

III ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

JERÔNIMO SIQUEIRA TYBUSCH

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

HUGO MANUEL FLORES DA SILVA

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte deste anal poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria - CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

Diretora Executiva - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - UNIVEM/FMU - São Paulo

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Representante Discente:

Prof. Dra. Sinara Lacerda Andrade - UNIMAR/FEPODI - São Paulo

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - ESDHC - Minas Gerais

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM - Rio de Janeiro

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - Ceará

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR - São Paulo

Secretarias

Relações Institucionais:

Prof. Dra. Daniela Marques De Moraes - UNB - Distrito Federal

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM - São Paulo

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie - São Paulo

Comunicação:

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB - Paraíba

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro - UNOESC - Santa Catarina

Relações Internacionais para o Continente Americano:

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Relações Internacionais para os demais Continentes:

Prof. Dr. José Barroso Filho - ENAJUM

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - São Paulo

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba - Paraná

Eventos:

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - Minas Gerais

Profa. Dra. Cinthia Obladen de Almendra Freitas - PUC - Paraná

Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS - Mato Grosso do Sul

Membro Nato - Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UMICAP - Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Jerônimo Siqueira Tybusch; Hugo Manuel Flores da Silva; Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2021.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-327-6

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Saúde: segurança humana para a democracia

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. III Encontro Virtual do CONPEDI (1: 2021 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



III ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

O Grupo de Trabalho Direito Tributário e Financeiro I I, no âmbito do III Encontro Virtual do CONPEDI, se consolida como um espaço de reflexividade crítica para a pesquisa brasileira que relaciona Direito e Tributação. Nesta edição, docentes-pesquisadores de diversos programas de pós-graduação em direito apresentaram temáticas notadamente atuais e relevantes para o contexto tributário nacional e internacional.

Os artigos expostos foram direcionados, principalmente, para as seguintes tópicos: Planejamento Orçamentário e Financeiro de Duração Continuada, Centralismo Fiscal, Fundo de Partição dos Municípios, Responsabilidade Fiscal dos Clubes de Futebol, Igualdade Tributária, Justiça Fiscal Brasileira, Regulação Tributária, Norma Geral Antielisiva, Residência Fiscal Internacional, Dedução dos Gastos com Educação no Imposto de Renda, Imposto sobre Grandes Fortunas, Base de Cálculo do ITBI em Imóveis Adquiridos por meio de Leilões Judiciais e Extrajudiciais, Poluição Atmosférica e IPVA, Tributos Ambientais, Controle de Constitucionalidade no Direito Tributário, Crédito Tributário no Contexto da Pandemia COVID-19, Execução Fiscal, Protesto Extrajudicial com Subsídio de Inteligência Artificial, entre outros.

Certamente o amplo debate realizado, as sólidas teorias de base elencadas e a qualidade geral das pesquisas demonstradas no presente grupo de trabalho irão contribuir, e muito, para o desenvolvimento de redes entre programas de pós-graduação, bem como para formação de pensamento acadêmico crítico de qualidade. Boa leitura!

A INSTITUIÇÃO DE UM IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS COMO INSTRUMENTO DE JUSTIÇA TRIBUTÁRIA NO BRASIL

THE INSTITUTION OF THE ASSESMENT OF WEALTH TAXES AS AN INSTRUMENT OF TAX JUSTICE IN BRAZIL

Emilia Aguiar Fonseca Da Mota ¹
Maria Lírida Calou De Araújo E Mendonça ²

Resumo

O Imposto sobre Grandes Fortunas está previsto no art. 153, VII da Constituição Federal de 1988, no entanto, mesmo após mais de três décadas da promulgação da Carta Magna, o IGF continua dependendo da aprovação de Lei Complementar para ser instituído e regulamentado. O presente estudo teve como objetivo discutir a instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas como instrumento de justiça tributária no Brasil. O estudo evidenciou que a instituição do IGF no Brasil, além de contribuir com o aumento significativo de arrecadação, também contribuiria com a efetivação de sua função social, auxiliando o processo de redistribuição da renda.

Palavras-chave: Tributação, Grandes fortunas, Função social dos tributos, Justiça distributiva, Justiça tributária

Abstract/Resumen/Résumé

The Tax on Large Fortunes is provided of the 1988 Federal Brazilian Constitution, however, even after more than three decades after the promulgation of the Constitution, the IGF continues to depend on the approval of a Complementary Law to be instituted and regulated. This study aimed to discuss the institution of the Tax on Large Fortunes as an instrument of tax justice in Brazil. The study showed that the institution of the IGF, in addition to contributing to the significant increase in revenue, would also contribute to the realization of its social function, helping the process of income redistribution.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Taxation, Great fortunes, Social function of taxes, Distributive justice, Tax justice

¹ Mestranda em Direito Constitucional pela Universidade de Fortaleza (Unifor)

² Pós-doutora em Direito Tributário pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC) e professora do Programa de Pós-Graduação em Direito Constitucional da Universidade de Fortaleza (Unifor).

1 INTRODUÇÃO

O Sistema Tributário Nacional é caracterizado pelo foco na tributação indireta, que recai sobre o consumo, bens e serviços, e não sobre a renda, o que acaba distanciando os tributos de suas funções sociais e fazendo com que a carga tributária no Brasil seja extremamente elevada para aquilo que o Estado consegue oferecer de retorno para a sociedade.

Na realidade, a forma como os tributos são instituídos no Brasil favorece a concentração de riqueza em um grupo menor de pessoas, contrariando um dos principais objetivos da Constituição Federal de 1988 que é “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais”, além de ofender os princípios da isonomia e da capacidade contributiva.

