça tributária, onerando os que tenham maior capacidade para pagamento do imposto”. (STF, RE 423.768, Relator Ministro Marco Aurélio). Para o professor Luciano Amaro, “o princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água. Porém, na formulação jurídica do princípio, não se quer apenas preservar a eficácia da lei de incidência; além disso, quer-se preservar o contribuinte buscando evitar que uma tributação excessiva (inadequada a sua capacidade contributiva) comprometa os seus meios de subsistência, ou o livre exercício da sua profissão, ou a livre exploração da sua empresa, ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza a sua capacidade econômica”. (“Direito Tributário Brasileiro”, 16^a edição, São Paulo: Ed. Saraiva, 2010, p.145). Para a doutrina dominante, o princípio da capacidade contributiva está diretamente ligado ao princípio da isonomia uma vez que, ao adequar o imposto à capacidade dos contribuintes, o Fisco deve buscar um modelo de incidência que leva em consideração as diferenças de

riquezas. Ou seja, tratar os desiguais na medida de suas desigualdades. É importante notar que a adequação do imposto à capacidade econômica do contribuinte encontra, ainda, expressão no princípio da proporcionalidade, em face do qual o gravame fiscal deve ser diretamente proporcional à riqueza evidenciada. Para Luciano Amaro, “a mera ideia de proporcionalidade, porém, expressa apenas uma relação matemática entre o crescimento da base de cálculo e o do imposto (se a base de cálculo dobra, o imposto também dobra). A capacidade contributiva reclama mais do que isso, pois exige que se afira a justiça da incidência em cada situação isoladamente considerada e não apenas a justiça relativa entre uma e outra das duas situações. O princípio da capacidade contributiva, conjugado com o da igualdade, direciona os impostos para a proporcionalidade, mas não se esgota nesta”.

A saída a essa problemática poderia ser a instituição do imposto sobre grandes fortunas, o qual daria margem a uma isenção maior para os que não têm capacidade econômica e consequentemente tributaria a alta classe da sociedade. Além do mais o IGF recai sobre a propriedade a sua progressividade atende a este princípio. Diversos projetos, como o da Luciana Genro, trazem esse aspecto da progressividade em seu teor.

6.2 PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO.

Este princípio é derivado do princípio da capacidade contributiva, assim, a tributação que extrapola a capacidade econômica do contribuinte tem natureza confiscatória. Deve-se em cada caso ser feita a interpretação ideal, haja vista que tributo é uma prestação pecuniária compulsória o qual não constitui um ato ilícito, logo o Estado não poderá utilizar-se do instituto tributação para confiscar bens de particulares.

Note o dispositivo no texto constitucional:

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

(...)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

Desta forma o princípio da vedação ao confisco é dividido em dois pontos opostos, os que não tem o mínimo de capacidade econômica não poderão ser tributados, uma vez que esta tributação não garantirá o seu mínimo existencial. Bem como também os que têm um vasto patrimônio não poderão serem excessivamente tributados. O Estado ao utilizar-se da tributação deverá utilizar-se dos meios razoáveis e proporcionais a cada contribuinte.

Na sua obra Eduardo Sabbag explica (2014, p. 222):

O efeito do confisco pode aparecer a quem da capacidade contributiva, de um lado e além de a, de outro. No primeiro caso, furando-se o bloqueio imposto pelo mínimo existencial, o confisco agredirá a dignidade da pessoa; na outra situação, extrapolando-se o limite do tributo razoável e “atingindo valor que excede a capacidade contributiva”, multilar-se-á a propriedade particular, podendo, até mesmo, levar à sua completa aniquilação.

Em decorrência desse princípio muito se é discutido a incompatibilidade que o Imposto Sobre Grandes Fortunas tem com este instituto, pois teme que sua instituição tenha um aumento considerável na carga tributária, sufocando extremamente o patrimônio dos contribuintes ao ponto de incentivar a desapropriação.

Em sentido contrário, defendem que por si só a sua instituição não teria este efeito confiscatório tendo em vista que as grandes fortunas são possivelmente suportada por essa carga tributária.

Tem-se como excessiva carga tributária o aumento de alíquotas desproporcionais, defasadas, como é o caso do projeto do PLP 268/90, tendo como autor Ivo Cersósimo, estipulou alíquotas de 30% sobre o patrimônio líquido denominado como grandes fortunas, esta alíquota é incompatível com o princípio da capacidade contributiva, o qual perde o sentido a sua tributação.

7 PRINCIPAIS PONTOS CONTROVERTIDOS.

7.1 NATUREZA DO TRIBUTO

A natureza jurídica das Contribuições Sociais sempre foi divergente na doutrina, porém o entendimento contemporâneo do Supremo Tribunal Federal é que o sistema tributário é quinquenário, sendo composto por: taxas, impostos, contribuições de melhoria, contribuições sociais e empréstimos compulsórios, tendo cada um as suas devidas peculiaridades, e o que define a sua natureza é o fato gerador, vejamos o que está exposto no Art. 4 do Código Tributário Nacional:

Art 4. A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:
I- a denominação e demais características formais, adotas pela lei.
II – a destinação legal do produto de sua arrecadação.

