



**ESCOLA DE DIREITO DE BRASÍLIA – EDB
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANÇAS
PÚBLICAS**

MARCÍLIA DA SILVA GONÇALVES

A INSTITUIÇÃO DO IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS (IGF) NO BRASIL

**BRASÍLIA,
AGOSTO 2016**

MARCÍLIA DA SILVA GONÇALVES

A INSTITUIÇÃO DO IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS (IGF) NO BRASIL

Monografia apresentada como requisito à conclusão do curso de *Pós-Graduação Lato Sensu em Direito Tributário e Finanças Públicas*, da Escola de Direito de Brasília do Instituto Brasiliense de Direito Público – EDB/IDP.

**BRASÍLIA,
AGOSTO 2016**

*Dedico este trabalho às minhas filhas, **Júlia e Camila**, e a todas as pessoas que no período de desenvolvimento ajudaram-me com carinho, compreensão e paciência, demonstrando que a superação nos momentos difíceis vale a pena.*

AGRADECIMENTOS

A Deus, primeiramente, agradeço pela vida e por guiar o meu caminho.

A minha família, agradeço pelo apoio e carinho, ensinando-me a persistir nos meus objetivos e ajudando a alcançá-los.

A todos os meus nobres professores, agradeço por me ensinarem o prazer de aprender e de estudar;

Às novas amizades concebidas no IDP, agradeço pela ajuda, convívio e cumplicidade.

A todos, muito obrigada!

*"O mais importante na vida não é a situação em que nos encontramos, mas a direção para a qual nos movemos."
(Oliver Wendell Holmes).*

RESUMO

O presente trabalho se propõe a analisar a instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) no país, buscando-se verificar, ao final, se seria viável sua instituição no ordenamento jurídico brasileiro. No primeiro capítulo têm o surgimento do IGF no direito brasileiro, com a sua introdução na Constituição de 1988 e, num segundo momento, é elencado os principais projetos de lei complementar apresentados com vistas a regulamentar o IGF e permitir sua efetiva aplicação no Brasil. Na segunda parte do trabalho, faz-se um breve estudo comparado do instituto, observando casos em que a instituição de impostos semelhantes foi exitosa, bem como situações em que tais impostos não foram mantidos pelos governos estrangeiros, devido aos entraves surgidos. No terceiro capítulo, são analisados os pontos que vêm sendo apontados para embasar os posicionamentos favoráveis e contrários à instituição do IGF. Por fim, têm-se a conclusão a partir da contraposição dos mencionados argumentos, na qual aponta que as repercussões positivas da aplicação do IGF superam os seus efeitos negativos. Destarte, ainda que a instituição do imposto não seja tarefa fácil, acredita-se que a tentativa é válida.

Palavras-chave: Imposto sobre Grandes Fortunas, justiça social e fiscal, omissão legislativa, direito comparado, viabilidade do IGF.

ABSTRACT

This study aims to analyze the Tax Institution Large Fortunes (IGF) in Brazil, seeking to verify if it would be feasible to institution in the brazilian legal system. In the first chapter have IGF rise in Brazilian law, with its introduction in the Constitution of 1988. Then, it is the main part listed bills complementary presented with a view to regulate the IGF and allow their effective application in Brazil. In the second part, it is a brief comparative study of the institute, noting cases where the imposition of similar taxes was successful, as well as situations where such taxes were not maintained by foreign governments because of the obstacles that have arisen. In the third chapter, the points that have been appointed to support the IGF's favorable positions and are analyzed. Finally, the conclusion from the opposition of the above arguments, which points out that the positive impact of applying from IGF outweigh its negative effects. Thus, if the institution of the tax is not an easy task, it is believed that the attempt is valid.

Palavras-chave: Tax Institution Large Fortunes (Igf), Social and Fiscal Justice, Legislative Omission, Comparative Law, IGF's Viability.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	8
1 - O IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS NO DIREITO BRASILEIRO E OS PRINCIPAIS PROJETOS DE LEI COMPLEMENTAR	12
1.1 O Imposto sobre Grandes Fortunas à luz da Constituição Federal Brasileira	12
1.2 Principais Projetos de Lei Complementar.....	21
2 – AS EXPERIÊNCIAS ESTRANGEIRAS COM IMPOSTOS SEMELHANTES	29
3 – DIVERGÊNCIAS EXISTENTES QUANTO À VIABILIDADE OU NÃO DA INSTITUIÇÃO DO IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS	39
3.1 Pontos favoráveis à instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil...	39
3.2 Pontos desfavoráveis à instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil.....	42
CONCLUSÃO.....	48
REFERÊNCIAS.....	51

INTRODUÇÃO

O objeto do presente estudo é analisar se seria viável a instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) no país. O IGF é previsto no art. 153, VII, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88), competindo à União sua instituição e regulamentação, mediante lei complementar. Contudo, até a presente data, em que pese apresentados alguns projetos de lei, o imposto em apreço não foi introduzido no país.

O Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) sempre ensejou fervorosas discussões, mesmo antes de ser introduzido no direito brasileiro pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, seja por se referir a questão com potencial repercussão financeira, seja porque traz à tona a problemática da justiça fiscal.

Cada vez que o IGF entra em discussão grandes polêmicas se formam entre políticos, tributaristas e economistas: de um lado aqueles que defendem que esse seria um importante instrumento para o combate a desigualdade e do outro há quem enxergue injustiça em se “punir” quem conquistou uma carreira mais bem sucedida no plano dos negócios, além do risco do Brasil viver grande fuga de capitais, ou seja, defendem que não é um mecanismo eficaz de arrecadação.

Cada país pode adotar sua estratégia de tributação para evitar grandes concentrações de renda e riqueza. No Brasil, os instrumentos utilizados consistem em políticas públicas de incentivo ou políticas de tributação, progressivas ou não progressivas, incidentes sobre diversos fatos geradores. Num país em que é grande a desigualdade social, incessante deve ser a busca por instrumentos de diminuição das disparidades.

A previsão do IGF foi uma das inovações da Constituição de 1988, que o incluiu entre os impostos de competência da União, em seu art. 153, inciso VII, nos

termos de Lei Complementar¹. É o único dos sete tributos federais previstos na Constituição sem regulamentação até hoje. No entanto, pode sair do papel em um momento no qual o governo federal busca ampliar sua arrecadação.

Todavia, a tributação das grandes fortunas não é uma tarefa fácil, envolve aspectos operacionais bastante complexos, fazendo com que a regulamentação do instituto demande uma atenção especial do legislador infraconstitucional. Diversos projetos de lei tramitaram ou tramitam no Congresso Nacional, eles buscaram de diferentes formas, elucidar questões fundamentais para a efetiva aplicação do imposto, mas até agora, nenhum logrou êxito.

Uma das grandes dificuldades de efetivação do IGF gira em torno de como definir qualitativamente e quantitativamente o que é grande fortuna, assim como estabelecer se deverá recair apenas sobre pessoas físicas residentes ou também sobre pessoas jurídicas constituídas no Brasil e no exterior.

Em tempo de ajuste fiscal a discussão tende a ganhar forças, é uma possibilidade de novas arrecadações para a recuperação do superávit primário, ainda mais depois das alterações em direitos previdenciários e trabalhistas aplicadas no início do ano passado. O tema, portanto, é atual e possui relevância política, social, econômica e acadêmica.

Segundo Amir Khair:²

A proposta de Reforma Tributária enviada ao Congresso facilita a aprovação do IGF, pois pela primeira vez o governo federal propõe **partilhar mais da metade com os Estados e Municípios**. Assim, governadores, prefeitos e potenciais candidatos a esses postos no Congresso teriam todo interesse em aprovar esta nova fonte de recursos para seus orçamentos. (grifos no original).

Nesse contexto, assume grande importância o estudo minucioso e aprofundado do IGF, um potencial “distribuidor” de riquezas, reconhecido, inclusive,

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

² KHAIR, Amir. **Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF)**. Disponível em: <http://www.ie.ufrj.br/aparte/pdfs/akhair190308_2.pdf>. Acesso em: 27 fev. 2016, p. 1.

a nível constitucional, contemplando as possíveis repercussões de sua efetiva instituição. Para José Afonso da Silva³ “será um imposto, se criado e bem administrado, de real importância para a redistribuição de rendas”.

Serão analisados os argumentos que vêm sendo apontados para embasar os posicionamentos favoráveis e contrários à instituição do IGF, com o intuito de, ao final, verificar a viabilidade da aplicação do referido imposto no Brasil, pois a apreciação de argumentos contrapostos leva a um entendimento mais abrangente, crítico e consciente do instituto.

Para o desenvolvimento desse trabalho será abordada a pesquisa sócio-jurídica. Justifica-se tal metodologia por ser a forma mais adequada para estabelecer uma relação entre o campo do Direito e outras esferas do conhecimento para dar uma resposta razoável ao problema, o que o Direito sozinho não alcança.

Assim, a principal técnica a ser utilizada é a pesquisa bibliográfica e documental, dado o caráter teórico-argumentativo do projeto. Será formulada mediante exame do Sistema Tributário Nacional previsto na Constituição Federal de 1988, dos projetos de lei apresentados ao Congresso Nacional, bem como os pareceres dos parlamentares quanto à admissibilidade ou recusa do tributo na votação de projetos de lei já submetidos à apreciação pelo Congresso Nacional, da leitura de artigos científicos publicados na internet e nas revistas de Direito Tributário, do estudo comparado.

Nessa perspectiva, o trabalho está organizado em três capítulos. O primeiro dispõe acerca do surgimento do Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) no direito brasileiro, com a sua introdução na Constituição de 1988 e, num segundo momento, aborda os principais projetos de lei complementar apresentados com vistas a regulamentar o art. 153, VII, da CRFB/88 e permitir a efetiva aplicação do IGF no Brasil. O segundo capítulo versa sobre as experiências estrangeiras relacionadas à impostos semelhantes ao IGF, pois observar o tratamento conferido ao imposto por outros sistemas é válido também para nortear o legislador

³ SILVA, José Afonso da. **Comentário Contextual à Constituição**. 4ª ed. São Paulo: ed. Malheiros, 2007, p.664.

infraconstitucional quando da edição da lei complementar regulamentadora do IGF. Já no terceiro capítulo, serão apresentados argumentos favoráveis e contrários que têm sido levantados face ao IGF, demonstrando que há acirrada divergência sobre o tema.

1 - O IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS NO DIREITO BRASILEIRO E OS PRINCIPAIS PROJETOS DE LEI COMPLEMENTAR

1.1 O Imposto sobre Grandes Fortunas à luz da Constituição Federal Brasileira

A Constituição Federal de 1988 consagrou o estabelecimento de vários princípios tributários, dentre eles a necessidade de cada ente da federação possuir uma esfera de competência tributária que lhe garanta sua própria manutenção para o pleno exercício de suas autonomias política e administrativa.

Nas palavras de Roque Carraza⁴, a competência tributária é “a aptidão para criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas”.

Dessa feita, as competências tributárias deverão ser exercidas observando-se as normas constitucionais, principalmente no que se refere às limitações do poder de tributar, com a aplicação de princípios de imunidade, assim como com as características da privatividade, indelegabilidade, inalterabilidade, irrenunciabilidade e facultatividade no exercício.

Na elaboração da Carta Magna brasileira de 1988, percebe-se que o legislador constituinte já demonstrava preocupação com a concentração da renda no Brasil, o que ensejou a inclusão no Anteprojeto da Subcomissão de Tributos, por sugestão do Deputado Federal da Paraíba Antônio Mariz, do inciso VII, no art. 153 da Constituição Federal, que determina a instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas, nos termos de lei complementar, que será exigida somente para definir as diretrizes básicas que nortearão a criação do imposto, definindo o que é uma grande fortuna. A instituição do IGF *in abstracto*, seu lançamento, processo de arrecadação e fiscalização serão realizados por meio de lei ordinária.

⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 53.

O Imposto sobre Grandes Fortunas é de competência da União e a dependência de lei complementar o torna uma norma de eficácia limitada, dependendo de outra norma infraconstitucional, sendo assim, a definição de grande fortuna, a base de cálculo e a alíquota não foram definidas e com isso não produziu efeitos com a entrada em vigor da Constituição Federal de 1988.