Por outro lado, ao estabelecer as competências tributárias de cada ente da Federação, a Constituição Federal de 1988 também alterou a competência da União, facultando-lhe a instituição de um imposto até então não previsto no texto constitucional: o Imposto sobre Grandes Fortunas, conforme art. 153, inciso VII, do texto constitucional. Porém, o imposto carece de regulamentação e até hoje não foi instituído no ordenamento jurídico brasileiro.

Trata-se de um caso no mínimo curioso, tendo em vista que mesmo depois de três décadas do advento da Constituição Federal, ainda há uma inércia legislativa na criação de uma Lei Complementar que regulamente o instituto da tributação sobre grandes fortunas, que já é uma realidade em outros países. Na realidade, existiram diversos Projetos de Lei apresentados à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal, como o caso do PLP nº. 277 de 2008, mas todos eles estão estagnados.

As discussões sobre o tema se estenderam ao campo doutrinário, gerando um grande debate sobre a regulamentação de um IGF e suas possíveis consequências. Aqueles que são contrários à instituição do imposto no Brasil, argumentam que esse modelo de tributação poderia ocasionar graves impactos econômicos, bem como não promoveria os ajustes econômicos necessários para a ascensão de uma sociedade justa e igualitária.

Já para a parte da doutrina que recomenda a instituição de uma tributação sobre grandes fortunas no ordenamento jurídico nacional, o IGF representaria uma ferramenta de ajuste macroeconômico voltado para o cumprimento das políticas de igualdade social e principalmente para a concretização de uma política de justiça tributária.

Diante destes argumentos, o presente estudo teve como objetivo discutir a instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas como instrumento de justiça tributária no Brasil. O estudo

se justifica pela necessidade de se retomar as discussões sobre a instituição do IGF no âmbito legislativo, mas também de enfatizar a função social dos tributos em um país com uma das maiores cargas tributárias do mundo.

Tratou-se de uma pesquisa bibliográfica. A pesquisa bibliográfica tem como objetivo explicar e discutir determinado fato ou fenômeno com base em referências previamente publicadas e no caso do presente estudo foram utilizadas referências como livros, artigos e dissertações jurídicas.

2 TRIBUTAÇÃO E JUSTIÇA DISTRIBUTIVA

Não há na literatura um consenso sobre quando surgiram os primeiros tributos, mas é possível que a tributação tenha surgido junto com as primeiras organizações sociais humanas e que desde então tenha acompanhado a evolução das civilizações. Hodiernamente, segundo Favare (2012), a tributação é um fenômeno intrínseco ao contrato social estabelecido pela sociedade em busca do bem comum, ou seja, o poder de tributar está relacionado à própria origem do Estado.

No mesmo viés, a tributação também pode ser entendida a partir da necessidade em se estabelecer um convívio social organizado mediante a concessão do Poder a um soberano. Por isso, a primeira condição necessária para legitimar o poder de tributar é que ele emane do Estado, mas também que seja capaz de restringir a capacidade econômica individual em função da economia social partindo da ideia de Estado Democrático de Direito (ROESEL; FERREIRA, 2017).

A esse respeito, Piketty (2014, p. 19) reforça que:

A tributação não é somente uma maneira de fazer com que os indivíduos contribuam para o financiamento dos gastos públicos e de dividir o ônus da forma mais justa possível; ela é útil, também, para identificar categorias e promover o conhecimento e a transparência democrática.

De acordo com Favare (2012), a principal finalidade do Estado Democrático de Direito é a igualdade em sentido material, valendo-se das leis como instrumentos de transformação social, inclusive no que diz respeito à tributação. No entanto, a problemática da desigualdade social em países como o Brasil perpassa justamente por fatores como a insatisfação com os serviços públicos prestados, a presença de uma carga tributária extremamente elevada e a inexistência de uma justiça distributiva.

No século XX surgiram algumas teorias acerca do que seria uma justiça distributiva, dentre as quais se destaca a Teoria da Justiça desenvolvida pelo filósofo norte-americano John

Rawls em 1971. O ponto de partida da teoria de Rawls é a premissa de que as instituições básicas da sociedade somente podem ser consideradas justas quando os indivíduos conseguirem seguir os planos de vida que almejam, ou seja, o Estado deve garantir a igualdade do ponto de vista primário para que a partir disto, cada indivíduo escolha como quer viver (POSSAMAI; MAY, 2018).

De acordo com Rawls (2000), a materialização da justiça se resume em dois aspectos: as estruturas sociais básicas presentes nas instituições e a posição original do indivíduo caracterizada pelo que o autor chama de “véu de ignorância” partindo da premissa de que ninguém conhece o seu verdadeiro status.

Na realidade, a Teoria de Rawls encontra-se fundada em dois princípios básicos: o princípio da igual liberdade (*equal liberty principle*) e o princípio da diferença (*difference principle*). O primeiro está relacionado com a igualdade de oportunidades entre os indivíduos, a exemplo da participação política, liberdade de pensamento e expressão, direito ao voto, entre outros (RAWLS, 2011).

Já o segundo princípio diz respeito à liberdade de condições mínimas e consiste nas diferenças naturais que são permitidas dentro de um sistema, como as escolhas por carreiras e cargos diferentes e outras oportunidades consideráveis aceitáveis. De acordo com Chai e Torres (2018), o primeiro princípio deve ser completamente satisfeito para que o segundo possa ser invocado, vinculando-se o entendimento de que as liberdades tidas como iguais não podem ser justificadas por vantagens econômicas ou sociais.

Por outro lado, observa-se que Rawls inovou nos estudos sobre as teorias da justiça quando trouxe a discussão sobre a distribuição de renda para o campo da justiça política, contribuindo para o tema da justiça fiscal e distribuição dos bens públicos e privados no Estado Democrático de Direito.