Dessa forma o CTN define que é pelo fato gerador que se verifica a natureza tributária do respectivo tributo, entretanto os fatos geradores das contribuições se assemelham ao dos impostos, tem-se como exemplo a CSLL cujo fato gerador aparentemente é igual ao do Imposto de Renda.

O texto constitucional inaugurou um novo critério de distinção da natureza jurídica, tendo como diferencial nas contribuições sociais a vinculação de suas arrecadações às atividades de interesse público, o qual beneficia determinado grupo da sociedade, seja de forma direta ou indireta, portanto o que define a natureza jurídica das Contribuições é a sua destinação, o que difere dos impostos.

Diante do que foi exposto, surgiu divergência sobre a natureza do IGF o qual ganhou força com o advento do PLP 48/2011 do deputado Dr. Aluízio, que em seu projeto inovou e colocou o Imposto Sobre Grandes Fortunas na espécie tributária contribuição, pelo fato de vincular a sua receita a uma destinação específica para a saúde conforme vejamos: “Art 9. O produto da arrecadação da CSGF será depositado direta e integralmente no Fundo Nacional de Saúde e será destinado, exclusivamente, ao financiamento das ações e serviços públicos de saúde”.

Neste mesmo sentido as Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), tem instituído em seu corpo o mesmo raciocínio, vinculando a receita do Imposto Sobre Grandes Fortunas no combate e erradicação da pobreza, vejamos:

Art 79. É instituído, para vigorar até o ano de 2010, no âmbito do Poder Executivo, o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, a ser regulado por lei complementar com o objetivo de viabilizar a todos os brasileiros acesso a níveis de subsistência, cujos recursos serão aplicados em ações suplementares de nutrição, habitação, educação, saúde, reforço de renda familiar e outros programas de relevante interesse social voltados para melhoria de qualidade de vida.

Parágrafo Único. O Fundo previsto neste artigo terá Conselho Consultivo e de acompanhamento que conte com a participação de representantes da sociedade civil, nos termos da lei.

Art 80. Compõem o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza.
 (...)

III- o produto de arrecadação do imposto de que trata o art. 153, inciso VII, da Constituição

Diante dessas informações resta analisar a natureza tributária do Grandes Fortunas. É certo que os impostos é um tributo cujo fato gerador é uma situação independentemente de

qualquer atividade estatal, a sua arrecadação não tem uma destinação específica, porem a própria Constituição Federal comporta exceções, que seria a vinculação a saúde, educação e a administração tributária.

Ao analisar a PLP 49/2011 do deputado Dr. Aluízio, este utiliza a denominação do tributo Contribuição Social sobre Grandes Fortunas, como também vincula a sua receita, neste caso ao Fundo de Participação da Saúde. Conforme vimos anteriormente a denominação do tributo não define a sua natureza, portanto é irrelevante a nomenclatura utilizada pelo Dr. Aluízio, além disso utilizou-se de uma vinculação de arrecadação possível na espécie imposto, vejamos na constituição federal:

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.

Diante disso a natureza tributária do IGF seria a de imposto, por mais, a constituição como uma forma de resguardar a federação e consequentemente a autonomia dos entes federados, fixou a competência tributária, o qual conferidos a cada um, no âmbito dessa competência não existe a contribuição social sobre grandes fortunas, dependendo a união utilizar-se da competência residual para a instituição dessa contribuição, vejamos:

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;

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

(...)

§ 4º A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

Portanto para que a União faça uso da competência residual, esta deverá ser feita mediante lei complementar, ser não cumulativo, e não ter previsão de um imposto ou contribuição já previsto na constituição, ou seja, o Imposto Sobre Grandes Fortunas já existe sua previsão no art. 153, VII da CF, podendo ser instituído apenas qualidade de imposto.

7.2 INCONSTITUCIONALIDADE POR OMISSÃO?

É notório que a Constituição Federal é a lei maior de todo o ordenamento jurídico brasileiro, sobre este tema Pedro Lenza em sua obra cita o conceito de José Afonso da Silva sobre a Carta Maior (2014, p. 275):

A constituição se coloca no vértice do sistema jurídico do país, a que confere validade, e que todos os poderes estatais são legítimos na medida em que ela os reconheça e na proporção por ela distribuídos. É enfim, a lei suprema do Estado, pois é nela que se encontram a própria estruturação deste e a organização de seus órgãos; é nela que se acham as normas fundamentais de Estado, e só nisso notará a sua superioridade em relação as demais normas jurídicas.

