

UNIVERSIDADE DE PASSO FUNDO  
FACULDADE DE DIREITO  
CURSO DE DIREITO

Pâmela Ferraz

A (IN)VIABILIDADE DO IMPOSTO SOBRE  
GRANDES FORTUNAS À LUZ DO DIREITO  
COMPARADO E DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS  
DE ORDEM TRIBUTÁRIA

Lagoa Vermelha  
2021

Pâmela Ferraz

A (IN)VIABILIDADE DO IMPOSTO SOBRE  
GRANDES FORTUNAS À LUZ DO DIREITO  
COMPARADO E DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS  
DE ORDEM TRIBUTÁRIA

Monografia apresentada ao curso de Direito da  
Faculdade de Direito da Universidade de Passo  
Fundo, como requisito parcial para obtenção do grau  
de bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais, sob a  
orientação do Professor Me. Júlio Cesar Giacomini.

Lagoa Vermelha

2021

## AGRADECIMENTOS

*“Nenhuma criatura sobrevive sozinha, pois ninguém se basta a si mesmo.”*

Tongu, Maia Izabel de Oliveira.

Faço das palavras supracitas as minhas e, portanto, inicialmente quero agradecer a Deus por ter estado sempre ao meu lado nos momentos mais difíceis, dando-me força para que eu me dedicasse.

À pessoa mais importante da minha vida, a qual eu não saberia viver sem, a minha heroína que sempre esteve ao meu lado, minha mãe.

Ao meu namorado, pela paciência, apoio e ajuda não somente quanto à vida acadêmica, mas também na vida pessoal.

Ao meu orientador, Professor Me. Júlio Cesar Giacomini, pela orientação, atenção, incentivo e tempo despedido, durante esta pesquisa monográfica.

## RESUMO

A Presente pesquisa monográfica visa à análise da instituição do imposto sobre grandes fortunas (IGF) previsto junto ao artigo 153, inciso VII, da Constituição Federativa do Brasil de 1988, que ainda pende de instituição. Sabe-se que o Brasil ocupa o 14º lugar no ranking dos países com maior carga tributária, porém quando o assunto é atrelado ao índice de retorno entre aquilo que arrecada e aquilo que presta à sua população, ocupa a 30ª posição. Diante desses fatos, a fim de aumentar a arrecadação do Estado brasileiro, como também gerar subsídios que visam a erradicar a pobreza e proporcionar melhor qualidade de vida aos menos abastados, muitos defendem a instituição do IGF. Diante desses fatos, dúvidas pairam acerca do assunto. Seria o imposto sobre grandes fortunas o salvador e abolicionista da iniquidade social? Nessa senda, será analisada a (in)viabilidade da instituição do referido imposto sob as mais diversas perspectivas, por meio dos princípios constitucionais intrinsecamente ligados a eventual instituição do tributo, passando-se à análise de seu surgimento e sua capacidade de promover a justiça social, utilizando-se, ainda, métodos comparativos para apuração de sua instituição com base em países desenvolvidos e subdesenvolvidos que já o instituíram, análise dos projetos de leis que visam à regulamentação do imposto, bem como soluções alternativas à sua instituição, já que diante do pesquisado resta demonstrada sua inviabilidade.

Palavras-chaves: Direito comparado. Instituição do imposto sobre grandes fortunas. Justiça social. Princípios Constitucionais de ordem tributária.

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO.....</b>	<b>6</b>
<b>2. EVOLUÇÃO HISTÓRICA DOS TRIBUTOS E ANTECEDENTES DO IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS.....</b>	<b>8</b>
2.1. Evolução histórica dos Tributos.....	8
2.2. Antecedentes históricos imposto Sobre Grandes fortunas.....	17
<b>3. ANÁLISE INTERNACIONAL DO IMPOSTO SOBRE FORTUNAS E IMPOSTOS SEMELHANTES.....</b>	<b>21</b>
3.1. França.....	22
3.2. Alemanha.....	25
3.3. Espanha.....	26
3.4. Argentina.....	29
3.5. Suíça.....	31
3.6. Colômbia.....	32
3.7. Outros pontos relevantes.....	34
<b>4. O IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS NO BRASIL.....</b>	<b>37</b>
4.1. Princípios.....	38
4.1.1. Princípio da igualdade/isonomia em matéria tributária.....	39
4.1.2. Princípios da capacidade contributiva e da progressividade.....	40
4.1.3. Princípio da Vedação ao confisco.....	41
4.2. Imposto sobre grandes fortunas à luz da Justiça Social.....	42
4.3. Projetos de Lei complementar.....	44
4.5. Instituição do imposto sobre grandes fortunas em conflito com os princípios da isonomia em matéria tributária, da progressividade, da vedação ao confisco, Bitributação e do <i>Bis in idem</i> .....	49
<b>5. CONCLUSÃO.....</b>	<b>52</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>55</b>

## 1. INTRODUÇÃO

O imposto sobre grandes fortunas (IGF) possui previsão de instituição expressa junto à Constituição Federativa do Brasil de 1988. Referido imposto, segundo preceitua a Carta Magna, é de competência da União e exige para sua criação a existência de Lei Complementar, como preconiza o art. 153, inciso VII. Sua instituição é de tamanha complexidade que é o único imposto previsto na Constituição Federal que ainda não possui Lei que o institua.

Muito se discute sobre a possibilidade do imposto sobre grandes fortunas. A principal questão abordada pelos seus defensores é a de uma maior arrecadação pela máquina pública, já que sua instituição seria uma forma de cobrar mais de quem pode pagar mais. Alguns doutrinadores, inclusive, o chamam de “imposto Robin Hood”, por fazer as vezes do herói mítico inglês que “tirava da nobreza para dar aos pobres”. Contudo, há quem divirja deste pensamento, sustentando que o Brasil já possui uma das maiores cargas tributárias do mundo e mais um tributo, principalmente pela grandeza do IGF, somente acarretaria fuga de capital do País, bem como, a longo prazo, uma diminuição da arrecadação de outros tributos.

Em meio a discussões de uma possível Reforma Tributária, o imposto sobre grandes fortunas voltou a tomar força. Essa situação decorre do cenário brasileiro, ocasionado pela crise sanitária da Covid-19, que desola o país não somente do ponto de vista sanitário, mas também do ponto de vista econômico. Essa nova onda fervorosa ocorre porque muitos acreditam que a implementação da tributação sobre fortunas seria uma alternativa para driblar a crise causada pela doença, já que o Governo precisou de mais recursos para serem aplicados à saúde, além de “afrouxar as cordas” quanto à arrecadação, exemplo disso é a prorrogação para a entrega da declaração do imposto de renda ocorrida em 2020 e 2021.

Assim, no primeiro capítulo será analisada a evolução histórica dos tributos, entendendo-se, assim, como surgiram os primeiros traços da tributação que conhecemos atualmente, inclusive, abordando-se os antecedentes históricos da tributação sobre fortunas, para uma melhor compreensão de seu surgimento.

Já no segundo capítulo, será tratado das experiências estrangeiras do imposto sobre fortunas, fazendo-se a contextualização histórica dos países que já o instituíram, bem como dos que ainda o mantêm vigente. Além disso, serão abordados outros pontos importantes que envolvem a modalidade de citado tributo no âmbito internacional.

Por fim, o terceiro capítulo abordará a instituição do imposto sobre grandes fortunas no ordenamento brasileiro, analisando-se, também, os princípios diante dos quais sua

eventual instituição poderá vir a ser objeto de pedido de declaração de inconstitucionalidade, como também sua capacidade de promover a justiça social. Isso porque, tramitam nas casas legislativas do Brasil projetos que visam à sua instituição, o que poderá resultar em conflito com alguns princípios constitucionais.

## **2. EVOLUÇÃO HISTÓRICA DOS TRIBUTOS E ANTECEDENTES DO IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS**

Nos ensinamentos de Leandro Paulsen (2020, p.20), a tributação “é inerente ao Estado, independentemente deste servir de instrumento da sociedade ou servir-se dela, a busca de recurso privados para manutenção do Estado é uma constante da História.”

A história da tributação remonta aos tempos mais antigos, mesmo que não de forma tão organizada como se conhece atualmente. Dessa maneira, para uma melhor compreensão da tributação nos dias atuais, faz-se necessário uma análise de seu surgimento, entendendo-se o seu papel desde as primeiras sociedades até o presente século e sua evolução.

Para tanto, se faz a abordagem dos pontos mais importante ocorridos na história da tributação, inclusive os principais pontos ocorridos em solo brasileiro, já que o presente trabalho visa ao estudo de imposto contido junto à Constituição Federal, influenciado internacionalmente, como será visto.

Assim, tem-se que toda forma de tributação ocorrida nas sociedades mais antigas tiveram por repercutir no que hoje se conhece como sistema moderno de tributação.

### **2.1 Evolução histórica dos tributos**

Há conhecimento de que as sociedades mais antigas já usavam dos meios de cobrança de tributos, mesmo que não de forma organizada. Primordialmente, não havia regramentos acerca da sua utilização, nem mesmo sua definição como tributação.

A palavra tributo teve seu surgimento na civilização romana e se tratava dos valores devidos por uma tribo derrotada à vencedora, não sendo dotada de caráter ético ou moral, somente figurada como uma imposição do vencedor sobre o perdedor em uma guerra (CALIENDO, 2020, p. 21).

Conquanto o surgimento da nomenclatura tenha se dado junto à civilização romana, esta não deu início ao que hoje, de forma mais evoluída, conhecemos como tributação.

Isso porque, os registros mais antigos conhecidos são próximos de 4.000 anos antes de Cristo, estes da região da Mesopotâmia atual território do Iraque, foram encontrados gravados em alguns tabletes de barro. Os povos gentílicos da Mesopotâmia eram obrigados a trabalhar por até cinco meses, a fim do pagamento dos referidos tributos (DRUMMOND, 2016, sem paginação definida).

Para se ter noção da importância histórica da tributação, destaca-se alguns escritos bíblicos, já que é um dos livros mais antigos do mundo e nele já se entendia a viabilidade da cobrança de tributos (OLIVEIRA, 2010, p.73).

Algumas partes do livro sagrado merecem maior atenção, dado seu conteúdo que faz clara alusão à tributação da população naquela época. Extrai-se, para tanto, da passagem de Gênesis, o diálogo entre o faraó e José, “faz isso faraó, e ponha governadores sobre a terra, e tome a quinta parte da terra do Egito nos sete anos de fartura” (Gênesis, 41.34). Já em outra passagem, é referido que, após Jesus ser indagado quanto ao pagamento de tributos, este diz que tributo seria pago através de uma moeda encontrada dentro de um peixe retirado do mar (Mateus, 17.24/27) (OLIVEIRA, 2010, p.73).

Eduardo Schoueri, escrevendo acerca das mais variadas formas da imposição de taxas, impostos, entre outros, nas antigas sociedades, aponta que:

Historicamente, pode-se contemplar a existência de tributos desde tempos imemoriais. As mais primitivas formas de organização social já relatavam alguma espécie de cobrança para os gastos coletivos, como os dízimos, cobrados no século XIII a.C. sobre frutos, carnes, óleo e mel. Na antiguidade, os tributos não eram cobrados de toda a sociedade. Ao contrário, os cidadãos, livres, não se sujeitavam ao pagamento de tributos. O tributo surgia com o estigma da servidão: sujeitavam-se a tributo os povos vizinhos dominados na guerra; impunha-se a capitação (tributo cobrado per capita, típico de sistemas tributários primitivos) aos estrangeiros, aos imigrantes, aos forasteiros. Os cidadãos, de outra parte, eram livres de qualquer tributo ordinário, conquanto tivessem eles seus deveres cívicos, sinais, aliás, de sua liberdade. (SCHOUERI, 2020, p.07).

Nota-se que, desde os primórdios, as sociedades já faziam uso de alguma forma de cobrança de tributos, mesmo que não se atribuísse diretamente esse *status* a estes atos, sendo alguns, inclusive, dotados de caráter divino.

Paulo Caliendo (2020, p. 21) refere que “a tributação no estado antigo, era denominada pela ideia de ordem”. Ainda, para o mesmo autor, a tributação vinha a ser uma manutenção da ordem natural. Era uma contribuição que cada ser devia ao Estado e que decorria de um vínculo superior, refugindo ao estado de obrigação legal ou patrimonial, sendo sua violação diretamente ligada ao caráter divino.

Observa-se que a cobrança de tributos na antiguidade estava atrelada à ideia de força, poder, era um estado de hierarquia adotado para arrecadação dos tributos, inclusive usando-se

a violência como meio de concretização deste estado de poder, não sendo propriamente uma união para o bem da sociedade.

Todavia, à medida que as sociedades foram evoluindo, a cobrança de tributos foi acompanhando referida evolução, bem como passou a ganhar forma mais definida, perdendo o caráter de imposição negativa, sendo um pilar da organização em sociedade.

Aliomar Baleeiro leciona em seu livro *Uma introdução às ciências das finanças* que:

para auferir o dinheiro necessário à despesa pública, os governantes, pelo temo afora, socorrem-se de uns poucos meios universais”, quais sejam, “a) realizam extorsões sobre outros povos ou deles recebem doações voluntárias; b) recolhem rendas produzidas pelos bens e empresas do Estado; c) exigem coativamente tributos ou penalidades; d) tomam ou forçam empréstimos; e) fabricam dinheiro metálico ou de papel. Todos os processos de financiamento do Estado se enquadram nestes cinco meios conhecidos há séculos”. Ensinava, ainda, que “essas fontes de recursos oferecem méritos desiguais e assumem importância maior ou menor, conforme a época e as contingências”. (BALEEIRO, 1990 apud PAULSEN, 2020, p. 21).

Exemplo dessa evolução observa-se na Grécia antiga, que, embora na qual não houvesse distinção precisa entre imposto, taxa e contribuição, a máquina tributária era gerida intuitivamente. Dentre os mais diversos tributos cobrados destaca-se o *leitourgíai*, pelo qual o Estado transferia aos particulares o ônus da manutenção das cerimônias cívicas e religiosas (GODOY, 1999, p.06).

Ainda, tinham-se a *chorégia*, a *gymnasiarchía*, a *hestíasis* e a *trierarchía*. A primeira custeava os festivais dramáticos, a segunda as corridas com tochas dos jogos panatenaicos (festas realizadas em homenagem à deusa Grega Atena), a terceira os banquetes religiosos e a última a equipagem das tirremes (espécie de navio grego), além de um imposto especial, cobrado durante a guerra, e o tributo *phóros* (GODOY, 1999, p.06).

Nota-se, aqui, o início de um fisco mais organizado, visando ao interesse público, todavia, não há o que falar em concepção de um sistema fiscal, mas tão somente o nascimento da noção de coerção que não atinge a liberdade individual do grego da época (OLIVEIRA, 2010, p.73).

Conquanto a cobrança de tributos tenha se aperfeiçoando e se amoldado às situações fáticas, foi o sistema tributário romano que deu mais ênfase ao que se conhece nos dias atuais.

Sílvio Meira, em sua obra intitulada *Direito Tributário Romano*, salienta que:

O sistema tributário romano oferece campo propício para os estudos das origens de muito tributos, ainda hoje vigentes em numerosas legislações. Sua experiência multissecular, estendendo-se no tempo e no espaço, mostra como surgem, como se transformam e como se extinguem os impostos e taxas, sob a influência de causas sociais, econômicas e políticas. (MEIRA, 1978, p. 15).

Os romanos cobravam impostos diretos e indiretos. E dentre os mais diversos tributos, destaca-se o *tributum ex censo* (Corrêa, 1971, p. 06) que, como será abordado adiante, assemelha-se muito ao imposto sobre grandes fortunas.

Com a queda do Império Romano e o surgimento dos senhores feudais, inicia-se a Idade Média. Aqui, como ponto de suma importância na historicidade dos tributos, destaca-se a Carta Magna firmada em 1215, pelo rei da Inglaterra, João Sem-Terra, a qual traz o princípio básico de que o exercício do poder tributário deve ser consentido pelos súditos (OLIVEIRA, 2010, p. 77).

Ainda dentro da Idade Medieval, dá-se ênfase ao seu segundo período, intitulado de “Idade Média alta”, o qual, ao tratar sobre o assunto, Regis Fernandes de Oliveira, expõe os principais tributos cobrados à época:

a) a corveia, ou seja, o trabalho forçado dos servos nas terras senhoriais, para preservar o castelo, muralhas etc; b) a talha, pagamento devido pela proteção e incidia sobre parte da produção; c) banalidades, pelo uso do forno, do moinho, da forja, da prensa de olivas e uvas; d) taxa de casamento, no caso de o servo casar-se fora do domínio; e) a mão-morta, devido em decorrência de herança, uma vez que o senhor é o herdeiro e para ficar com bens que já eram seus, o servo paga; f) o dízimo, 10% dos rendimentos, devidos à Igreja; g) péage (pedágio), pelo uso dos caminhos do senhor; h) gabela, taxa sobre o sal, instituído em 1.341; i) chévage, imposto por cabeça sobre servos e alforriados (OLIVEIRA, 2010, p. 76).