A partir dos princípios que fundamentam sua teoria, Rawls buscou indicar quais as instituições políticas e jurídicas necessárias para a efetivação da justiça distributiva. Nesse sentido, ressalta que a igualdade de oportunidades estaria vinculada necessariamente a um sistema educacional subsidiado pelo governo que também deveria garantir um mínimo existencial para as famílias, efetuando pagamentos para doenças e necessitados e suplementando os rendimentos básicos (SCALOPPE, 2015).

Rawls (2000) divide as instituições públicas de apoio em quatro setores. Os dois primeiros seriam: o setor de alocação, cujo objetivo é manter o sistema de preços competitivo, inclusive pela criação de impostos e subsídios relativos ao direito à propriedade; e o setor de

estabilização, responsável pela promoção do emprego e coordenação das demandas públicas. Em suma, estes setores seriam responsáveis por manter a eficiência da economia de mercado.

Já os outros dois setores seriam: o setor de distribuição, incumbido da criação de impostos sobre herança ou consumo e subordinados à justiça distributiva e o setor das transferências governamentais, que cuidaria de garantir o mínimo social, transferindo os recursos básicos para as camadas da população (SCALOPPE, 2015).

Nesse sentido, Figueiredo (2020, p. 51) argumenta que:

Através do setor de distribuição, a concretização do princípio da diferença se efetua, o que o coloca como um dos elos mais importantes desse trabalho. O setor de distribuição busca efetivar uma justiça aproximada nas parcelas distributivas por meio da tributação e ajustes necessários ao direito de propriedade.

Rawls (2000) ainda defende a prevalência de um imposto sobre a renda dos indivíduos e empresas, na tentativa de evitar acumulações de riquezas consideradas adversas à igualdade equitativa de oportunidades e, conseqüentemente, à justiça distributiva. Dessa forma, os indivíduos seriam tributados de acordo com o consumo de bens e serviços, mas essa tributação seria ajustável em consonância com o princípio da diferença.

As premissas defendidas por Rawls e outros teóricos da justiça distributiva, como Ronald Dworkin, trouxeram à tona a discussão sobre a possibilidade de se instituir a tributação sobre grandes fortunas na perspectiva de economias emergentes, prática esta que já é adotada por vários países europeus, como a Alemanha e França, desde o início do século XX.

3 O IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS – IGF

O surgimento da tributação sobre grandes fortunas está diretamente relacionado com o acúmulo de riquezas na sociedade. De acordo com Mota (2010), o homem passou a acumular riquezas desde que deixou de ser nômade e começou a desenvolver atividades de cultivo e criação de rebanhos. Outra fonte de acumulação de riquezas eram as guerras onde o vencedor tomava os bens e as propriedades do perdedor para si.

Em geral, os detentores das grandes riquezas sempre foram aqueles que ou possuíam o poder de cobrar os tributos, ou estavam isentos de pagá-los, restando evidente que os interesses políticos contribuíram para a não tributação sobre grandes riquezas durante a maior parte da história. Queiroz (2016) cita o exemplo da Igreja Católica, que também acumulou grandes riquezas em razão das isenções tributárias.

Por outro lado, a isenção de tributos aos detentores do poder político exigia como compensação o excesso de tributação sobre as classes menos abastadas, o que passou a gerar insatisfações sociais e conseqüentemente grades transformações na forma de tributar. Nesse sentido, os primeiros indícios de tributação sobre grandes riquezas ocorreram na Inglaterra, em 1797, com a instituição das chamadas *Assesses Taxes* cuja finalidade era a obtenção de receitas diante da invasão francesa, mas que rapidamente foram substituídas por outro tipo de tributação (FIGUEIREDO, 2020).

Em 1914, o Deputado francês Joseph Caillaux apresentou um Projeto de Lei que instituíria uma taxa anual sobre as fortunas, deixando clara a intenção do Governo francês em fixar a fortuna como monte tributário. Não obstante, o *Impôt Sur Les Grandes Fortunes* somente foi instituído no ano de 1981, sendo o primeiro imposto no mundo a usar as grandes fortunas como base de cálculo e tendo inspirado outras constituições no mesmo sentido, inclusive a brasileira (MOTA, 2010).

De acordo com Figueiredo (2020), o modelo francês evidenciou a preocupação com a tributação enquanto ferramenta de políticas redistributivas. As desigualdades na distribuição de riquezas tendem a ensejar um enfraquecimento das democracias modernas em prol do interesse do capital internacional, fazendo com que a criação de um imposto sobre grandes fortunas – IGF seja um processo essencial para a manutenção do Estado Democrático de Direito, principalmente nas economias menores (ELOI; LOPES, 2016).

Mais recentemente a obra “O capital do século XXI” do economista francês Thomas Piketty, reacendeu as discussões acerca da necessidade de se tributar as grandes fortunas, destacando que criação de um imposto progressivo sobre o capital é de suma importância para que a democracia e o Estado Social possam atingir seus respectivos fins (PIKETTY, 2014).

3.1 A EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL

A experiência internacional aponta para modelos distintos de tributação sobre grandes fortunas. A título de exemplo, buscou-se descrever os modelos adotados em quatro países, sendo dois europeus e dois sul-americanos. Na Alemanha, por exemplo, o primeiro imposto sobre a fortuna foi criado em 1893 e denominado de *Ergänzungsteuer*. Já em 1922 foi instituído outro imposto sobre fortunas denominado de *Vermögensteuer*. Tal imposto vigorou até o ano de 1997, quando foi sumprimido e declarado inconstitucional (FIGUEIREDO, 2020).