Diante da citação do ilustre professor José Afonso da Silva, verifica-se que a norma constitucional goza de supremacia e as demais normas deverão guardar uma compatibilidade formal e material com a Constituição Federal, tendo como instrumento de proteção o controle de constitucionalidade, que poderá ser feito pela via difusa, ou seja, por qualquer juiz em um determinado caso concreto, ou pela via do controle de constitucionalidade concentrado utilizando-se da: Ação direta de inconstitucionalidade, Ação direta de inconstitucionalidade por omissão, Ação direta de constitucionalidade e Arguição de descumprimento de preceito fundamental.

As normas constitucionais também deverão gozar de máxima efetividade, por ser a norma que trata dos direitos fundamentais e estruturação do próprio estado, obrigando o poder público a utilizar-se dos meios necessários para a sua efetivação. Na Constituição Federal existem normas constitucionais de eficácia plena, tendo esta aplicação imediata e total, as normas de eficácia contida, sendo a sua aplicação imediata mas de forma parcial, e as normas de eficácia limitada que tem a sua aplicação mediata, dependendo da vontade do legislador para que assim ela possa surtir efeitos. A norma constitucional que trata do Imposto Sobre Grandes Fortunas é uma norma de eficácia limitada, dependendo do legislador nacional para que assim o institua, seria possível este dispositivo ser passível do controle de

constitucionalidade? tendo em vista que já se ultrapassaram mais de 30 anos e a norma constitucional permanece inerte.

Em tese existe a possibilidade do dispositivo constitucional referente ao Imposto sobre Grandes Fortunas ser passível deste controle, pois a inconstitucionalidade pode ser verificada em razão de ato comissivo ou omissivo do Poder Público, e neste caso por ser uma omissão legislativa caberia Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão.

Enfim o Controle de Inconstitucionalidade por Omissão poderia ser um meio de obrigar o legislador nacional a instituir o Imposto Sobre Grandes Fortunas, porém contrassenso a este entendimento deve-se verificar o instituto da competência tributária, sobre este tema Ricardo Alexandre em sua obra entende (2013, p. 184):

O exercício do poder atribuído é uma faculdade, não uma imposição constitucional. Cada ente decide, de acordo com seus critérios de oportunidade e conveniência política, e, principalmente, econômica, sobre o exercício da competência tributária.

Dentre outros atributos da competência tributária, o requisito da facultatividade vai contra a possibilidade da Ação de Controle de Inconstitucionalidade por Omissão, pois quando esta julgada procedente o judiciário obriga o órgão competente a legislar, desrespeitando a facultatividade da competência tributária, sendo esta oriunda do pacto federativo garantindo aos entes federados autonomia financeira ao utilizar de forma autônoma os tributos conferidos a eles na Constituição Federal. Por mais que o dispositivo constitucional que trate sobre a instituição do Imposto Sobre Grandes Fortunas seja de eficácia limitada a este não poderá sofrer o controle de constitucionalidade por omissão, tendo em vista que a própria constituição garante a União a facultatividade da sua instituição.

7.2.1 ADO Nº 55

Partindo desta premissa o Partido Político Socialismo e Liberdade (PSOL) ajuizou a ADO nº 55 pedindo o reconhecimento da omissão do Congresso Nacional em instituir o IGF, tendo em vista a inércia em votar os projetos apresentados que versam sobre o tema, bem como defende a criação do tributo como forma de garantir os objetivos da república, dentre eles a erradicação da pobreza e redução das desigualdades.

O Processo foi distribuído para relatoria do Ministro Marcos Aurélio, o qual solicitou informações a respeito da omissão ao Congresso Nacional. Nesta ocasião a Mesa do

Congresso Nacional afirmou que não é viável o Supremo Tribunal Federal impor obrigações a outros poderes mediante criação de norma geral e abstrata em substituição ao Legislativo. Ademais, alegou que o preceito constitucional está sendo cumprido por meio do balanceamento do sistema tributário e incidência de outros tributos de forma a taxar os patrimônios de grande extensão, de maneira que não se trata de omissão.

Já a Câmara dos Deputados requereu a suspensão da ADO e anunciou que o bloco encabeçado pelo Projeto de Lei Complementar sob o nº 277/2008 encontra-se pronto para a pauta do Plenário, assim, solicitou ao Relator a intimação da Mesa da Câmara dos Deputados com votação imediata do projeto em plenário e apenas em eventual rejeição do PLC seria necessário a retomada da ADO.