Em que pese se observe, até aqui, uma maior movimentação do Estado quanto à arrecadação, bem como maiores discussões acerca do assunto, em síntese, a atividade financeira e tributária, pode-se dizer, que teve sua “inauguração” e começa a evoluir com o início do Estado Moderno (ABRAHAM, 2020 p. 06).

Sobre o ponto supracitado, Marcus Abraham infere que essa evolução se deu na seguinte forma:

Inicialmente, no Estado Liberal, com poucos investimentos e gastos públicos e mínima intervenção; em um segundo momento, no Estado Intervencionista, em que aumentam as despesas públicas e a função interventiva estatal se exacerba; passa-se, então, ao Estado Social ou do Bem-estar Social, em que o atendimento dos direitos sociais para toda a sociedade torna-se prioritário e universal; finalmente, chega-se ao Estado Fiscal ou Orçamentário, em que as limitações orçamentárias são consideradas na realização dos deveres estatais e no atendimento dos direitos fundamentais e sociais, com uma preocupação constante com o equilíbrio fiscal entre receitas e despesas (ABRAHAM, 2020 p. 06).

Nessa sequência, ainda requer atenção o *Bill of Rights*, de 1689, uma vez que é o primeiro documento solene de afirmação do direito à participação do povo por meio de seus representantes, para que a tributação tivesse legitimidade, bem como a Revolução Francesa, ocorrida em 1789, movimento que deu o nascimento ao princípio da legalidade (arts. 4.º, 5.º, 6.º, 7.º e 8.º da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão), como também a estrita legalidade na criação e cobrança de tributos (arts. 13 e 14) (OLIVEIRA, 2010, p. 77).

Frequentemente, a Revolução Francesa é lembrada como grande responsável pela mudança nas relações sociais. Por certo, atribui-se esse estado de mudança diante do princípio da “Liberdade, Igualdade e Fraternidade”. Todavia, em um segundo momento, fazendo-se um estudo com maior profundidade deste referido fato histórico, revela-se que sua origem também está vinculada diretamente ao Projeto de Reforma Tributária durante o Reinado de Luiz XVI. Daí a grande importância deste movimento na história da tributação (KFOURI, 2018, p.54).

Como visto, inúmeros conflitos ocorreram internacionalmente motivados pela tributação, sendo que no Brasil o cenário não foi diferente. Portanto, merecem destaque também os principais pontos ocorridos em solo brasileiro, como também as inúmeras Constituições que corroboraram com a forma de tributação ocorrida no país e a criação do Código Tributário Nacional.

Segundo Valéria Santos, a origem da tributação no Brasil se deu com a sua colonização por Portugal. Assim, o direito vigente, a partir desse momento, sofreu sérias influências do direito português, pois foi nesse período que surge o tributo que pode ser considerado o primeiro em solo brasileiro, intitulado de “quinto do pau-brasil”, decorrente da exploração da árvore nativa. Segundo a autora “já nessa época eclode o problema de redistribuição tributária” (SANTOS, 2015, sem paginação definida).

Após o final do regime das capitanias hereditárias, por volta do século XVII, no período vivido à égide do Governo Geral, os tributos eram divididos em duas categorias, ordinários e extraordinários e, em termos mais comuns, distribuíam-se em três tipos, quais sejam, a) derramas, que independiam dos rendimentos do contribuinte; b) fintas, modelo que obedecia uma proporção com a renda do contribuinte; c) contribuições, designação subsidiária e de conteúdo variado (CAMPOS, 2020, p. 103).

Leandro Paulsen (2014, p.15) traz a lume o chamado “quintos dos infernos”, vivido no Brasil Colônia, em decorrência da execução da derrama, fato histórico considerado pelo autor como “insuportável”.

Acerca do tema, Jorge Caldeira destaca que:

Desde a descoberta do ouro, o governo português alterou inúmeras vezes o sistema de cobrança de impostos nas minas. Em 1750, foi estabelecido que os mineiros pagariam a quantia fixa de cem arrobas (cerca de 1500 quilos) anuais, encarregando-se eles mesmos de coletar o valor. Com o declínio da produção, no entanto, o valor total não vinha sendo atingido desde 1763. Nos primeiros anos em que a contribuição voluntária não atingiu o limite, o governo recorreu a derramas. Porém, como a quantia arrecadada ficava próxima do limite, o expediente não chegava propriamente a provocar revoltas. A chegada do governador Cunha Meneses coincidiu com uma grande queda na produção do ouro e na arrecadação do quinto. Mal-e-mal, conseguia-se arrecadar a metade do valor previsto. Para aumentar a arrecadação (o governador ficava com parte do excedente), Meneses recorreu a todos os expedientes possíveis. Passou a perseguir, chantagear a prender cidadãos. Renovou a cobrança de impostos antigos e já caídos em desuso, como a dos donativos para a reconstrução de Lisboa. Com isso, ganhou o ódio dos habitantes do lugar. O arbítrio por parte do governo logo teve consequências. A combinação de economia estrangulada com aumento de impostos era explosiva e incentivava ideias ousadas, sobretudo quando se meditava sobre o que haviam conseguido os norte-americanos. A crescente falta de alternativas econômicas acabou levando a elite mineira a considerar a ideia de um movimento revolucionário. Em 1788, os boatos sobre a derrama produziram o elemento que faltava para a decisão (CALDEIRA, 1977 apud PAULSEN, 2020, p.24).

Em 1808, a vinda da família real portuguesa ocasionou uma revolução no Brasil Colônia. Ocorre a liberação dos portos, criação do Banco do Brasil, da Imprensa Regia, do Tesouro Nacional. Ademais, diante do alvoroço advindo da chegada da Coroa Portuguesa, houve a necessidade de novas contribuições, como por exemplo o direito de guindaste, a

décima dos prédios urbanos, a pensão para capela imperial, entre outros (OLIVEIRA, 2010, p.82).

Registra-se, ainda, o surgimento do imposto chamado Sisa dos bens de raiz, incidente sobre a transmissão imobiliária por atos intervivos, como também o imposto de importação em decorrência da abertura dos portos (SANTOS, 2015, sem paginação definida).

Vindo o movimento da independência em 1824, surge a primeira Constituição, que também não deixou passar omissa a tributação, sendo previsto em seu texto atribuições e competências. “Era o ideal liberal de que toda a tributação precisaria passar pela representação. Era o princípio da Legalidade” (CAMPOS, 2020, p. 105).

Outro ponto de suma importância observa-se na Revolução Farroupilha, ocorrida entre os anos de 1835 e 1845. Mônica Berçot Eljaick, refere que:

Em 1808 com a chegada da família real, o Brasil passou a ser a sede da Coroa. E para seu alto custo de manutenção e regalias, foram necessários mais impostos. Nessa época não era seguido nenhum critério, vários produtos eram tributados com *bis in idem* sobre *bis in idem*, a exemplo do açúcar que era tributado nada menos do que cinco vezes. Isso onerou a população durante tanto tempo e de tal forma que, por fim, ajudou a eclodir a revolução farroupilha cujos ideais políticos se aliaram à luta contra a alta tributação do Rio Grande do Sul, além Guerra de Canudos, onde era estimulado que os cidadãos não pagassem os tributos instituídos pelo Estado Republicano (ELJAICK, 2017, sem paginação definida).

Com a Proclamação da República de 1889, ocorre a organização de um governo provisório. Nessa sequência, a Constituição de 1891 estabeleceu a competência da União e dos Estados em seu dispositivo, tendo em sua letra questões como o princípio da legalidade tributária, uniformidade dos impostos federais, imunidade recíproca e de bens, serviços e rendas públicas e vedação dos impostos de fronteira (MATOS, 2007, sem paginação definida).

Visando a preencher as lacunas que a Carta Magna de 1891 continha, no que tange à distribuição de competências, em 1934 promulga-se uma nova Constituição. Todavia, esta teve sua vigência ativa por pequeno lapso temporal, devido à nova Carta promulgada em 1937, a qual foi dotada de natureza autoritária e ditatorial. No que se refere ao período de vigência da Carta de 1937, denominada de “polaca”, destacam-se as inúmeras Leis de direito tributário concretizadas à época, mormente quanto ao processo executivo fiscal e à outorga à

União da competência privativa para tributar certos impostos (MATOS, 2007, sem paginação definida).

Após esse período, com a promulgação da Constituição de 1946, o novo texto, nos ensinamentos de Ives Gandra da Silva Martins (2000, p.03), “trazia alguns princípios constitucionais, porém veiculados de forma esparsa e inconsistente, em nível de sistema. Uma reforma da Carta Magna era, portanto, necessidade imperiosa”.

Nessa linha de pensamento, frisa-se que os fundamentos necessários à apontada reforma foram concebidos após o “fenômeno federativo”, que no território Brasileiro, por haver a competência outorgada aos Municípios, originava-se a tríplice ordem de atuação autônoma (MARTINS, 2000, p.03).

Após a Constituição de 1946, veio a Emenda Constitucional nº 18, de 01 de dezembro de 1965, considerada o fator inicial do atual sistema tributário. Hélio Silvio Ourem Campos, diz que a citada Emenda “procurou encontrar uma nova ordem tributária para o Brasil” (OUREM, 2020, p.111).

A Emenda Constitucional nº 18/65 foi a semente do Código Tributário Nacional e, mesmo sendo tratada inicialmente como lei ordinária, pouco após teve eficácia de Lei Complementar, em razão da promulgação da Constituição de 1967 (MARTINS, 2000, p. 05).

A criação do Código Tributário Nacional, efetivado pela Emenda Constitucional nº 18/1965 e recepcionado pela Constituição de 1967, a partir do Capítulo V, mais precisamente em seu artigo 18, trouxe em seus escritos a denominação “Sistema Tributário Nacional”, tendo por finalidade sistematizar a tributação no país. Essa Constituição, em especial, difere das passadas pela simples razão de fazer constar em seu texto um capítulo específico acerca das normas de tributação de forma sintetizada (MARTUSCELLI, 2010, p. 09).

Diz-se que as Cartas de 1965 e 1967 foram responsáveis pela construção do então Sistema Tributário vigente, vindo a Constituição de 1988 somente à reformá-las.

Nesse contexto evolutivo, em 1987, a Assembleia Nacional Constituinte passa a iniciar os trabalhos relativos à nova Carta. Enfoque se dá à discussão acerca do Sistema Tributário, o qual foi analisado por uma subcomissão gerida por Benito Gama e Fernando Bezerra Coelho (DORNELLES, 2013, p.06).

Destaca-se, nesse ponto, o pronunciamento do Deputado José Serra. Este, à época, era membro componente da Comissão do sistema tributário e, visando à transparência sobre as discussões que envolviam o futuro Sistema tributário, pronunciou-se no seguinte sentido:

(...) deveremos dar ao Brasil um sistema tributário melhor que o atual, para tanto as diretrizes fundamentais são as seguintes: em primeiro lugar, maior justiça social na repartição da carga tributária, que hoje cai desproporcionalmente sobre as classes trabalhadoras, sob a forma de impostos diretos, e sobre a classe média, no que se refere ao imposto direto, ao Imposto de Renda. Em segundo lugar, adequar o nosso sistema tributário às necessidades do nosso desenvolvimento, do crescimento econômico, da geração de empregos e do maior bem-estar do conjunto da população. Em terceiro lugar, atenuar as desigualdades regionais no Brasil. Esta é uma obrigação que fará com que a nossa comissão tenha de montar um sistema tributário que sirva a uma diminuição das desigualdades de desenvolvimento do nosso País. Entendidas essas desigualdades como as hoje existentes, entre o Norte, o Nordeste, o Centro-Sul, o Sul e o Centro-Oeste. É nesse trabalho que precisaremos nos concentrar. Não se trata de resolver os problemas tributários através do conflito regional, do conflito entre regiões. Estou convencido, como acredito estejam os demais integrantes desta Comissão e o nosso Presidente Francisco Dornelles, pessoa de grande experiência na área tributária, que Poderemos equacionar o sistema tributário brasileiro de maneira a atender melhor à sociedade, ao desenvolvimento do País e às regiões sem que isto passe por um conflito regional, o qual não levará senão a um enfraquecimento da nossa própria necessidade de desenvolvimento. Temos de oferecer através da simplificação, da descentralização e da maior justiça tributária. o que o nosso País precisa (MARTUSCELLI, 2010, p.11).

Importante registrar que em meio aos trabalhos, dois temas acabaram por polarizar os debates da então reforma tratada à época. Trata-se da descentralização e do fortalecimento da autonomia dos Estados e Municípios (DORNELLES, 2013, p. 06).

Nesse sentido, o relator José Serra, acerca das questões citadas, posicionou-se:

O esforço (...) evidencia-se principalmente pela ampliação da base do ICM e pela maior liberdade na fixação de suas alíquotas; (...) ao mesmo tempo em que se ampliam, significativamente, o FPE e o FPM. No mesmo sentido, embora com menor significado, situam-se a partilha da fração do IPI com estados e municípios (...). Veda-se a vinculação dos recursos transferidos a aplicações pré-determinadas e criam-se mecanismos de participação de representantes dos estados e dos municípios, para fins de acompanhamento dos cálculos e das liberações dos recursos transferidos, e do processo de descentralização de funções e de atividades. Elimina-se a faculdade de a União conceder isenções de impostos estaduais e municipais. Cria-se um fundo de descentralização, cuja principal fonte é o FIN SOCIAL. Desnecessário dizer que essa descentralização é essencial para viabilizar o

equilíbrio financeiro básico que deve existir entre as três esferas do governo na federação. (DORNELLES, 2013, p.06).

Com a promulgação da Constituição Federativa do Brasil de 05 de Outubro de 1988, houve a consagração de um título para a tributação e orçamento, o Título VI, destinando o Capítulo I para o sistema tributário nacional (OUREM, 2020, p. 113).

A nova Constituição, nas palavras de Dinavani Dias Vieira (2012, sem paginação definida), “promoveu uma reestruturação do sistema tributário”. Destacam-se três pontos de grande importância, a) princípios gerais da tributação; b) limitações ao poder de tributar; c) distribuição das competências tributárias.

Seguindo essa linha de pensamento, Pablo Dutra Martuscelli diz, acerca da previsão Constitucional sobre a tributação e orçamento, que:

a Constituição de 1988 prossegue, fixando normas de caráter principiológico, regras de competência e os limites constitucionais ao seu exercício, irradiando seus efeitos cinco meses após ser promulgada. Mas a grande virtude da nova Constituição de 1988 seja a possibilidade de articulação da matéria tributária às demais normas definidoras de direitos e garantias fundamentais e a sua referibilidade direta ao núcleo intangível da Constituição, o que há muito havia sido esquecido (MARTUSCELLI, 2010, p.11).

Findando breve evolução histórica do surgimento dos tributos, como também acerca das principais questões históricas do sistema tributário brasileiro, no próximo tópico serão abordadas os antecedentes históricos do surgimento do imposto sobre grandes fortunas, como também de impostos semelhantes.

## **2.2 Antecedentes históricos do imposto sobre grandes fortunas**

Em que pese a primeira tributação específica sobre grandes fortunas tenha decorrido da instituição do *impôt sur les grandes fortunes*, na França, há na história alguns outros tributos que se assemelham muito ao imposto deste estudo.

Em um primeiro momento, infere-se o tributo *phóros* oriundo do Direito tributário da Grécia Antiga. Arnaldo Moraes de Godoy (1999, p.02), explica que “os aliados de Atenas pagavam um tributo (*phóros*) com alíquotas e base de cálculo que variavam na razão da riqueza do sujeito passivo”.

Ainda naquela época, havia a cobrança do *proeisphora*, o qual se tratava de um adiantamento de valores aos cofres públicos pelos 300 cidadãos mais ricos, sendo que, ao passo que os demais cidadãos pagavam o montante que se esperava recolher com a cobrança de outro tributo intitulado de *eisphora* (imposto extraordinário de guerra), era efetuado uma espécie de reembolso (LYTTKENS, 2010 apud FILHO, 2015).

Nota-se dos dois impostos supracitados certa semelhança com o que vem a ser conhecido nos dias atuais como imposto sobre fortunas. Isso pois, o “fato gerador” da incidência do imposto fica condicionado a possuir grande riqueza ou patrimônio, para que assim possa haver sua incidência.

Ainda na antiguidade, ressalta-se o imposto *tributum ex censu*. Criado em Roma, o tributo em questão, possuía grande semelhança com o termo “grandes fortunas”. Era cobrado de forma direta aos cidadãos, tomando-se por base o tamanho de sua riqueza (CORRÊA, 1971, p. 03).

Extraí-se dos ensinamentos de Alexandre Augusto de Castro Corrêa (1971, p.03), que “cada qual era taxado de acordo com sua riqueza”. Sua arrecadação era com base em uma declaração feita pelo próprio cidadão – muito semelhante à atual concepção do imposto renda – e, recaía também, sobre as terras, tendo como alíquota um milésimo do valor do capital (CORRÊA, 1971, p. 03).

De outra banda, quando se tratava de isenção, esta somente recaía sobre algumas classes, sejam elas: a) os *proletari* (aqueles que cujo único bem, era a “*proles*”), como também sacerdotes e militares em serviço ativo (CORRÊA, 1971, p. 03).