Desde então, a regulamentação de tal imposto tem sido alvo não apenas de projetos de lei complementar, mas também de discussões sobre as conveniências e inconveniências da instituição do tributo no ordenamento jurídico tributário pátrio.

Salienta-se que, para a sua aplicação no ordenamento brasileiro, devem ser considerados os princípios tributários da isonomia, capacidade contributiva, da vedação do confisco, da proibição da bitributação, previstos expressamente na Constituição de 1988.

O cumprimento do princípio da igualdade será realizado adequadamente quando aqueles que têm maior capacidade contributiva estiverem pagando maiores tributos do que aqueles que têm capacidade contributiva menor.

Segundo Ana Carolina Oliveira⁵, estudos do IPEA (Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada) indicam que a estrutura tributária do país é baseada em impostos indiretos. Em função disso, os pobres tem uma carga muito alta sobre a sua renda, sendo que 32% da renda dos brasileiros mais pobres é convertida em pagamento de tributos, deste percentual, 28% vai para impostos indiretos e apenas 4% vai para os tributos diretos.

Nesse intuito, o IGF aparece como uma forma de imposição tributária que visa equilibrar a relação entre tributos pagos pelas classes mais abastadas e pelas classes menos favorecidas financeiramente. Um dos seus grandes objetivos se refere ao aspecto social, qual seja o de favorecer a distribuição de rendas e conseqüentemente, a justiça fiscal e social. Pretende-se buscar do vasto patrimônio

⁵ OLIVEIRA, Ana Carolina. Impostos pesam mais sobre pobres, afirma Ipea. **Folha de São Paulo**, Poder, 20 mai. 2011. Disponível em: <http://www1.folha.uol.com.br/fsp/poder/po2005201115.htm>. Acesso em: 27 ago. 2016.

ostentado por algumas receitas tributárias necessárias para que venha ser aplicada na distribuição de riquezas.

A instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas sobre o patrimônio estimularia a realização da equidade, tanto em seu aspecto horizontal (respeitando-se o princípio da capacidade contributiva), como em seu aspecto vertical, permitindo por meio da arrecadação uma melhor distribuição de rendas e riquezas, fazendo com que as desigualdades sociais de nosso país sejam diminuídas.

A Constituição Federal⁶ no seu artigo 3º estabelece os objetivos fundamentais do Estado brasileiro, sendo eles:

Art. 3º constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I – construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II – garantir o desenvolvimento nacional;

III – erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV – promover o bem de todos, sem preconceito de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Dessa forma, seria justo tributar de forma mais gravosa as pessoas detentoras de grandes fortunas, para que estes com seus grandes e suntuosos patrimônios viessem a financiar o Fisco na busca de uma maior e melhor distribuição de rendas e riquezas, alcançando a justiça social.

Ademais, a finalidade precípua quanto à destinação da arrecadação do imposto sobre grandes fortunas é o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, conforme estabelece o artigo 80, inciso III, dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal de 1988.

O princípio da capacidade contributiva também serve para respaldar o direito fundamental da propriedade, estando intimamente ligado à vedação do

⁶ BRASIL. **Constituição (1988). Constituição Federal da República Federativa do Brasil.** DF: Senado, 1988.

confisco, podendo, ainda, ser visto como regramento básico para a distribuição das cargas tributárias, aferindo a potencialidade econômica real dos contribuintes. É uma limitação do poder legiferante ao reprimir exações confiscatórias e impedir a oneração de rendas mínimas, possibilitando a criação de um sistema progressivo justo. Entende-se que cada pessoa deve ser solidária na medida de suas possibilidades, visto que quem tem mais renda, quem mais manifesta riqueza, tem uma possibilidade maior de contribuir com a sociedade sem comprometer sua subsistência.

No que tange ao princípio da vedação ao confisco, nas palavras de Hugo de Brito Machado⁷, “o dispositivo constitucional pode ser invocado sempre que o contribuinte entender que o tributo, no caso, lhe está confiscando os bens”, cabendo ao Poder Judiciário dizer quando um tributo é confiscatório. A regra constitucional concedeu ao Judiciário mais um instrumento de controle da veracidade fiscal do Governo, porém sua utilidade fica a depender da provocação dos interessados.

Considerando esse ponto de vista, o princípio em tela tende a ir de encontro à instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas insinuando que o aumento exacerbado da carga tributária com a aplicação do tributo sufoque extremamente o patrimônio dos contribuintes a ponto de deixá-los desapropriados de seus bens. Contudo, o efeito confiscatório se torna maior com a instituição e o aumento dos tributos incidentes sobre aqueles que detêm menor capacidade contributiva, quando a carga tributária é aplicada de maneira desmedida, de forma a sempre atingir crucialmente mais o que têm menos recursos, como no caso da extinta Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF).

De acordo com o exposto por Julio Villaverde⁸, a riqueza do Brasil está concentrada nas mãos de uma pequena parcela da população, colocando que:

Os 10 por cento mais ricos da população brasileira detêm mais de 75 por cento da riqueza do país e têm uma carga tributária

⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33. ed., revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 46.

⁸ VILLAVERDE, Júlio. No Brasil, 10% são donos de três quartos das riquezas. **Reuters Brasil, Notícias**, 15 mai. de 2008. Disponível em: <http://br.reuters.com/article/domesticNews/idBRB6036520080515_>. Acesso em: 6 de jul. de 2016.

proporcionalmente menor, o que agrava o quadro de desigualdade social, segundo estudo divulgado pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA).

No tocante ao princípio da proibição da bitributação no ordenamento jurídico brasileiro, muito se fala que a instituição do IGF irá incidir sobre a mesma base de cálculo de outros impostos já previstos. Segundo Celso Ming⁹, toda fortuna já seria precedida de uma renda que já é taxada pelo imposto de renda e depois passa por uma bateria de impostos sobre o patrimônio. Se for um imóvel urbano, incide IPTU; se for rural, ITR; se for veículo, IPVA; se forem títulos, estão novamente sujeitos ao Imposto de renda e ao IOF.

Nesse contexto, cabe trazer à baila a posição e distinção feita pelo estudioso André M. Yoshino¹⁰ ao diferenciar bitributação e *bis in idem* no Direito Tributário:

A priori, os termos em questão podem ser confundidos quanto ao significado. *Bis in idem* significa imposto repetido sobre a mesma coisa ou matéria já tributada (*bis* = repetição; *idem* = sobre o mesmo). E o significado de bitributação não estaria muito distante disso. Todavia, em matéria tributária essas diferenças entre esses termos são nítidas, facilmente visíveis e intimamente ligadas à competência relativa a tributos. Roque Antônio Carrazza descreve de modo simples que "... em matéria tributária, dá-se o *bis in idem* quando o mesmo fato jurídico é tributado duas ou mais vezes, pela mesma pessoa política. Já, bitributação é o fenômeno pelo o qual o mesmo fato jurídico vem a ser tributado por duas ou mais pessoas políticas". Com mesma competência, Ricardo Cunha Chimenti diferencia os termos afirmando que "quando entes políticos distintos (p. ex. a União e um estado-Membro) exigem de um mesmo contribuinte tributos idênticos, verifica-se a bitributação... No *bis* (repetido) *in idem* (a mesma coisa), o mesmo ente político tributa mais de uma vez o mesmo contribuinte em razão da mesma causa. Há mais de uma lei do mesmo ente político com previsão de incidência sobre um mesmo fato". Trata-se agora de fácil visualização a diferença entre *bis in idem* e bitributação. O primeiro, quando verificados dois impostos sobre o mesmo ato ou coisa, decretados pela mesma autoridade. Já o segundo, quando há concorrência de dois agentes diferentes. Os conceitos são básicos e

⁹ MING, Celso. Fortuna Garfada. **Estadão**. Economia & Negócios, 7 jul. 2010. Disponível em: <<http://economia.estadao.com.br/blogs/celso-ming/fortuna-garfada->>. Acesso em: 6 de jul. de 2016.

¹⁰ YOSHINO, André M. **Diferenciação básica entre "bitributação" e "bis in idem" no direito tributário**. Disponível em: <http://escrivodireito.blogspot.com.br/2009/02/diferenciacao-basica-entre-bitributacao.html>. Acesso em: 6 de jul. de 2016.

muito relevantes quanto à competência em direito tributário, ainda mais no referente aos conflitos.

Logo, não haveria bitributação se fosse instituído o Imposto sobre Grandes Fortunas, pois o mesmo não estaria sendo tributado por mais de um ente federativo, mas apenas pela União. Ademais, nenhum outro tributo do sistema tributário nacional possui como fato gerador a obtenção de “fortuna”. O imposto que poderia se aproximar – e é utilizado como base para esta alegação, de alguma maneira para com o IGF seria o Imposto de Renda, mas como o próprio nome já diz, o mesmo incide sobre a renda obtida pela contribuinte no exercício, e não sobre a totalidade dos bens.

Portanto, a criação do imposto sobre grandes fortunas está repleta de razões de cunho social e de caráter distributivo, mas carece de interesses e vontade política para ser instituído.

Já se passaram 28 anos da promulgação da nossa Carta Magna e apesar da força normativa da Constituição exigir o fiel cumprimento de todas as suas disposições, ainda que qualificada pelo acesso ao patrimônio de alguns, o mandamento constitucional de instituir o Imposto sobre Grandes Fortunas mediante Lei Complementar ainda não foi cumprido. Fato que pode ensejar em uma inconstitucionalidade omissiva.

Considerando esta possibilidade, houve a propositura, perante o Supremo Tribunal Federal, da Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão (ADO) nº 31¹¹, com pedido de medida cautelar, de autoria do Governador do Maranhão, Flávio Dino (PCdoB), que é ex-juiz federal e ex-deputado federal, uma vez que a falta de regulamentação do art. 153, inciso VII, da Constituição federal de 1988 simplesmente faz com que reste configurada a inércia legislativa.

¹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão nº 31**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=31&classe=ADO&origem=AP&recurso=0&tipoJulgamento=M..> Acesso em: 27 ago. 2016.

Afirma que, passados mais de 26 anos desde a vigência do texto constitucional, não houve edição de lei que institua o IGF, norma fundamental para concretizar objetivos fundamentais previstos no art. 3º, incisos I e III, da Constituição Federal de 1988. Requer que o Supremo Tribunal Federal fixe prazo para elaboração da lei e estabeleça regulamentação provisória para a matéria, mediante utilização de regras de proposições legislativas em tramitação no Congresso Nacional.

O requerente, também, discorreu na Petição Inicial¹² a suposta existência de *periculum in mora*, nos seguintes termos:

É que, por conta da omissão inconstitucional, a União está deixando de arrecadar anualmente entre R\$ 14 bilhões (quatorze bilhões de reais) e R\$ 100 bilhões (cem bilhões de reais), segundo estimativas feitas nos diversos projetos de lei que tramitam no Congresso Nacional. E a situação de crise econômica mundial, que forçou o Brasil a adotar medidas de austeridade recentemente, com cortes de gastos no custeio e redução de investimentos públicos em alguns setores, apenas reforçam o caráter urgente da concessão da medida pela jurisdição constitucional a suprir a omissão do Poder Legislativo.

O Presidente do Congresso Nacional, ao ser instado pelo Ministro Relator Teori Zavascki a se pronunciar na referida ação, suscitou ilegitimidade ativa do governador, por ausência de pertinência temática, e impossibilidade jurídica do pedido, por importar em atuação do STF como legislador positivo. Afastou a alegação de mora legislativa, com o argumento de existirem projetos de lei sobre o tema no parlamento.

Posteriormente, a Advocacia-Geral da União (AGU)¹³, em parecer enviado ao Supremo pediu que a Ação fosse rejeitada, por entender que não há omissão legislativa e coloca que a própria Inicial aponta uma lista de projetos em trâmite na Câmara dos Deputados desde 1989 até 2015, e que desde então, a questão é discutida pelos parlamentares. Portanto, a AGU defende que:

¹² Ibidem.

¹³ Ibidem.

[...] há uma intensa atividade no âmbito do Congresso Nacional acerca da instituição do imposto sobre grandes fortunas, circunstância que, aliada à complexidade da matéria, mostra-se hábil a afastar a omissão inconstitucional apontada ao requerido.