Ouvido as partes envolvidas, às vésperas de sua aposentadoria o Ministro Marco Aurélio proferiu seu voto, assim expôs:

A grave e renitente crise econômica revelada pelo déficit persistente das contas públicas dos entes federados, potencializada em decorrência da pandemia covid-19, constitui obstáculo ao cumprimento dos objetivos contidos no artigo 3º da Carta da República (...) Nesse cenário, o Imposto sobre Grandes Fortunas é mecanismo apto ao aumento da arrecadação, estimulando a promoção das metas buscadas pelo constituinte, ao mesmo tempo que diminui os impactos da crise sobre os menos favorecidos. (...) Tem-se tributo potencialmente não regressivo, capaz de promover a justiça social e moralização das fortunas, amenizando os efeitos nefastos na população mais pobre, além de observar os princípios informadores do sistema tributário nacional, em especial o da capacidade contributiva. (...) Julgo procedente o pedido formulado, declarando estar o Congresso Nacional omisso na elaboração de lei voltada ao atendimento ao artigo 153, inciso VII, da Constituição Federal. “Compete à União instituir imposto sobre grandes fortunas, nos termos de lei complementar.” Passados 31 anos da previsão constitucional, que venha o imposto, presente a eficácia, a concretude da Constituição Federal. Com a palavra, o Congresso Nacional.

Apesar disso, posicionou-se contra a estabelecer um prazo para o Congresso Nacional suprir a omissão, uma vez que estaria ferindo a independência dos Poderes:

Ausente regulamentação do tributo, constitui passo demasiado largo fixar prazo ao legislador, visando a adoção de providências. Mantenhome fiel ao que venho sustentando, em se tratando da mora de outro Poder. Não cabe ao Supremo, sob pena de desgaste maior, determinar prazo voltado à atuação do Legislativo. É perigoso, em

termos de legitimidade institucional, uma vez que, não legislando o Congresso Nacional, a decisão torna-se inócuas.

Por conseguinte, o voto deveria ser proposto pelo Ministro Gilmar Mendes, porém este pediu vistas para analisar a matéria.

Uma ADO sobre o tema jamais tinha chegado neste patamar, em outras oportunidades os relatores indeferiam sem analisar o mérito da questão, tem-se por exemplo a ADO nº 31 de 2018, cuja relatoria foi do Ministro Alexandre de Moraes e este indeferiu o pedido por ilegitimidade do Governador propor tal ação sobre este tema.

No atual cenário com a mudança do regimento interno da Suprema Corte, a tendência que esta ADO seja julgada ainda no ano de 2023, uma vez que os pedidos de vistas devem ser devolvidos no prazo máximo de 90 dias úteis.

7.3 CONCEITO DE GRANDES FORTUNAS.

As indefinições no tocante as alíquotas, base de cálculos, arrecadação, contribuintes que se sujeitarão, e, principalmente o conceito de “grandes fortunas” são os principais alvos de discussão no poder legislativo acerca da instituição do tributo, sobre o conceito de fortunas Leandro Paulsen apresenta um ponto norteador:

“Fortuna é riqueza. Mas não basta riqueza para a sujeição ao imposto, eis que a base econômica diz respeito a “grandes fortunas”. Não há competência, pois, para tributar senão a riqueza correspondente a “grandes fortunas”, ou seja, só poderia alcançar os patrimônios realmente muito diferenciados em razão do seu elevadíssimo valor, talvez acolhendo como marco a cifra simbólica de um milhão de dólares. Necessariamente, a lei complementar terá de se manter adstrita a tal conceito.”

Já Francisco José Santos da Costa traz em seu conceito a variação temporal de grandes fortunas, não bastando apenas a riqueza:

“A variação temporal, relativa ao conceito de "grandes fortunas", está na mensuração do conceito em determinada época, ou seja, o que seria uma "grande fortuna" há 100 anos, hoje pode ser a quantia equivalente a um salário mínimo de um trabalhador da indústria. Concernente à variação subjetiva, aplicada ao mesmo conceito, tem-se que diz respeito aos aspectos pessoais do indivíduo, explicando melhor, o que pode ser uma "grande fortuna" para uma pessoa de classe média, pode ser o equivalente a uma viagem a Europa de um mega empresário. Mesmo se podendo determinar que o fato está ou não abrangido pelo

núcleo do conceito, percebe-se que o conceito objeto deste estudo encontra-se em uma área nebulosa ou cinzenta, pois se encontra em uma região entre a zona de certeza positiva e a zona de certeza negativa.”

O doutrinador Ives Gandra, expõe seu entendimento sobre o conceito de grandes fortunas, afirmando:

O tributo é de difícil cobrança e configuração, mas, no Brasil, pelo próprio texto constitucional, o „imposto sobre grandes fortunas” não pode incidir nem sobre os ricos („riqueza” é menos que „fortuna”), nem sobre os milionários („fortuna” é menos que „grande fortuna”). Apenas sobre os bilionários - ou seja, os detentores de fortunas grandes - que na economia brasileira são muitos poucos.

É certo que não há uma compreensão exata sobre o seu conceito, sendo assim, Walter Alexandre Bussamara trouxe uma outra acepção.