De acordo com Mota (2010), o imposto sobre fortunas somente voltou a figurar no ordenamento alemão no ano de 2007, mas de forma acessória por meio do aumento de 3% (três por cento) na alíquota do Imposto de Renda (IR), totalizando um percentual de 45% (quarenta e cinco por cento) de tributação sobre os contribuintes cuja renda seja superior a 250.000€/ano (duzentos e cinquenta mil euros por ano).

Da experiência alemã relativa à tributação sobre fortunas extraem-se dois pontos interessantes. O primeiro é que a tributação sobre fortunas não recai sobre empresas familiares, levando em conta a sua contribuição para a recuperação da economia alemã. O segundo é que desde 2009 um grupo de alemães mais abastados pede que o Governo aumente os impostos sobre pessoas mais ricas e que o dinheiro arrecadado a partir dessa tributação ajude a financiar programas sociais e econômicos (CARVALHO, 2011).

A Suíça é outro país cuja economia é considerada estável e que promove a tributação sobre grandes fortunas. Segundo Figueiredo (2020), grande peculiaridade da tributação sobre grandes fortunas na Suíça diz respeito à descentralização da competência de tributar, já que naquele país o imposto é de competência das municipalidades e não do Governo Federal, como ocorre na maioria dos casos, tornando as alíquotas variáveis.

Em linhas gerais, a tributação sobre grandes fortunas na Suíça incide sobre o patrimônio de pessoas físicas e jurídicas com alíquotas que variam entre 0,2% (dois décimos por cento) a 1% (um por cento) e cujos limites de isenção variam entre cinquenta e duzentos e cinquenta mil francos suíços anuais. Os indivíduos não residentes ou aqueles que não possuam bens imóveis em território suíço são isentos do tributo (CARVALHO, 2011).

A tributação sobre grandes fortunas também é uma realidade que pode ser observada em países com economia menos estável, como é o caso de Argentina e Colômbia na perspectiva sul-americana.

De acordo com Mota (2010), os primeiros antecedentes de tributação sobre grandes fortunas no ordenamento argentino foram o imposto denominado de *Contribución Directa*, instituído em 1821 e, mais tarde, o *Impuesto Substitutivo del Gravamen a la Transmisión Gratuita de Bienes*, instituído em 1951.

No entanto, em 1973 foi instituído na Argentina o imposto denominado de *Impuesto sobre los Bienes Personales*, tendo sofrido grandes alterações desde então. Atualmente este imposto é regulado pela *Ley 23.966/1991*, quando passou a incidir sobre a riqueza bruta dos contribuintes. As alíquotas do imposto são progressivas e variam entre 0,75% e 1,25%, sendo que o limite para a isenção do imposto é de até 305 mil pesos argentinos (SOUZA, 2014).

A tributação sobre grandes fortunas na Argentina também possui algumas peculiaridades, como o fato de não incidir sobre bens imateriais, quotas cooperativas, missões diplomáticas e consulares, poupanças e contas especiais e sociedades anônimas constituídas no país negociadas na bolsa até a soma de U\$100.000 (cem mil dólares), dentre outros. O fato gerador do tributo é a posse de bens na data de 31 de dezembro de cada ano, avaliados de acordo com as disposições legais e complementares (CARVALHO, 2011).

De acordo com Souza (2014), dados do Governo Argentino mostram que no ano de 2012 a arrecadação de impostos no país bateu a marca de 679.799.281 milhões de pesos e que deste valor, pelo menos 12,5% foram oriundos da arrecadação sobre do imposto sobre bens pessoais, que evidencia a importância da tributação sobre grandes fortunas naquele país.

Por fim, ainda é possível citar o modelo de tributação sobre grandes fortunas adotado na Colômbia. O imposto sobre riquezas foi instituído na Colômbia com o advento da Lei nº 1.739 de 23 de dezembro de 2014, que acrescentou ao art. 292-2 ao Estatuto Fiscal Colombiano, fixando os contribuintes que devem pagar o imposto sobre a riqueza no país.

Conforme as disposições da legislação colombiana, o imposto começou a incidir a partir de 1º de janeiro de 2015 sobre fortunas cujo valor bruto seja igual ou superior a US \$ 1.000 milhões de pesos. Para efeitos legais, é considerado são considerados todos os ativos tributários dos contribuintes, deduzindo as dívidas, tanto no caso das pessoas físicas como jurídicas (COLÔMBIA, 2014).

Dessa forma, verifica-se que no exemplo colombiano, a tributação sobre grandes fortunas se dá com base no valor patrimonial da pessoa física ou jurídica, assim como ocorre em outros países sul-americanos e em consonância com algumas propostas de criação de Lei Complementar que tramitam na Câmara dos Deputados e que serão elencadas adiante.

3.2 O IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS NO BRASIL

O Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) encontra previsão normativa no art. 153, inciso VII da Constituição Federal de 1988. Segundo Mamede (2018), a Constituição Federal de 1988 foi o primeiro diploma nacional a tratar da possibilidade de tributação sobre grandes fortunas, embora as discussões sobre o tema tenham iniciado antes mesmo da instalação da Assembleia Nacional Constituinte de 1987.

No entanto, Eloi e Lopes (2016, p. 109) chamam atenção para o fato de a Carta Magna não criou o imposto, mas apenas estipulou a obrigação de sua instituição por meio de Lei Complementar:

Não obstante aos fervorosos debates, o constituinte originário introduziu em nossa Carta Magna o referido imposto sem, entretanto, regulamentá-lo, deixando isso a cargo do constituinte derivado, que deverá fazê-lo por meio de lei complementar, haja vista a relevância da matéria, já que esta envolve quórum de maioria absoluta para a respectiva aprovação.