Também alega que:

[...] eventual concessão da liminar pleiteada, com a aplicação imediata de regras jurídicas que viabilizem a cobrança do tributo pode gerar situação de grave insegurança jurídica, bem como de ofensa ao princípio da legalidade, uma vez que autorizaria o Poder Público a exigir tributo independentemente de lei.

Perante o exposto, entende-se que o Supremo Tribunal Federal não pode fixar prazo para o Congresso Nacional editar uma lei sobre o assunto, tendo em vista que seria uma afronta a independência dos poderes, além de causar problemas, diante da complexidade da matéria. Sobre esse assunto, Gilmar Ferreira Mendes e Paulo Gustavo Gonet Branco¹⁴ observam:

[...] a concretização da ordem fundamental estabelecida na Constituição de 1988 carece, nas linhas essenciais, de lei. Compete às instâncias políticas e, precipuamente, ao legislador, a tarefa de construção do Estado constitucional. Como a Constituição não basta em si mesma, têm os órgãos legislativos o poder e o dever de emprestar conformação à realidade social.

Nessa mesma linha, segue o Procurador-Geral da República, Rodrigo Janot Monteiro de Barros, em sua manifestação na Ação direta de inconstitucionalidade por omissão 31/DF sob nº 22.995/2016-AsJConst/SAJ/PGR¹⁵, de 22/2/2016, a seguir:

1. Governador de estado não possui legitimidade para propor controle concentrado de omissão legislativa referente a imposto de

¹⁴ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 1.293.

¹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão nº 31**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=31&classe=ADO&origem=AP&recurso=0&tipoJulgamento=M..> Acesso em: 27 ago. 2016.

titularidade da União, não sujeito a repartição de receita tributária. Ausência de pertinência temática.

2. Por não veicular o art. 153 da Constituição da República norma de natureza impositiva, mas mera faculdade da União para criar determinados tributos, não é possível determinar ao Congresso Nacional que legisle para instituir o imposto sobre grandes fortunas.

3. Não cabe, em ação direta de inconstitucionalidade por omissão, determinar instituição provisória de imposto, sob pena de afronta à divisão funcional do poder e à legalidade tributária.

4. Parecer pelo não conhecimento da ação; no mérito, pelo indeferimento da cautelar e, em definitivo, pela improcedência do pedido.

O caput do art. 153 da Constituição da República fixa a competência tributária da União, ou seja, atribui-lhe o poder de, por meio de lei, instituir exações. Essa prerrogativa conferida ao ente central da federação é facultativa; cabe-lhe verificar oportunidade e conveniência de instituir os tributos arrolados na Constituição da República.

Sobre o tema, Roque Antonio Carrazza¹⁶ pondera:

[...] a competência tributária é a habilitação ou, se preferirmos, a faculdade potencial que a Constituição confere a determinadas pessoas (as pessoas jurídicas de direito público interno) para que, por meio de lei, tributem. Obviamente, quem pode tributar (criar unilateralmente o tributo, com base em normas constitucionais), pode, igualmente, aumentar a carga tributária (agravando a alíquota ou a base de cálculo do tributo, ou ambas), diminuí-la (adotando o procedimento inverso) ou, até suprimi-la, através da não-tributação pura e simples ou do emprego do mecanismo jurídico das isenções. Pode, ainda, perdoar débitos tributários já nascidos ou parcelá-los, anistiando, se entender que é o caso, as eventuais infrações tributárias cometidas. O que queremos significar é que quem pode tributar pode, do mesmo modo, aumentar o tributo, minorá-lo, parcelar seu pagamento, isentá-lo, no todo ou em parte, remi-lo, anistiar as infrações fiscais ou, até, não tributar, observadas sempre, é claro, as diretrizes constitucionais. Tudo vai depender de uma decisão política, a ser tomada pela própria entidade tributante. Temos, pois, que o titular da competência tributária não pode nem substancialmente modificá-la, nem aliená-la, nem renunciá-la. Admite-se, todavia, que a deixe de exercitar, que exercite apenas em parte ou que, após exercitá-la, venha a perdoar o débito tributário

¹⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 515.

nascido ou a permitir que ele seja saldado em prestações sucessivas. Tudo com base em lei.

Assim, a instituição do imposto depende da conveniência fiscal e extrafiscal do Executivo e do Legislativo avaliar, visto que, jurídica e politicamente, não há dever, mas potencialidade, de a União o criar e cobrar. Porém, observa-se que o IGF nunca foi instituído no Brasil por ausência de consenso político sobre sua conveniência.

1.2 Principais Projetos de Lei Complementar

No ano seguinte a promulgação da atual constituição, alguns projetos de lei complementar referente à instituição do Imposto Sobre Grandes Fortunas foram apresentados no Congresso Nacional. O primeiro deles foi de autoria do então Deputado Joarez Marques Batista, sob o nº 108/1989. Também houve uma proposta apresentada pelo Deputado Antônio Mariz, verdadeiro idealizador do IGF no Brasil, ainda no ano de 1989, perante a Câmara dos Deputados (PLP nº 208, de 11/12/1989), cujo Projeto de Lei Complementar foi apensado a um daqueles outros projetos apresentados.

Como informado acima, desde a inclusão do IGF na Constituição Federal vários projetos foram apresentados na Câmara dos Deputados e no Senado Federal. Existe certa similaridade entre eles, principalmente nos apresentados em períodos próximos. De toda forma, a fonte de inspiração é o substitutivo ao projeto do então Senador Fernando Henrique Cardoso, aprovado no Senado federal ao final de 1989.

Para fins de registros, dentre tantos projetos de lei apresentados ao Congresso Nacional relacionados ao Imposto sobre Grandes Fortunas, cita-se: PLP

nº 108 de 6/6/1989¹⁷; PLS nº 162 de 23/6/1989¹⁸, Substitutivo nº 1 de 20/9/1989 ao PLS nº 162/1989¹⁹; PLP nº 208 de 11/12/1989²⁰; PLP nº 202 de 12/12/1989²¹; PLP nº 218 de 22/3/1990²²; PLP nº 268 de 11/12/1990²³; PL nº 2.097 de 29/10/1991²⁴; PLP nº 70 de 19/11/1991²⁵; PLP nº 77 de 28/11/1991²⁶; PLP nº 193 de 30/6/1994²⁷; PLS nº 50 de 4/3/2008²⁸; PLS nº 100 de 26/3/2008²⁹; PLP nº 277 de 23/6/2008³⁰; PLS nº 128 de 9/4/2008³¹; Substitutivo nº 1 de 6/5/2009 ao PLP nº 277/2008³²; PLP nº 26 de 11/3/2011³³; PLP nº 62 de 1/6/2011³⁴; PLS nº 534 de 31/8/2011³⁵; PLP nº

¹⁷ Projeto de Lei Complementar de autoria do Deputado Juarez Marques Batista, Ementa: Institui o Imposto sobre Grandes Fortunas, de que trata o inciso VII, do artigo 153 da Constituição Federal e dá outras providências.

¹⁸ Projeto de Lei Complementar de autoria do Senador Fernando Henrique Cardoso, Ementa: Dispõe sobre a tributação de grandes fortunas, nos termos do artigo 153, inciso VII, da CF/88.

¹⁹ Substitutivo de autoria do Senador Gomes Carvalho ao PLS nº 162/1989, Ementa: Substitutivo ao Projeto de Lei do Senado nº 162 de 1989 – Complementar.

²⁰ Projeto de Lei Complementar de autoria do Deputado Antônio Mariz, Ementa: Regulamenta o artigo 153, inciso VII, da CF/88, que dispõe sobre o Imposto sobre Grandes Fortunas.

²¹ Projeto de Lei Complementar redistribuído pelo Senado, de autoria do Senador Fernando Henrique Cardoso, Ementa: Dispõe sobre a tributação de grandes fortunas, nos termos do artigo 153, inciso VII, da CF/88.

²² Projeto de Lei Complementar de autoria do Poder Executivo (Presidente da República: Fernando Collor de Melo), Ementa: Institui o Imposto sobre Grandes Fortunas e dá outras providências.

²³ Projeto de Lei Complementar de autoria do Deputado Ivo Cersosino, Ementa: dispõe sobre instituição de Imposto sobre Grandes Fortunas e determina outras providências.

²⁴ Projeto de Lei Complementar de autoria do Deputado Wilson Campos, Ementa: conceitua, para efeito tributário, as grandes fortunas, regulamentando o artigo 153, inciso VII, da CF/88.

²⁵ Projeto de Lei Complementar de autoria do Deputado Mavíael Cavalcanti, Ementa: define grande fortuna e estabelece critérios para sua tributação, regulando o artigo 153, inciso VII, da Constituição Federal.

²⁶ Projeto de Lei Complementar de autoria do Deputado Wilson Campos, Ementa: conceitua, para efeito tributário, as grandes fortunas, regulamentando o artigo 153, inciso VII, da CF/88.

²⁷ Projeto de Lei Complementar de autoria do Deputado Ernesto Gradella, Ementa: institui o Imposto sobre Grandes Fortunas de que trata o inciso VII, do artigo 153 da CF/88 e dá outras providências.

²⁸ Projeto de Lei Complementar de autoria da Senadora Serys Slhessarenko, Ementa: regulamenta o disposto no artigo 153, VII, da CF/88 para instituir o Imposto sobre Grandes Fortunas e dá outras providências.

²⁹ Projeto de Lei Complementar de autoria do Deputado José Nery, Ementa: regulamenta o inciso VII do artigo 153 da CF/88 (Imposto sobre Grandes Fortunas).

³⁰ Projeto de Lei Complementar de autoria da Deputada Luciana Genro, Ementa: regulamenta o inciso VII do artigo 153 da CF/88 (Imposto sobre Grandes Fortunas).

³¹ Projeto de Lei Complementar de autoria do Deputado Paulo Paim, Ementa: institui o Imposto sobre Grandes Fortunas de que trata o inciso VII, do artigo 153 da CF/88 e dá outras providências.

³² Substitutivo de autoria do Deputado João Dado ao PLP nº 277/2008, Ementa: regulamenta o inciso VII do artigo 153 da CF/88 (Imposto sobre Grandes Fortunas).

³³ Projeto de Lei Complementar do Deputado Amauri Teixeira, Ementa: institui Imposto sobre Grandes Fortunas – IGF, regulamentando o inciso VII do art. 153 da Constituição Federal.

³⁴ Projeto de Lei Complementar de autoria do Deputado Cláudio Puty, Ementa: dispõe sobre a tributação sobre grandes fortunas, nos termos do art. 153, inciso VII, da Constituição Federal.

³⁵ Projeto de Lei Complementar de autoria do Senador Antônio Carlos Valadares, Ementa: regulamenta o inciso VII do art. 153 da Constituição Federal, para dispor sobre a tributação de grandes fortunas.

130 de 7/2/2012³⁶; PLP nº 2/2015 de 2/2/2015³⁷ e PLP nº 6/2015 de 4/2/2015³⁸; PLP nº 10/2015 de 5/2/2015³⁹ e PLP nº 11/2015 de 10/2/2015⁴⁰.

Geralmente, os textos dos projetos de lei que regulamentam o Imposto sobre Grandes Fortunas são compostos por dispositivos referentes à i) contribuintes; ii) fato gerador; iii) alíquotas; iv) deduções e isenções; v) avaliação de bens e direitos; vi) sanções, e; vii) aplicação dos recursos do imposto.

Em junho de 2010, foi aprovado na Comissão de Constituição e Justiça, à unanimidade, o Projeto de Lei Complementar (PLP) nº 277/2008, de autoria da deputada federal Luciana Genro, que regulamenta o IGF, reacendendo o debate sobre um tema que há alguns anos jazia adormecido no Congresso. Até então, o último projeto a ganhar maior repercussão havia sido o PLP nº 202/1989, apresentado por Fernando Henrique Cardoso, à época senador pelo Estado de São Paulo. O fato é que a proposta de Fernando Henrique, e outras semelhantes a ela apenas, estão prontas para serem votadas pelo Plenário desde 2000, mas nunca chegaram a entrar em pauta.