“Outro ponto, por sua vez e, por fim, que nos parece também questionável, diz respeito à parametrização do que venha a ser definido, no mundo fenomênico (em que vivemos), como sendo, de fato, uma “grande fortuna”, [...]. Com efeito, o termo “fortuna”, por si só, já nos traz a ideia de “riqueza”. Por sua vez, uma “grande fortuna” nos faria pensar em algo além do mero conceito daquela. E, ao que nos parece, o aguardado imposto sobre grandes fortunas não se subsume ao aludido significado de fortuna tal qual a sua abstração, ao menos semântica, nos provoca.”

O estudo do conceito de “grandes fortunas” tem relação com um conceito jurídico indeterminado, cercado de variação subjetiva e temporal o qual não se chega a um denominador comum.

A grande fortuna ora pode ser um patrimônio superior aos bilhões de reais, ora pode ser um patrimônio superior a um milhão de dólares, a depender de quem interpreta. Deve-se atentar também a sua análise temporal, hoje, um milhão de dólares poderá facilmente se encaixar no conceito, mas, daqui a 10 anos não, logo, é um conceito que deve estar sempre em atualização.

É um tema de extrema abrangência e de sensível análise de constitucionalidade, de maneira que fica a critério do legislador estipular por lei o real significado sem contrariar os demais princípios constitucionais e tributários.

7.4 INSTITUIÇÃO POR LEI ORDINARIA OU COMPLEMENTAR?

Há diferenças materiais e formais entre a lei ordinária e lei complementar. No seu aspecto material a lei ordinária tem natureza residual, já a lei complementar o constituinte originário reservou apenas para seletas matérias.

No tocante ao aspecto formal a lei complementar é mais rígida, a sua aprovação depende do quórum da maioria absoluta para sua aprovação, em outras palavras, depende da aprovação da maioria dos membros pertencentes a casa. A lei ordinária para ser aprovada depende apenas do quórum da maioria simples, ou seja, depende da maioria dos membros presentes na sessão legislativa, sobre esta diferença SABBAG explica em sua obra:

“Exige a lei ordinária, no processo de votação, a maioria simples, significando que abrange apenas os parlamentares presentes à votação, e não o número total de parlamentares” (SABBAG, 2007, p. 117).

É certo que entre as duas espécies normativas não existem grau de hierarquia, porém, há diferenças de procedimentos, pelo fato de a constituição entender que algumas matérias deverão ter maior rigor na sua apreciação e aprovação.

O impasse legislativo inicia na possibilidade do Imposto Sobre Grandes Fortunas ser instituído por lei ordinária, uma vez que o art. 153, VII da CF utiliza-se da nomenclatura “nos termos da lei complementar” e não “mediante lei complementar”. Pela terminologia no texto constitucional alguns parlamentares e doutrinadores deram interpretações diversas, sustentaram a tese de que a constituição ao utilizar este termo possibilitaria instituição do IGF mediante lei ordinária, porém delineado por lei complementar.

Não obstante, a corrente majoritária defende que a vontade do constituinte originário é que o Imposto Sobre Grandes Fortunas deverá ser instituído mediante lei complementar em razão da sua importância como tributo de elevado grau de arrecadação e de baixa incidência dos contribuintes, em outras palavras, esta tributação alcançará parcela mínima da sociedade detentora da concentração de riqueza no país.

8 UMA FORMA DE COMBATER A DESIGUALDADE.

Como citado anteriormente o IGF está previsto no texto da Constituição da República, por se tratar de norma de eficácia limitada o imposto depende de prévia fixação de fato gerador, alíquota e base de cálculo para a sua incidência. Além disso, para reforçar o seu

caráter social, o Ato de Disposições Constitucionais Transitórias em seu Art. 80 determina “Art. 80. Compõem o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza: [...] III – o produto da arrecadação do imposto de que trata o Art. 153, inciso VII, da Constituição” (Brasil, 1988)

Não resta dúvida que o legislador constitucional reconhece o potencial do IGF como forma de realização da justiça social, logo, é uma das intenções combater as desigualdades e a concentração de riqueza com a instituição do imposto.

Os estudos da Receita Federal do Brasil – RFB – evidenciam a falta de justiça tributária no Brasil, de maneira que a tributação indireta é muito superior do que a direta, a tabela abaixo demonstra com clareza a distribuição injusta da carga tributária brasileira:

Base de incidência	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Renda	19,57%	18,20%	19,05%	17,90%	18,02%	18,02%
Folha de salários	25,70%	25,40%	24,99%	25,71%	25,03%	25,18%
Propriedade	3,89%	3,78%	3,73%	3,88%	3,94%	4,17%
Bens e serviços	49,10%	50,45%	49,97%	50,57%	51,20%	51,02%
Transações	1,78%	2,10%	2,19%	1,95%	1,68%	1,61%
Outros tributos	-0,05%	0,06%	0,05%	-0,01%	0,04%	0,00%
Receita tributária total	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Fonte: Adaptado de RFB (2015).