Embora se observe grande similitude entre os tributos supracitados e o imposto sobre fortunas, foi no final do Século XX que a sua noção tornou-se mais precisa. Acerca do assunto, Ukmar discorre:

[...] os antigos tributos tomados em razão da posse de específicos bens constituem a primeira forma de imposição do patrimônio. Tributos sobre o patrimônio [...] existiam também na Grécia (*eisphora*) e em Roma (*tributos ex censu*) [...]. Na Idade Média tal composição perdeu a característica original de receita extraordinária, e se institucionalizou. O objetivo do suscitado tributo era atingir a renda produzida do bem, e não o valor do bem em si. A noção própria de Wealth Tax tem, portanto, origem mais recente e está ligada com o nascimento do capitalismo no século XV e XVI quando se iniciou a verificação do fenômeno da acumulação de notáveis riquezas nas mãos dos comerciantes sob formas de bens de troca, e nas mãos de banqueiros sob forma de crédito em relação a terceiros. A gênese histórica de ‘fato

imponível' não corresponde a uma adequada valoração jurídica. A noção permaneceu imprecisa até o final do século passado quando surgiu nos países do norte da Europa o primeiro imposto patrimonial em sentido próprio. O tributo real, denominado pelos estudiosos de língua inglesa 'selective taxes', foi gradualmente evoluído na forma impositiva do patrimônio global dos contribuintes (UKMAR, 1986 apud SOUTO 2017).

Ao tratarmos das raízes da tributação sobre fortunas, têm-se que os primeiros resquíscios de aplicação desta modalidade ocorreram na Europa.

Assim destacam-se alguns dos primeiros países a instituírem imposto congênere, quais sejam: a) imposto sobre o patrimônio das pessoas físicas e das pessoas jurídicas, criado na Suíça; b) imposto extraordinário sobre o patrimônio, introduzido em 1946 na Itália; c) imposto sobre a riqueza, criado em 1950 no Japão; d) imposto anual sobre o patrimônio, introduzido em 1974 na República da Irlanda; e) imposto sobre o patrimônio líquido das pessoas físicas, introduzido em 1977 na Espanha; f) imposto anual sobre patrimônio líquido (annual wealth tax e o gift tax), instituído em 1957 na Índia, por influência de Nicholas Kaldor, Professor de Economia da Universidade de Cambridge (CORSATTO, 2000, sem paginação definida).

Além desses, outros países do Norte e centro-europeu, além da Suíça, que também já instituíram o imposto sobre o patrimônio estão a Noruega, a Finlândia, Islândia, Dinamarca, Holanda, Luxemburgo e a Áustria (CORSATTO, 2000, sem paginação definida).

Nota-se que, embora não se tenha a nomenclatura "grande fortuna", todos os impostos citados visaram atingir indivíduos que possuíam patrimônio de tamanho considerável. Importante destacar também que, em que pese inúmeros países tenham criado e introduzido em seus sistemas tributários alguma forma de tributação incidente sobre patrimônio ou fortuna e até mesmo a chamada "grande fortuna" muitos, como será abordado no próximo capítulo, acabaram por aboli-lo de seu arcabouço legislativo.

Dentre os inúmeros países instituidores da tributação sobre fortunas, merece mais enfoque a criação ocorrida na França. Maior destaque se dá a esse país em razão da sua correlação com o imposto brasileiro.

Em 1898, houve a criação do *impôt sur les grandes fortunes* pelo Presidente François Mitterand, sendo, posteriormente, em 1986, revogado durante o Governo de Jacques Chirac. Em livre tradução, chamava-se de "imposto sobre grandes fortunas" e tinha como principal finalidade financiar o benefício social da renda mínima (FERNANDES, 2017, sem paginação definida).

Aqui se iniciavam as discussões acerca do imposto em questão. Isso porque, mesmo diante do parecer contrário de uma comissão de especialistas, designada pelo Conselho de Ministros, os franceses Gabriel Ventejol, Roberto Blot e Jacques Mérau, publicado em Paris em 1979, intitulado de *Rapport de la Commission d'étude d'un prélèvement sur les fortunes*, houve a criação e consequente instituição (QUEIROZ, 2016, p.24).

Conquanto tenha havido a revogação do *impôt sur les grandes fortunes*, em 1988, no novo Governo de François Mitterrand houve a proposição do *impôt de solidarité sur la fortune*, muito parecido com o primeiro imposto, o qual visava garantir o mínimo existencial aos menos abastados e incidia sobre fortunas superiores a quatro milhões de francos (QUEIROZ, 2016, p.24).

Thomas Piketty, explica no seguinte sentido:

O imposto sobre as grandes fortunas foi introduzido na França em 1981, extinto em 1986, depois reintroduzido em 1988 sob a forma do imposto de solidariedade sobre as fortunas (ISF). Os valores de mercado têm, às vezes, variações bruscas que podem parecer arbitrárias, mas têm o mérito de fornecer a única base objetiva universalmente aceita para tal imposto. Com a condição, porém, de ajustar com regularidade as taxas e categorias de tributação e não deixar as receitas subirem automaticamente com as mudanças no mercado imobiliário; caso contrário, estaríamos expostos a revoltas fiscais, como ilustra a célebre Proposição 13 adotada na Califórnia em 1978 para limitar as altas uniformes do property tax (PIKETTY, 2013 apud ELJAICK, 2017).

A criação e instituição do *impôt de solidarité sur la fortune* foi de suma importância para a Constituinte Brasileira de 1988. Uma vez que, foi o imposto francês que inspirou a inclusão do imposto sobre grandes fortunas nos escritos constitucionais de 1988 (EL-JAICK, 2017, sem paginação definida).

Feito breve apontamento sobre os antecedentes históricos e surgimento da tributação sobre fortunas, no próximo capítulo serão abordadas as experiências estrangeiras em países que já instituíram ou que ainda possuem vigente o imposto estudado.

### 3. ANÁLISE INTERNACIONAL DO IMPOSTO SOBRE FORTUNAS E IMPOSTOS SEMELHANTES

Muito se discute acerca da viabilidade do imposto sobre grandes fortunas no Brasil e, como já destacado, muitos países em meados do século passado introduziram em seus sistemas tributários alguma forma de tributação sobre grande patrimônio/fortuna; todavia, a viabilidade da aplicação do tributo em questão, muitas vezes é dotada de dúvida, bem como de discussões jurídicas acerca da constitucionalidade do imposto.

Algumas correntes defendem que os prejuízos são maiores que os benefícios e que, a longo prazo o imposto refoge ao esperado. De outro lado, há quem defenda a sua aplicabilidade visando seu carácter de justiça social.

Para se ter maior noção acerca das questões que rodam o imposto estudado, neste capítulo serão abordados alguns países que já o instituíram, bem como os fundamentos da corrente favorável à sua instituição e da corrente desfavorável.

Nesse sentido, cita-se a análise do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), a qual apresenta todos os países que já adotaram ou adotam o imposto sobre grandes fortunas até a data mencionada:

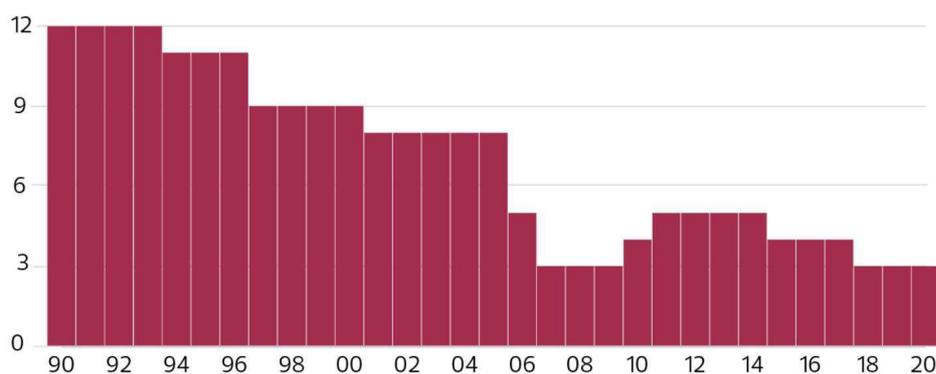
Após análise de vasta bibliografia, tomou-se conhecimento de que todos os países da Europa Ocidental adotam ou já adotaram o Wealth Tax, com exceção da Bélgica, Portugal e Reino Unido. Na Europa, atualmente apenas a Holanda, França, Suíça, Noruega, Islândia, Luxemburgo, Hungria Espanha possuem o imposto. A partir da década de 1990 ele foi abolido na Áustria (1994), Itália (1995), Dinamarca, Alemanha (1997), Islândia (2005), Finlândia (2006), Suécia (2007), Espanha (2008) e Grécia (2009). Devido à crise fiscal e financeira que assolou diversos países europeus a partir de 2009, ele foi reintroduzido de maneira provisória na Islândia (2010) e Espanha (2011). Na Ásia, têm-se conhecimento que o Japão o adotou por um curto período de tempo (1950-3), a Índia o possui desde a década de 1950 e há experiências no Paquistão e Indonésia. Na África do Sul houve um debate para sua implementação no período pós Apartheid. Na América Latina o imposto está em vigor na Colômbia, Argentina (desde 1972) e Uruguai (desde 1991), com grande crescimento recente da arrecadação nesses três países (CARVALHO, 2011, p.15).

Em 2017, estudo realizado pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), levantou que dos 12 países que aplicavam o imposto sobre fortunas na Europa, até 2017, quatro ainda o mantinham em vigor.

Ainda, segundo informações do mesmo estudo “houve uma revogação em massa”, porém não se deve deixar de lado que após vivenciarem crises econômicas, alguns países optaram pelo reestabelecimento do imposto como medida de consolidação fiscal, tendo como exemplo o caso da Espanha e da Islândia.

Acerca da progressão dos países que deixaram de lado a tributação sobre grandes fortunas, mostra-se o gráfico abaixo:

Figura 1 – Evolução países da OCDE que cobram imposto sobre fortunas



Fonte: Inesper conhecimento

Atualmente, somente 03 países da Europa (integrantes da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico) possuem em seu ordenamento pátrio a arrecadação decorrente de grandes fortunas (Espanha, Noruega e Suíça).

Na América Latina, alguns países já o possuem em vigência, como é o caso da Argentina, tendo em vista a recente Lei extraordinária aprovada lá. Outros, cogitam adotá-lo, como por exemplo o Chile, onde tais debates foram iniciados cogitando introduzi-lo em seu sistema tributário, embora de forma temporária.

Dentro desse contexto, serão abordados alguns países (subdesenvolvidos e desenvolvidos), bem como os motivos da abolição do imposto ou sua performance nos que ainda possuem vigente, os pontos defendidos pelas correntes contrárias e favoráveis ao imposto, a fim de que se tenha maior noção quanto a uma eventual aplicabilidade em solo brasileiro.

### 3.1. França

Influência para o imposto brasileiro, o *impôt de solidarité sur la fortune*, integrou o rol dos países que ainda cobravam o imposto sobre fortunas até início de 2018.

O imposto Francês foi palco de inúmeras discussões e, em 2012, o então presidente François Hollande, chamou atenção da população francesa e do mundo ao anunciar o aumento na arrecadação sobre os rendimentos de contribuintes mais abastados de 45% à incrível marca de 75%. (VEJA, 2012).

Diante da repercussão, o Conselho Constitucional francês, anulou o aumento de 75% adotada pelo governo de Hollande, sob fundamentos de que a medida não respeitava o princípio de igualdade (MINDS, 2012, sem paginação definida).

Em que pese a anulação do aumento, este não foi o bastante para evitar a retirada de inúmeros contribuintes, inclusive de personalidades conhecidas mundialmente, que despediram-se da França, buscando destinos como Bruxelas, Bélgica, Luxemburgo e Mônaco - por serem considerados “paraísos fiscais” - a fim evitar a incidência do imposto. A exemplo, destacam-se a estrela do rock francês Johnny Halliday, os cantores Alain Delon e Charles Aznavour, a tenista Amelie Mauresmo e o conhecidíssimo Campeão de Fórmula 1 Alain Prost (Queiroz, 2016, p.25).

Outra figura importante que evadiu do país foi o ator Gérard Depardieu, que adquiriu nacionalidade russa após a decisão do Presidente François Hollande, sob alegações de que “o governo acredita que a criação e o talento devem ser punidos ou qualquer coisa diferente deve ser sancionada”. Ainda, o ator enfatizou que em seus 45 anos de carreira, já teria pago US\$ 190 milhões em impostos, deixando a entender seu descontento com a decisão tomada pelo governo de seu país pátrio (G1, 2013).

Nesse contexto, traz-se a lume o guia fiscal francês, elaborado pelo autor Eric Pinchet o qual estimou que os prejuízos do imposto sobre a fortuna foram maiores que os benefícios, veja-se:

que o imposto sobre a grande fortuna proporcionou ao governo, entre 1998 e 2006, cerca de 2,6 bilhões de euros por ano, mas custou ao país mais do que 125 bilhões de euros em fuga de capitais, ou seja, a fuga de capitais anual (cerca de 15 bilhões de euros/ano), foi muitíssimo maior que a receita naquele período. (QUEIROZ, 2016, p.17).

Além disso, outro ponto de suma importância relativo ao *impôt de solidarité sur la Fortune*, ocorreu durante a reforma apresentada pelo presidente Emanuel Macron em 2017, as discussões quanto à arrecadação por meio do imposto foram reacendidas, principalmente por parte da corrente contrária que defendia ser um imposto confiscatório e que provocava a saída

dos mais abastado do país, no intuito de driblar a arrecadação, provocando o chamado “exílio fiscal de milionários” (FERNADEZ, 2017).

O grande problema da retirada dos mais ricos do país se dá pelo fato de que a arrecadação do imposto de renda conseqüentemente diminuiu. Nas palavras do Primeiro-ministro Francês, Édouard Philippe, “os que não pagam mais o *impôt de solidarité sur la fortune* também deixaram de pagar o imposto de renda na França, o que provoca um empobrecimento dos recursos fiscais e, por conseqüência, do país” (FERNADEZ, 2017).

Àquela época, o imposto Francês possuía alíquota inicial de 0,5%, chegando a 1,5% para cidadãos com patrimônio líquido acima de 1,3 milhão de Euros (cerca de R\$ 5,3 milhões). Estima-se que o tributo representava 0,25% do PIB local e cerca de 2% da arrecadação Federal (PEREIRA, 2018).

Em primeiro de janeiro de 2018, o *impôt de solidarité sur la fortune*, no Governo de Emmanuel Macron, foi extinto dando o seu lugar ao *impôt sur la fortune immobilière* (imposto sobre a riqueza imobiliária).

A principal diferença entre *impôt de solidarité sur la fortune* e o *impôt sur la fortune immobilière* se dá porque aquele incluía em seu rol desde de dinheiro em espécie, imóveis, automóveis, joias, mobiliários residenciais, ações e outros valores, até vinhos finos (QUEIROZ, 2016, p.25), enquanto este somente incide sob indivíduos titulares de bens imobiliários líquidos, exclusivamente superior ao limite de 1,3 milhão de euros e calculado de acordo com uma escala progressiva que inicia em 0,5%, chegando a alcançar 1,5% (BOLUZE, 2020).

Acerca da implementação do *impôt sur la fortune immobilière*, em 2019, um relatório do Senado Francês afirmou que a criação do imposto sobre a riqueza imobiliária ainda não tivera impacto positivo na economia, tendo num primeiro momento impacto positivo no número de saídas, todavia o relatório refere ainda que “é muito cedo para avaliar os efeitos da reforma tributária sobre o investimento na economia dos contribuintes em questão” (BFM IMO, 2019, tradução nossa).

Diante disso, observa-se que a França não obteve sucesso com o imposto sobre fortuna, procedendo à sua revogação, bem como buscando outros meios mais satisfatórios para aumentar sua arrecadação, sem perder seus contribuintes.

### 3.2. Alemanha

O surgimento do imposto na Alemanha deu-se em 1893, junto à antiga Prússia. Em que pese não fosse propriamente um imposto sobre grandes fortunas (sendo um imposto de renda complementar) incidia sobre quantidade de patrimônio específico, fato que o atrela ao imposto sobre fortunas.

Após essa instituição, na República do Weimar, configurada como período de transição entre a primeira guerra mundial e o Nazismo (1919 – 1933), em 1922, foi instituído um imposto voltado propriamente às grandes fortunas, chamado de *Vermögensteuer* e sua base tributária era o total de ativos do contribuinte diminuindo-se suas dívidas (MOTA, 2010 apud GONÇALVES, 2019, sem paginação definida).

Em 22 de junho de 1995, o Tribunal Constitucional Federal Alemão decidiu pela incompatibilidade do imposto com o princípio da igualdade, declarando-o inconstitucional. Seu uso foi permitido até final do ano 1996 e, em algumas decisões exaradas entre o lapso temporal de 1995 e 1996, a maioria dos Juízes do Tribunal Constitucional Federal também mencionaram o princípio da meia divisão, o qual tratava que o imposto sobre a fortuna só poderia ser adicionado ao imposto de renda. Este princípio foi muito criticado e posteriormente descartado pelo Tribunal Federal (SAUER, 2006, sem paginação definida).