Com base no Projeto de Lei Complementar 277/2008, na ordem constitucional, primordialmente, e nos demais parâmetros estabelecidos pela Lei 5.172/66-CTN, pode-se então construir a regra matriz de incidência do imposto sobre grandes fortunas no Brasil, a saber:

Hipótese: i) critério material: Ser titular de fortuna em valor superior a R\$ 2.000.000, expresso em moeda de poder aquisitivo; ii) critério espacial: Imposto de competência da União incidente sobre todo o território federal para aqueles com domicílio no Brasil, ou sobre o patrimônio ou espólio no país.; iii) critério temporal: o

³⁶ Projeto de Lei Complementar de autoria do Deputado Paulo Teixeira, Ementa: institui o Imposto sobre Grandes Fortunas, previsto no art. 153, VII, da Constituição Federal.

³⁷ Projeto de Lei Complementar de autoria do Deputado Sarney Filho, Ementa: Regulamenta o inciso VII do artigo 153 da Constituição Federal, para instituir o Imposto Sobre Grandes Fortunas - ISGF, e dá outras providências.

³⁸ Projeto de Lei Complementar de autoria do Deputado Hissa Abrahão, Ementa: Dispõe sobre instituição de imposto sobre grandes fortunas (IGF) e determina outras providências.

³⁹ Projeto de Lei Complementar de autoria da Deputada Jandira Feghali, Ementa: Cria a Contribuição Social sobre Grandes Fortunas (CSGF), e dá outras providências.

⁴⁰ Projeto de Lei Complementar de autoria do Deputado Valmir Assunção, Ementa: Institui Imposto sobre Grandes Fortunas - IGF, regulamentando o Inciso VII do Art. 153 da Constituição Federal.

imposto é computado de forma anual, conforme as regras de lançamento para tributação no Brasil. A data prevista no projeto de lei será o primeiro dia do ano civil, quando a partir de então, já tendo considerado a existência do fato jurídico econômico passível de tributação, procede-se o lançamento para posterior exação.

Consequência: i) critério pessoal: a) sujeito ativo - União Federal; b) sujeito passivo - pessoas físicas, domiciliadas no país, o espólio e a pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior em relação ao patrimônio que tenha no país.; ii) critério quantitativo: a) base de cálculo - valor do conjunto dos bens que compõe a fortuna diminuído das obrigações pecuniárias do contribuinte exceto as contraídas para a aquisição dos bens excluídos; b) alíquota - progressiva e variável em razão do valor patrimonial.

Em seu art. 3º, o PLP nos dá o conceito de fortuna, a qual é considerada o conjunto de todos os bens e direitos, situados dentro ou fora do país, que integram o patrimônio do contribuinte, havendo, porém, alguns itens a serem excluídos deste montante. São eles: a) instrumentos utilizados pelo contribuinte em atividades de que decorram rendimentos do trabalho, até o valor de R\$ 300.000,00 (trezentos mil reais); b) os objetos de antiguidade, arte ou coleção, nas condições e percentagens fixadas em lei; e c) outros bens cuja posse ou utilização seja considerada pela lei de alta relevância social, econômica ou ecológica.

Em que pese a apresentação de diversos projetos de lei complementar na Câmara e no Senado para a regulamentação do IGF, apenas dois foram apreciados e rejeitados (PLP nº 162/1989 – autoria Senador Fernando Henrique Cardoso e o PLP nº 128/2008 – autoria do Senador Paulo Paim), ambos tendo como principais argumentos para rejeição: i. baixa arrecadação; ii. alto custo administrativo; iii. sua extinção em diversos países europeus.

Assumiram maior relevância o PLP nº 202/1989 (apensos PLP nº 208/1989, PLP nº 218/1990 e PLP nº 268/1990) e o PLP nº 277/2008 (apensos PLP nº 26/2011, PLP 48/2011, PLP nº 62/201, PLP nº 130/2012, PLP nº 2/2015, PLP nº 6/2015, PLP nº 10/2015 e PLP nº 11/2015), seja por terem suscitado maiores debates políticos, seja porque despertaram o interesse da população e, conseqüentemente, a atenção da mídia para a questão.

Sobre o último projeto protocolado em 2015, verifica-se a intenção de regulamentar o Imposto sobre Grandes Fortunas com fato gerador em 1º de janeiro de cada ano de fortuna superior a cinco milhões. Contribuinte neste caso, abrange pessoas físicas domiciliadas no país, espólio e pessoa jurídica e pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no exterior em relação ao patrimônio que tenha no país. As justificativas para a proposta do PLP 11/2015 de 10/02/2015⁴¹ são as seguintes:

[...] deve atrair mais o capital ao permitir a desoneração do fluxo econômico, gerando maior consumo, produção e lucros. Não teria nenhum conflito com os impostos existentes, pois sua base tributária é o valor total dos bens. Quanto às dificuldades de avaliação dos títulos mobiliários, o registro eletrônico das transações e as posições fornecidas pelos bancos podem resolver o problema. O seu potencial tributário como será visto à frente supera o do CPMF. O IGF poderia ser cobrado de forma progressiva, arbitrando-se um nível mínimo de isenção, incidindo através de alíquota reduzida sobre o valor do patrimônio declarado no imposto de renda. Pedimos apoio a este projeto por acreditar que a regulamentação do IGF irá diminuir a forte regressividade do sistema tributário, descentralizar mais recursos para Estados e Municípios, desonerar a folha de pagamento das empresas, contribuindo para reduzir a informalidade e com isso gerar empregos e desenvolvimento.

Além dos Projetos de Lei Complementar, também existem algumas Propostas de Emendas à Constituição Federal que versam sobre o Imposto sobre Grandes Fortunas, das quais duas merecem destaque pela sua polarização. A PEC nº 45/2007⁴², que tramita na Câmara dos Deputados, propõe, entre outras alterações, a revogação do dispositivo que cria o IGF, argumentando que sua exigência incentivaria a fuga de capitais, não apenas estrangeiros, mas também nacionais, considerando, ainda, que a experiência internacional com esse imposto já teria demonstrado que sua receita é extremamente baixa, não compensando os problemas que acarretaria. Noutro sentido, há a PEC 101/2011⁴³, que não inova

⁴¹ BRASIL. Câmara dos Deputados. Atividade Legislativa, Projetos de Lei e Outras Proposições. **Projeto de Lei Complementar nº 11/2015**. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=946422> >. Acesso em: 27 ago. 2016.

⁴² Idem. **Proposta de Emenda à Constituição nº 45/2007**. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=348719>. Acesso em: 27 ago. 2016.

⁴³ BRASIL. Senado Federal. Atividade Legislativa, Projetos e Matérias. **Proposta de Emenda à Constituição nº 101, de 2011**. Disponível em: <http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/102907>. Acesso em: 27 ago. 2016.

acerca da regulamentação, mas propõe a destinação dos recursos arrecadados pelo tributo em questão para financiar o Plano Nacional de Educação. Registra-se que tal tipo de iniciativa também surge nos projetos de lei que visam regulamentar o imposto.

O art. 167, inciso IV, da Constituição Federal veda a vinculação de receita de imposto a órgão, fundo ou despesa, mas faz ressalva como a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde e educação, com fulcro nos artigos 192, § 2º, e 212, da CF/88. Contudo, há dois potenciais problemas, o primeiro é que esses artigos dizem respeito à vinculação de percentual do total da receita com impostos e não à vinculação da receita de algum imposto especificamente. A segunda questão a ser levantada é que o inciso III do artigo 80 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias destina os recursos do IGF para o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza.

Apesar de diferentes posições, tanto dos legisladores quanto dos doutrinadores, resta claro que o imposto é destinado somente a uma classe econômica elevada, tendo em vista que para ser contribuinte é necessário possuir uma alta quantidade de “riqueza”.

Os projetos de lei já apresentados diferem em alguns pontos, como por exemplo, o que se entende por “grandes fortunas”, todavia o princípio da capacidade contributiva é claramente respeitado quase na totalidade deles, logo, o contribuinte com maior riqueza contribui mais.

Para a maioria dos doutrinadores, a criação do imposto tem por finalidade a Justiça Social, sendo, por esse motivo, chamado por muitos de “Imposto Robin Hood”, na medida em que o que se arrecada dos contribuintes com grandes fortunas deverá ser utilizado em prol dos menos favorecidos, oferecendo-lhes melhores condições de vida. Frisando que, a distribuição deve ser feita corretamente para assegurar os direitos fundamentais, em especial, a igualdade.

A imposição do imposto seria a aplicação prática da teoria da justiça distributiva, buscando o bem-estar da sociedade, angariando fundos para o investimento nas áreas básicas sem adentrar ao problema de minar o acúmulo de bens obtidos pelos vários motivos por uma seleta gama de contribuintes. Neste ponto, entra-se em conflito com outra teoria, a do utilitarismo, que, apenas para explanação, seria recompensar os merecedores delas de maneira individual. Ou seja, os afortunados são por possuírem qualidades para isso, batalharam e chegaram onde estão, ou acabaram nascendo em uma família abastada.

Os argumentos utilizados por Antônio Mariz, em sua sugestão apresentada quando da elaboração da Constituição Federal de 1988, foram transcritos pelo Deputado Regis de Oliveira em seu Parecer ao Projeto de Lei Complementar nº 277/2008, na Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania⁴⁴, nos seguintes termos, *in verbis*:

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

Salienta-se que o constituinte não especificou o exato montante a partir do qual será considerada grande fortuna. Porém, trata-se de técnica legislativa, pois como o IGF depende de lei complementar para a sua instituição, e não se sabia se ou quando o instituto viria a ser regulamentado, o contexto em que se aferiria o que constituiria uma grande fortuna não mais perduraria no momento da efetiva incidência do imposto. Portanto, conferiu o constituinte ao legislador infraconstitucional a tarefa árdua de precisar, de acordo com o quadro socioeconômico atual do país, o que poderia ser tido como grande fortuna.

⁴⁴ BRASIL. Câmara dos Deputados. Atividade Legislativa, Projetos de Lei e Outras Proposições. **Projeto de Lei Complementar nº 277/2008**. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=388149>. Acesso em: 28 fev. 2016, p.2.

Nota-se que no Brasil desde o período colonial foi dada uma maior importância e prestigiou-se mais os impostos indiretos, que incidiam basicamente sobre o consumo, enquanto que os impostos diretos eram deixados de lado por exigirem uma eficiência maior por parte do fisco, eficiência essa que não existia no período colonial e nem sequer no período atual. Fato corroborado pela Deputada Luciana Genro em sua justificativa a proposição do Projeto de Lei Complementar nº 277/2008⁴⁵, na qual ressalta que “para que o IGF seja implementado corretamente, deveria haver melhorias na fiscalização tributária”.

Entretanto, por mais diversos que tenham sido os projetos de lei apresentados perante o Poder legislativo, até hoje o Imposto sobre Grandes Fortunas não foi regulamentado no Sistema Tributário Brasileiro.

⁴⁵ BRASIL. Câmara dos Deputados. Atividade Legislativa, Projetos de Lei e Outras Proposições. **Projeto de Lei Complementar nº 277/2008**. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=388149>. Acesso em: 28 fev. 2016, p.3.

2 – AS EXPERIÊNCIAS ESTRANGEIRAS COM IMPOSTOS SEMELHANTES

Ao analisar o surgimento do Imposto sobre Grandes Fortunas verifica-se que a tributação na história da humanidade em seus mais diversos momentos considera necessariamente uma relação de contextos sociais, culturais, políticos e econômicos observados em cada um desses períodos e que no final de todo esse processo contextualizado de construção da filosofia tributária restou configurada uma cultura de naturalização de exclusões, discriminações, desigualdades, intolerâncias e injustiça.

Constata-se que a acumulação de riquezas e a construção de grandes fortunas sempre existiram na história da humanidade, principalmente após grandes guerras da Idade Antiga quando os vencedores se apropriavam de toda a riqueza dos vencidos. Os poderosos que tinham influência junto ao Estado e também aqueles que já tinham grandes riquezas não estavam obrigados a pagar tributos, situação essa que de forma semelhante é visualizada até os dias de hoje.

No Brasil também foram acumuladas grandes riquezas que permitiram o aparecimento de grandes fortunas que de certo modo também não foram tributadas especificamente, uma vez que os detentores das grandes riquezas se confundem com os detentores do poder vigente.

Pode-se afirmar que, em termos de oneração de fortunas, o Brasil é bastante inexperiente. Afinal, o IGF era desconhecido para a legislação pátria até a promulgação da CRFB/88. Foi o movimento pré-constituente que ensejou a realização de estudos preliminares sobre o tema, e, somente então, doutrinadores e aplicadores do direito passaram a refletir sobre a possibilidade de se criar no país um imposto sobre as grandes fortunas. Neste contexto, é de extrema valia socorrer-se do Direito Comparado.