Ocorre que passadas mais de três décadas da previsão constitucional, a referida Lei Complementar ainda não foi editada pelo legislativo. Não obstante, ao longo desses anos foram apresentados vários projetos de leis a fim de estabelecer os requisitos para a instituição de um IGF no ordenamento jurídico brasileiro, como por exemplo, a definição de grande fortuna, o fato gerador e em que dia do ano ele ocorre, quais os patrimônios seriam tributáveis, a base cálculo do imposto, dentre outros aspectos (CAMPOS; ARAÚJO, 2017).

De acordo com Queiroz (2016), o primeiro Projeto de Lei voltado à regulamentação do IGF no Brasil foi o PLP nº. 202 de 1989, de autoria do então Senador da República Fernando Henrique Cardoso. A tramitação deste projeto somente foi finalizada no ano 2000, mas obteve resultados diversos nas duas comissões em que foi analisado. A Comissão de Finanças e Tributação da Câmara (CFT) rejeitou o projeto no mérito, enquanto a Comissão de Constituição e Justiça (CCJR) aprovou a constitucionalidade, com algumas ressalvas.

Souza (2014) explica que a principal preocupação da CCJR era relativa às possíveis interpretações da expressão “grandes fortunas”. Discutia-se ainda que o imposto não poderia tributar somente o patrimônio, mas incidir sobre um conjunto de bens extremamente valioso. Por isso, o projeto foi aprovada, mas com a ressalva de que o limite de isenção deveria ser ampliado. Mesmo assim, o PLP em questão sequer foi à votação em plenário e acabou extinto naquele mesmo ano.

Alguns anos depois, em 2008, os Deputados Federais Luciana Genro, Chico Alencar e Ivan Valente apresentaram à Câmara o PLP nº 277/2008. A principal justificativa para apresentar tal projeto, além da necessidade contemplar o IGF no ordenamento jurídico vigente, era sanar algumas deficiências do projeto apresentado anteriormente. A primeira seria relativa à dedução do IR em relação ao valor pago de IGF. A segunda, no sentido de que as alíquotas e faixas de incidência estariam desatualizadas e não apresentarem a progressividade necessária (CAMPOS; ARAÚJO, 2017).

Ao contrário do projeto apresentado anteriormente, a redação original do PLP nº 277/2008 trazia a definição de grande fortuna, que seria o conjunto de bens em valor superior a R\$ 2 milhões. Nesse sentido, o texto fixava maiores alíquotas para a cobrança do IGF, que

seriam de 1% para fortunas entre R\$ 2 milhões e R\$ 5 milhões, mas que chegava a incidir em até 5% sobre patrimônios acima de R\$ 50 milhões (FONSECA, 2017).

Segundo Duarte e Costa (2018), outra especificidade contida no texto do citado projeto de lei foi a previsão de uma declaração específica de bens para a incidência do IGF, independente da declaração anual do imposto de renda, com a finalidade de evitar tentativas de burlar a incidência do tributo.

Embora esteja clara a intenção do PLP nº 277/2008 em projetar o IGF como ferramenta de tributação sobre as camadas mais ricas da população na busca pela justiça social e distributiva, a tentativa de regulamentação também sofreu várias reprimendas após o parecer do relator do projeto que promoveu diversas alterações no texto original, inclusive no que diz respeito às alíquotas. O citado PLP foi rejeitado inicialmente e ainda se encontra em tramitação no Congresso Nacional, o que não impede que outros projetos possam ser propostos (FONSECA, 2017).

Mais recentemente foi apresentado ao Senado outro projeto de lei na tentativa de instituir e regulamentar um IGF no ordenamento jurídico. Trata-se de PLP nº. 139/2017 de autoria da então Senadora Vanessa Grazziantin, filiada ao Partido Comunista do Brasil. A principal diferença em relação aos projetos analisados anteriormente diz respeito a premissa de vincular a incidência do IGF com limite mensal de isenção do IR, conforme se destaca do art. 4º do PLP:

Art. 4º O imposto será cobrado de acordo com a seguinte progressão:
I - para a faixa de patrimônio líquido que superar o valor de 8.000 (oito mil) vezes o limite mensal da isenção para pessoa física do imposto de que trata o inciso III do art. 153 da Constituição Federal, até 25.000 (vinte e cinco mil) vezes este mesmo limite, incidirá alíquota de 0,5% (zero vírgula cinco por cento);
II - para a faixa de patrimônio líquido que superar os valores do inciso anterior, até 75.000 (setenta e cinco mil) vezes o mesmo limite mensal de isenção, incidirá alíquota de 0,75% (zero vírgula setenta e cinco por cento);
III - para a faixa de patrimônio líquido que superar o valor do inciso anterior incidirá alíquota de 1% (um por cento) (BRASIL, 2017).

Dessa forma, nota-se que o projeto optou pela adoção de “alíquotas padrão” que se iniciam em 05% e progridem até 1% de acordo com a capacidade contributiva de cada contribuinte. O texto do projeto está alinhado com experiências internacionais semelhantes, citando inclusive o estudo realizado por Carvalho (2011) realizado em parceria com o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA.

Apesar dos esforços descritos anteriormente nenhum dos projetos de lei apresentados durante as três últimas décadas foi capaz de satisfazer a premissa de instituição de um IGF no Brasil.

4 A INSTITUIÇÃO DE UM IGF COM INSTRUMENTO DE JUSTIÇA TRIBUTÁRIA NO BRASIL

Além da falta de interesse político em regulamentar o IGF no Brasil, nota-se que a instituição do imposto também enfrenta resistência de parte da doutrina que elenca um rol de argumentos contrários dentre os quais se destacam a dificuldade em se conceituar a expressão “grandes fortunas”, a dificuldade de fiscalização e a possível ocorrência de bitributação.