Em 1997, devido a decisão do Tribunal Constitucional Federal, o imposto foi suspenso, todavia sua lei ainda pende de revogação. Dentre os fundamentos para suspensão da cobrança do imposto, além de este ferir o princípio da igualdade, foram as alegações de que o tributo incentivava o exílio fiscal e reduzia o potencial empreendedor dos cidadãos, além de possuir caráter confiscatório. Marcelo Cid Heráclito Queiroz, ensina no seguinte sentido:

Na Alemanha, 1996, O Tribunal Constitucional considerou o imposto inconstitucional, sob o fundamento de que soma do imposto sobre o patrimônio com o imposto de renda não poderia ser maior do que a metade da renda do contribuinte e, por esse motivo o imposto sobre a riqueza seria confiscatório (QUEIROZ, 2016, p.26).

Em seu último ano de cobrança, pesquisa realizada pelo Ministério Federal das Finanças levantou que os Estados Federais receberam cerca de 9 bilhões de marcos alemães (4,62 bilhões de euros) por meio do imposto sobre fortuna.

Em 2007, um “imposto sobre grandes fortunas” foi agregado ao imposto de renda Alemão. Houve um aumento de 3%, passando de 42% a 45%, e tendo por incidência os indivíduos com renda anual de 250 mil euros. O governo optou, devido a crise mundial vivida à época, como medida a evitar maiores prejuízos, não incluir as pequenas empresas e os profissionais liberais (MINDS, 2006, sem paginação definida).

No decorrer dos anos, o Governo Alemão considerou inúmeras vezes a possibilidade de reinserir o imposto sobre fortunas, mas somente recentemente, em vista da pandemia da COVID-19, a Liderança dos social-democratas, parceiros da coalização da Chanceler Angela Merkel, apoiou uma proposta que visaria instituir um imposto de 1% sobre a riqueza. Corroborando com os parceiros de Merkel, Olaf Sholz, Ministro da Fazenda, também apoiou a ideia, visto que, em princípio, a fonte de receita poderia chegar a 10 bilhões de dólares anuais (COLLIT, 2019, sem paginação definida).

Até a conclusão do presente estudo, não foram findadas as discussões iniciadas acerca da reintrodução do imposto sobre fortuna na Alemanha, todavia, o que se infere, é que inconstitucionalidade do imposto alemão pode ser tomada por base para que outros países não levem à instituição de um imposto com potencial inconstitucional. Isso porque, não somente Alemanha deixou o referido imposto de lado, mas também outros países o abandonaram sob fundamentos de inconstitucionalidade.

### **3.3. Espanha**

Integrante da lista dos 03 países europeus que ainda mantêm em seu ordenamento tributário o imposto sobre fortunas, este foi instituído no país em 1977 através da lei complementar nº 50, sancionada ainda quando a forma de Governo era Monárquica sob o reinado do Rei Juan Carlos I.

Algumas modificações compreendidas entre a data de sua instituição (1977) e o ano de 2004 ocorreram, como é o caso da entrada em vigor da Lei 19/1991, que alterou o *impuesto sobre el patrimonio de las personas físicas*, para o atualmente vigente *impuesto sobre el patrimonio* (ESPANHA, 1991).

Nesse ponto, chama-se atenção ao fato de que a lei complementar nº 50 de 1977, foi adotada provisoriamente, diante das medidas urgentes de uma reforma tributária proposta a época e, com o passar dos anos, somente medidas de alterações foram sendo elaboradas, vindo o imposto a ser suspenso - também de forma temporária - somente 30 anos após, em janeiro de 2008, pelo Governo de José Luis Rodrigues Zapatero (INSIGHT, 2011).

Diante da crise fiscal o *impuesto sobre el patrimonio* foi restaurado pelo *Decreto-ley* nº 13, em 2011, para os anos fiscais de 2011 e 2012, todavia com algumas alterações em sua base tributável. Aqui, novamente, foi deixado de lado seu caráter temporário, havendo sua prorrogação para os anos fiscais de 2013, 2014, 2015 e 2016 (CARVALHO, 2011, p.11)

Pedro Humberto de Carvalho, em estudo realizado para o IPEA, leciona do seguinte sentido:

Originalmente, a Ley 19/1991 previa alíquotas progressivas que variam de 0,2% a 2,5% no que excedesse a 108,2 mil euros. O Decreto-ley 13/2011 aumentou o limite de isenção para 700 mil euros, incidindo apenas sobre contribuintes com patrimônio líquido acima de 2 milhões de euros, ou seja, será tributado somente o contribuinte com patrimônio maior que 2 milhões de euros no que exceder a 700 mil euros. Com isso, para o exercício fiscal 2012-3, as alíquotas passam a variar de 1,3% a 2,5%. O Decreto-ley 13 também concedeu um abatimento de 300 mil euros aos imóveis de residência (CARVALHO, 2011, p.16).

Conforme o *guia básica del impuesto sobre el patrimonio* (guia básico do imposto sobre o patrimônio) elaborado pelo departamento fiscal de Jausas (2013, p.08), localizado na Espanha, o sistema de arrecadação é regulado pelo Estado, mas cedido às suas comunidades autônomas permitindo que cada uma delas possa se autogerir e regular o seu limite de isenção, sua taxa e as suas possíveis deduções, o que por vezes acaba gerando certos desencontros quanto à arrecadação.

Estimou-se que, em 2017, no país Europeu existiam cerca de 611 pessoas com patrimônio superior a 30 milhões de Euros. Todavia, o que se infere é que 67,6% desses contribuintes, em torno de 406, residiam em Madrid, local em que o tributo teve estabelecido 100% de desconto. Isto é, nenhum contribuinte paga o imposto. Para se ter noção do impacto que a adoção dessa medida causa aos cofres públicos, na declaração de bens de 2017 registrada em Madrid, houve a verificação de que existiam 16.856 contribuintes que possuíam patrimônio líquido de cerca de 9,7 milhões de euros e se todos tivessem de pagar o imposto sobre a riqueza, seriam arrecadados em torno de 995,6 milhões de euros anuais (MALAGON, 2019).

Para muitos a lei espanhola é considerável de boa elaboração, mas há quem discorde deste atributo, como é o caso de José M<sup>a</sup> Durán-Cabré, Alejandro Esteller-Moré e Mariona Mas-Montserrat, que referem:

A Espanha é uma ave rara. É o único país da UE, desde que a França que o eliminou em 2018, que aplica o imposto sobre a fortuna; [...] As dúvidas sobre o imposto estão principalmente relacionadas a dificuldades de controle, facilidades de evasão e problemas de avaliação de ativos, dúvidas que em outros países levaram à sua eliminação. Tais dificuldades geram distorções, custos administrativos e iniquidades na medida em que a valoração tributária não se ajusta ao preço de mercado da mesma forma para todos os ativos ou para todos os contribuintes. O patrimônio horizontal que se pretende alcançar, por meio do imposto sobre a fortuna, deriva da tributação de uma capacidade econômica que não gera receita monetária devido à avaliação não uniforme dos ativos; essa circunstância, por exemplo, levou à sua extinção na Alemanha em 1995. Em todo caso, o resultado final é óbvio: “o imposto sobre a fortuna arrecada muito pouco e poderia arrecadar mais”. [...] Neste trabalho, mostramos que os contribuintes reagem à carga tributária do imposto, não por meio de mudanças reais de comportamento, mas por meio do aprimoramento dos mecanismos de evasão fiscal. (DURAN-CABRÉ; ESTELLER-MORÉ; MAS-MONTSERRAT, 2020, tradução nossa)<sup>1</sup>.

Atualmente, a Espanha segue cobrando o imposto sobre a fortuna através das comunidades autônomas, entretanto procedeu a uma escala regulamentar opcional, como demonstra figura abaixo, para o exercício de 2020:

Figura 2 – escala estatal do imposto sobre o patrimônio

Escala estatal del Impuesto sobre el Patrimonio			
Base liquidable hasta euros	Cuota íntegra euros	Resto base liquidable hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0,00	0,00	167.129,45	0,2
167.129,45	334,26	167.123,43	0,3
334.252,88	835,63	334.246,87	0,5
668.499,75	2.506,86	668.499,76	0,9
1.336.999,51	8.523,36	1.336.999,50	1,3
2.673.999,01	25.904,35	2.673.999,02	1,7
5.347.998,03	71.362,33	5.347.998,03	2,1
10.695.996,06	183.670,29	En adelante	2,5

Fonte: Governo da Espanha

Já as comunidades que procederam às suas próprias regulamentações, para o exercício de 2020, consoante dados retirado do *site* do Governo da Espanha, possuem as seguintes alíquotas: Andalucía, Cantabria e Galicia, de 0,24% a 3,03%, Principado das Astúrias 0,22%

<sup>1</sup> El impuesto sobre el patrimonio (I): Realidades

a 3%, Illes Balears 0,28% a 3,45%, Catalunã 0,21% a 2,75%, Extremadura 0,30% a 3,75%, Região de Murcia 0,24% a 3%, Comunidade Valenciana 0,25% a 3,12%.

A movimentação contra o imposto permanece em baixa não sendo evidenciadas maiores discussões. Este estado de pacificidade dos contrários ao imposto, pode-se, em um primeiro momento, atribuir-se ao “escape” proporcionado pelo sistema.

### 3.4. Argentina

Um dos países que instituíram alguma forma de tributação sobre fortunas na América Latina e que merece uma análise mais aprofundada é a Argentina.

Em meio a inúmeras discussões, em dezembro de 2020, o país aprovou uma Lei que regulamentou um imposto extraordinário sobre grandes fortunas e, em que pese a aprovação da referida Lei, não é a primeira vez que o país relaciona-se com o imposto ligado a arrecadação sobre o patrimônio, que já havia instituído, em 1973, modalidade congênere do referido tributo, chamado de *impuesto sobre los bienes* (imposto sobre os bens pessoais).

Em um primeiro momento o *impuesto sobre los bienes* incidia somente sobre a riqueza líquida e sobre as pessoas físicas passando, em um segundo momento, mais precisamente em 1991, a incidir sobre a riqueza bruta, com alíquotas progressivas de 0,75 % a 1,25%, acima de trezentos e cinco mil pesos argentinos (REGINATO; JESUS, 2017, p.12).

Conquanto a existência do imposto sobre os bens pessoais, devido à baixa em termos de arrecadação, bem como pela pandemia que assola o mundo, o Senado Argentino aprovou a Lei que regulamenta o imposto direcionado propriamente às grandes fortunas, além deste incidir não somente sobre as pessoas físicas, como também às pessoas jurídicas.

Segundo informações colhidas no sítio Brasil de Fato, em matéria publicada em 05 de julho de 2020, o projeto aprovado pelo Senado Argentino teve 42 votos a favor e 26 contra e acredita-se que o *aporte solidario y extraordinario* (aporte solidário e extraordinário), que possui aplicação única, “se aplicaria a cerca de 15 mil pessoas físicas e jurídicas no país, que pagariam o equivalente a cerca de 1% a 5,25% do seu patrimônio, a depender do tamanho da fortuna e se os patrimônios são mantidos localmente ou no exterior.

A mesma matéria refere que, entre os argumentos da corrente favorável ao imposto está a questão de que as pessoas jurídicas, com a era digital, favorecida inclusive pela pandemia, vêm multiplicando seus valores em frequência acelerada. Nesse sentido, a economista Eva Sacco, do Centro de Economia Política Argentina (CEPA), em matéria para o sítio Brasil e fato, destaca que:

É impossível sustentar a quarentena e encarar a recuperação sem uma contribuição dos que podem fazê-lo. [...] os únicos que estão em condições de fazê-lo são as grandes fortunas que, em muitos casos, não só não perderam como se viram favorecidas com a quarentena. O Mercado Livre, uma das maiores empresas do país, multiplicou seu valor em poucos dias. Há enormes oportunidades de negócio para quem tem capital para investir, e vai haver muita concentração econômica. É mais que justo pedir uma contribuição a esses setores; mas não só por justiça, senão porque é a única alternativa possível para sustentar o isolamento e não ter uma situação como a que vive o Brasil, por exemplo (BRASIL DE FATO, 2020).

Estima-se que, consoante monitoramento do Instituto Argentino de Análise Fiscal, em maio de 2020, a arrecadação tributária argentina teve uma queda de 33% em relação a maio de 2019. Nesse sentido, Pablo Varela em declarações ao site France 24, aduz que “você compara com qualquer imposto e as taxas são razoáveis. [...] Existe o princípio da solidariedade em matéria tributária: quem tem mais apoia quem tem menos” (COSOY, 2020, tradução nossa)<sup>2</sup>.

De outra banda, há quem não tenha se contentado com aprovação da lei em solo Argentino. Isso porque, muitos cidadãos e estudiosos defendem que há dupla tributação, uma vez que a acumulação de patrimônio é oriunda de exercícios anteriores que já foram passíveis de incidência. Soma-se a isso, a fuga de capital já evidenciada em outros países que instituíram a tributação sobre grandes fortunas, o que abre precedente para que o imposto argentino siga o mesmo caminho (NÓBREGA, 2020, sem paginação definida).

Nesse sentido, o Senador Argentino Roberto Basualdo aponta que “o imposto vai contra os investimentos, é confiscatório e vai gerar um aumento irracional à já altíssima carga tributária da Argentina” (MOLINA, 2020, sem paginação definida).

Recentemente o Deputado argentino Hugo Yasky revelou que 80% do público previsto pagou o aporte *solidario y extraordinario*, tendo sido arrecadado pelo Governo argentino de cerca de US\$ 2,4 bilhões (BRASIL DE FATO, 2021, sem paginação definida)

De certa maneira, a excepcionalidade da lei torna-se importante, pelo fato de que o governo argentino não precisará tirar excessivas quantias de outras áreas para fazer as vezes do imposto implementado, bem como pelo fato de, em tese, evitar uma evasão definitiva de contribuintes.

---

<sup>2</sup> En qué consiste el impuesto a la riqueza que se quiere implementar en Argentina?

### 3.5. Suíça

Integrante da lista dos países que possuem o imposto sobre a fortuna em vigor, a Suíça possui um dos sistemas financeiros mais invejados do mundo. Segundo dados da Organização de Cooperação e desenvolvimento Econômico o país possui uma das menores cargas tributárias para pessoas físicas.

Além do sistema tributário Suíço ser muito respeitado, também é considerado, de certa forma, um tanto complexo. Isso decorre pelas diferenças encontradas entre a forma de tributar e de apurar a incidência dos tributos no país que difere dos demais.

Para se ter uma maior visão acerca de como funciona o imposto sobre a fortuna no país helvético, faz-se necessária breve explanação acerca do funcionamento de sua organização financeira.

Maunder Stephen (2021), acerca do assunto refere:

O sistema tributário suíço pode ser muito complicado, especialmente se você for novo no país. A Constituição Federal Suíça rege os impostos na Suíça. Alguns impostos são fixados e administrados pelo governo federal e outros são deixados para cada cantão. Existem quatro níveis de autoridades fiscais suíças: federal, cantonal, municipal e eclesiástica. Em uma escala internacional, os impostos na Suíça são bastante moderados, embora existam diferenças consideráveis nas taxas de impostos entre os vários cantões e municípios (STEPHEN, 2021, tradução nossa)<sup>3</sup>.

No âmbito da arrecadação por meio do imposto sobre fortunas, primordialmente foi introduzido no país entre o período de 1789 a 1803. Durante o século passado, ele chegou a ser cobrado por três vezes, em 1915, devido aos deficits deixados pela primeira Guerra Mundial, com alíquota de 0,15% sobre a riqueza dos indivíduos; entre 1934 a 1938, com alíquotas máximas de 0,25%; e, entre 1941 a 1958, chamado de imposto de renda suplementar, com alíquota máxima de 0,35%, sendo que, em 1959, este último, que era um imposto arrecado pela esfera Federal, foi abolido. Todavia, o que se infere é que os cantões permanecem cobrando o imposto até os dias atuais (ECKERT; AEBI, 2020, p.03).

Diante da autonomia dos cantões em cobrar o imposto sobre a fortuna, com o passar dos anos, houve significativa diminuição das alíquotas. Atualmente, variam de 0,5% a 0,8%, baseado no patrimônio líquido do contribuinte (MAUNDER, 2021, sem paginação definida).

---

<sup>3</sup> The Swiss tax system: a guide to Switzerland's tax rates.

Em 2017, o imposto sobre fortuna na Suíça, foi responsável por arrecadar de 7,329 milhões de francos suíços (cerca de 44.122.045,80 milhões de reais). Acerca do assunto, Jean-Blaise Eckert e Lukas Aebi, explicam:

O Estado Federal Suíço limitou estatísticas sobre o imposto sobre a fortuna, uma vez que nenhum imposto sobre a fortuna é cobrado no nível federal. No entanto, as estatísticas de 2017 indicam que o imposto sobre a riqueza de todos os cantões e seus municípios ganharam um total de 7,329 milhões de francos suíços. No total, o imposto sobre a riqueza constituiu uma proporção de 3,8% da receita tributária total das autoridades públicas suíças (confederação, cantões e municípios) (Eckert; Aebi, 2020, p. 16, tradução nossa)<sup>4</sup>.