A experiência internacional tem sido utilizada para argumentar contrariamente ao Imposto sobre Grandes Fortunas. No entanto, alguns países são lembrados como exitosos.

Sérgio Ricardo Ferreira Mota⁴⁶ reforça a ideia de que todos os tributos anteriormente inseridos em ordenamentos jurídicos estrangeiros apenas se assemelham ao imposto sobre grandes fortunas, na perspectiva como foi proposto no Brasil, ao dizer que o único, que realmente possibilitou a imposição tributária específica sobre grandes fortunas foi o tributo francês chamado “Impôt sur les Grandes Fortunes” em 1981.

Dessa forma, constata-se que na história da humanidade a acumulação de riquezas tem estado sempre presente, desde os primórdios da civilização, o que levou ao efeito da concentração de riquezas ter permitido a construção de grandes fortunas. Muitas prestações exigidas na história da humanidade, porém, em muitos momentos e lugares, não são atualmente reconhecidas como submetidas a um regime jurídico tributário na qual se exige estejam inseridas no atual regime da economia capitalista e balizadas pelos direitos humanos perseguidos pela sociedade contemporânea. Conclui-se, portanto, que não houve em qualquer ordenamento positivo qualquer imposição tributária específica sobre grandes fortunas até a instituição do tributo francês denominado “Impôt sur les Grandes Fortunes” no ano de 1981.

Assim, para o autor as diversas prestações exigidas na história da humanidade, como os impostos sobre o patrimônio global, os impostos sobre os bens suntuários ou os impostos fundiários eram impostos sobre o patrimônio, sobre a fortuna, e não sobre a grande fortuna como pensado no regime jurídico do direito tributário contemporâneo. Explica que, dentre os impostos sobre a fortuna instituídos em diversos países, o único criado para incidir especificamente sobre grandes fortunas foi o tributo francês.

Dessa forma, todos os demais impostos sobre a fortuna estabelecidos nos mais variados países não utilizam como base da tributação as grandes fortunas, mas apenas a mera fortuna, de forma que não devem ser confundidos com a figura tributária brasileira, apenas se assemelham.

Tudo indica que foi precisamente o modelo francês que inspirou o legislador constituinte brasileiro, embora, inicialmente, tenha se cogitado a

⁴⁶ MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. **Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil**. 1ª ed. São Paulo: Editora MP, 2010, p. 46.

implementação de um imposto baseado no *Impuesto sobre el Patrimonio* espanhol, instituído pela Lei nº 50/1977, o qual recaía sobre os bens suntuosos, sendo, portanto, um imposto sobre a ostentação. Por se tratar de um modelo de tributação analítica, em que o imposto somente incide sobre determinadas espécies de bens e direitos, a estrutura conferida ao imposto na Espanha não foi reproduzida no Brasil, que preferiu instituir um modelo sintético, de modo que o tributo incidisse sobre o patrimônio global, nos moldes da experiência francesa.

Nos dizeres de Hamilton Dias de Souza⁴⁷:

A origem desse imposto de grandes fortunas é obscura, porque o que se cogitou detidamente era introduzir entre nós alguma coisa semelhante ao que havia na Espanha, de um imposto sobre determinados bens suntuários. O nome desse imposto na Espanha é imposto sobre o luxo. É fundamentalmente um imposto sobre a ostentação, sobre determinados e particulares bens. Quando se estuda imposto sobre o patrimônio, esse imposto pode ser sobre o patrimônio global ou pode ser sobre parcela desse mesmo patrimônio, ou sobre alguns bens. A ideia no início era introduzir na competência da União um imposto sobre a propriedade de bens suntuários, inspirado esse imposto no imposto sobre o luxo. No Projeto Afonso Arinos esse imposto aparece, num projeto que inicialmente havia sido feito na Comissão do Instituto dos Advogados de São Paulo e da Associação Brasileira de Direito Financeiro também, lá ele foi sugerido, e depois ele foi transformado em imposto sobre grandes fortunas [...].

Serão abordados, a seguir, os principais exemplos do contato que outros países tiveram com impostos sobre a fortuna, com base no estudo de Sérgio Ricardo Ferreira Mota⁴⁸ e na Nota Técnica do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA⁴⁹.

⁴⁷ SOUZA, Hamilton Dias de. Os Tributos Federais. In: CRETELLA JÚNIOR, José. et al. **A Constituição Brasileira 1988: Interpretações**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1988. p. 320.

⁴⁸ MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. **Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil**. 1ª ed. São Paulo: Editora MP, 2010, p. 71 et seq.

⁴⁹ CARVALHO JR., Pedro Humberto Bruno de. **As discussões sobre a regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas: a situação no Brasil e a experiência internacional**. Nota Técnica do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA. Rio de Janeiro: 2011. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/agencia/imagens/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicaadinte7.pdf>. Acesso em: 11 fev.2016.

Na Alemanha, os prussianos criaram um imposto complementar sobre a renda denominado *Ergänzungsteuer* no ano de 1893 e, depois, a República de Weimar instituiu um imposto sobre a fortunas denominado *Vermögensteuer* no ano de 1992. Por decorrência de o Tribunal Constitucional alemão ter declarado no ano de 1995 a inconstitucionalidade do imposto, foi suprimido no ano de 1997. Entretanto, foi reinstituído no ano de 2007 de forma indireta, por intermédio de um aumento de 3% na alíquota do imposto sobre a renda, totalizando o percentual de 45% em relação aos indivíduos que auferem mais de duzentos e cinquenta mil euros por ano e aos casais que ganham mais de quinhentos mil euros ao ano. O governo alemão decidiu não estender tal medida às empresas familiares – que geralmente são tributadas com base na sistemática do imposto sobre a renda –, a fim de resguardar essas pequenas empresas da incidência de impostos adicionais, já que sua existência é fundamental para a recuperação da economia alemã, fragilizada em razão da crise mundial. Ademais, profissionais liberais, como médicos e advogados, também não sofreram o referido aumento.

Em relação à França, cita que foram iniciados debates sobre a instituição de um tributo anual sobre a fortuna durante a Revolução Francesa, com base provavelmente pelas experiências da Grécia Antiga e da República Florentina do século XV, que tinham tentado estabelecer um imposto progressivo sobre o patrimônio. Em 1914 foi apresentado um projeto estabelecendo a criação de um tributo denominado *Taxe Annuelle sur la Fortune*.

Já em 1945, após Segunda Guerra Mundial, a França criou um imposto extraordinário no país chamado de *Impôt de Solidarité Nationale*. Posteriormente, em 1978, foi elaborado um estudo dos problemas decorrentes da eventual instituição de um imposto sobre as grandes fortunas e no ano de 1981 foi criado o *Impôt de Solidarité sur la Fortune*.

Na década de 60, surgiram na Grã-Bretanha, as discussões políticas acerca da instituição de um imposto sobre grandes fortunas, sendo nomeada uma Comissão em 1974, que constatou por intermédio de pesquisa que o referido tributo viria a substituir o imposto sobre o patrimônio já existente, e, por conseguinte não foim implementado na legislação britânica.

Na Suíça o imposto foi instituído no século XII e um imposto extraordinário sobre o patrimônio foi criado nos anos de 1940 e 1945. Apesar de o percentual do imposto sobre a fortuna ser fixado pelo governo de cada cantão, a regulamentação geral do instituto é comum, de modo que os residentes pagam o tributo sobre o valor de todos os bens localizados no país, enquanto os não residentes têm taxados seus rendimentos derivados de empreendimentos e imóveis situados na Suíça.

A Noruega, a seu turno, onera com o imposto sobre a fortuna a propriedade imobiliária, nos níveis nacional e municipal, sendo calculado com base no valor de mercado estimado do imóvel.

Em 1939, foi criado na Itália um imposto ordinário sobre o patrimônio e retirado do sistema jurídico em 1947, por dificuldades no aparelhamento de sua administração.

Na Espanha somente no ano de 1977 foi instituído o imposto denominado *Impuesto Extraordinário sobre el Patrimonio de las Personas Física*, apesar de ter sido apresentado um projeto de lei para estabelecer um imposto municipal sobre o patrimônio ainda no ano de 1906 e, posteriormente, apresentado um projeto no ano de 1915 para estabelecer uma *Contribucion General sobre El Patrimonio*. Em 25 de dezembro de 2008, foi publicada a Lei nº 04/2008, que suprimiu o *Impuesto sobre el Patrimonio*, com efeitos desde 01 de janeiro de 2008. Atualmente, o governo espanhol estuda a aprovação de um novo imposto extraordinário incidente sobre os patrimônios superiores a um milhão de euros. Não se trata, porém, de uma tentativa de ressuscitar o imposto extinto em 2008, mas sim de criar outra figura, mais semelhante ao imposto sobre grandes fortunas francês.

No Canadá existe um imposto sobre parcelas específicas do patrimônio (*Property Tax*), de alcance muito amplo, e um imposto sobre herança (*Inheritance Tax*). O imposto sobre grandes fortunas foi objeto de estudo no ano de 1966 pela “Comissão Carter”, no entanto, rejeitou a ideia após amplo debate.

Na Ásia, o Japão chegou a instituir o imposto em 1950, mas aboliu em 1953, por dificuldades em se conhecer o total dos bens e avaliar corretamente este

patrimônio tributável, tendo apresentado arrecadação insignificante e falhas como instrumento de combate à evasão do imposto de renda. Enquanto a Índia tem o tributo desde a mesma década, mas apenas sobre bens improdutivos como joias e imóveis vazios.

Na Irlanda o imposto foi instituído no ano de 1974, após estudos, e foi revogado em 1978. A Islândia e Finlândia aboliram o imposto em 2006.

Nos Estados Unidos da América, considerando especialmente a origem da riqueza, reconheceu-se o problema da avaliação e abandonou a ideia. Optando pela ênfase na tributação sobre imóveis e heranças. Recentemente, por iniciativa do Presidente Barack Obama, tentou-se a aprovação da chamada Lei Buffett, que estabelecia incidência mínima de 30% sobre a renda dos contribuintes que auferiam mais de um milhão de dólares por ano. O objetivo seria evitar que os muito ricos pagassem menos impostos do que o restante da população como proporção da renda, se aproveitando de falhas na legislação tributária. Contudo, os senadores republicanos rejeitaram a medida em abril de 2012.

Segundo Carvalho Jr. em Nota Técnica do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) sobre a experiência internacional na regulamentação do Imposto sobre Riqueza.⁵⁰

Todos os países da Europa Ocidental, com exceção do Reino Unido, Portugal e Bélgica, adotam ou já adotaram um Imposto sobre a Riqueza, porém com diferenças significativas entre eles na forma de aplicá-lo. Além disso, alguns países da América do Sul, como Argentina (desde 1972), Colômbia (desde 1935) e Uruguai (desde 1991), possuem longa tradição nesse tipo de tributação. A partir da década de 1990, houve um movimento de extinção do imposto em alguns países da Europa, o que tem sido um forte argumento contra sua implementação no Brasil. Por outro lado, em alguns países onde o imposto sobreviveu, notadamente França, Argentina e Uruguai, ele apresenta crescimento da arrecadação e do número de contribuintes.

⁵⁰ CARVALHO JR., Pedro Humberto Bruno de. **As discussões sobre a regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas: a situação no Brasil e a experiência internacional.** Nota Técnica do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA. Rio de Janeiro: 2011. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/agencia/imagens/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicadinte7.pdf>. Acesso em: 11 fev.2016. p. 7.

Os países onde a participação da arrecadação com esse imposto no total da receita é muito baixa, apontam como razões para esse fraco desempenho: a isenção de categorias de bens e direitos; a limitação a certo percentual da renda dos montantes somados pagos a títulos de imposto sobre riqueza e imposto de renda, combinados, como França, Espanha e Holanda; a dificuldade de avaliação e identificação dos bens e direitos, em particular os situados no exterior; e exclusão das pessoas jurídicas.