Os dados deixam claro que a tributação brasileira prioriza a tributação indireta sobre bens, serviços e folhas de salários dos trabalhadores, o que fomenta ainda mais a desigualdade no país ao não analisar a capacidade contributiva do contribuinte e a progressividade dos impostos, sobre este tema o Sindifisco (2010, p.4) confirma:

Tributos indiretos incidentes sobre o consumo são regressivos enquanto que os tributos diretos incidentes sobre o patrimônio são progressivos. Os primeiros são suportados pelos consumidores independentemente de sua renda ser baixa ou alta, enquanto que no segundo caso os contribuintes são gravados de acordo com sua renda.

O Sindifisco (2014) continua a crítica ao afirmar que na carga tributária regressiva o Estado é financiado pelas classes de menor poder aquisitivo e os trabalhadores, os quais injustamente suportam uma tributação indireta elevada.

Além disso, segundo estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), o Brasil dentre os países com maiores cargas tributárias do mundo tem o

pior retorno dos valores arrecadados em prol do bem estar da sociedade, o que deixa a situação mais delicada, alta tributação indireta e baixo retorno estatal.

Segundo dados do Unafisco Nacional (2020, p. 12), o IGF nos moldes dos países da OCDE conseguiria alcançar no Brasil 220.220 contribuintes, ou seja, apenas 0,1% da população brasileira o que novamente demonstra uma extrema desigualdade de renda. Por mais, o Unafisco recomenda que a sua arrecadação seja voltada para a saúde e medidas sociais que assegurem o mínimo existencial à população.

De acordo com o que foi apresentado o IGF poderia ser o caminho para o alcance da justiça tributária, uma vez que os projetos apresentados no Congresso Nacional prevêem a progressividade das alíquotas de acordo com o tamanho do patrimônio, todavia, seria necessário também a desoneração da tributação sobre produtos e serviços, além de alteração da alíquota e base de cálculo do Imposto de Renda.

8.1 IMPACTO DA PANDEMIA.

Com o surgimento da Pandemia milhões de pessoas foram empurrada para a extrema pobreza, além disso houve o surgimento de poucos bilionários no mundo. A vista disso foi realizado um estudo pela Oxfam às véspera da reunião presencial do Forum Economico Mundial em Davos (Suiça) o qual constatou o total de 2.668 bilionários no mundo – 573 a mais do que em 2020. A Riqueza total dos bilionários no mundo, hoje, equivale a 13,9% do PIB Global, quase três vezes maior do que em 2000.

Isso ocorreu pelo fato de que na pandemia setores como energia, alimentação, tecnologia e medicamentos tiveram lucros exorbitantes, em contrapartida, os salários dos trabalhadores ficaram estagnados e ainda tiveram que suportar a alta da inflação com o aumento do preço nos produtos básicos.

“O aumento das fortunas de um pequeno grupo de pessoas enquanto a maioria da população do mundo enfrenta o drama da fome, falta de acesso à saúde e à educação, falta de perspectiva de vida, é aviltante. Os valores humanos estão escorrendo pelo ralo dos privilégios e da concentração de renda, riqueza e poder”, afirmou Katia Maia, diretora executiva da Oxfam Brasil.

Ainda sobre o tema Katia Maia, continuou:

“Os super-ricos e poderosos estão lucrando com a dor e sofrimento das pessoas. Isso é inadmissível. Alguns ficaram ricos negando a bilhões de pessoas o acesso a vacinas, outros explorando a alta dos preços da comida e da energia.”

Para o enfrentamento do problema, a Oxford na reunião de Davos na Suíça recomendou o cumprimento de algumas exigências no combate a desigualdade mundial, dentre elas a criação de um imposto sobre a riqueza com o fim de regular o monopólio dos poderosos, o qual iniciaria com alíquota de 2% para os milionários e de 5% para os bilionários, o qual poderia gerar US\$ 2,52 trilhões ao ano. Essa arrecadação seria suficiente para retirar 2,3 bilhões da pobreza extrema, além de oferecer para o mundo serviço de saúde e proteção social para os países de baixa e média renda.

Dentro da realidade brasileira a Fundação Getúlio Vargas – FGV – realizou o mapa da riqueza e constatou que a pandemia afetou o cenário de desigualdade social no Brasil. O Instituto Brasileiro de Análises Sociais e Econômicas – IBASE - ao analisar o estudo da FGV afirmou:

“[...]mesmo com o auxílio emergencial, a desigualdade brasileira não caiu durante a pandemia. Enquanto os(as) mais ricos registraram perdas de apenas 1,5%, a classe média (que perdeu empregos e não tinha acesso à ajuda do governo) perdeu 4,2% de seus rendimentos.

Isso pode ser explicado pelo aumento da inflação na época, associado ao alto índice de desemprego, que afetou principalmente os brasileiros e brasileiras que se encontravam na classe média. Ou seja, não estavam em uma situação de pobreza, mas viram seus rendimentos caírem bastante durante o isolamento.”