Os mesmos autores lecionam que em alguns momentos, houve certa movimentação, a nível federal, para que o imposto fosse abolido ou reformado, porém todas sem êxito (. Houve, também, algumas discussões acerca do caráter confiscatório do imposto, na qual os contribuintes alegaram que a combinação do imposto de renda com o imposto sobre a fortuna levava a uma tributação confiscatória inconstitucional. Nesse sentido, o Supremo Tribunal Suíço, em julgado, entendeu que embora a combinação das arrecadações (imposto de renda e imposto sobre a fortuna) excedessem o valor tributável do contribuinte, a tributação não era confiscatória. O argumento utilizado foi de que “isso acontecia apenas em um único período de tributação. Para que um imposto seja confiscatório, o imposto/violação deve ser duradoura, ou seja, continuar por vários anos”(Eckert; Aebi, 2020, p. 16).

Diante da grandiosidade do sistema tributário Suíço muitos países espelham-se neste, inclusive acerca do imposto deste estudo, mas se deve levar em consideração que a Suíça não é somente um exemplo em seu sistema tributário, mas também é um país desenvolvido, devendo se observar também esta questão para fins comparatividade.

### 3.6. Colômbia

O *impuesto al patrimonio* (imposto sobre o patrimônio), vigente na Colômbia, foi criado pela Lei nº 2.010, de 2019, mas a criação da Lei não deu início à história do país com o imposto sobre a fortuna que já instituído anteriormete.

O marco jurídico do imposto no país ocorreu em 1935, através da Lei nº 78, sendo eliminado em 1992 e, posteriormente, reimplantado. Entre esse lapso temporal, o imposto foi

---

<sup>4</sup> Wealth taxation in Switzerland. Wealth tax Commission

alterado inúmeras vezes antes de sua eliminação, bem como prorrogado, já que instituído de forma provisória. Nessa sequência evolutiva, em 2003, por meio da *ley* 863, o imposto foi reimplantado para os anos de 2004, 2005 e 2006 e sua arrecadação durante este período foi de US\$ 415.180,00 (TORRES, 2004, p.09).

Em 2014, houve o reestabelecimento da modalidade de tributo através da Lei nº 1.739, de 2014, também de forma temporária, sendo novamente instituído em 2019 pela criação da Lei nº 1.943, de 2019, que vigorou por pouco tempo – já que fora declarada inexecutível – dando seu lugar à Lei sob nº 2.010 (GERENCIE, 2020, sem paginação definida).

Inicialmente, a Lei 2.010 de 2019 fora instituída visando à arrecadação nos anos de 2019, 2020 e 2021. Acerca da questão, o sítio colombiano Gerencie.com informa que:

De acordo com o artigo 292-2 da lei fiscal, o imposto sobre a fortuna deve ser pago para os anos de 2019, 2020 e 2021. No entanto, não há garantia de que em 2021 uma nova reforma tributária não prorrogue esse imposto para os anos de 2020 e daí em diante, mesmo com outro nome. Foi justamente o que o governo fez com a Lei de 1943, que estendeu o imposto até 2021 mas com outro nome, uma vez que o mesmo imposto já havia sido criado em 2014 com a Lei 1739 de 2014, sob o nome de imposto sobre fortunas para os anos 2015 a 2018, e antes disso existia o imposto sobre a fortuna com seu nome original, e assim podemos continuar voltando no tempo (GERENCIE, 2020, tradução nossa)<sup>5</sup>.

Em 23 de março de 2021, o Governo Nacional colombiano passou a discutir uma reforma tributária, já que o país encontrava-se em alto nível de endividamento. Dentre os temas discutidos está o famoso imposto sobre a fortuna. A proposta da reforma tributária, quanto ao *impuesto al patrimonio*, pretende torná-lo permanente e elevar a alíquota de 1% acima de 5.000 milhões de pesos, para 2,5%. A medida visa arrecadar cerca de 1 bilhão de pesos anuais que seriam usados como auxílio na recuperação do país (INFOBAE, 2021, sem paginação definida).

Diante dos termos contidos na reforma tributária acerca do imposto sobre a fortuna, inúmeros contribuintes demonstraram-se descontentes com essa possível alteração, alegando que o imposto sempre foi adotado de forma temporária, mas continuamente cobrado, além de ter caráter confiscatório. Acerca do ponto, José Miguel Santamaría, refere que:

Os colombianos pagam imposto sobre o patrimônio há muitos anos e sempre nos disseram que é temporário. [...] Mas também acaba sendo confiscatório. Não se

---

5 Vigencia del impuesto al patrimonio

pode crer que seja temporário e, quando se torna permanente, com o passar dos anos o patrimônio acaba sendo entregue ao Estado. Em dez anos 30% do patrimônio é entregue (SANTAMARÍA, 2021, tradução nossa)<sup>6</sup>.

Embora o descontentamento dos Colombianos, o imposto ainda está sendo cobrado para o ano fiscal de 2021, com cronograma de datas para pagamento. Sua implementação de forma definitiva segue em discussão junto à reforma tributária discutida no país, que também poderá elevar suas alíquotas.

### 3.7. Outros pontos relevantes

Feito o apontamento de alguns dos países que possuem maior história com o imposto sobre a fortuna, merece destaque, ainda, algumas questões mais recentes. A exemplo, destacam-se as discussões iniciadas no Chile acerca da instituição do imposto sobre a fortuna, bem como alguns pontos da proposta da reforma tributária iniciada nos Estados Unidos.

No Chile, país com o terceiro maior número de milionários da América Latina, o debate acerca da instituição do imposto sobre a fortuna foi levantado devido à pandemia da Covid-19. Em junho de 2020, iniciou-se a tramitação de um projeto no Congresso que visava à instituição de um imposto sobre fortuna. O imposto seria adotado de forma temporária e seu texto previa uma alíquota de 2,5% incidente sobre indivíduos com patrimônio acima de US\$ 22 milhões. (FARONELLI, 2020, sem paginação definida).

Camila Vallejo, autora do projeto de Lei no Chile defende que “não há um discurso democrático que possa sustentar este nível de contraste e desigualdade na apropriação da riqueza, muito menos no contexto de uma pandemia” (UOL, 2021, sem paginação definida).

As discussões acerca da instituição do imposto no país se intensificam e, novamente, a maior discussão seria a questão da evasão fiscal e de a modalidade de tributo apresentar uma característica confiscatória.

Em que pese uma enorme corrente contrária alguns entendem que é necessário a arrecadação através imposto e que a sua instituição foi pautada em estudos que demonstram o benefício de sua instituição. Como entendimento de Victor Farinelli, que refere:

O projeto é baseado em estudos de economistas da Fundação Sol, que estimam ser possível arrecadar até US\$ 6 bilhões com a medida. Os autores projetam que esse valor seria suficiente para entregar auxílios em dinheiro para que 80% da população

---

<sup>6</sup> Impuesto al patrimonio

do país possa enfrentar a quarentena durante o inverno – período em que, se estima, o coronavírus deverá se manter como uma ameaça ao país, devido às condições climáticas favoráveis à sua propagação (FARINELLI, 2020, sem paginação definida).

Importante referir aqui que o economista e mentor da reforma tributária brasileira, Bernard Appy, em matéria para o UOL, referiu que, acerca de uma eventual implantação do imposto no Brasil, mesmo que nos moldes da implantação cogitada no Chile (temporário), a modalidade de tributo traria uma série de prejuízos, veja-se:

Mesmo se adotado uma única vez, como parece ser o caso do Chile, só não terá o efeito de provocar uma saída das pessoas mais ricas se essas tiverem segurança de que esse procedimento não será novamente adotado, o que é muito difícil de fazer (UOL, 2021, sem paginação definida).

Já nos Estados Unidos, o Governo do atual Presidente, Joe Biden, pretende aumentar os impostos de empresas através de uma reforma tributária. Embora a elevação da alíquota não seja propriamente um imposto sobre fortuna, assemelha-se muito ao fato gerador adotado quando da instituição do imposto em outros países: possuir patrimônio acima de estipulado valor.

A proposta prevê taxar em 28% as empresas que possuam como patrimônio anual de US\$ 2 bilhões anuais, gerando, em princípio, US\$ 2,5 trilhões em 15 anos, mas o que mais chama atenção é que o plano previa um novo imposto intitulado de “mínimo global”, que seria uma forma de penalizar as empresas que tentassem transferir lucros dos Estados Unidos para paraísos fiscais. Embora, em um primeiro momento, tenha sido descartada a proposta de um mínimo global, segundo informações colhidas do [sítio g1.com](http://sítio.g1.com), os países mais ricos do mundo, intitulados de G7, comprometeram-se com um imposto mundial para empresas de no mínimo 15%.

A reunião do G7, composto pelo Reino Unido, França, Alemanha, Itália, Japão, Estados Unidos e Canadá, ocorrida em 04 de julho de 2021 e apoiada pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico, teve por intuito a discussão de uma reforma tributária global, principalmente voltada para era virtual. Para Olaf Scholz, “é uma má notícia para os paraísos fiscais em todo o mundo. As empresas não poderão mais fugir de suas obrigações tributárias transferindo habilmente seus lucros para países com baixa tributação” (G1, 2021, sem paginação definida).

Nota-se que a imposição de um imposto nestas características ajudaria a evitar a evasão fiscal, não somente nos países que compõem o G7, como também em outros países que tenham alguma forma de tributação específica sobre certa quantidade de patrimônio.

Observa-se, dos elementos apresentados, que diversos países instituíram o imposto sobre fortunas. Alguns optaram por suprimi-lo de seu arcabouço jurídico ou estão usando-o de forma transitória, outros estão discutido sua introdução.

Referidas experiências podem servir de base quanto à eventual instituição da tributação sobre fortunas no Brasil. Isso porque, tratam-se tanto de países desenvolvidos, quanto de subdesenvolvidos que tiveram benefícios e malefícios, os quais não devem ser ignorados e que poderão servir de aliados para impedir eventuais futuros problemas com a instituição de um imposto desta magnitude em solo brasileiro.

#### 4. O IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS NO BRASIL

O surgimento da possibilidade de instituição do imposto sobre grandes fortunas no ordenamento brasileiro deu-se, como já referenciado, por influência do imposto Francês, sendo a Carta Magna brasileira de 1988 a responsável por trazer em seu texto a previsão da possibilidade de instituição do tributo, após debates liderados pelo deputado à época Plínio de Arruda.

Alexandre Orion Reginato e Rafael Xavier de Jesus, a respeito das etapas que antecederam a previsão do imposto pela Constituição Federal, tecem as seguintes informações:

Neste processo de instituição do imposto, vários debates surgiram com a constante preocupação de se reverter o sistema de tributação, buscando uma forma progressiva, baseada somente sobre a renda dos salários e de autônomos, pois desde a época nossos impostos já apresentavam uma elevada predominância de impostos indiretos. Neste momento, a Comissão Afonso Arinos (Comissão Provisória de Estudos Constitucionais), apresentou projeto, no qual incluía o Imposto Sobre Grandes Fortunas (IGF), que inicialmente havia sido feito na Comissão do Instituto dos Advogados de São Paulo e da Associação Brasileira de Direito Financeiro. Após vários debates, liderados pelo até então deputado Plínio de Arruda Sampaio, o imposto foi adicionado ao texto constitucional pela Constituinte de 1988 (REGINATO; JESUS, 2017, p. 03).

Com previsão junto ao artigo 153, inciso VII, sendo competência da União proceder à instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas, por intermédio de Lei Complementar, sua previsão junto à Carta Magna de 1988 foi dotada de dúvidas. Isso porque, em solo brasileiro repetiram-se as discussões ocorridas internacionalmente, existindo correntes favoráveis à sua instituição, como também desfavoráveis.

Embora houvesse uma grande parte de contrariedade com relação ao Imposto sobre Grandes Fortunas, esta não teve força suficiente para barrar a entrada da previsão do tributo, havendo a aprovação do texto, como ensina Sérgio Ricardo Ferreira Mota:

Após todas as etapas legais afeitas à aprovação do texto referente à introdução no ordenamento jurídico-constitucional pátrio de uma tributação sobre as grandes fortunas, o IGF foi aprovado por 308 votos favoráveis, 84 contrários e oito abstenções (MOTTA, 2010 apud Souto, 2017, sem paginação definida).

Mesmo diante da previsão Constitucional do imposto, presente há mais de 30 anos, este ainda é a única modalidade de imposto que ainda pende da criação de Lei Complementar. Inúmeros projetos de Lei que tramitam junto ao Congresso Nacional visam ao seu ingresso no ordenamento jurídico-tributário, porém sua instituição permanece cercada de inúmeras divergências, talvez sendo estas as responsáveis pela falta de sua instituição.

Nesse sentido, no ramo do direito tributário, não há o que falar sobre a instituição de modalidades de tributos sem abarcar também os princípios que regem as relações tributárias e, portanto, no próximo tópico serão analisados os principais princípios tributários ligados a uma possível instituição de um Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil.

## **4.2. Princípios**

Como demonstrado junto à evolução histórica dos tributos, esta cobrança é característica da organização do Estado e, ao longo dos séculos, foi palco de várias revoluções que foram moldando o que hoje é conhecido como sistema tributário, seja nacionalmente ou internacionalmente.

Nesse sentido, diante da evolução das sociedades, tratou-se de delimitar o poder de tributar e, nessa sequência, foram sendo instituídos princípios que o regem.

Em se tratando do ramo do Direito Tributário brasileiro, o legislador fez constar na Constituição as normas limitadoras, a fim de que o interesse do Estado não desvirtuasse a tributação em prol de seus interesses. Hugo de Brito Machado expõe que:

Em face da essencialidade e da importância dessas limitações, consagrou-se, dentro de uma terminologia já tradicional na literatura jurídica nacional, chamá-las de “princípios”. Tem-se, assim, o princípio da legalidade, o princípio da anterioridade, o princípio da irretroatividade etc. (MACHADO, 2019, p.56).

Diante da suma importância da principiologia, não só para o direito tributário, cabe conceituar o que são os princípios norteadores, que nas palavras de Regina Helena da Costa “são normas de maior hierarquia, autênticas, sobrenormas que orientam a aplicação das demais” (COSTA, 2003 apud KFOURI, 2018, p. 163).

Não obstante isso, para uma melhor compreensão deste trabalho, destaca-se que os princípios jamais devem se sobrepor uns aos outros, devendo haver aplicação ao caso

concreto de forma harmoniosa, influenciando-se reciprocamente, de modo que não haja supressão ou acessão (SCHOUERI, 2020, p.164).

Sendo assim, imperioso se faz a abordagem dos principais princípios ligados ao Imposto sobre Grandes Fortunas; portanto, no próximo tópico serão abordados os seguintes princípios: Princípio da Isonomia em Matéria Tributária; Princípio da Capacidade Contributiva; Princípio da Vedação ao Confisco; e Princípio da Progressividade.

#### **4.2.1. Princípio da igualdade/isonomia em matéria tributária**

Tratando-se do princípio da igualdade, a Constituição Federativa do Brasil, traz, em seu artigo 5º, de forma mais generalizada, o conceito de que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no país a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade” (BRASIL, 1988).

Não obstante isso, a Carta Magna de 1988 encarregou-se também de tratar do Princípio da Isonomia voltado para ramo do direito tributário. para tanto, o artigo 150, inciso ii, aborda a forma específica do princípio da igualdade, intitulado de “Princípio da Isonomia em matéria tributária”, o qual obstrui a instituição de qualquer tratamento desigual entre os contribuintes em situação idêntica, *in verbis*:

“Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:[...] II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos” (BRASIL, 1988).

Nesse sentido, Aurélio Pitanga Seixos Filho aprofundando-se no texto constitucional e, corroborando com o ensinamento extraídos do artigo 153, inciso II, explica de modo mais desenvolvido o que se trata o princípio da Isonomia em sua forma específica, referindo que “[...] a regra constitucional da isonomia deve ser entendida como a autorização concedida ao legislador para igualar as pessoas, após serem identificadas as suas desigualdades” (FILHO, 1989 apud ABRAHAM 2020, p. 111).

Assim sendo, em resumo, o princípio da isonomia traduz-se pelo tratamento igualitário aos que se encontrem em situação igualitária. Posto isso, feita a explanação acerca

do Princípio da Isonomia em matéria tributária, passa-se à abordagem dos demais princípios ligados a uma eventual instituição de um imposto sobre fortunas.

Isso porque, como os princípios caminham de forma harmônica, o tratamento dado pelo princípio da isonomia em matéria tributária estaria de “mãos dadas” junto aos princípios da capacidade contributiva e da progressividade, sendo, portanto, necessário o estudo dos referidos princípios correlatos, o que restará demonstrado nos tópicos a seguir.

#### **4.2.2. Princípio da Capacidade Contributiva e da Progressividade**

Outros princípios de suma importância para o ramo do direito tributário e que intimamente ligam-se a uma eventual (in)aplicabilidade do imposto sobre grandes fortunas são os Princípios da capacidade contributiva e da progressividade, os quais merecem destaque neste trabalho.

