



# PUC

**DEPARTAMENTO DE DIREITO**

---

**IGF – A TRIBUTAÇÃO SOBRE GRANDES  
FORTUNAS, SUA FUNÇÃO SOCIAL E OS  
PROBLEMAS DE SUA IMPLANTAÇÃO**

**Por**

**JOÃO VICTOR PIRES MACEDO**

**ORIENTADOR: Gustavo Junqueira  
Carneiro Leão**

**2019.1**

---

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO RIO DE JANEIRO

RUA MARQUÊS DE SÃO VICENTE, 225 - CEP 22451-900

RIO DE JANEIRO - BRASIL

# **IGF – A TRIBUTAÇÃO SOBRE GRANDES FORTUNAS, SUA FUNÇÃO SOCIAL E OS PROBLEMAS DE SUA IMPLANTAÇÃO**

**por**

**JOÃO VICTOR PIRES MACEDO**

Monografia apresentada ao  
Departamento de Direito da  
Pontifícia Universidade Católica do  
Rio de Janeiro (PUC-Rio) para a  
obtenção do Título de Bacharel em  
Direito.

Orientador: Gustavo Junqueira Carneiro Leão

**2019.1**

## AGRADECIMENTOS

À minha família, por sua capacidade de acreditar em mim e investir em mim.

Mãe, seu cuidado e dedicação foi que deram, em alguns momentos, a esperança para seguir.

Pai, sua presença significou segurança e certeza de que não estou sozinho nessa caminhada.

À Cassandra, pelo apoio e incentivo constantes.

À faculdade de Direito, que me permitiu desenvolver senso crítico e amor ao próximo.

Ao professor Gustavo Junqueira pela paciência na orientação desde o princípio.

## RESUMO

MACEDO, João Victor Pires. *IGF – A Tributação sobre Grandes Fortunas, sua Função Social e os Problemas de sua Implantação*. Rio de Janeiro, 2019: 91 p. Monografia de final de curso. Departamento de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro – PUC-Rio.

O presente trabalho visa analisar o Imposto sobre Grandes Fortunas – IGF, este criado pelo poder constituinte originário, em 1989. Analisaremos o fato deste imposto nunca ter sido cobrado da população, haja vista a ocorrência deste carecer de Lei Complementar que venha a regulá-lo. Destarte, o trabalho visará criar um contexto histórico adequado para compreensão do fenômeno da tributação, adentrando, primeiramente, na invenção da taxação sobre renda e patrimônio – para isso, examinaremos a evolução histórica da tributação – e assim, então, poderemos estudar o contexto das limitações criadas que cercam o poder de tributar do Estado.

Nesta parte, analisaremos princípios norteadores do direito, apreciações doutrinárias acerca do tema, além de exposição factual sobre o tema. Posteriormente, o trabalho analisará, exemplos de países (Alemanha, França, Espanha, Luxemburgo e Colômbia) que experienciaram ou ainda possuem impostos semelhantes ao IGF. Importa este capítulo em podermos traçar paralelos entre a realidade internacional da taxação sobre o patrimônio e uma possível realidade brasileira. Ao final, concluiremos com a análise do autor sobre o exposto no trabalho e eventuais benefícios e malefícios à sociedade brasileira quanto à instituição do IGF no país.

Palavras-Chave: Tributação. Imposto sobre Grandes Fortunas. IGF. Função social do tributo.

## **SUMÁRIO**

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>6</b>
<b>CAPÍTULO 1 - BREVE HISTÓRICO DO NASCIMENTO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE RENDA E PATRIMÔNIO NAS SOCIEDADES CONTEMPORÂNEAS .....</b>	<b>12</b>
<b>CAPÍTULO 2 - CONSIDERAÇÕES INICIAIS ACERCA DO IMPOSTO DE GRANDES FORTUNAS - IGF.....</b>	<b>15</b>
2.1. Materialidade do IGF a partir de sua instituição .....	27
<b>CAPÍTULO 3 - AS LIMITAÇÕES DO ESTADO AO PODER DE TRIBUTAR.....</b>	<b>32</b>
3.1. Princípio da igualdade tributária e isonomia .....	37
3.2. Princípio da capacidade contributiva e não-confisco .....	43
<b>CAPÍTULO 4 - O MODELO DE TRIBUTAÇÃO DE GRANDES FORTUNAS EM OUTROS PAÍSES.....</b>	<b>51</b>
4.1. Alemanha.....	52
4.2. França .....	63
4.3. Espanha.....	69
4.4. Colômbia .....	72
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>78</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>85</b>