Para Aguiar (2013), por exemplo, a conceituação de grande fortuna seria uma tarefa árdua em razão de seus vários significados e das diferentes realidades sociais que permeiam o país. Em outras palavras, o autor sustenta que o que representaria um “fortuna” para determinado grupo, poderia não representar para outro, em razão da própria realidade da desigualdade socioeconômica no Brasil.

Tal argumento também esteve frequentemente presente na maioria dos discursos políticos que resultaram na rejeição dos projetos relativos à regulamentação do IGF tanto na Câmara dos Deputados como no Senado Federal. No entanto, trata-se de um argumento que não se sustenta.

Segundo Figueiredo (2020), existem no Brasil várias instituições públicas e privadas capazes de realizar estudos abrangentes e que permitiriam se chegar a uma conclusão sobre qual a quantia representaria uma grande fortuna e quais seriam os patrimônios elevados dentro do cenário socioeconômico atual. Logo, a conceituação do que representaria “grande fortuna” é algo facilmente solucionável e que depende apenas do interesse político em instituir o imposto.

Outro argumento contrário à instituição do IGF no Brasil diz respeito à possível dificuldade de fiscalização na arrecadação do tributo. Aqueles que argumentam nesse sentido sustentam que o Sistema Tributário Nacional já é deficitário na fiscalização de outros impostos, inclusive do IR, e que a instituição de outro tributo dificultaria ainda mais o processo de fiscalização de órgãos públicos como a Receita Federal (DUARTE, COSTA, 2018).

Contrariando esta hipótese, Eloi e Lopes (2016, p. 121) argumentam que:

A quantidade reduzida de contribuintes acaba por corroborar a fiscalização e cobrança desse tributo, já que o fisco não precisará criar um sistema que abrangerá a

maior parte da população do Brasil, mas a menor parte dela. Outros impostos, com número muito maior de contribuintes, foram instituídos e funcionam, há algum tempo, no Brasil, sem que houvesse dificuldades impossíveis de serem ultrapassadas.

A possível ocorrência de bitributação é outro argumento contrário à instituição do IGF. Ocorre que, em geral, a posse de “grades fortunas” envolve bens patrimoniais, tanto móveis quanto imóveis, de modo que o IGF teoricamente recairia sobre bens previamente tributados através da arrecadação de impostos como o IPVA, IPTU e ITCMD (MACEDO, 2019).

No entanto, o que se observa é que a instituição do IGF não se configuraria como bitributação pelo simples fato de que impostos como o IPTU, ITBI, IPVA e ITCMD possuem como fato gerador a propriedade de imóvel urbano ou rural, de veículo automotor ou transferência *causa mortis*. Já o IGF incide sobre o patrimônio líquido do indivíduo ou empresa cuja grandeza corresponda a grande fortuna, ou seja, trata-se de objeto diverso de tributação (MAMEDE, 2018).

Além da insustentabilidade dos argumentos citados, é preciso ressaltar que no Brasil, um dos objetivos da tributação é a promoção do desenvolvimento social, em consonância com os objetivos fundamentais da República citados no art. 3º da Constituição Federal de 1988. Em outras palavras, o tributo precisa contribuir na construção de uma sociedade mais justa e solidária, incentivando o desenvolvimento social e diminuindo as desigualdades regionais (ROESEL; FERREIRA, 2017).

Na realidade, segundo Machado (2019), os tributos possuem duas funções essenciais: a função fiscal e a função extrafiscal. A primeira é eminentemente arrecadatória e cuja finalidade é arrecadar os fundos necessários para custear as atividades do Estado. A segunda consiste em estimular ou desestimular determinadas condutas do contribuinte, contemplando a realização dos objetivos sociais e econômicos do Estado Democrático de Direito.

Dessa forma, entende-se que a instituição e regulamentação do IGF no Brasil, além de contemplar a função arrecadatória, também alcançará uma função social, tendo em vista que a sua incidência apenas sobre grandes fortunas possibilitará a consecução da justiça social e tributária por meio da distribuição de riquezas.

De acordo com Mamede (2018) a função social do tributo se confunde com a própria função do Estado. A autora ressalta que o instituto da função social normalmente é lembrado em outras áreas do Direito, principalmente na seara cível, mas raramente é lembrado na

perspectiva tributária, o que deveria ser diferente, levando e conta que a função social do tributo abrange todas as atividades do Estado em busca do bem comum.

É sabido que a realidade brasileira é representada por vários níveis de desigualdade e que a maior parte das riquezas ainda se concentra nas mãos de poucos indivíduos ou famílias, enquanto a grande massa da população continua sofrendo com a escassez de acesso aos serviços públicos e a inefetividade dos serviços prestados. Nesse sentido, a instituição de um IGF no Brasil teria como essência uma natureza solidária e social, tributando aqueles que têm mais e contribuindo para a concretização de uma justiça tributária (QUINTELA; SÉRGIO, 2018).

Eloi e Lopes (2016) reforçam a desigualdade de riquezas no Brasil é inerente ao próprio processo de formação histórica do país e que a pobreza que resulta dessa relação pode ser compreendida como consequência de um conflito distributivo que persiste por séculos. Para os autores, a instituição de tributos como o IGF representa uma forte estratégia para redução dos níveis de desigualdade, que pode ser obtida por meio de uma espécie de transferência dos recursos da elite para a população de baixa renda.

Essas afirmações explicam o conflito de interesses envolvido na discussão sobre a instituição do IGF no Brasil, notadamente no que diz respeito aos representantes políticos que na maior parte dos casos compõem o grupo daqueles economicamente privilegiados. Em outras palavras, o conflito de interesses explicaria o desinteresse na aprovação de projetos para a regulamentação do IGF.