Ainda sobre no estudo sobre o tema a antropóloga, Athayde Motta, diretora do IBASE defendeu:

“Em momentos agudos como o que vivemos com a pandemia, mas também com um governo que nunca priorizou políticas públicas de enfrentamento das desigualdades, a tendência é que rapidamente a classe média baixa perca suas conquistas de mobilidade social. O colégio particular é substituído pelo ensino público; o plano de saúde é abandonado; a lista de compras nos supermercados é diminuída.”

Ficou demonstrado que apesar do Governo Federal ter implementado o auxílio emergencial como forma de ajudar a camada mais pobre durante as dificuldades da pandemia, não conseguiu conter o cenário de desigualdade, uma vez que o aumento significativo do desemprego e o aumento da inflação diminuíram os efeitos da medida.

Para isso, mais uma vez fica comprovado a necessidade de criação do IGF como medida no combate da desigualdade do país, a redistribuição tributária com extinção da tributação regressiva e consequente diminuição da tributação sobre serviços aumentaria o poder de compra da população e o acesso aos produtos básicos de consumo.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Verificou-se na pesquisa que desde os primórdios da humanidade os Estados necessitam das fontes originárias e derivadas como forma de exercer a sua soberania e organização perante a sociedade. Utilizava do seu poder coercitivo através da cobrança de tributos, e, selecionava os contribuintes os quais recairiam a tributação, via de regra a classe mais baixa suportava o ônus, tem-se como exemplo os camponeses, comerciantes.

A desigualdade e injustiça tributária é uma regra desde os seus primórdios como sociedade, as pessoas que concentravam riquezas e patrimônios possuíam o poder político e estatal, logo não utilizava da máquina tributária do estado para afetar o seu patrimônio, naquela época, como hoje no Brasil, tributava a produção, o serviço, mas não o patrimônio, o que inviabilizava a instituição do IGF.

No Brasil, a discussão a respeito do imposto iniciou com o Constituinte de 1988, na Assembleia Nacional Constituinte houve muita resistência quanto a nomenclatura do IGF com a finalidade de proteger as grandes fortunas, cogitaram a previsão do imposto sobre o patrimônio líquido, mas a bancada em prol do IGF conseguiu defender a necessidade desta nomenclatura, uma vez que da outra forma correria o risco da tributação afetar o patrimônio da classe média e não alcançar os grandes patrimônios.

No tocante a sua experiência no exterior o imposto não teve longevidade, os países o instituíam de maneira transitória em períodos de crise e como forma de arrecadação complementar, entretanto ficou constatado que um dos grandes problemas ao enfrentamento do IGF é o risco de elisão fiscal, logo, os países deverão utilizar-se de mecanismos legais e estruturais para evitar a ineficácia do tributo e perda de patrimônio em seu território.

Com a previsão constitucional do IGF iniciou-se ampla discussões a respeito da sua instituição. A princípio os principais projetos os quais todos os demais se encontram apenas é o PLP 202/89 e o PLP 277/08, a dificuldade para aprovação de ambos é no tocante a sua base de cálculo, não há consenso do que seria grandes fortunas e quais pessoas deveriam suportar a carga tributária.

Com o advento da Pandemia do COVID-19 inúmeros outros projetos foram propostos, desta vez com uma natureza e propósito diferenciado, a sua instituição tinha como necessidade ajustar as contas públicas, bem como dar um caráter social à arrecadação do tributo, entretanto, mais uma vez houve forte resistência do Congresso e com o fim da pandemia o tema esfriou novamente.

Ficou constatado que o IGF tem ampla concordância com os princípios tributários: a sua progressividade respeita a capacidade contributiva, o que é de suma importância para o sistema tributário justo e igualitário, bem como não tem efeito confiscatório, tendo em vista que a faixa de contribuintes suportariam tranquilamente a carga tributária em razão do seu vasto patrimônio.

Após 30 anos de sua previsão na Constituição cogita-se a inconstitucionalidade por omissão da norma em razão da não instituição do tributo. A movimentação dentro do poder judiciário já iniciou e o ministro aposentado da Suprema Corte, Marcos Aurélio, reconheceu esta inconstitucionalidade, todavia, a ADO encontra-se momentaneamente suspensa pelo pedido de vista do Ministro Gilmar Mendes, há grandes chances de o STF reconhecer a inconstitucionalidade e estabelecer prazo para o congresso instituir o IGF.

Em outro tópico verificou-se que a carga tributária atual do Brasil é incompatível com os demais países membros da OCDE, uma vez que prioriza a tributação regressiva e indireta. O país necessita de uma reforma tributária urgente se pretende combater desigualdade e divisão de riqueza, para isso poderia começar com a alteração das alíquotas e base de cálculo do Imposto de Renda, sendo este o principal imposto compatível com o princípio da capacidade contributiva e potencial utilização do Imposto Sobre Grandes Fortunas, como uma forma de providenciar a justiça tributária.