**LISTA DE FIGURAS**

Figura 1: Tabela de tributação sobre produtos básicos ..... 48

Figura 2: Gráfico dos países com maiores níveis de renda per capita em 2016  
..... 68

## INTRODUÇÃO

O Brasil vive no presente sua maior onda de debates acerca do Sistema Tributário Nacional e da distribuição de renda. Presenciamos a estagnação econômica, aumento do desemprego e da desigualdade social. O país enfrenta enormes dificuldades na captação de recursos e retomada do crescimento gradual, além de não conseguir encontrar as ferramentas necessárias ao poder público para reverter o quadro atual. A tributação, ainda que seja a principal fonte de sustento do Estado, também é feita de forma malograda. O modelo econômico não agrada a maioria da população, que, por sua vez, clama por mais transparência, simplicidade (sobretudo em impostos mais complexos, como o Imposto de Renda – IR, Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, etc) e melhor alocação de recursos públicos.

A imersão em crise financeira do país nos demonstra que o padrão adotado pelos gestores públicos para o ajuste econômico e saída da crise financeira vai em desalinho com o clamor social. Enquanto a população pede a redução de impostos e simplificação destes, o comportamento do poder público vem sendo gradativamente tanto de aumento de alíquotas quanto criação de novos tributos – além disso, a tributação tem se tornado cada vez mais complexa e de difícil compreensão dos leigos ao direito. Se tornou evidente, por assim ser, que o sistema de tributação instituído no país vem, na verdade, contribuindo para o aumento dos índices de desigualdade social e, por consequência, falha enormemente em melhorar a credibilidade do poder público com a população quanto no que se refere ao poder de tributar, além de falhar também na proteção das camadas mais pobres e em tantos outros aspectos vitais que permeiam o interesse público.

É notável que a carga tributária brasileira, além de extremamente alta para aquilo que o Estado oferece em retorno à sociedade (educação, saúde, moradia, etc.), acaba por onerar ainda mais a população de baixa renda, o que denota uma deturpação dos objetivos primários da tributação, quais sejam a

erradicação da pobreza e desarraigamento da histórica desigualdade social. Isto ocorre em razão do modelo tributário focar insistentemente na tributação indireta, qual acaba por recair sobre o consumo, e não na renda.

Neste cenário, o que se observa é que a forma como os tributos são instituídos favorece a concentração da renda na mão dos mais ricos e acaba por sobretaxar os mais pobres. Não somente, o que se pode observar é que através de um planejamento tributário eficiente, os mais ricos, com melhores condições financeiras conseguem, minuciosamente, criar manejos tributários legais que acabam por evadir o capital tributável, sendo este ainda outro grande paradigma a ser observado neste trabalho.

Destarte, haverá uma pequena análise sobre o surgimento da tributação da renda, passando por suas diferentes facetas nos contextos históricos. É importante entendermos a base da criação deste fenômeno jurídico para que assim possamos compreender suas transformações e impactos diante da sociedade arcaica, passada e presente além de podermos utilizar desta reflexão para imaginar uma realidade futura. Enfim, este trabalho abordará a temática da utilização do Sistema Tributário Nacional como sua função no presente deveria consistir: um aparato de distribuição de renda e promoção da igualdade social, além de se contrapor ao formato de como a tributação é exercida no país atualmente, conforme anteriormente mencionado.

A obediência à Constituição e aos princípios sensíveis presentes nesta Carta Magna serão analisados como os pilares que justificam a concepção e arrecadação de impostos para que, ultimamente, possam atingir sua finalidade social. Podemos mencionar como centrais os princípios da **igualdade tributária, capacidade contributiva, não-confisco e praticidade** que serão a todo tempo mencionados ao longo deste trabalho.