Para outros autores, como Roesel e Ferreira (2017), a desigualdade social no Brasil não é um problema que vai ser resolvido por meio de um conjunto restritivo de políticas econômicas e tributárias, mas isso não significa que não se deva pensar em mecanismos sustentáveis como a instituição de um tributo voltado aos mais ricos e que pode ajudar a equilibrar as relações econômicas em longo prazo.

Mamede (2018) esclarece que os ricos no Brasil não estão submetidos a uma carga tributária proporcional à sua condição e os impostos que afetam o grande capital são ínfimos quando comparados à carga tributária que recai sobre a classe trabalhadora. A autora entende que o Estado precisa tomar medidas para garantir que as pessoas físicas e jurídicas detentoras de grandes fortunas assumam seu papel social perante o próprio Estado, sendo que a instituição do IGF é uma dessas medidas.

Contribuindo com esse raciocínio, Quintela e Sérgio (2018, p. 61) reforçam que:

No Brasil, parcela minoritária dos indivíduos consegue acumular uma enorme quantidade de patrimônio, eis que o sistema tributário penaliza os pobres e a classe

média, sendo mais suave para os ricos. Para tornar o sistema tributário brasileiro mais justo é medida necessária para promover a redistribuição da carga tributária, diminuindo a incidência de tributos indiretos, como o IPI e o ICMS, e aumentando os tributos diretos, como o imposto sobre a renda.

Dessa forma, entende-se que o IGF é um instrumento indispensável e que se encontra à disposição do legislador para ajudar a estabelecer uma política tributária justa e equitativa, promovendo a diminuição da regressividade dos tributos. No entanto, Para Campos e Araújo (2017), a simples instituição do IGF não é suficiente, cabendo ao estado atuar do ponto de vista distributivo com a colaboração de todos os entes federativos, principalmente por que a concentração de grandes fortunas é maior em alguns locais do que em outros.

Quintela e Sergio (2018) também chamam atenção para o caráter desenvolvimentista do tributo, levando em conta que a redistribuição de renda pode incentivar o consumo e o desenvolvimento de mercado e que a descentralização de riquezas contribui para a manutenção da estabilidade econômica. Para os autores, o IGF auxilia na distribuição de renda e diminui a tributação sobre as camadas mais pobres da população, de modo que não teria por que não ser colocado em prática.

Para Mamede (2018), a instituição e regulamentação de um IGF no Brasil auxiliariam na concretização da justiça tributária no Sistema Tributário Nacional, observando os princípios da isonomia, capacidade contributiva e progressividade e distribuindo a carga tributária de acordo com a capacidade de pagar de cada um dos contribuintes, o que não ocorre atualmente.

Por fim, e não menos importante, a instituição do IGF também permitira se pensar em uma justiça distributiva. Dessa forma uso da tributação como meio de reduzir as desigualdades sociais não ocorre somente pela redistribuição da renda, mas principalmente pela adoção de uma política progressiva de tributação sobre riquezas que permitirá um tratamento diferenciado para aqueles que detêm as maiores riquezas, consonante princípio da diferença citado por Rawls.

No entanto, para que a arrecadação fiscal com base nos rendimentos e concentração de riquezas possa ser utilizada como mecanismo de justiça distributiva, ela precisa ser estruturada de acordo com a capacidade contributiva dos cidadãos, onerando os indivíduos de forma progressiva e evitando que recaia sobre aqueles que já estão sobrecarregados com a carga tributária em curso (ROESEL; FERREIRA, 2017).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Brasil possui uma das mais altas cargas tributárias no mundo e ao mesmo tempo também é marcado pelos traços de desigualdade socioeconômica presente desde os primórdios de sua história e que tem se tornado cada vez mais perceptível. No entanto, a literatura aponta que existem ferramentas que podem auxiliar a equalizar as relações socioeconômicas no país, inclusive do ponto de vista tributário, como é o caso do IGF.

O Imposto sobre Grandes Fortunas está previsto no art. 153, VII da Constituição Federal de 1988, no entanto, mesmo após mais de três décadas da promulgação da Carta Magna, o IGF continua dependendo da aprovação de Lei Complementar para ser instituído e regulamentado. Durante esse período, vários projetos foram apresentados à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal, mas nenhum deles despertou o interesse dos representantes políticos.

Acredita-se que o principal objetivo da previsão constitucional do IGF foi justamente taxar aqueles contribuintes detentores de maiores riquezas, observando a sua capacidade contributiva diferenciada em relação à grande maioria da população. A partir dessa tributação seria possível redistribuir a renda e equalizar o acesso dos cidadãos aos seus direitos fundamentais por meio da efetivação da justiça social e distributiva da tributação.

No entanto, o que se observa é um desinteresse da classe política em discutir e consequentemente aprovar uma política tributária progressiva sobre grandes fortunas. Entende-se que esse desinteresse é fruto do conflito de interesses existentes entre aqueles que detêm o poder econômico, ou seja, as grandes fortunas sobre as quais o imposto incidiria, e aqueles menos favorecidos, como a classe trabalhadora no geral.

Na tentativa de camuflar tal conflito, surgiram alguns argumentos contrários à instituição do IGF no ordenamento jurídico, pautados principalmente na hipotética dificuldade em se conceituar o que seria uma “grande fortuna” e no argumento de que a incidência de outro tributo sobre o patrimônio poderia resultar no fenômeno da bitributação, dentre outros argumentos insustentáveis.

O que se observa é que a instituição do IGF no Brasil, além de contribuir com o aumento significativo de arrecadação, o que cumpriria com o objetivo fiscal da tributação, também contribuiria com a efetivação de sua função social, auxiliando o processo de redistribuição da renda. Além disso, a tributação mais incisiva sobre o patrimônio é uma forma adequada de se combater algumas das injustiças fiscais observadas no país, contribuindo para a concretização do Estado Democrático de Direito.