No contexto atual, em que indivíduos e recursos são altamente móveis, os países estão se esforçando para implementar políticas sociais ativas, evitando a fuga do capital e dos contribuintes mais abastados. Ademais, ao mesmo tempo em que perseguem os objetivos clássicos da eficiência econômica e da equidade, as autoridades fiscais se empenham cada vez mais em simplificar os procedimentos administrativos, considerando, ainda, numa análise comparativa, os custos e o potencial de arrecadação de outros tipos de impostos. Nesse diapasão, e por entenderem que o imposto sobre a fortuna não atendeu às suas expectativas, países como Áustria e Suécia optaram por abandonar o instituto.

No âmbito doutrinário internacional há quem defenda que os impostos sobre fortuna não seriam tão equitativos como parecem, pontua-se que para que fossem capazes de promover uma repartição de renda em níveis significativos, os impostos sobre a fortuna acabariam assumindo caráter confiscatório.

No mesmo sentido se manifesta Ives Gandra Martins:⁵¹

Não sem razão, sabiamente, a esmagadora maioria dos países não o adotou. Os que o adotaram, criaram tantas hipóteses de exclusão que, ao longo do tempo, deixou de ter qualquer relevância. É que o volume da arrecadação termina por não compensar o custo operacional de sua administração, fiscalização e cobrança. Em outras palavras, é um tributo rejeitado no mundo. Tributar a geração de riquezas, na sua circulação, os rendimentos ou lucros é muito mais coerente e justo do que pretender ainda tributar o resultado final daqueles fatos geradores já incididos.

⁵¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O Imposto sobre Grandes Fortunas**. Jus Navigandi, Teresinha, a. 13, n. 1697, 23 fev. 2008. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/10977>>. Acesso em: 27 fev. 2016.

Paulo Caliendo⁵², também, discorre acerca das dificuldades da instituição do imposto sobre grandes fortunas no Brasil:

[...] Diversas são as razões extraídas da experiência internacional que tem desaconselhado a sua implementação, tais como: dificuldades administrativas, redução da poupança nacional interna, evasão de divisas, possibilidade de confisco e conflitos com os tributos sobre a renda e patrimônio existentes. Tanto o patrimônio, quanto a renda já foram tributados no processo produtivo em diversas ocasiões, durante o ciclo produtivo, dessa forma a possibilidade de ocorrer uma situação de dupla ou tripla tributação econômica do patrimônio e da renda, com conseqüente efeito de confisco é uma possibilidade concreta.

Contudo, há países que, após extinguirem o imposto, voltaram a aplicá-lo, numa versão pretensamente aperfeiçoada, como é o caso da Alemanha e da França, e outros que cogitam em fazê-lo. Logo, infere-se que o imposto não é tão ilógico como defendido por Ives Gandra no trecho colacionado acima, senão países que o aboliram jamais pensariam em reintroduzi-lo.

Atualmente, adotam o imposto Holanda, França, Suíça, Noruega, Luxemburgo e Hungria, restrita a bens tangíveis nesse último caso. Na esteira da crise fiscal que atingiu parte desses países a partir de 2008, Espanha e Islândia resgataram o tributo, mas com vigência prevista de apenas alguns anos, enquanto durar os efeitos mais severos da crise. Nesses países, as pessoas físicas são sempre contribuintes, inclusive as não residentes em relação aos bens existentes no país. Já as pessoas jurídicas em geral não são contribuintes, excetuando-se as de outros países com bens no país. É usual considerar a riqueza líquida dos contribuintes deduzida das obrigações, como base de cálculo do produto.

Em março de 2015, foi elaborado o Estudo nº 463 pela Consultoria Legislativa do Senado Federal⁵³ acerca do Imposto sobre Grandes Fortunas, por

⁵² CALIENDO, Paulo. **Comentário ao art. 153, VII**. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L.; (Coords.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013, p. 1.702.

⁵³ NOTA INFORMATIVA nº 1 – Consultor Jurídico. **Estudo nº 463, de 2015**. Disponível em: <http://s.conjur.com.br/dl/igf-estudo-consultoria-legislativa.pdf>. Acesso em: 15 jul. 2016.

solicitação da Senadora Gleisi Hoffmann. O estudo afirma que a opção pelo imposto em questão destoa da experiência internacional. Segundo o trabalho, o modelo normalmente adotado é o do *wealth tax*, que deve ser traduzido como “imposto sobre o patrimônio”, sendo que a expressão “patrimônio” é flexível o suficiente para comportar desde valores pequenos até valores gigantescos. Porém, o mesmo não ocorre com a expressão “grandes fortunas”.

De acordo com o estudo, o Reino Unido e os Estados Unidos tem uma carga de 40% sobre heranças. A tributação sobre a herança costuma ser adotada a partir de um determinado valor de patrimônio tangível, como imóveis, ações e aplicações financeiras. As alíquotas normalmente variam entre 0,5% e 1,5%. O limite máximo na França é de 1,8%.

Thomas Piketty⁵⁴ discorre em sua obra “O Capital”, sobre a necessidade de tributação da herança e das grandes fortunas:

Levando em conta todas essas dificuldades, o que podemos dizer em relação às participações dos herdeiros e dos empreendedores nas maiores fortunas? Se considerarmos ao mesmo tempo os herdeiros puros e os parciais nos rankings da Forbes (supondo que os segundos têm uma base de 50% relativa à sua herança) e adicionarmos a isso o viés metodológico que leva a subestimar as fortunas herdadas, parece um tanto natural concluir que estas representam mais de metade das grandes fortunas mundiais. Uma estimativa em torno de 60-70% parece a priori relativamente realista o que seria um nível sensivelmente inferior ao observado na Belle Époque (80-90%). Isso poderia ser explicado pela alta taxa de crescimento observada hoje no mundo, que provoca a rápida inclusão de novas fortunas surgidas nos países emergentes no ranking. Entretanto, trata-se apenas de uma hipótese e não pode ser afirmado.

Em função disso, ele defende a criação de um imposto mundial sobre as maiores fortunas mundiais:

Eis o principal motivo para a criação de um imposto progressivo anual sobre as maiores fortunas mundial: seria o único modo de permitir um controle democrático desse processo potencialmente perigoso, ao mesmo tempo em que se preserva o dinamismo

⁵⁴ PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. 1ª ed. Editora Intrínseca, 2014.

empreendedor e a abertura econômica internacional. Essa ideia e suas limitações serão estudadas na Quarta Parte (...).

Logo, percebe-se que a comparação com outros países é dificultada pela insuficiência de dados e diferenças metodológicas. O estudo comparado é realmente elucidativo quando não há, pelo menos por enquanto, como analisar em concreto, na realidade brasileira, um dado instituto.

As situações práticas, ainda que em contextos distintos do interno, embasam a formulação de conjecturas sobre o tema, tornando-as menos probabilísticas e mais reais. Observar o tratamento conferido ao imposto por outros sistemas é válido também para nortear o legislador infraconstitucional quando da edição da lei complementar regulamentadora do IGF.

3 – DIVERGÊNCIAS EXISTENTES QUANTO À VIABILIDADE OU NÃO DA INSTITUIÇÃO DO IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS

Percebe-se que ainda existem grandes discussões envolvendo o Imposto sobre Grandes Fortunas. A instituição do IGF divide a opinião de jurista, políticos e cidadãos, nem mesmo a opção do constituinte em inseri-lo na Constituição Federal de 1988, com a exigência de edição de uma lei complementar para sua regulamentação, sanou a divergência quanto ao polêmico imposto. Observa-se que o debate sobre o tema, assumiu um caráter mais político e econômico, do que propriamente jurídico.

3.1 Pontos favoráveis à instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil

O IGF é comumente apontado pelos estudiosos do Direito como solução para os problemas de desigualdade de renda existentes em nosso país, porém igualmente há aqueles que defendem a impossibilidade de regulamentação do IGF no Brasil, por trazer mais prejuízos do que benefícios para a realidade econômica brasileira.

Assim, a principal justificativa em defesa da regulamentação do IGF diz respeito a sua capacidade de efetivar uma melhor distribuição de renda em nosso país, reduzindo as desigualdades e a excessiva concentração de renda, bem como incentivando a utilização mais progressiva do capital. Defendem que é possível ultrapassar as dificuldades administrativas deste imposto e instituí-lo no Brasil.

Sérgio Ricardo Ferreira Mota⁵⁵, em sua obra, defende, na maioria das vezes, que o imposto ainda não foi regulamentado por interesses políticos. Acredita que tal regulamentação trará um novo instrumento de justiça tributária.

(...) repete-se a defesa no sentido de que o Imposto sobre Grandes Fortunas pode vir a constituir instrumento de alcance da justiça tributária no Brasil, uma vez que permitiria, em tese, não só uma justa distribuição da carga tributária entre os contribuintes, mas também, maior distribuição de renda e riqueza nacionais, o que permitiria, também, em tese, a redução das enormes desigualdades sociais verificadas no país e, por consequência, a pobreza de grande parte da população.

Em sentido semelhante, Maria Clara Inforzato⁵⁶ informa que Olavo Nery Corsatto, em seu posicionamento, também defende a teoria da distribuição, bem como a efetivação de um instrumento de controle administrativo:

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

Segundo Machado⁵⁷, um dos defensores da regulamentação do imposto no Brasil, as dificuldades técnicas apontadas por alguns doutrinadores não são realmente empecilhos para a sua efetivação, pois não impediram a instituição de outros impostos que possuem os mesmos problemas. Defende que a razão para a inércia do legislador em exercer sua competência tributária é exclusivamente política, visto que os titulares de grandes fortunas ou estão investidos de poder, ou possuem grande influência sobre aqueles que os detêm.

⁵⁵ MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. **Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil**. 1ª ed. São Paulo: Editora MP, 2010, p. 164-165.

⁵⁶ INFORZATO, Maria Clara. **Vantagens e Desvantagens do Imposto sobre Grandes Fortunas**. JurisWay, 14 mai. 2013. Disponível em: <http://www.jurisway.org.br/v2/dhall.asp?id_dh=10755>. Acesso em: 15 de jul. 2016.

⁵⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33. ed., revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 355.

Ueren Domingues de Sousa⁵⁸ também se manifesta no sentido de apontar que a ordem política é a justificativa pela qual o imposto ainda não foi regulamentado.

Analisando as variações do Imposto sobre Grandes Fortunas nos países que o utilizam e nos que o utilizaram, podemos concluir que a introdução deste imposto em nosso ordenamento jurídico poderia contribuir de maneira significativa com o processo de estabilização econômica através de um sério ajuste fiscal.

O governo poderia utilizar este novo imposto combinado com a redução da carga tributária global de forma gradativa, assim teríamos a utilização do IGF em um período transitório de reforma do sistema tributário dando condições para a redução das desigualdades sociais através de retomada do crescimento econômico.

A inclusão do inciso referente a este imposto em nossa constituição se deu em um momento político brasileiro onde podíamos definir correntes contrárias em nosso congresso, o que nos dias atuais é impossível, pois temos hoje uma confusão total entre o que antes chamávamos de esquerda e direita. Este choque de correntes refletia as aspirações de uma gama de anseios sociais os quais foram refletidas fortemente em nosso ordenamento jurídico. No momento atual há uma maior dificuldade de inclusão do estudado instituto pela dificuldade de que ocorram fortes choques legislativos que contrariem os interesses das classes mais abastadas, mesmo com a determinação constitucional de que se faça tal inovação jurídica.

Outro grave problema é encontrado no descaso do legislador contribuinte em delegar excesso de poderes ao legislador complementar para definições inerentes ao IGF, o que vem a se chocar com as características do sistema tributário pátrio.

O Estudo nº 463, de 2015⁵⁹, elaborado pela Consultoria Legislativa do Senado Federal, indica que, a favor da instituição do tributo, estão:

[...] o estímulo à utilização produtiva dos recursos, já que o patrimônio precisa gerar renda para pagar a tributação; a atuação complementar ao Imposto de Renda para que a capacidade contributiva daqueles que têm patrimônio, mas não renda, possa ser devidamente explorada; a redução das desigualdades sociais com a tributação dos mais ricos e a utilização dos recursos em benefício dos mais pobres; e a maior disponibilidade de informações sobre os contribuintes, que, mediante cruzamento com os dados advindos da legislação de outros tributos, permite a redução da evasão fiscal.

⁵⁸ SOUSA, Ueren Domingues de. **O imposto sobre Grandes Fortunas**. Disponível em: http://www.uerendingues.adv.br/site_index.php?tipo_pag=7&id_menu=939&id_artigo=2970.