Após esta explicação, adentraremos a temática do nascimento do Imposto sobre Grandes Fortunas, que tem seu nascimento na própria promulgação da Constituição Federal de 1988, em seu Art. 153, VII, sendo



um tributo de competência exclusiva da União. Porém, ocorre que este imposto nunca fora regulamentado – portanto, não cobrado de fato no ordenamento jurídico brasileiro – levantando assim curiosidades sobre as razões de ser da inércia legislativa e as razões de sua previsão constitucional. Haja vista que para sua exigibilidade ante a população, ainda carece de Lei Complementar que o regule, trata-se, portanto, de um imposto fantasma, que grande parcela da população desconhece.

No ano de 2019 completamos exatos 31 anos de promulgação da atual Constituição e, por consequência, o mesmo período de inércia legislativa na criação da referida Lei Complementar. Diversos foram os Projetos de Lei apresentados neste período na Câmara dos Deputados e no Senado Federal. Neste contexto, estudaremos a razão por trás das 3 décadas da existência constitucional e não regulamentação deste imposto, bem como os argumentos levantados quais sejam favoráveis e contrários a instituição do imposto, desde sua concepção até os dias de hoje.

O IGF, para operadores do direito que defendem a regulação deste tributo, surgiria como uma ferramenta de **ajuste macroeconômico**, visando, ultimamente a justiça tributária e social. Este imposto, poderia, a médio e longo prazo, funcionar como aparato para arrostar a onda de discussões diante do quadro de déficit de arrecadação do Estado e crescimento da **desigualdade econômica e social no Brasil**. Diga-se de passagem, vimos a desigualdade e a pobreza crescer nos últimos 4 anos no país, sendo que desde 1989 o Brasil não experienciava mais de 3 anos de aumentos consecutivos da desigualdade<sup>1</sup>. Por outro lado, àqueles que são contrários e afirmam categoricamente que a instituição deste modelo de tributação causaria graves impactos econômicos, como experienciado em outros países que tiveram

---

<sup>1</sup> DINIZ, Mariana. Renda recua e Brasil se torna o 9º país mais desigual. *Agência brasil - EBC*, 2018. Disponível em: <http://agenciabrasil.ebc.com.br/direitos-humanos/noticia/2018-11/renda-recua-e-brasil-se-torna-o-9%C2%BA-pa%C3%ADs-mais-desigual>. Acesso em: 02 mai. 2019.

Conforme estudo publicado no site da FGV, vivemos mais uma década perdida, tendo o índice Gini subido em uma velocidade 50% superior do que vinha caindo, o que acabou por perfazer quase 4 anos consecutivos de aumento de concentração da renda (este fato não ocorrera desde a derrocada do Plano Cruzado de 1986, o recorde de desigualdade nas séries brasileiras). (47).

tributos semelhantes; além disso, não promoveria o ajuste econômico necessário ao país para a ascensão de uma sociedade de igualdade econômica e social. É consenso entre as correntes, no entanto, que o país carece de profunda reforma do Sistema Tributário Nacional.

Para além desta discussão, é preciso lembrar ainda que a maioria dos impostos possuem cunho fiscal arrecadatório, ou seja, visam aumentar as receitas dos cofres públicos. Porém, estes também podem funcionar com outras características, como quando falarmos sobre as funções extrafiscais dos tributos.

Abordaremos um pensamento mais sociológico e humanístico quando partirmos para a reflexão que o crescimento econômico vem ganhando um status semirreligioso que, contudo, por vezes esbarra nos conceitos éticos subjetivos de enriquecimento individual e pobreza coletiva. A tributação, neste caso, poderia muito bem funcionar como instrumento que regule tanto a aquisição de riquezas como a mera expectativa em obtenção de fortunas. Ou seja, o Estado pode criar ferramentas que tornem iguais as chances de promover o crescimento econômico sem que haja detrimento das camadas sociais com menos recursos.