A própria análise comparativa com a instituição do IGF ocorrida em ordenamentos jurídicos estrangeiros como França, Alemanha, Suíça, Argentina e Colômbia, cada um com suas peculiaridades, ajuda a concluir que o IGF é perfeitamente admissível na perspectiva brasileira e que poderia contribuir diretamente para a diminuição das disparidades socioeconômicas apresentadas no país.

Enfim, o estudo evidenciou que a construção de um sistema tributário mais justo deve contemplar a desoneração da carga fiscal suportada pelos menos abastados a partir da redução de impostos incidentes sobre o consumo e elevação dos impostos sobre o patrimônio, a exemplo do que seria possível com a instituição do IGF no Brasil. O IGF se mostra um importante instrumento para a concretização da justiça tributária no país e para a efetiva aplicação dos princípios constitucionais da capacidade contributiva e da isonomia.

REFERÊNCIAS

AGUIAR, V. O imposto sobre grandes fortunas à luz dos preceitos constitucionais tributários. **Revista Argumenta**, n. 19, p. 179-201, 2013.

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

_____. **Projeto de Lei Complementar nº. 139/2017**. Regulamenta o disposto no artigo 153, VII, da Constituição Federal, para instituir o Imposto sobre Grandes Fortunas e dá outras providências. Brasília: Senado Federal, 2017. Disponível em <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=5285034&disposition=inline>>. Acesso em: 21 mai. 2020.

COLÔMBIA. **LEY No. 1739 de 23 de Diciembre de 2014**. *Por medio de la cual se modifica el Estatuto Tributario, la Ley 1607 de 2012, se crean mecanismos de lucha contra la evasión, y se dictan otras disposiciones*. Congreso de Colombia, 2014.

CAMPOS, H. S. O; ARAÚJO, L. G. H. O imposto sobre grandes fortunas no Brasil e a possível retirada desse dispositivo da CF/88. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 137, p. 243-276, 2017.

CARVALHO, P. H. B. **As discussões sobre a regulamentação do Imposto Sobre Grandes Fortunas: a situação do Brasil e a experiência internacional**. Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA, 2011.

CHAI, C. G; TORRES, A. L. A concepção de justiça distributiva entre o liberalismo e o libertarismo: aplicabilidade das distintas abordagens na esfera de políticas públicas – um exercício hermenêutico por um Ministério Público resolutivo. **Revista do Ministério Público do Estado de Goiás**, v. 6, n. 35, p. 131-150, 2018.

DUARTE, M. A; COSTA, B. A. O imposto sobre grandes fortunas no debate parlamentar brasileiro, 1989-2016. **Revista Debate Econômico**, v. 6, n. 2, p. 21-44, 2018.

DWORKIN, R. **A virtude soberana: a teoria e a prática da igualdade**. Tradução de Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2011.

ELOI, P. C.; LOPES, Y. A. A não regulamentação do IGF e os entraves que o rodeiam: um estudo sobre o porquê da não normatização dessa espécie tributária. **Revista Em tempo**, Marília, v. 15, p. 107-129, 2016.

FAVARE, H. D. B. **Justiça tributária e solidariedade social: aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Letras Jurídicas, 2012.

FIGUEIREDO, L. O. M. **O imposto sobre grandes fortunas: reflexões acerca dos limites o poder de tributar do Estado e dever fundamental de pagar tributos**. Porto Alegre: Editora FI, 2020.

FONSECA, M. G. T. Imposto sobre grandes fortunas: uma análise crítica frente aos projetos de lei no Brasil. **Revista Jurídica Direito, Sociedade e Justiça**, v. 5, n. 3, p. 85-96, 2017.

MACEDO, J. V. **IGF – a tributação sobre grandes fortunas, sua função social e os problemas de sua implantação**. Monografia apresentada ao Departamento de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2019. 93 fls.

MACHADO, H. B. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2019.

MAMEDE, A. R. **A função social do imposto sobre grandes fortunas**. Curitiba: Appris, 2018.

MOTA, S. R. F. **Imposto sobre grandes fortunas no Brasil: origens, especulações e arquétipo constitucional**. São Paulo: MP Editora, 2011.

PIKETTY, T. **O capital no século XXI**. 1. ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

POSSAMAI, A. P.; MAY, Y. O. A justiça distributiva de John Rawls e seu impacto ao direito à inclusão socioeconômica. **Revista Direito e Justiça: Reflexões Sociojurídicas**, v. 18, n. 32, p. 209-231, 2018.

QUEIROZ, M. C. H. **O imposto sobre “grandes” fortunas**. São Paulo: Lacre editora, 2016.

QUINTELA, G. C.; SERGIO, S. R. O imposto sobre grandes fortunas como instrumento de redução das desigualdades sociais e regionais: uma análise com base no princípio da solidariedade federativa. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, v. 6, n. 7, p. 33-68, 2018.

RAWLS, J. **Uma Teoria da Justiça**. Trad. Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

_____. **O liberalismo político**. São Paulo: Martins Fontes, 2011.

ROESEL, C. A.; FERREIRA, M. F. F. A tributação como instrumento de justiça social. *Meritum*, Belo Horizonte, v. 12, n. 1, p. 196-210, 2017.

SCALOPPE, L. A. E. A participação política no pensamento liberal: Rawls e Dworkin. *Revista Jurídica da Presidência*, v. 16, n. 110, p. 799-822, 2015.

SOUZA, F. B. Imposto sobre grandes fortunas: projetos de lei apresentados e casos internacionais similares. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*, v. 2, n. 2, p. 1-18, 2014.