Tais institutos, por muitas vezes, se confundem; porém, deve-se ignorar este caráter, visto que ambos se complementam, possuindo suas especificidades. Enquanto o princípio da capacidade conceitua-se “conforme a capacidade econômica” e, por sua vez, “quer dizer que o imposto deverá variar (ser maior, ou menor) conforme a capacidade do contribuinte de dispor de recursos econômicos” (MACHADO, 2019, p.93), o princípio da progressividade “representa a técnica para realizar o princípio da capacidade contributiva” (ABRAHAM, 2020, p.113).

No que se refere ao princípio da capacidade contributiva, este possui previsão junto ao artigo 143, §1º, da Constituição Federal, o qual prevê, *in verbis*:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte (BRASIL, 1988).

Marcus Abraham (2020, p.112) trata o princípio em questão como um dos alicerces do dever fundamental de pagar tributos, o qual somado aos princípios da dignidade da pessoa humana, da função social e da solidariedade adquire estado norteador de uma ética tributária a ser observada. Quanto a este princípio o autor aponta que têm-se dois aspectos, quais sejam: a) impositivo (impõe a cobrança de tributo a quem detém condições financeiras); b) negativo (restringe a incidência tributária a quem não tem condições financeiras).

Já a progressividade nada mais é do que as alíquotas que serão usadas para base de cálculo. Eduardo Sabbag (2021, p. 13) trata da progressividade como uma “técnica de incidência”, a qual, segundo o autor, “se dá na medida em que se majora a base de cálculo do gravame”.

Ainda, o mesmo autor leciona que a progressividade subdivide-se em duas, as quais conceitua no seguinte sentido:

[...]O critério refere-se ao aspecto quantitativo, do qual decorre a progressividade fiscal e a extrafiscal. A primeira alinha-se ao brocardo “quanto mais se ganha, mais se paga”, de finalidade meramente arrecadatória, admitindo onerar mais gravosamente a riqueza tributável de maior monta. A segunda, por seu turno, atua na modulação de condutas, no âmbito do interesse regulatório, promovendo a correção de externalidades (SABBAG, 2021, p. 13).

Observa-se do acima demonstrado, portanto, que ambos princípios caminham de forma conjunta, sendo um em complemento do outro, assim deixando evidente a observância conjunta que deve o legislador fazer ao tratar da tributação prevista em lei.

#### **4.2.3. Princípio da vedação ao confisco**

Previsto junto ao artigo 150, inciso IV, da Constituição Federativa do Brasil de 1988, o princípio da vedação ao confisco conceitua-se pela vedação de utilizar tributo com efeito confiscatório, veja-se: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] IV – utilizar tributo com efeito de confisco” (BRASIL, 1988).

Importante referir que há uma diferenciação entre confisco e efeito confiscatório. Enquanto o primeiro caracteriza-se pelo “ato de apoderar-se de algo, tomá-lo para si” (JESUS; LAZZARINI, 2021, sem paginação definida), o segundo conceitua-se pela “tributação em excesso, exacerbada ou escorchante” (SABBAG, 2021, p.15).

O princípio da vedação ao confisco, como também os demais previstos junto à Carta Magna de 1988, tem por finalidade a proteção do contribuinte, que é a parte mais fraca da relação tributária e, nesse sentido, este instituto limita o poder de tributar para que não haja tributação em excessos, de maneira que não atinja de forma substancial o patrimônio do contribuinte (LAZZARINI; JESUS, 2021, sem paginação definida).

Nesse sentido, Aires Fernandinho Barreto leciona acerca da diferenciação entre o efeito confiscatório e o confisco:

Por que a Constituição utiliza a expressão “efeito de confisco”? Porque confisco é sanção, é medida de caráter sancionatório. Não nos esqueçamos que se designa por confisco a absorção total ou parcial da propriedade privada, sem indenização. Seria equivocado dizer, pois, “é vedado o confisco”. O que se proíbe é que, por via da exigência de tributo, se obtenha resultado cujo efeito seja equivalente ao do confisco (BARRETO, 2009 apud JESUS; LAZZARINI, 2021, sem paginação definida).

Aqui surge um ponto relevante, visto que para configuração da tributação de efeito confiscatório se faz necessária a presença excessiva de ônus ao contribuinte, entretanto, o que se questiona é o que seria considerado como tributação excessiva.

Eduardo Sabbag (2021, p. 15) explica que no Brasil não existem parâmetros objetivos que conceituem uma tributação exacerbada, cabendo a aferição dessa tributação excessiva ao Poder Judiciário, sendo auferida em cada caso concreto, quando acionado pelo contribuinte.

Além disso, o autor traz a lume tese firmada no Supremo Tribunal Federal, de que “o caráter do confisco do tributo deve ser avaliado à luz de todo o sistema tributário, e não em função de cada tributo isoladamente examinado (ADIMC 2.010- DF-1999)” (SABBAG, 2021, p. 15).

Em decorrência do exposto, nota-se a importância dos princípios para o ramo do Direito Tributário, bem como a importância da observância daqueles de forma complementar e conjunta.

### **4.3. Imposto sobre grandes fortunas à luz da justiça social**

Segundo levantamento extraído do sítio Educa mais Brasil, 13 milhões de pessoas ainda vivem em condições de extrema pobreza no Brasil, o que seria equivalente a 6,7% da população.

Para se ter noção da grandeza da desigualdade que o país abriga, em 2019, o Programa das Nações Unidas para Desenvolvimento (PNUD) procedeu à realização de relatório no qual averiguou que o Brasil ocupava a sétima posição entre os países mais desiguais do mundo (SANTANA, 2020, sem paginação definida).

Não se pode ignorar que o Brasil arrecada tributos praticamente da mesma monta que países desenvolvidos. Estima-se que a carga tributária brasileira gire em torno de 35,21%,

enquanto que em países desenvolvidos e integrantes da OCDE, como Reino Unido, Canadá e Japão, têm valor médio que varia entre 31% a 33,4% (ORTEGA, 2021, sem paginação definida).

O que se infere desses dados é que, embora o Brasil recolha tributos como países desenvolvidos, o retorno proporcionado pelo Estado brasileiro aos seus cidadãos não se assemelha ao prestado por aqueles.

Flávio Sanches discorre acerca desse fenômeno ocorrido em solo brasileiro e, nas palavras do estudioso, “são políticas públicas equivocadas há décadas que levam a uma arrecadação elevada sem um retorno à altura para a sociedade” (ORTEGA, 2021, sem paginação definida).

Diante das inúmeras desigualdades enfrentadas pela população brasileira, inclusive em decorrência da pandemia da Covid-19, inúmeras figuras políticas e especialistas na área do Direito Tributário voltaram a defender a instituição de um imposto voltado às grandes fortunas, a fim de diminuir as desigualdades sociais.

A capacidade de um imposto dessa magnitude promover a tão sonhada justiça social ainda é muito discutida e, nesse ponto, chama-se a atenção uma peculiaridade do imposto sobre grandes fortunas previsto na Constituição Federal.

Isso porque, o imposto possuiria destinação específica, sendo um dos integrantes do fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, conforme previsto junto ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, em seu artigo 80, inciso III, *in verbis*, “Compõem o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza: [...] III – o produto da arrecadação do imposto de que trata o art. 153, inciso VII, da Constituição” (BRASIL, 1988).

Desta feita, observa-se que a destinação do imposto seria especificamente o combate e a erradicação da pobreza, sendo toda sua arrecadação destinada a combater as desigualdades sociais e dar forma para a então pouco conhecida justiça social, o que não abriria precedentes, em tese, para que houvesse outra destinação, exceto em caso de emenda à Constituição no ponto.

A essência do Imposto sobre Grandes Fortunas é a de “justiceiro social”, inclusive as modalidades internacionalmente criadas possuem esse caráter, como depreende-se do imposto francês que visava a redistribuição de renda, através do benefício social da renda mínima.

Sérgio Ricardo Ferreira Mota (2010 apud EL-JAICK, 2017, sem paginação definida) refere que daí surge a associação entre o imposto e o herói mítico inglês Hobin Hood (que tirava da nobreza para dar aos pobres). Nesse sentido, o autor, acerca do caráter de justiceiro social do imposto, destaca que:

(...) 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 (MOTA, 2010 apud ELJAICK, 2017, sem paginação definida).

Nota-se, do estudado nas experiências estrangeiras, que o imposto sobre fortunas, em quase todos os países, tinha por finalidade auxiliar os menos abastados e que, em muitos deles, em que pese posteriormente abolidos, houve esse caráter enquanto de sua vigência. Isso faz presumir que este é sim um imposto que traz em sua essência a finalidade de justiça social.

Ademais, diferente do que visto em outros países, o Constituinte brasileiro tratou de dar destinação específica à arrecadação do IGF, o já referido Fundo de Combate e Erradicação à Pobreza.

Além de que, embora não se observe dos países estudados arrecadação em grande monta, um imposto desta magnitude poderia, de certa forma, auxiliar o governo na redistribuição de renda, podendo diminuir as desigualdades sociais evidentemente muito exacerbada no país.

#### **4.4. Projetos de Lei**

Desde a sua previsão junto ao texto constitucional, o imposto sobre grandes fortunas teve inúmeros Projetos de Lei Complementar (PLP), mas sem qualquer resolução.

Após pesquisa realizada junto ao sítio da Câmara dos Deputados, constatou-se 41 projetos de Lei Complementar referente à instituição do tributo. Sendo que, somente em 2020, 9 projetos iniciaram tramitação.

Soma-se a isso dados extraídos do sítio do Senado Federal, dos quais restou verificada a tramitação de 9 projetos de Lei Complementar, relativos ao IGF, o mais recente de 2020, que se encontra em tramitação.

O primeiro Projeto de Lei Complementar iniciou sua tramitação em 1989 e ainda se encontra ativo (PLP 202/1989). O que se infere disso é a demora na tramitação deste e dos demais projetos apresentados, demora essa que gerou inúmeras repercussões, inclusive

levando a uma ação que pede o reconhecimento da omissão do Congresso Nacional em regulamentar o tributo.

A propositura da ação foi de iniciativa do Partido Socialismo e Liberdade (PSOL), sob alegações de que o parlamento “deixa de dar eficácia a uma ordem constitucional”. A ação, em junho do ano corrente, foi incluída em plenário virtual do Supremo Tribunal Federal para julgamento. Com início para o dia 25 de junho de 2021, o Ministro Marco Aurélio, até então relator da Ação direta de inconstitucionalidade por omissão, entendeu pela omissão do Congresso, porém não determinou prazo para que houvesse a regularização da questão. Em seguida, devido a aposentadoria do relator, foi determinada, pelo Ministro Gilmar Mendes, a retirada da ADO de plenário virtual e a ação permanece suspensa (FREITAS, 2021, sem paginação definida).

Diante da importância dos projetos de lei que visam à instituição do imposto sobre grandes fortunas, imperioso se faz a abordagem de alguns desses, sendo que dos quais destacam-se quatro, quais sejam: PLP 202/1989, PLP 277/2008, PLP 215/2020 e PLP 50/2020.

Importante registrar que alguns dos projetos mais antigos, em ambas as casas legislativas (Senado Federal e Câmara dos Deputados), foram arquivados. Outros ainda encontram-se em tramitação, como é o caso do PLP 277/2008, ao qual foram apensados outros projetos.

Nessa sequência, serão abordados os quatro projetos destacados, iniciando-se pelo PLP 202/1989, dada sua historicidade.

### **PLP 202/1989**

Proposto pelo, à época, Senador Fernando Henrique Cardoso, do Partido da Social Democracia Brasileira (PSDB), diz-se que este foi o primeiro projeto a ser apresentado com relação à instituição do imposto sobre grande fortunas.

Em 07 de dezembro de 1989, o projeto foi aprovado pelo Senado Federal e, inicialmente, era identificado pela numeração 162/1989. Após sua aprovação pelo Senado, bem como de alterações, foi encaminhado para a Câmara dos Deputados e recebeu numeração substitutiva, sendo o então conhecido Projeto de Lei Complementar 202/1989.

Segundo dados do sítio da Câmara dos Deputados, o referido projeto possui outros quatro apensados (PLP108/1989, PLP 208/1989, PLP 2018/1990 e PLP 268/1990).

Ainda, consoantes informações retiradas do projeto de lei em questão, este prevê incidência sobre pessoas físicas residentes ou domiciliadas no país, sendo considerado como fortuna o valor superior a dois milhões de cruzados-novos, sendo esta sua base de cálculo e abarcando o conjunto de todos os bens, situados no Brasil ou no estrangeiro, porém prevendo também algumas exceções como imóvel de residência do contribuinte até o valor de quinhentos mil cruzados-novos, instrumentos utilizados pelo contribuinte em atividades que decorram de rendimentos do trabalho autônomo, até o valor de hum milhão e duzentos mil cruzados-novos, objetos de antiguidade, como arte ou coleção, investimentos na infraestrutura ferroviária, rodoviária e portuária, energia elétrica e comunicações, bem como outros considerados pela lei de alta relevância social.

Em que pese bastante defasado, inclusive, podendo nem mais atender às demandas atuais, o projeto ainda encontra-se em tramitação. Até a finalização deste estudo, sua atual situação, conforme consulta realizada no *site* da Câmara dos deputados, permanecia como “Pronto para Pauta no Plenário”.

### **PLP 277/2008**

Outro projeto que não se encontra na lista dos mais recentes, mas que merece destaque, é o PLP 277/2008. Esse projeto destaca-se dos demais porque, inicialmente, previa alíquotas um tanto severas.

Tendo como autores os Deputados Luciana Genro, Chico Alencar e Ivan Valente, em pesquisa realizada junto ao Portal da Câmara dos Deputados levantou-se que o projeto possui 21 outros apensados, inclusive, alguns propostos em 2020. Destaca-se, aqui, que todos os projetos propostos em 2020 foram apensados juntos ao PLP 277/2008.

Acerca dos termos contidos no referido projeto, destaca-se a sua incidência a qual, consoante artigo 1º, recairia sobre o conjunto de bens superior a 2 milhões (dois milhões de reais), sobre pessoas físicas domiciliadas no país, espólio e pessoa jurídica domiciliada no exterior em relação ao patrimônio que tenha no país.

Observa-se que este projeto, diferentemente do 202/1989, abarca as pessoas jurídicas, bem como o espólio, ampliando sua alcançabilidade.

O Projeto ainda traz em seus escritos algumas exclusões de sua incidência, quais sejam: a) os instrumentos utilizados em atividades do trabalho assalariado ou autônomo até R\$ 300.000,00 (trezentos mil reais); b) objetos de antiguidade (arte ou coleção); c) bens considerados de alta relevância social, econômica ou ecológica.

Já com relação às alíquotas, o projeto utilizava, quando da propositura, a progressividade, a qual restará demonstrada em figura a seguir:

Figura 03 – escala de alíquotas PLP 277/2008

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

Fonte: Site Câmara dos Deputados – Texto Projeto de Lei PLP 277/2008

Diante das elevadas alíquotas, o projeto sofreu algumas alterações, pois o relator e Deputado João Dado classificou o projeto como “potencial para gerar polêmica”, fazendo as seguintes alterações nas alíquotas: 0,3% patrimônios de R\$ 2 milhões a R\$ 10 milhões; 0,7% para os patrimônios de mais de R\$ 10 milhões a R\$ 50 milhões; e, 1% para patrimônios acima de R\$ 50 milhões (QUEIROZ, 2016 p.53).

Atualmente, o PLP 277/2008, conforme consulta realizada no sítio da Câmara dos Deputados, possui a seguinte situação de tramitação: Pronta para Pauta no Plenário. Feita análise de dois projetos de leis mais antigos, refere-se que, como visto, diante da expressividade de projetos em tramitação, a seguir serão analisados dois dos mais recentes.

### **PLP 215/2020**

Apresentado pelo Deputado Paulo José Carlos Guedes, em 14/08/2020, o projeto prevê a cobrança anual da alíquota de 2,5% sobre bens suntuários de propriedade dos possuidores de grandes fortunas.

Após exame do projeto, através do sítio da Câmara dos Deputados, faz-se necessário o destaque de alguns pontos importantes no texto. Para tanto, extrai-se que este projeto abarca as pessoas físicas e jurídicas, conceituando como grandes fortunas o patrimônio líquido que excede a R\$ 50.000.000,00 (cinquenta milhões de reais).

Ainda, quanto aos bens suntuários, que são aqueles considerados de luxo, o projeto também faz a classificação de tais bens, sendo a) imóveis para uso pessoal como residência ou lazer, de valor acima de R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões); b) veículos terrestres acima de

500.000,00 (quinhentos mil), aquáticos acima de R\$1.000.000,00 (um milhão de reais); e, aéreos acima de R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais).

O projeto ainda prevê, como incentivo aos contribuintes que espontaneamente declararem suas grandes fortunas, uma redução de alíquota para 1,75%, tendo como vencimento o último dia de setembro de cada ano.

Em que pese o projeto preveja o que seriam os bens suntuários, bem como visa à incidência de bens que evidentemente podem compor a esfera patrimonial dos extremamente abastado, o projeto, diferente do PLP 277/2008, não prevê a progressividade.