Conforme aborda brilhantemente os *Best-Seller* mundial, publicado em mais de 35 países, pH.D. em história pela Universidade de Oxford e professor na Universidade de Jerusalém, Yuval Noah Harari<sup>2</sup> aduz sobre a sina constante do crescimento econômico:

Essa obsessão pelo crescimento pode soar óbvia, mas só porque vivemos no mundo moderno. Não foi assim no passado. Marajás indianos, sultões otomanos, xoguns Kamakura e imperadores Han raramente ancoraram seus destinos políticos à garantia de crescimento econômico. Modi, Erdogan, Abe e o presidente chinês Si-Jin apostaram todos suas carreiras no crescimento econômico porque se trata de um atestado do status quase religioso que o crescimento econômico adquiriu em todo o mundo. De fato, pode não ser errado chamar a crença no crescimento econômico de religião porque ela pretende reviver se não todos, muitos de nossos dilemas éticos. Como, alegadamente, o crescimento econômico é a fonte de todas as coisas boas, isso estimula as pessoas a enterrar as suas discordâncias éticas e a

---

<sup>2</sup> HARARI, Y. N. *Homo Deus - Uma breve história do amanhã*. 1ª ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2016. p. 214.

adotar qualquer curso de ações que maximize um crescimento de longo prazo. Então, se a Índia de Modi é a morada de milhares de seitas, partidos, movimentos e gurus, e se, conquanto seus objetivos finais possam divergir, todos eles tenham de passar pelo mesmo gargalo do crescimento econômico, por que não juntarem forças enquanto isso?

Para embasar a discussão da implementação deste tributo, utilizaremos exemplos de outras nações que já experimentaram ou ainda possuem um modelo de tributação semelhante ao previsto no IGF. A partir destes exemplos, o estudo focará em uma análise dos possíveis impactos da implantação do IGF no Brasil, verificando tanto os pontos positivos quanto os negativos. A partir desta auditoria, será possível analisar com mais clareza as particularidades da implantação do modelo de tributação das grandes fortunas, bem como também quais seriam os patamares definidos pela literalidade da expressão “grande fortuna”. Aliás, surge aí outra problemática que, por vezes **analisaremos no trabalho, decorrente da caracterização, numeral e específica do que seria uma “fortuna”**.

As pesquisas, os dados sobre outras nações que ainda o possuem ou historicamente já experimentaram de impostos semelhantes ao IGF nos iluminarão acerca do tema debatido, ajudando-nos a perceber os conflitos da possível ascensão do IGF e, além disso, a coerência da sua implantação com a atual realidade do país.

Ademais, a pesquisa apresentará no contorno da análise doutrinária, verificando o que pensam os estudiosos do direito brasileiro e internacional sobre o modelo previsto no IGF e as ferramentas macroeconômicas corretivas da distribuição de renda no Brasil. A temática da justiça tributária será amplamente ventilada no presente trabalho, demonstrando os aspectos atuais concernentes ao Sistema Tributário Nacional.

Ao final, o cerne será objetivar quais seriam as características necessárias para que o IGF possa vir a ser, de fato, uma ferramenta de auxílio à macroeconomia do país, qual fosse diminuindo a desigualdade social e facilitando a distribuição da renda. Ou ainda, se a sua implantação seria na

verdade um passo para trás, caso não se adeque a realidade do país. Será necessário, para isso, a ponderação e conclusão ante a regulamentação do IGF, analisando, se existiriam alternativas mais adequadas a servir o Sistema Tributário Nacional da atualidade se não a própria regulamentação do referido imposto.

## CAPÍTULO 1 - BREVE HISTÓRICO DO NASCIMENTO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE RENDA E PATRIMÔNIO NAS SOCIEDADES CONTEMPORÂNEAS

A história da tributação da renda e patrimônio acompanha paralelamente o nascimento e desenvolvimento da organização em sociedades. Desde as ideias mais simplórias de organização de poder e até mesmo do surgimento do Estado, o tributo já era imaginado como uma modalidade de **servilismo** de sua população ante o governante. Tratava-se - em seus primórdios - de obrigações, em sua maioria, de dar ou de fazer.

É bem verdade que um dos primeiros registros de formas de tributação na história era estritamente voluntária: trata-se de ofertas e oferendas, tantos de cunho religioso quanto de agradecimento à governantes e guerreiros que agiam em prol da sociedade e para seu desenvolvimento<sup>3</sup>. Contudo, a voluntariedade rapidamente transformou-se em obrigação, sendo o maior exemplo os tributos devidos aos perdedores de guerras aos vencedores, que, posteriormente, desenvolveram-se em outras espécies mais sofisticadas e organizadas de tributação. Conforme explica Aline Ribeiro Mamede<sup>4</sup>:

Os primeiros tributos tiveram origem na Idade Média, em princípio espontaneamente, como forma de premiação para líderes ou guerreiros tribais pelos serviços prestados à comunidade. Posteriormente, as contribuições passaram a ter caráter obrigatório, quando os perdedores das guerras eram forçados a entregar na totalidade, ou de forma parcial, seus bens para os vitoriosos. No entanto, foi na Grécia Antiga que a concepção de tributo como entrega compulsória de dinheiro ao Estado ganhou força, permanecendo até os dias atuais.