Acesso em: 3 ago. 2016.

⁵⁹ NOTA INFORMATIVA nº 1 – Consultor Jurídico. **Estudo nº 463, de 2015**. Disponível em: <http://s.conjur.com.br/dl/igf-estudo-consultoria-legislativa.pdf>. Acesso em: 15 jul. 2015.

Assim, a regulamentação do IGF daria ao Estado, dentre outros benefícios, mais informações acerca da realidade social do país. Corsatto⁶⁰ salienta que o tributa em tela teria utilidade adicional de servir como subsídio para a fiscalização da arrecadação do IR, bem como de outros impostos sobre o patrimônio, além de combater a evasão fiscal, através do cruzamento de cadastros, dados e informações tributárias.

Por fim, entende-se que para a finalidade social e o crescimento da sociedade como um todo, o IGF é um grande colaborador.

3.2 Pontos desfavoráveis à instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil

Apesar de realmente existir pressão política, o fato é que há diversas dificuldades administrativas e práticas que podem justificar a impossibilidade de sua implementação no país.

Um dos grandes desafios enfrentados com vistas a regulamentação do imposto sobre grandes fortunas é a falta de delimitação, subjetividade e a abstração com que é tratado o tema, por não existir ainda um conceito considerado justo e aceito por doutrinadores e políticos do que venha a ser grande fortuna.

Fortuna já da ideia de patrimônio elevado e o substantivo ainda vem acompanhado do adjetivo. Tudo indica que, ao formular o nome do imposto, a intenção do constituinte foi atingir patrimônios bastante elevados, diferentemente do encontrado na experiência internacional (*wealth tax*).

Nesse sentido, cabe resgatar a posição do Deputado Federal Antônio Marques da Silva Mariz em sua justificação do projeto de lei Complementar nº

⁶⁰ CORSATTO, Olavo Nery. Imposto sobre Grandes Fortunas. In: **Revista de Informações Legislativa**. Brasília, DF: Senado Federal, a. 37, nº 146, abr/jun. 2000, p. 98.

208/1989⁶¹, cujo objetivo era regulamentar o IGF, logo após a promulgação da Carta Magna:

Ao propor a criação do imposto, denominando-o das “grandes fortunas”, o que se pretendeu foi fixar desde logo seus limites conceituais. Impedir que se transformasse, pela regulamentação legal, em tributo sobre as pequenas fortunas ou sobre os pequenos patrimônios líquidos. Evitar que tivesse o mesmo destino e sofresse as mesmas distorções do imposto de renda, incidente hoje mais sobre salários e honorários do trabalho autônomo, do que sobre os ganhos e rendimentos do capital.

Na mesma seara, se posiciona Ives Gandra Martins⁶² aduz que a intenção do constituinte é a de tributar as grandes fortunas:

O tributo apenas permitirá a incidência sobre “grandes fortunas”, nem mesmo podendo incidir sobre “fortunas” que não sejam grandes. Definitivamente, a classe média e a classe alta não detentora de grande fortuna estarão a salvo deste tributo, se a Constituição for respeitada pelos legisladores. Fortuna é mais do que riqueza. E grande fortuna é mais do que fortuna. A pessoa rica, portanto, não se deverá submeter a qualquer imposição, incidível apenas sobre os grandes bilionários deste país. O universo de sua aplicação terá que ser necessariamente restrito.

De toda forma, a expressão utilizada no art. 153, inciso VII, da Constituição Federal, parece restringir a incidência do imposto a patrimônios bastante elevados, que possam ser caracterizados como grande fortuna. Diferentemente do que aconteceu na maioria dos países que instituíram impostos assemelhados ao IGF.

Para Martins⁶³, o tributo em questão “de qualquer forma, é um imposto de desestímulo. Quando todos os países reduzem os impostos patrimoniais, o Brasil ingressa decididamente pela contramão da história ao criar tal imposição”.

⁶¹ BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 208, de 1989**. Disponível em: <http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD12DEZ1989.pdf#page=102>. Acesso em: 15 jul. 2016.

⁶² MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Editora Saraiva, 1990, 6º vol., p. 269.

Olavo Nery Corsatto⁶⁴ observa que, além das dificuldades concernentes à administração e à fiscalização do IGF, do risco de redução da poupança interna, do resultado insignificante da arrecadação e do perigo da fuga de capitais, o grande complicador prático da regulamentação do imposto é o critério de avaliação dos bens que compõem o patrimônio das pessoas físicas. Considera que a eficiência da tributação depende do grau de confiabilidade do levantamento do patrimônio do contribuinte e dos parâmetros de avaliação utilizados, porém há um grau de subjetividade muito grande no processo de avaliação. Com isso, os contribuintes seriam os mais prejudicados, tendo em vista que os projetos de lei complementar que tramitam no Congresso Nacional apontam que o imposto sobre grandes fortunas seria lançado por declaração.

Ueren Domingues de Sousa⁶⁵ menciona como óbice à aplicação do tributo a caracterização do fenômeno da bitributação, vedado pelo ordenamento jurídico pátrio, pelo fato de o imposto recair sobre bens e valores que já seriam objeto de tributação direta.

Cabe trazer à baila o entendimento do Deputado Marcos Cintra⁶⁶, relator para a apreciação das emendas oferecidas ao PLP nº 202/1989 na Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados. Em dezembro de 2000, manifestou em seu parecer oposição ao IGF, por entender que o tributo não atenderia aos requisitos básicos de uma matriz tributária desejável, quais sejam, simplicidade, universalidade, baixo custo, alta produtividade e neutralidade alocativa. Argumentou que o IGF levaria a uma tributação excessiva sobre o fluxo de rendimentos, pois a renda (fluxo que gera o patrimônio) e as várias formas de riqueza acumulada já estariam sendo tributadas por outros impostos, ocasionando a bitributação.

⁶³ Idem. **O Imposto sobre Grandes Fortunas**. Jus Navegandi, Teresina, a. 13, nº 1697, 23 fev. 2008. Disponível em: <http://jus.uol.com.br/revista/texto/10977>. Acesso em: 15 de jul. 2016.

⁶⁴ CORSATTO, Olavo Nery. Imposto sobre Grandes Fortunas. In: **Revista de Informações Legislativa**. Brasília, DF: Senado Federal, a. 37, nº 146, abr/jun. 2000, p. 98.

⁶⁵ SOUSA, Ueren Domingues de. **O imposto sobre Grandes Fortunas**. Disponível em: http://www.uerendingues.adv.br/site_index.php?tipo_pag=7&id_menu=939&id_artigo=2970. Acesso em: 3 ago. 2016.

⁶⁶ BRASIL. **Diário da Câmara dos Deputados**. Brasília, DF, 7 dez. 2000. Disponível em: http://imagem.camara.gov.br/dc_20.aspselCodColecaoCsv=D&DataIn=07/12/2000&txpagina=622&altura=700&largura=800>. Acesso em: 28 fev. 2016, p. 993.

Analisando o assunto, Carvalho Jr.⁶⁷ explica que se faz necessário adotar alíquotas baixas, por se tratar de um imposto de tributação anual e recorrente sobre a propriedade, de modo que alíquotas mais altas poderiam caracterizar efeito de confisco. Frisa-se que a tributação com efeito de confisco é vedada na Constituição Federal de 1988.

Nesse sentido, diante da impossibilidade de estipular altas alíquotas para o IGF, este acaba por resultar em uma baixa arrecadação, característica apontada pelos doutrinadores contrários à instituição do imposto como um dos principais motivos para excluí-lo do nosso ordenamento jurídico. Além disso, sua cobrança demandaria altos custos administrativos devido à dificuldade de avaliação dos ativos financeiros e não financeiros, dificultando ainda mais a sua instituição. Essa corrente defende que quanto maior o número de alíquotas instituídas para o IGF, maior será o custo administrativo exigido. Todavia, a adoção de poucas alíquotas acarreta uma baixa progressividade do imposto, o que comprometeria o principal propósito da tributação das grandes fortunas: a promoção da justiça fiscal.

Como desvantagem, o Estudo nº 463/2015⁶⁸ elenca entre as principais críticas levantadas:

[...] baixo potencial arrecadatório; elevado custo de administração decorrente do grau de complexidade (administração de isenções, deduções, alíquotas diferenciadas, valorações de ativos, identificação dos contribuintes, etc.); desestímulo à poupança; estímulo à saída de capital do país para outros locais que não adotam o imposto; conflito com os outros impostos sobre a propriedade; e experiência mal sucedida em vários países.

Na mesma linha, alguns doutrinadores, indicam que a criação e a implementação do imposto sobre grandes fortunas seria inviável em nosso país, pois diversos países obtiveram experiências negativas com impostos similares no

⁶⁷ CARVALHO JR., Pedro Humberto Bruno de. **As discussões sobre a regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas: a situação no Brasil e a experiência internacional**. Nota Técnica do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA. Rio de Janeiro: 2011. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/agencia/imagens/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicaadinte7.pdf>. Acesso em: 11 fev.2016, p. 11-12.

⁶⁸ NOTA INFORMATIVA nº 1 – Consultor Jurídico. **Estudo nº 463, de 2015**. Disponível em: <http://s.conjur.com.br/dl/igf-estudo-consultoria-legislativa.pdf>. Acesso em: 15 jul. 2015.

decorrer da última década. Tais críticos consideram também as vantagens duvidosas do referido imposto, afinal, a maioria dos argumentos favoráveis à sua instituição limita-se a objetivos de cunho social e considerados insuficientes.

O Deputado Francisco Dornelles⁶⁹ se posiciona de forma contrária à instituição do imposto sobre grandes fortunas, como pode ser observado em seu discurso proferido na Câmara dos Deputados em 1991, conforme trecho a seguir:

Do ponto de vista fiscal a sua arrecadação não compensaria o elevado custo administrativo e a complexidade dos seus controles. A administração do imposto sobre grandes fortunas mediante controle severo de todos os ativos das pessoas físicas é difícil e improfícua. Pode, inclusive, o custo de sua administração ser mais elevado que o produto da arrecadação.

Do ponto de vista funcional ou econômico, o imposto sobre grandes fortunas não alcança seus objetivos. Ele não é indutor de poupança nem produtor de riqueza, não é disseminador de rendas nem redutor de pobreza. Caso seja elevado, os contribuintes abandonarão os ativos que constituem a sua base de cálculo direcionando-os para ativos pouco perceptíveis ou ocultos. Caso reduzido, sua criação será totalmente inócua.

Do ponto de vista da justiça fiscal, no Brasil já existe o imposto de renda e cinco impostos sobre o patrimônio que podem ser utilizados com essa finalidade. O imposto sobre grandes fortunas, pelas suas características próprias e seus elementos constitutivos, poderá quando muito penalizar alguns ricos, mas não produzirá resultado algum para melhorar a vida dos pobres. Sob o aspecto da isonomia pode ainda ser dito que o imposto sobre grandes fortunas atingirá exclusivamente os contribuintes cujo patrimônio seja ostensivo e integrado no sistema produtivo e que nada fizeram para subtraí-lo do conhecimento da sociedade ou do Fisco.

Cabe trazer à baila o entendimento do Deputado Marcos Cintra⁷⁰, relator para a apreciação das emendas oferecidas ao PLP nº 202/1989 na Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados. Em dezembro de 2000, manifestou em seu parecer oposição ao IGF, por entender que o tributo não atenderia aos requisitos básicos de uma matriz tributária desejável, quais sejam,

⁶⁹ DORNELLES, Francisco. **Discurso proferido pelo Deputado na Câmara dos Deputados na Sessão de 25/4/91**. Disponível em: < http://www.dornelles.com.br/inicio/index.php?option=com_content&task=view&id=223&Itemid=85>. Acesso em: 15 de jul. de 2016.

⁷⁰ BRASIL. **Diário da Câmara dos Deputados**. Brasília, DF, 7 dez. 2000. Disponível em: <http://imagem.camara.gov.br/dc_20.aspselCodColecaoCsv=D&DataIn=07/12/2000&txpagina=622&altura=700&largura=800>. Acesso em: 28 fev. 2016, p. 993.

simplicidade, universalidade, baixo custo, alta produtividade e neutralidade alocativa. Argumentou que o IGF levaria a uma tributação excessiva sobre o fluxo de rendimentos, pois a renda (fluxo que gera o patrimônio) e as várias formas de riqueza acumulada já estariam sendo tributadas por outros impostos, ocasionando a bitributação.