Em 21 de dezembro de 2020 o, à época, Presidente da Câmara, Rodrigo Maia, determinou o apensamento do PLP 215/2020 junto ao 277/2008, o qual, como já registrado neste estudo, está pronto para Pauta no plenário.

### **PLP 50/2020**

Proposto pela Senadora Eliziane Gama, o projeto prevê a criação de imposto temporário sobre grandes fortunas e empréstimo compulsório, enquanto perdurar o teto de gastos do Novo Regime fiscal, instituído pela Emenda Constitucional nº 95 de 2016.

A razão da escolha desse projeto se deu em razão do caráter de temporariedade, que se assemelha muito aos já adotados em alguns países, como visto nas experiências estrangeiras.

Segundo análise do projeto (através do sítio do Senado Federal), a incidência da modalidade de tributo seria o patrimônio líquido que excedesse 12.000 (doze mil) vezes o limite mensal de isenção para pessoa física do imposto de renda (em torno de R\$ 22.847.760,00), com apuração, anualmente, no dia 31 de dezembro de ano-base de sua incidência.

Este projeto prevê alíquotas progressivas, quais sejam a) patrimônio líquido de valor 12.000 vezes o limite mensal da isenção do imposto de renda e igual ou inferior a 20.000 este mesmo limite, 05%; patrimônio líquido superior a 20.000 o limite mensal da isenção do imposto de renda e igual ou inferior a 70.000 vezes o mesmo limite, 0,75; e, superior a 70 mil vezes a isenção do Imposto de renda 1%. Atualmente, segundo a consulta, o projeto encontra-se aguardando documentação complementar.

Por fim, cabe registrar, que o sítio do Senado possibilita ao cidadão opinar acerca da matéria do projeto de lei, sendo que, até o momento da consulta, o resultado negativo era o vencedor, com 3.213 votos, contra 1.665 a favor.

#### **4.5. A instituição do imposto sobre grandes fortunas em conflito com os princípios da isonomia em matéria tributária, da progressividade, vedação ao confisco, bitributação e ao *bis in idem***

Quando se trata do imposto sobre grandes fortunas à luz dos princípios constitucionais, cabe tecer algumas considerações. Nesse sentido, inicialmente, aborda-se o princípio da isonomia em matéria tributária, destacando-se que há grande ligação entre o imposto estudado e o referido princípio.

Como anteriormente explicado, o princípio da isonomia tem o intuito de tributar de forma equivalente os que se encontrem em situação semelhante, o que na visão de Mônica Eljaick (2017, sem paginação definida) seria um aliado do imposto sobre grandes fortunas, já que, dada à alta carga tributária brasileira, a aplicação do imposto, sob a perspectiva da isonomia, acarretaria uma melhor redistribuição de renda e, em princípio, a redução de enormes desigualdades.

Embora se tenha uma visão positiva quando à instituição do imposto, sob a óptica da isonomia, o que chama a atenção é o entendimento de alguns estudiosos, que sustentam que os efeitos do imposto ferem o princípio da igualdade, como é o caso de Ives Gandra da Silva Martins, o qual sustenta que:

As vantagens do tributo são duvidosas: a de que promoveria a distribuição de riquezas é atalhada pelo fato de que poucos países que o adotaram e terminaram por abandoná-lo ou reduzi-lo a sua expressão nenhuma; a de que desencorajaria a acumulação de renda, induzindo a aplicação de riqueza na produção, que seria isenta de tributo, **leva a ferir o princípio da igualdade**, possibilitando que os grandes empresários estivessem a salvo da imposição; a de que aumentaria a arrecadação do Estado não leva em conta a possibilidade de acelerar o processo inflacionário por excesso de demanda (MARTINS, 2010 apud ELJAICK, 2017, sem paginação definida, grifos nossos).

Além disso, outra questão que deve ser observada com cautela é a progressividade da modalidade do tributo.

Atualmente, três são os impostos que possuem alíquotas progressivas, o ITR (imposto sobre a propriedade territorial rural), o IR (imposto de renda), e o IPTU (imposto predial e territorial urbano) e, com relação a uma eventual instituição do imposto sobre grandes fortunas, a progressividade teria papel ativo.

Alguns dos Projetos de Lei Complementar que visam à instituição do IGF possuem em seu texto a progressividade, porém outros não fazem o uso do importantíssimo princípio.

Não obstante isso, o princípio da progressividade faria as vezes da “justiça social” e, nesse sentido, Hugo de Brito Machado Segundo (2019, p.103) leciona que “a progressividade visaria a conter rendimentos muito expressivos, limitando assim o crescimento das desigualdades sociais”, o que corrobora com a finalidade do IGF, uma vez que eventual arrecadação deste imposto possui como finalidade o combate e a erradicação da pobreza.

Ainda, cabe fazer a correlação entre a progressividade e os princípios da capacidade contributiva e da isonomia. Em não sendo adotada a progressividade (que não está presente em alguns Projetos de Lei complementar), os referidos princípios também não seriam aplicados.

A exemplo, destaca-se o PLP 215/2020 que, embora preveja o que seriam os bens suntuários, bem como visa à incidência de bens que evidentemente podem compor a esfera patrimonial dos extremamente abastados, diferentemente do PLP 277/2008, não prevê a progressividade e a falta desta pode levar a inaplicabilidade dos princípios já referidos (isonomia e capacidade contributiva).

Ademais, faz-se necessária a análise da ligação entre o tributo deste estudo e o princípio da vedação ao confisco. Isso porque, em não havendo critérios objetivos mínimos para conceituação do que seria considerado “efeito confisco”, conforme extraído dos ensinamento de Eduardo Sabbag (2021, p. 15), uma eventual instituição do imposto sobre grandes fortunas poderia levar a um imposto com grande potencial confiscatório.

Partindo-se desse pressuposto, o Estado não poderia absorver parcela considerável do contribuinte, o que seria difícil de fazer a partir de um imposto que recairia sobre o patrimônio de pessoa física, o qual inclui em seu rol bens móveis, bens imóveis, bens físicos, bens financeiros e eventuais direitos dos contribuintes (El JAICK, 2017, sem paginação definida).

Além de que, não deve ser ignorado a questão da bitributação ou do *bis in idem*. Enquanto aquele se fundamenta pela tributação de dois entes públicos pelo mesmo fato gerador, este trata de duas tributações de um ente pelo mesmo fato gerador.

Não há uma garantia constitucional genérica ao se falar de bitributação e de *bis in idem*; portanto, sua identificação e conclusão pela sua inconstitucionalidade não decorrem de forma automática (PAULSEN, 2020, p. 110).

Assim, pode-se concluir que quando se fala sobre uma eventual instituição do IGF, não há como ignorar a existência desses dois pressupostos legais, haja vista que, por exemplo,

a pessoa física poderia ser tributada duas vezes pelo mesmo fato gerador. Cita-se, para fins de exemplificação, o imposto de renda, que já arrecado posteriormente seria parte integrante do grupo de patrimônio a sofrer incidência por um eventual imposto sobre grande fortuna.

Assim entende Rogério Gandra da Silva Martins, destacando que:

[...]nada mais representa do que um tributo sobre o resultado final de fatos geradores já incididos e que, ao contrário do pregado, acarreta notória redução de investimentos, desestímulo à poupança e evidente fuga de capitais para países onde tal imposição não existe (MARTINS, 2011 apud KFOURI, 2018, p. 443).

Ademais, soma-se a isso a falta de caracterização do que seria grande fortuna, já que, como visto no tópico que aborda os Projetos de Leis complementar, não se tem um montante previamente definido, cabendo à Lei Complementar que eventualmente instituir o imposto definir o que seria grande fortuna.

Anis Kfourir jr. (2018, p. 442), referente acerca do que seria considerando grandes fortunas, menciona que:

No caso do Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), a Constituição Federal fixou a necessidade de lei complementar, a qual deverá estabelecer o conceito de grande fortuna. A depender do nome do tributo, **não basta que seja riqueza, devendo ser verdadeira fortuna. E não basta ser uma pequena fortuna, mas uma grande fortuna – expressões que pela própria natureza, geram debates e conceituações das mais variadas possíveis.** A depender do conceito atribuído à grande fortuna é capaz que um imóvel de médio valor, amealhado com o suor de anos de trabalho, poderá acabar sendo considerado grande fortuna, ensejando a tributação de pessoas idosas, por exemplo, que, apesar de um patrimônio construído, possuem diminuta renda, sendo, portanto, injusto socialmente (KFOURI, 2018, p. 422, grifos nossos).

Alguns projetos de Lei, como abordado em tópico anterior, possuem como incidência inicial montante que deixa margem para dúvidas acerca da caracterização de “grandes fortunas”, como por exemplo o PLP 277/2008, que sinaliza como grande fortuna patrimônio acima de dois milhões de reais. Aqui, destaca-se o entendimento Marcelo Cid Heráclito Queiroz (2016, p.50) com relação a este projeto, sendo referido pelo autor em sua obra intitulada de *O imposto sobre Grandes Fortunas* que “o projeto não cria um imposto sobre grandes fortunas, mas sobre o que considera apenas como fortuna, logo sem fundamento constitucional”.

Corroborando com os ensinamentos supracitados, Mario Luiz Oliveira da Costa, refere que:

Alguns dos projetos mais recentes qualificam como "grande fortuna" patrimônio superior a R\$ 5 milhões (PLC nº 02/2015, do deputado Sarney Filho) ou a 6.000 salários-mínimos (PLC nº 06/2015, do deputado Hissa Abrahão), fixando alíquotas progressivas do IGF por faixas de valores excedentes àqueles. Ora, um trabalhador mais qualificado e dedicado que, no decorrer da vida, tenha poupado e adquirido, por exemplo, um imóvel para residir, outro no litoral ou no campo e um terceiro para lhe proporcionar alguma renda de aluguéis, bem como que possua um ou dois automóveis e mantenha suas economias, possivelmente deterá patrimônio equivalente a tais cifras. Nem por isso poderá ser tido como possuidor de grande fortuna. Ademais, patrimônio nada mais é do que renda poupada, renda essa já tributada quando de seu recebimento (IRPF, IRPJ e CSSL), assim como o próprio patrimônio por ela adquirido, tanto em razão de sua manutenção (IPTU, ITR e IPVA) quanto de sua transmissão (ITBI e ITCMD, além de IPI, ICMS e outros tributos que repercutem no custo de aquisição) (COSTA, 2015, sem paginação definida).

Extrai-se dos ensinamentos supracitados que a possível instituição do imposto estudado é objeto de inúmeras questões que podem levar a uma declaração de inconstitucionalidade, além de evasão fiscal, diminuição de investimentos em solo brasileiro, entre outros. Possivelmente é que, diante destas questões, sua criação tem sido postergada por todos estes anos, desde sua previsão junto à Carta Magna brasileira.

Ademais, em razão das questões supracitadas resta demonstrada a complexidade da instituição do tributo, o que nos remete a ideia de que o legislador possa buscar outros meios a fim de consolidar a justiça social almejada, buscando alternativas mais efetivas, como, por exemplo, a criação de um número maior de alíquotas de imposto de renda, ou ainda eventual possível criação de imposto de propriedade que possa gravar os chamados bens suntuários.

## **5. CONCLUSÃO**

Do abordado neste trabalho monográfico, extrai-se a essencialidade da tributação, inclusive desde os primórdios das sociedades até os tempos atuais. Isso porque, vivemos em uma sociedade politicamente organizada e, em tese, todas as modalidades de tributos visam ao bem comum do corpo social.

Em que pese nem sempre tenha se atribuído ao poder de tributar essa característica de bem comum, como visto na evolução histórica dos tributos, atualmente a tributação não possui mais o caráter de ordem divina, imposição por meio da força ou de quem detinha mais poder, que era evidenciado em tempos mais antigos, passando a ser um pressuposto essencial à vida em coletividade.

Além da tributação em geral remontar às sociedades mais antigas, o imposto sobre fortunas não foi diferente. Embora a nomenclatura “grandes fortunas” seja relativamente nova, tendo suas primeiras aparições no Século XX, observa-se que, na antiguidade, havia imposições de tributos que incidiam sobre quantidade de patrimônio específico, o que se atrela à versão moderna do imposto sobre fortunas.

A versão mais moderna do imposto, em quase todos os países que instituído, sempre foi voltada a suprir as necessidades dos menos abastados. Daí surge o fato do tributo estar atrelado ao caráter de justiceiro social e sua comparação a Robin Hood.

Em que pese a modalidade de tributo deste estudo possa exercer um caráter de justiça social, verifica-se que muitas vezes sua instituição não obteve os resultados desejados. Isso resta evidenciado pelas experiências estrangeiras com o imposto, as quais demonstram que os malefícios com sua instituição são maiores que os benefícios obtidos. Um exemplo disso é imposto que foi influência para o direito brasileiro, o *impôt de solidarité sur la fortune*, que ocasionou, na França, a saída de inúmeros contribuintes, levando, inclusive, referidos malefícios à extinção do imposto para evitar a evasão fiscal do país.

Outro aspecto relevante é o de que vários países abdicaram da tributação através de um imposto voltado às grandes fortunas, sendo que alguns chegaram a declarar a inconstitucionalidade do imposto, sob fundamento de que este possuía caráter confiscatório, como foi o caso da Alemanha.

Embora se tenha, inicialmente, a visão de que esse tributo possa ser uma alternativa a mais de arrecadação, convém observar o que aconteceu com iniciativas semelhantes no cenário internacional.

Ademais, devem-se considerar os aspectos ligados à possíveis inconstitucionalidades, em especial diante do princípio da igualdade, da vedação ao confisco, bitributação ou ao *bis in idem*.

Se o intuito do legislador brasileiro é alcançar a justiça social, bem como uma maior distribuição de renda, este pode se valer de outros meios mais efetivos que não acarretem a evasão fiscal ou uma eventual declaração de inconstitucionalidade.

Uma possível alternativa poderia ser a criação de um número maior de alíquotas de imposto e renda, além das quatro existentes, no intuito de aumentar por este instrumento as arrecadações tributárias dos contribuintes. A essa providência poderia se somar a tributação sobre a propriedade dos chamados bens suntuários, tais como jatos executivos e iates, já que não se tem uma modalidade de tributo própria para esses bens e que, como medida de justiça, deveriam ser tributados.

Outra possível solução seria instituição do tributo observando períodos temporários, tal como vem sendo discutido no Chile e como implantado na Argentina. Tal modelo poderia ser utilizado em momentos de calamidade ou de maior necessidade do Estado para nivelar as desigualdades, além evitar a evasão fiscal de contribuintes de forma definitiva.

Além do mais, alguns dos Projetos de Lei Complementar que tramitam visando à instituição do IGF podem ser reputados precários, podendo conduzir a uma declaração de inconstitucionalidade.

Enquanto que alguns já não atendem mais às demandas sociais devido ao tempo de tramitação, outros possuem alíquotas que não condizem com o termo “grande fortuna”, assim, ferindo o previsto na Constituição Federal.

Importante referir quanto a este ponto, que os projetos que não observam o termo “grande fortuna”, possuindo alíquotas um tanto desproporcionais ao termo em questão, poderão ocasionar efeito rebote, isto é, em vez de promoverem justiça social poderão ocasionar uma verdadeira injustiça social.

## REFERÊNCIAS

BFM IMMO. A substituição do IFI teria gerado “Efeitos indesejáveis” sem apresentar impacto positivo na econômica. 2019. Disponível em: <<https://www.lavieimmo.com/fiscalite-immobiliere/le-remplacement-de-l-isf-par-l-iffiaurait-engendre-des-effets-indesirables-sans-montrer-d-impact-positif-sur-leconomie-46760.html>>. Acesso em: 12 de abr. de 2021.

BRASIL. Câmara dos Deputados Projeto de Lei Complementar nº 202, de 12 de dezembro de 1989 que Dispõe sobre a tributação de grandes fortunas, nos termos do art. 153, inciso VII da Constituição. Brasília: Câmara dos Deputados, 1989. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=21594>>. Acesso em: 02 jun. 2021.

BRASIL. Câmara dos Deputados Projeto de Lei Complementar nº 277, de 26 de março de 2008 que regulamenta o inciso VII do art. 153 da Constituição Federal (Imposto sobre Grandes Fortunas). Brasília: Câmara dos Deputados, 2008. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=388149>>. Acesso em: 02 jun. 2021.

BRASIL. Câmara dos Deputados Projeto de Lei Complementar nº 2015, de inciso VII do art. 153 da Constituição. Brasília: Câmara dos Deputados, 2020. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2260489>>. Acesso em: 03 jun. 2021.

BRASIL. Constituição Federal (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, Distrito Federal, 1998. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em 05 mai. 2021.

BRASIL. Senado Federal. Projeto de Lei Complementar nº 50, de 07 de maio de 2020 que institui imposto sobre grandes fortunas e empréstimo compulsório, que financiará necessidades de proteção social decorrentes da covid-19. Brasília: Câmara dos Deputados,

2020. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/141223>>. Acesso em: 03 jun. 2021.

CALIENDO, Paulo. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 2020. [Minha Biblioteca]

CÂMARA DOS DEPUTADOS. Projetos de Lei Disponível em: <[camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2258183](http://camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2258183)>. Acesso em: 01 de junho 2021.