Por assim ser, é possível observar que a ideia latente nas obrigações tributárias passou a deslocar para um eixo de submissão e servidão dos cidadãos ante o Estado. Desta forma, qualquer imposto que possa vir a ser

---

<sup>3</sup> MONTEIRO, J. C. B. A Relação da História da Humanidade e os Tributos. *Portal Tributário*. Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/artigos/relacao-da-historia-humanidade-e-tributos.htm>. Acesso em: 16 abr. 2019.

<sup>4</sup> MAMEDE, A. R. *A função social do Imposto sobre Grandes Fortunas*. 1ª ed. Curitiba: Appris, 2018. n.p.

criado por determinado Estado expressa uma contingência obrigacional do indivíduo ante seu governante.

Com o passar do tempo, o desenvolvimento das sociedades e organização dos poderes se tornaram mais complexas, a tributação de renda ou patrimônio ganhou novos ares e perspectivas distintas de ser simplesmente uma forma de coletar dinheiro pelo Estado. **A estruturação democrática demandou dos governantes que quaisquer instituições tributárias deveriam ter o consenso populacional, ou, minimamente, uma função que venha a promover o bem daquela sociedade**, do contrário, podiam esperar revoltas e manifestações populares, como por exemplo, a própria Revolução Francesa, como bem analisado, correlacionando a própria revolução francesa com os abusos do poder público diante de sua população<sup>5</sup>:

Essa forma despótica de sustentação do Estado, em que as classes populares pagavam pesados tributos para sustentar a opulência das cortes, gerou grande descontentamento das massas e deflagrou a Revolução Francesa em 1789, marco inicial da Idade Contemporânea. Essa época foi marcada por diversas revoltas e movimentos de libertação pelo mundo todo, como a Independência dos Estados Unidos e a Inconfidência Mineira no Brasil – dois movimentos em que os pesados impostos coloniais aparecem como causa fundamental do descontentamento. (1).

Ademais, a evolução das organizações do poder dentro de uma sociedade minimamente estruturada não mais permitiria que um governante criasse impostos ao seu mero arbítrio com finalidades não tão utilitárias, ou de simplesmente promover o enriquecimento estatal. A complexidade na criação tributária se transformou, em verdade, em técnicas de controle do poder estatal, de freios e contrapesos<sup>6</sup>, para que se evitem abusos, como

---

<sup>5</sup> DA SILVA, F. A. et al. TRIBUTAÇÃO E DESIGUALDADE - Uma análise sobre a progressividade dos impostos vs. concentração de renda, no Brasil e no mundo. *Universidade de São Paulo E-Disciplinas*. São Paulo, 16 abr. 2019. Disponível em: [https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4476756/mod\\_resource/content/0/Analise%20sobre%20progressividade%20dos%20impostos%20vs.%20concentracao%20de%20renda.pdf](https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4476756/mod_resource/content/0/Analise%20sobre%20progressividade%20dos%20impostos%20vs.%20concentracao%20de%20renda.pdf). Acesso em: 16 abr. 2019.

<sup>6</sup> O **sistema de freios e contrapesos** nada mais é do que o controle do poder pelo próprio poder. Entende-se que cada poder (executivo, legislativo e judiciário) seja autônomo para o exercício de suas funções. Porém, cada um dos três poderes seria controlado pelos outros dois, para que não se exacerbe os limites de suas funções e não haja abuso de poder em qualquer das três esferas.

ocorridos em um passado histórico e para que as cobranças tributárias sejam justas e venham a ultimamente promover o bem àquela sociedade.