O conceito de grandes fortunas e sua natureza também foi controvérsia nesta pesquisa, a corrente majoritária defende a sua natureza tributária de imposto o qual não se deve vincular a sua receita há uma despesa pré-determinada, já o conceito deve ser debatido pelo legislativo de maneira que obedeça ao propósito do tributo em consonância com o sistema tributário.

Durante a pesquisa o grande obstáculo foi encontrar doutrinadores e livros em abundância que tratasse especificamente sobre o tema, tendo em vista que o IGF não tem regulamentação específica poucos doutrinadores debatem sobre este tema.

Em decorrência da dificuldade de encontrar doutrinadores, o presente trabalho teve como objeto apreciar diversos projetos de lei sobre as Grandes Fortunas, investigando a compatibilidade de cada projeto com a aplicação dos princípios tributários e analisando as causas da mora legislativa, e uma possível inconstitucionalidade pela inércia de sua instituição já tramita no STF.

Continuando, as discussões sobre o IGF nos projetos se resumem ao conceito de “grandes fortunas”, sua alíquota, base de cálculo e sua incidência, e até a presente publicação

deste trabalho não houve a sua instituição, mas fica evidenciado o seu alto potencial arrecadatório de parcela da sociedade que concentra patrimônio no Brasil.

Por fim, evidenciou-se que a mera instituição do IGF não seria por si só motivo para celebração da justiça tributária brasileira. O país tem uma realidade fiscal o qual concentra a tributação sobre produtos e serviços, com isso, é necessário a supressão desta modalidade regressiva de cobrança e consequente prioridade em tributação progressiva sobre a renda e patrimônio.

REFERENCIAS

AMADEI NETO, A. **Imposto sobre as Grandes Fortunas.** In A Sociedade Justa e seus inimigos, Cattani A. Oliveira M. (ogs), Porto Alegre: Tomo.2012

ÀVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição á aplicação dos princípios jurídicos.** 4.ed. São Paulo: Malheiros, 2005

BARROS, Rodrigo R.S, **Carga Tributária, Função social e Instituição do IGF.** Trabalho de Conclusão de Curso. Faculdade Farias Brito. 2012

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

BRASIL, **Projeto de Lei Complementar nº 38 de 2020**, disponível em:
<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/141181>, acesso 23 de abril de 2023.

BRASIL, **Projeto de lei complementar nº 50, de 2020**, disponível em
<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/141223>. Acesso em 23 de abril de 2023.

COSTA, Francisco José Santos da. **Imposto sobre grandes fortunas: um estudo crítico.** Jus Navigandi. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/17656/imposto-sobre-grandes-fortunas>. Acesso em 20 de jan. 2023

ELIAS, Juliana, **Imposto Sobre Grandes Fortunas já tem 37 projetos parados no Congresso**, disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/economia/imposto-sobre-grandes-fortunas-ja-tem-37-projetos-parados-no-congresso/>, acesso em 23 de abril de 2023.

IBASE, Pesquisa da FGV aponta aumento da desigualdade social após a pandemia, disponível em: <https://ibase.br/pesquisa-da-fgv-aponta-aumento-da-desigualdade-social-apos-a->

pandemia/?gclid=EAIaIQobChMIwrXXzdeQ_wIV9y3UAR10bADiEAAYAiAAEgJmcfD_BwE, acesso em 20 de maio de 2023.

IBPT. Instituto brasileiro de planejamento e tributação. Cálculo do IRBES: índice de retorno de bem estar à sociedade. AMARAL, G. L.; OLENIKE, J. E.; AMARAL, L. M. F. (Coord.) 2015.

LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2014

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. **Imposto sobre grandes fortunas no Brasil**. São Paulo: Editora MP, 2010.

NOGUEIRA, Alberto. **A reconstrução dos direitos humanos da tributação**. Rio de Janeiro: Renovar, 1997

OXFAM. Lucrando com a dor: novo relatório mostra como bilionários lucraram durante a pandemia às custas de milhões, disponível em:

https://www.oxfam.org.br/noticias/lucrando-com-a-dor-novo-relatorio-mostra-como-bilionarios-lucraram-durante-a-pandemia-as-custas-demilhoes/?gclid=EAIaIQobChMIwrXXzdeQ_wIV9y3UAR10bADiEAAYASAAEgJQ7vD_BwE, acesso em 20 de maio de 2023.

PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 13 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

RFB. Receita Federal do Brasil. **Carga tributária no Brasil 2014: análise por tributos e bases de incidências**. Brasília: Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros - CETAD, 2015.

SABBAG, E. M. Direito tributário. 8. ed. São Paulo: Premier Máxima, 2007.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário.** São Paulo: Saraiva, 2011

SIDOU, J. M. Othon. **A natureza social do tributo.** 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978

SINDIFISCO. Sindicato nacional dos auditores fiscais da Receita Federal do Brasil.

Sistema tributário e seguridade social: contribuições para o Brasil. 2. ed. Brasília, 2014