CAMPOS, Hélio Sílvio Ourem. O Brasil: uma breve visão histórica do Estado, das constituições e dos tributos. Revista Smafe, 2020.

CORSATTO, Olavo Nery. Imposto sobre Grandes Fortunas. Revista de informação legislativa: v. 37, n. 146. Brasília. 2000.

CARVALHO, Pedro Humberto Bruno de. As Discussões sobre a regulamentação do imposto sobre Grandes Fortunas: a situação no Brasil e a experiência internacional. Rio de Janeiro, 2011. Disponível em: <<http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/5755>>. Acesso em: 09 de mai. de 2021.

COLITT, Raymond. Wealth Tax Drives Wedge Into German Coalition as Recession Looms. 2019. Disponível em: <<https://www.bloomberg.com/news/articles/2019-08-26/wealth-tax-latest-test-for-german-coalition-as-recession-looms>> Acesso em: 13 de abril de 2021.  
COSTA, Mario Luiz Oliveira da. Tributação de Grandes Fortunas e heranças. Migalhas, 2015. Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/depeso/219271/tributacao-de-grandes-fortunas-e-herancas>>. Acesso em: 11 mai. 2021.

COSOY, Natalio. En qué consiste el impuesto a la riqueza que se quiere implementar en Argentina?. France 24, 2020. Disponível em: <<https://www.france24.com/es/20200530-covid19-impuesto-riqueza-congresoargentina>>. Acesso em: 15 abril 2021.

CORRÊA, Alexandre Augusto de Castro. (1971). Notas Sobre a história dos impostos em direito romano. Revista Da Faculdade De Direito, Universidade De São Paulo, 66, 97-104.  
DORNELLES, Francisco. O Sistema Tributário da Constituição de 1988. Publicações Senado Federal, 2013.

DRUMMOND, Marcílio Guedes. História: quando começamos a pagar tributos? JusBrasil. 2016. Disponível em: <<https://marciliodrummond.jusbrasil.com.br/artigos/368290834/historia-quandocomecamos-a-pagar-tributos>>. Acesso em 09 jun. 2021.

EL-JAICK, Mônica Berçot. Imposto sobre Grandes Fortunas: Uma análise à luz da Constituição Federal; Ambito Jurídico. 01 de janeiro de 2017. Disponível em: <<https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-constitucional/imposto-sobre-grandesfortunas-uma-analise-a-luz-da-constituicao-federal/>>. Acesso em: 23 mar. 2021.

ESTELLER-MORÉ, Alejandro; M<sup>a</sup> DURÁN-CABRÉ, José ; MAS-MONTSERRAT, Mariona. El impuesto sobre el patrimonio (I): Realidades. Nada és Gratis. 2020. Disponível

em: <<https://nadaesgratis.es/admin/el-impuesto-sobre-el-patrimonio-irealidades>>. Acesso em: 14 abr. 2021.

ESPAÑA. LEY 19/1991. Disponível Em: <<https://www.boe.es/eli/es/l/1991/06/06/19/con>>. Acesso em: 14 abr. 2021.

ECKERT, Jean-Blaise.; AEBI, Lukas. Wealth taxation in Switzerland. Wealth tax Commission, 2020. Disponível em: <<https://www.wealthandpolicy.com/wp/133.html>>. Acesso em: 20 abr. 2021.

PRESSE, France. G7 se compromete com imposto mundial para grandes empresas de pelo menos 15%. G1, 2021. Disponível em: <<https://g1.globo.com/economia/noticia/2021/06/05/g7-se-compromete-com-impotomundial-para-grandes-empresas-de-pelo-menos-15percent.ghtml>>. Acesso em: 13 jun. 2021.

FERNANDES, Daniela. Reforma do imposto sobre fortuna na França reacende debate sobre taxaço dos mais ricos. BBC News Brasil. 16 de outubro de 2017. Disponível em: <<https://www.bbc.com/portuguese/internacional-41617305>>. Acesso em: 23 mar. 2021.

FARINELLI, Victor. Imposto sobre grandes fortunas para combater pandemia pode virar lei no Chile. Brasil de fato, 2020. Disponível em: <<https://www.brasildefato.com.br/2020/06/02/imposto-sobre-grandes-fortunas-paracombater-pandemia-pode- virar-lei-no-chile>>. Acesso em: 23 abr. 2021.

FILHO, Paulo de Oliveira Chaves Filho. Tributac o na Antiguidade; Jus.com.br. 2015. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/45090/tributacao-na-antiguidade>>. Acesso em 23 mar. 2021.

GODOY, Arnaldo Moraes. Notas sobre o Direito Tributário na Grécia Clássica: Brasília: Revista de informa o legislativa, 1999.

GLOBO, O. “Estou farto de ver pessoas comuns sendo roubadas”, diz Biden ao justificar aumento de impostos para empresas. 2021. Disponível em: <[https://oglobo.globo.com/mundo/estou-farto-de-ver-pessoas-comuns-sendoroubadas-diz-biden-ao-justificar-aumento-de-impostos-para-empresas-24960120?utm\\_source=globo.com&utm\\_medium=oglobo](https://oglobo.globo.com/mundo/estou-farto-de-ver-pessoas-comuns-sendoroubadas-diz-biden-ao-justificar-aumento-de-impostos-para-empresas-24960120?utm_source=globo.com&utm_medium=oglobo)>. Acesso em: 25 abr. 2021.

GLOBO. Gérard Depardieu declara renda na Rússia para pagar menos imposto. G1, 2014. Disponível em: <<http://g1.globo.com/pop-arte/cinema/noticia/2014/05/gerarddepardieu-declara-renda-na-russia-para-pagar-menos-imposto.html>>. Acesso em: 12 mai. 2021.

GONÇALVES, Karoline. Contexto histórico internacional sobre o imposto Sobre Grandes Fortunas. Jusbrasil, 2019. Disponível em: <<https://karolinegbarreiros.jusbrasil.com.br/artigos/717209744/contexto-historico-internacional-sobre-o-imposto-sobre-grandes-fortunas#:~:text=O%20%C3%BAnico%20imposto%20criado%20para,Fortunes%2C%20na%20Fran%3%A7a%20em%201891.&text=Por%20outro%20lado%2C%20em%20alguns,e%20do%20n%C3%BAmero%20de%20contribuintes>>. Acesso em: 13 de abr. de 2021.

GOVERNO DA ESPANHA. Manual práctico de Patrimonio, 2020. Disponível em: <[https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Manuales\\_\\_Folletos\\_y\\_Videos/Manuales\\_practicos/Impuesto\\_sobre\\_el\\_Patrimonio/\\_Ayuda\\_Patrimonio\\_2020/Capitulo\\_4\\_Determinacion\\_de\\_la\\_base\\_liquidable\\_y\\_de\\_la\\_cuota\\_integra/Determinacion\\_de\\_la\\_cuota\\_integra/Regla\\_general\\_\\_Escalas\\_de\\_gravamen\\_/Escalas\\_autonomicas/Comunitat\\_Valenciana/Comunitat\\_Valenciana.html](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Manuales__Folletos_y_Videos/Manuales_practicos/Impuesto_sobre_el_Patrimonio/_Ayuda_Patrimonio_2020/Capitulo_4_Determinacion_de_la_base_liquidable_y_de_la_cuota_integra/Determinacion_de_la_cuota_integra/Regla_general__Escalas_de_gravamen_/Escalas_autonomicas/Comunitat_Valenciana/Comunitat_Valenciana.html)> . Acesso em: 15 abr. 2021.

GONZÁLEZ. Alejandro Nieto. Impuesto de patrimonio en España: así se calcula lo que realmente se paga con exenciones y por comunidad autónoma. El Blog Salmón, 2021. Disponível em: <<https://www.elblogsalmon.com/economia-domestica/impuesto-patrimonio-espanaasi-se-calcula-que-realmente-se-paga-exenciones-comunidad-autonoma>>. Acesso em: 15 abr. 2021.

GERENCIE. COM. Vigencia del impuesto al patrimonio, 2020. Disponível em: <<https://www.gerencie.com/impuesto-al-patrimonio.html#:~:text=La%20tarifa%20del%20impuesto%20a,295%2D%20del%20estatuto%20tributario>>. Acesso em 22 abr. 2021.

INFOBAE. Reforma tributaria: impuesto al patrimonio permanente y otras medidas. 2021. Disponível em: <<https://www.infobae.com/america/colombia/2021/03/23/reforma-tributaria-impuestoal-patrimonio-permanente-y-otras-medidas/>>. Acesso em: 22 abr. 2021.

INSIGHT, Spanish Property. Spanish Wealth Tax. 2011. Disponível em: <<https://www.spanishpropertyinsight.com/tax-and-pensions/spanish-wealth-taxpatrimonio/>>. Acesso em: 14 abr. 2021.

JAUSAS. Guia básica del Impuesto sobre el Patrimonio. Library, 2013. Disponível em: <<https://1library.co/document/yje1pe5q-indice-guia-basica-del-impuesto-sobre-el-patrimonio.html>>. Acesso em: 14 abr. de 2021.

JESUS, Isabela Bonfá De; LAZZARINI, Lucas. Princípio da Vedação à tributação com efeito de confisco. Revista Forense, 2021. Disponível em: <<http://genjuridico.com.br/2021/01/08/principio-da-vedacao-tributacao/>>. Acesso em 11 abr. 2021.

KFOURI, Anis. Curso de Direito Tributário. 3 Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2018. [Minha Biblioteca]

LEA, Boluze. Imposto sobre a riqueza imobiliária: limite e escala do IFI. Capital. 12 de outubro de 2020. Disponível em: <<https://www.capital.fr/votre-argent/impot-sur-lafortune-immobiliere-1313742>>. Acesso em 12 abr. 2021.

NÓBREGA, Mailson da. Imposto sobre grandes fortunas: Argentina embarca no erro. Veja, 2020. Disponível em: <<https://veja.abril.com.br/blog/mailson-da-nobrega/imposto-sobre-grandesfortunas-argentina-embarca-no-erro/>>. Acesso em 10 abr. 2021.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Manual de Direito Tributário – 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019. [Minha Biblioteca].

MADE FOR MINDS. German coalition agrees to new wealth tax, 2006. Disponível em: <[http://www.expatica.com/de/news/local\\_news/german-coalition-agrees-to-newwealth-tax-29688.html](http://www.expatica.com/de/news/local_news/german-coalition-agrees-to-newwealth-tax-29688.html)>. Acesso em: 13 abr. 2021.

MALAGON, Patrícia. El 67,6% de las grandes fortunas se refugian en Madrid por el Impuesto de Patrimônio. Libremercado, 2019. Disponível em: <<https://www.libremercado.com/2019-09-07/el-676-de-las-grandes-fortunas-serefugian-en-madrid-por-el-impuesto-de-patrimonio-1276644340/>>. Acesso em: 14 abr. 2021.

MARCUS, Abraham. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2020. [Minha Biblioteca]

MATOS, Maria Lúcia Bastos Saraiva. A evolução histórica do Direito Tributário; Direito Net, 2007. Disponível em: <<https://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/3931/A-evolucao-historica-do-Direito-Tributario#:~:text=O%20Brasil%20somente%20teve%20seu,tributo%20transplantado%20em%20terras%20brasileiras>>. Acesso em 22 mar. 2021.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O sistema tributário brasileiro: história, perfil constitucional e proposta de reforma. São Paulo, 2000.

MARTUSCELLI, Paulo Dutra. Para uma compreensão histórica do sistema tributário nacional de 1988. Fortaleza: Trabalho publicado nos Anais do XIX Encontro Nacional do CONPED. 2010.

MAUNDER, Stephen. The Swiss tax system: a guide to Switzerland's tax rates. Switzerland, 2021. Disponível em: <<https://www.expatica.com/ch/finance/taxes/switzerland-tax-rates-101589/#property>>. Acesso em: 16 abr. 2021.

MEIRA, Silvio. Direito Tributário Romano. Revistas dos Tribunais, 1978.

MINISTÉRIO FEDERAL DAS FINANÇAS. Receitas fiscais por tipo de imposto 1994-1997, 1 de julho de 2004. Disponível em: <[https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerschaetzungen\\_und\\_Steuereinnahmen/2-kassenmaessige-steuereinnahmennachsteuerarten-1950-bis-2010-anlage11.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=3](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerschaetzungen_und_Steuereinnahmen/2-kassenmaessige-steuereinnahmennachsteuerarten-1950-bis-2010-anlage11.pdf?__blob=publicationFile&v=3)> Acesso em: 13 abr. 2021.

FREITAS, Hyndiara. STF: Marco Aurélio reconhece omissão do Congresso em taxar grandes fortunas. Jota, 2021. Disponível em: <<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/stf-marco-aurelio-reconhece-omissao-do-congresso-em-taxar-grandes-fortunas-17062021>>. Acesso em 09 set. 2021.

MUNDI. Ópera. Senado da Argentina aprova criação de imposto sobre grandes fortunas. Brasil de Fato, 2020. Disponível em: <<https://www.brasildefato.com.br/2020/12/07/senado-da-argentina-aprova-criacao-de-imposto-sobre-grandes-fortunas>>. Acesso em 08 abr. 2021.

MOLINA, Frederico Rivas. Argentina aprova imposto sobre grandes fortunas para financiar a luta contra o coronavírus. El país, 2020. Disponível em: <<https://brasil.elpais.com/internacional/2020-12-06/argentina-aprova-imposto-sobre-a-riqueza-para-financiar-a-luta-contra-o-coronavirus.html>>. Acesso em: 10 abr.2021.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Curso de Direito Financeiro. 3 Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2010.

ORTEGA, Fabiana. Brasil tem o pior retorno de imposto à sociedade, segundo estudo. Ivestnews, 2021. Disponível em: <<https://investnews.com.br/economia/brasiltem-o-pior-retorno-de-impostos-a-sociedade-segundo-estudo-veja-ranking/>>. Acesso em 12 mai. 2021.

PAIXÃO, Fernanda. Argentinos debatem imposto sobre 15 mil mais ricos para ajudar 16 milhões mais pobres. Brasil de Fato, 2020. Disponível em:<<https://www.brasildefato.com.br/2020/07/05/argentinos-debatem-imposto-sobre-15-mil-mais-ricos-para-ajudar-16-milhoes-mais-pobres>>. Acesso em 11 abr. 2021.

PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. São Paulo: Editora Saraiva, 2020. [Minha Biblioteca]

QUEIROZ, Marcelo Cid Heráclito. O Imposto sobre Grandes Fortuna. Editora Lacre. Edição do Kindle, 2016.

REGINATO, Alexandre Orion; DE JESUS, Rafael Xavier. Uma análise a respeito da regulamentação do imposto sobre grandes fortunas no Brasil, 2017. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=79ed69cea0c5acff>>. Acesso em: 30 abr. 2021.

SABBAG, Eduardo. Direito Tributário Essencial. 8 Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021. [Minha Biblioteca]

SANTANA, Esther. Desigualdade Social no Brasil. Educa mais Brasil, 2020. Disponível em: <<https://www.educamaisbrasil.com.br/enem/sociologia/desigualdadesocial-no-brasil>>. Acesso em 12 mai. 2021.

SANTAMARÍA. José Miguel. Impuesto al patrimonio. Semana, 2021. Disponível em: <<https://www.semana.com/economia/opinion/articulo/impuesto-al-patrimonio/202133>>. Acesso em: 22 abr. 2021.

SANTOS, Valéria de Pina. A História do Brasil pelos tributos. Âmbito Jurídico, 2015. Disponível em: <<https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/a-historia-dobrasil-pelos-tributos/>>. Acesso em 19 mar. 2021.

SAUER, Oliver. Adeus ao princípio da meia divisão: O Tribunal Constitucional Federal reforça a liberdade de design do legislador tributário. Edição 4/2006. Disponível em:< <http://www.forum-recht-online.de/2006/406/406sauer.htm>> Acesso em 13 mai. 2021.

SCHOUEURI, Luís Eduardo. DIREITO TRIBUTÁRIO. São Paulo: Editora Saraiva, 2020. [Minha Biblioteca]

SOUTO, Matheus Martins. Imposto sobre grandes fortunas: origens e aspectos doutrinários-jurídicos relacionados. Âmbito Jurídico, 2017. Disponível em: <<https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/imposto-sobre-grandesfortunas-origens-e-aspectos-doutrinarios-juridicos-relacionados/>>. Acesso em 06 abr. 2021.

TORRES, Cecilia Rico. Impuesto al Patrimonio em Colombia: 1936 – 2004. Oficina de Estudios Económicos, 2004. Disponível em: <<https://imgcdn.larepublica.co/cms/2014/09/11020248/Impuesto%20al%20Patrimonio20DIAN.pdf>>. Acesso em: 22 abr. de 2021.

VIEIRA. Dinavan Dias. O direito Tributário no Brasil e na história da Constituição Federal de 1988. Direito Net, 2012. Disponível em: <<https://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/7047/O-direito-Tributario-no-Brasil-e-nahistoria-da-Constituicao-Federal-de-1988>>. Acesso em: 12 mai. 2021.