Ao observar a última frase do parágrafo anterior, eis que se denota a principal mudança da concepção histórica da tributação: no seu início visava ser uma estrutura de **submissão do indivíduo em face ao Estado**, para que o primeiro sustentasse o segundo e o segundo oferecesse além de serviços públicos, a própria a manutenção do Estado; já na atualidade a lógica foi invertida – **o indivíduo deveria pagar tributos ao Estado para que este ultimamente pudesse reverter os impostos em forma de bem estar social, universalmente e promover a distribuição de riquezas e maior igualdade social.**

Atualmente, a principal conotação recebida pela cobrança de impostos é a reversão em prol da sociedade e, por consequência, ao indivíduo também. Inúmeras espécies e formas de tributação geram também diferentes propósitos para cada um dos tributos, devendo estes, ainda assim, observar alguns princípios, como o já mencionado bem-estar social, não-confisco, entre tantos outros.

Adiante, relacionaremos quais seriam os propósitos por trás da implantação do IGF e seus possíveis impactos, caso implementado, tanto positivos quanto negativos na sociedade, além de outras possibilidades por trás desse tributo.

## CAPÍTULO 2 - CONSIDERAÇÕES INICIAIS ACERCA DO IMPOSTO DE GRANDES FORTUNAS - IGF

O embrião do imposto – talvez mais controvertido do ordenamento brasileiro – o Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), encontra o nascimento de sua idealização na Assembleia Nacional Constituinte de 1987, ou seja, pelo poder constituinte originário, que após longos debates fora incluído na Constituição Federal de 1988, sob a luz de seu Artigo 153, VII, *in verbis*:

**Art. 153.** Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV - produtos industrializados;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI - propriedade territorial rural;

**VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.**

Idealizado pelo então Deputado Federal Antônio Mariz do PMDB do Estado da Paraíba<sup>7</sup>, este imposto desde sempre foi alvo de críticas pelas casas parlamentares brasileiras, pelos operadores do direito e também de parte da população.

Previsto como um tributo de competência da União, este imposto ainda hoje carece de Lei Complementar que o regule para que possa assim vir a existir de fato e se tornar exigível da população. Atualmente são muitos os Projetos de Lei Complementar que visam regulamentar este tributo e torna-lo efetivo e, conseqüentemente exigível, no ordenamento brasileiro. Podemos citar como exemplos, e como mais importantes, os Projetos de Lei Complementar, conforme menciona Marcelo Cid Heráclito Queiroz<sup>8</sup>: PLS-

---

<sup>7</sup> Conforme publicado pelo Correio Brasiliense, em sua capa, no dia 09/09/1987.

Disponível em: [https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/152907/Nov\\_87%20-%200797.pdf?sequence=3](https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/152907/Nov_87%20-%200797.pdf?sequence=3). Acesso em: 02 mai. 2019.

<sup>8</sup> QUEIROZ, Marcelo Cid Heráclito. *O Imposto sobre "Grandes" Fortunas*. 1ª ed. Rio de Janeiro: Editora Lacre, 2012. n.p. - Entende este autor, no 4º capítulo de sua obra que, por haverem inúmeros Projetos de Lei Complementar (PLC), estes são os mais importantes, por diferentes razões: quão



**162/1989**, de autoria do então senador Fernando Henrique Cardoso, apresentado em 23/06/1989 e o **PLP 277/2008**, de autoria dos deputados Luciana Genro (PSOL/RJ), Chico Alencar (PSOL/RJ) e Ivan Valente (PSOL/SP), sendo este último analisado mais a frente no trabalho.

Contudo, a inércia na aprovação legislativa até a atualidade possui desde motivos que debatem sua legalidade perpassando até o estudo dos seus impactos econômicos ao país no caso de implementação - ambos virão a ser estudados mais à frente neste trabalho.

O primeiro grande argumento contra este imposto seria de que a experiência em outros países desenvolvidos, como por exemplo a Alemanha, conforme menciona Aline Mamede<sup>9</sup> – que fora a nação pioneira europeia a instituir este tipo de tributação – este imposto, após atingir sua finalidade, vale dizer, **extraordinária e complementar ao imposto de renda**.