Destaca-se, ainda, o importante posicionamento do ex-secretário da Receita Federal, Everardo Maciel⁷¹, quanto às críticas e incompatibilidades apontadas acerca da instituição do imposto sobre grandes fortunas no Brasil:

Constitui um notável desestímulo à poupança e um peculiar caso de pluritributação, pois tributa mais uma vez o patrimônio já tributado pelos impostos patrimoniais, para não falar da tributação da renda que lhe deu origem.

A recente e perigosa explosão nos preços dos imóveis urbanos converteria parte significativa da classe média das grandes cidades brasileiras em contribuintes do imposto, mesmo que não tenha havido correspondente aumento de sua renda líquida. De mais a mais, como ficariam aqueles que optaram por construir fundos financeiros para custear sua aposentadoria, sobretudo quando se considera a hipótese plausível de colapso da Previdência?

Ademais, por mais tentador que seja apegar-se às causas sociais da instituição do imposto sobre grandes fortunas, devemos no atentar para a pesada carga tributária a qual toda a sociedade brasileira está submetida.

Para essa linha de pensadores, a opção de aplicação do imposto sobre grandes fortunas decorreria de motivo ideológico, ou em razão de extrema necessidade financeira, como ocorre nos períodos de guerra ou no pós-guerra. Dessa forma, ciente de todos os percalços, os países sustentariam o IGF não em si mesmo, mas diante de situações conjunturais que justificariam a incidência do imposto, favorecendo sua aceitação social.

⁷¹ MACIEL, Everardo. **Os direitos humanos e o imposto sobre grandes fortunas**. Disponível em: <http://oglobo.globo.com/país/noblat/posts/2010/07/05/os-direitos-humanos-o-imposto-sobre-grandes-fortunas-305557.asp>, Acesso em: 15 de jul. de 2016.

CONCLUSÃO

O Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) está previsto no artigo 153, inciso VII, da Constituição Federal, no qual somente a União tem competência para instituí-lo. Trata-se de tributo controverso no Brasil e no exterior, em que pese sua presença na Carta Magna desde 1988, o IGF nunca foi instituído. Várias proposições tramitaram ou tramitam no Congresso Nacional, porém, até o momento, nenhuma logrou êxito.

A criação deste imposto possui algumas barreiras a serem enfrentadas, tendo em vista a necessidade de, a princípio, delimitar o que seria grandes fortunas em nosso país e qual seria a destinação do dinheiro arrecadado com tal tributação.

Num segundo momento, encontra-se outro entrave a ser enfrentado, a falta de vontade de nossos parlamentares em regulamentar o referido tributo, tendo em vista que sua instituição recairia exclusivamente em um grupo específico de pessoas detentoras de grande influência e um vasto poder aquisitivo. Percebe-se que a criação do tributo está intimamente ligada a interesses político-econômicos, de modo que uma argumentação de cunho eminentemente jurídico não é suficiente para embasar posicionamentos quanto ao tema, quer sejam favoráveis ou contrários.

A questão é que, no Brasil, sempre se tem mostrado uma tarefa difícil atingir os interesses dos detentores do capital. Em verdade, o receio de desagradá-los ou afugentá-los fez com que fosse construída uma legislação nitidamente protecionista no que concerne à riqueza, o que acaba propiciando sua crescente acumulação por aqueles que a detêm, em detrimento da grande maioria da população.

Observa-se uma forte dependência da economia nacional em relação ao capital injetado pelos donos das grandes fortunas, mas o fato é que é o consumo cada vez maior das classes menos favorecidas que tem sustentado o crescimento econômico do país. É preciso, portanto, aplicar medidas que corrijam tal distorção,

sempre na busca de um sistema tributário mais justo e equânime, ao invés de perpetuar a desproporcionalidade da carga tributária brasileira, que infelizmente já se tornou, assim como a desigualdade, característica típica do país.

Esse imposto é capaz de tornar o sistema tributário brasileiro mais justo – ao fazer com que os ricos contribuam mais, tanto sobre a renda, como sobre acumulação de grandes fortunas –, além de primar pela observância do princípio da capacidade contributiva, podendo ser aplicado sem macular a vedação constitucional ao confisco, e objetivar, em último grau, redistribuir a renda e diminuir as desigualdades. Assim, merece uma atenção especial dos parlamentares, que não podem continuar inertes diante da previsão constitucional.

Entretanto, deve-se atentar para o fato de que o IGF não pretende impor uma punição aos contribuintes, nem estarão eles fazendo caridade ao recolher o imposto. Não é objetivo do tributo, penalizar os cidadãos mais ricos pela acumulação de riquezas, nem objetiva angariar recursos para promover medidas assistencialistas genéricas, devendo ser encarado com a seriedade.

Embora haja apelo por alguns doutrinadores e uma parcela da sociedade em criá-lo, a possibilidade da instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas ainda se encontra controversa, principalmente no que se refere às diferenças entre o modelo econômico brasileiro e o modelo econômico adotado nos países em que o instituíram.

Os que são contrários à instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas, afirmam que a criação do tributo não seria possível no Brasil, considerando que muitos países obtiveram experiências desfavoráveis com impostos similares instituídos.

A viabilidade ou não da instituição do IGF no país depende justamente da ponderação dos diversos fatores atinentes ao imposto. Defendo que o legislador infraconstitucional deve levar em consideração as experiências estrangeiras relativas a tributos de natureza à do IGF, atentando tanto para os países que adotam atualmente o imposto, como para aqueles que, após aplica-lo por algum tempo, decidiram por bem excluí-lo. Também devem ser considerados os estudos

realizados por países que cogitaram instituir um imposto sobre fortuna, embora tenham decidido recusá-lo, merecendo, destaque ainda, a situação daqueles países que criaram o imposto, posteriormente o revogaram, e, depois, ressuscitaram-no.

Ao confrontar os posicionamentos positivos e negativos, verifica-se que os argumentos daqueles que defendem a regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas merece uma maior atenção, pois além de serem mais consistentes defendem ainda a justiça social em nosso país. Entretanto, o assunto deve ser encarado de forma consciente e realística, para que não se deixe levar pelos encantos da teoria, esquecendo-se do abismo que separa, no Brasil, as ideias potencialmente boas de sua fiel concretização.

Contudo, cabe ao legislador brasileiro verificar a viabilidade e a aplicabilidade da arrecadação adquirida com a instituição do IGF, principalmente no tocante a redução das desigualdades sociais em nosso país. Os resultados práticos somente poderão ser analisados após a instituição do tributo, ressaltando que qualquer inovação, a princípio, passa por uma fase de adaptação e precisa de alguns ajustes. Com o IGF não será diferente.

Por fim, entendo que somente com o passar do tempo, mediante a observação do funcionamento do imposto no âmbito do sistema tributário nacional, é que será possível constatar se ele é ou não viável no país. A tentativa é válida.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Câmara dos Deputados. Atividade Legislativa, Projetos de Lei e Outras Proposições. **Projeto de Lei Complementar nº 277/2008**. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=388149>. Acesso em: 28 fev. 2016.

____. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 208, de 1989**. Disponível em: <http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD12DEZ1989.pdf#page=102>. Acesso em: 15 jul. 2016.

____. Câmara dos Deputados. Atividade Legislativa, Projetos de Lei e Outras Proposições. **Projeto de Lei Complementar nº 11/2015**. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=946422> >. Acesso em: 27 ago. 2016.

____. Câmara dos Deputados. Atividade Legislativa, Projetos de Lei e Outras Proposições. **Proposta de Emenda à Constituição nº 45/2007**. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=348719>. Acesso em: 27 ago. 2016.

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

____. **Diário da Câmara dos Deputados**. Brasília, DF, 7 dez. 2000. Disponível em: <http://imagem.camara.gov.br/dc_20.aspx?selCodColecaoCsv=D&DataIn=07/12/200&txpagina=622&altura=700&largura=800>. Acesso em: 28 fev. 2016.

____. Senado Federal. Atividade Legislativa, Projetos e Matérias. **Proposta de Emenda à Constituição nº 101, de 2011**. Disponível em: <http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/102907>. Acesso em: 27 ago. 2016.

____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão nº 31**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=31&classe=ADO&origem=AP&recurso=0&tipoJulgamento=M>. Acesso em: 27 ago. 2016.

CALIENDO, Paulo. **Comentário ao art. 153, VII**. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L.; (Coords.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

CARVALHO JR., Pedro Humberto Bruno de. **As discussões sobre a regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas: a situação no Brasil e a experiência internacional**. Nota Técnica do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA. Rio de Janeiro: 2011. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/agencia/imagens/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicadinte7.pdf>. Acesso em: 11 fev.2016.

CORSATTO, Olavo Nery. Imposto sobre Grandes Fortunas. In: **Revista de Informações Legislativa**. Brasília, DF: Senado Federal, a. 37, nº 146, abr/jun. 2000.

DORNELLES, Francisco. **Discurso proferido pelo Deputado na Câmara dos Deputados na Sessão de 25/4/91**. Disponível em: <http://www.dornelles.com.br/inicio/index.php?option=com_content&task=view&id=223&Itemid=85>. Acesso em: 15 de jul. de 2016.

INFORZATO, Maria Clara. **Vantagens e Desvantagens do Imposto sobre Grandes Fortunas**. JurisWay, 14 mai. 2013. Disponível em: <http://www.jurisway.org.br/v2/dhall.asp?id_dh=10755>. Acesso em: 15 de jul. 2016.

KHAIR, Amir. **Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF)**. Disponível em: <http://www.ie.ufrj.br/aparte/pdfs/akhair190308_2.pdf>. Acesso em: 27 fev. 2016.

MACIEL, Everardo. **Os direitos humanos e o imposto sobre grandes fortunas**. Disponível em: <http://oglobo.globo.com/país/noblat/posts/2010/07/05/os-direitos-humanos-o-imposto-sobre-grandes-fortunas-305557.asp>, Acesso em: 15 de jul. de 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33. Ed., revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2012.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Editora Saraiva, 1990, 6º vol..

____. **O Imposto sobre Grandes Fortunas**. Jus Navigandi, Teresinha, a. 13, n. 1697, 23 fev. 2008. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/10977>>. Acesso em: 27 fev. 2016.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

MING, Celso. Fortuna Garfada. **Estadão**. Economia & Negócios, 7 jul. 2010. Disponível em: <<http://economia.estadao.com.br/blogs/celso-ming/fortuna-garfada->>. Acesso em: 6 de jul. de 2016.

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

NOTA INFORMATIVA nº 1 – Consultor Jurídico. **Estudo nº 463, de 2015**. Disponível em: <http://s.conjur.com.br/dl/igf-estudo-consultoria-legislativa.pdf>. Acesso em: 15 jul. 2016.

OLIVEIRA, Ana Carolina. Impostos pesam mais sobre pobres, afirma Ipea. **Folha de São Paulo**, Poder, 20 mai. 2011. Disponível em: <http://www1.folha.uol.com.br/fsp/poder/po2005201115.htm>. Acesso em: 27 ago. 2016.

PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. 1ª ed. Editora Intrínseca, 2014.

SILVA, José Afonso da. **Comentário Contextual à Constituição**. 4. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

SOUSA, Ueren Domingues de. **O imposto sobre Grandes Fortunas**. Disponível em: http://www.uerendingues.adv.br/site_index.php?tipo_pag=7&id_menu=939&id_artigo=2970. Acesso em: 3 ago. 2016.

SOUZA, Hamilton Dias de. Os Tributos Federais. In: CRETELLA JÚNIOR, José. et al. **A Constituição Brasileira 1988: Interpretações**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1988.

VILLAVERDE, Júlio. No Brasil, 10% são donos de três quartos das riquezas. **Reuters Brasil**, Notícias, 15 mai. de 2008. Disponível em: <http://br.reuters.com/article/domesticNews/idBRB6036520080515> >. Acesso em: 6 de jul. de 2016.

YOSHINO, André M. **Diferenciação básica entre “bitributação” e “bis in idem” no direito tributário**. Disponível em: <http://escrevodireito.blogspot.com.br/2009/02/diferenciacao-basica-entre-bitributacao.html>. Acesso em: 6 de jul. de 2016.