Além disso, ao implantar tributo nos moldes do IGF brasileiro, se analisarmos o exemplo francês, veremos que este esperava atingir a parcela da população mais rica, angariar fundos para promover o bem-estar social e, ultimamente, gerar uma maior igualdade financeira na sociedade. Entretanto, o que se observou foi a migração do capital da parcela da população mais rica para países vizinhos com menores índices de tributação, em outras palavras, explica novamente Marcelo Cid Heráclito Queiroz<sup>10</sup>:

A ideia de que o IGF vai servir para transferir renda dos mais ricos para os mais pobres (Imposto Robin Hood) é uma falácia, como se viu com a desastrosa experiência da França, pela evasão de capitais que provocou. No mínimo, representa um enorme risco econômico. Como acentuou o então Senador Fernando Henrique Cardoso, “esse imposto é uma ilusão (2 p. Edição Kindle).

---

perto chegaram de serem aprovados, o conteúdo do PLC ser mais adequado e também quanto à constitucionalidade de cada um dos Projetos.

<sup>9</sup> MAMEDE, 2018, n.p.

<sup>10</sup> QUEIROZ, 2012, n.p.

Por este episódio, outras nações desenvolvidas optaram por não aderir ao modelo de tributação de grandes fortunas, elegendo, preferencialmente, um modelo de tributação voltado para a renda e não o patrimônio.

Porém, continuam sendo amplas as correntes que defendem a instituição do IGF, tendo como uma de suas importantes fontes o Fundo Monetário Internacional, em relatório de 15 de junho de 2015, intitulado *Causes and Consequences of Income Inequality: A Global Perspective*<sup>11</sup>. O texto indica basicamente 3 aspectos, sendo o primeiro que **havendo uma desigualdade econômica latente e extremamente concentrada, esta é também representada como fruto ainda de uma maior desigualdade do patrimônio do que da renda da população**. O segundo é que **uma reforma tributária voltada para a redistribuição de renda geraria impactos positivos na economia de forma geral, com mais inclusão de consumo e mais desenvolvimento**, não só para as classes baixas como também para a classe média. Afinal, trazer cidadãos para a parcela de maior consumo da sociedade acaba por gerar arrecadação de impostos, de forma direta ou indireta.

Além disso, a taxação de riquezas e propriedades poderia ainda acarretar em diminuição da evasão fiscal, enquanto também reduziria os custos da eficiência administrativa. Neste ponto, há de se discordar no sentido de que em outras experiências internacionais o corrido foi exatamente o oposto: a maior tributação faz com que os contribuintes mais ricos queiram movimentar seus ativos para países onde a incidência tributária seja mais diminuta e amena. Em geral, elevados níveis de tributação fazem com que contribuintes mais ricos utilizem-se de aparatos legais para reduzir o alcance a tributação de seu patrimônio ou renda.

Já o terceiro ponto diz que **os instrumentos do poder devem movimentar-se em prol de uma melhoria na divisão da renda e tomar**

---

<sup>11</sup> DABLA-NORRIS, E. et al. Causes and Consequences of Social Inequality: A Global Perspective. *IMF*. 2015. p. 30. Disponível em: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/sdn/2015/sdn1513.pdf>. Acesso em: 19 fev. 2019.

**ações para que isso se efetive.** Este preceito caminha paralelamente com o desenvolvimento social, desta forma, o Estado deve se movimentar na direção de criar maiores condições para que sua população possua os mesmos meios de auferir renda e posteriormente acumular patrimônio. Uma sociedade igualitária passa pela tributação de maneira frontal.

Porém, o objetivo daqueles que defendem a criação do IGF expressa o receio com o crescimento do fenômeno – em especial aos países em desenvolvimento – do crescimento da desigualdade financeira, ao invés de sua redução, novamente corroborando de acordo com dados do FMI no texto *Growth That Reaches Everyone: Facts, Factors, Tools*<sup>12</sup>.

Este texto destaca que se colocarmos de um lado o crescimento econômico mundial que, embora tenha tirado milhões da pobreza, aumentado o grau de consumo médio das sociedades e, por consequência aumentado o número de empregos, a **desigualdade ainda assim os superou e cresceu mais.**

Observou-se ainda nesse estudo que, de forma geral, na economia mundial, caso comparando individualmente os países, que ainda com maiores investimentos em educação e maiores oportunidades de trabalho nos países emergentes, não pertencer a uma família rica ainda implicava em uma estagnação financeira ou uma maior dificuldade de ascensão social. **A ideia abordada no texto é de que a mobilidade econômica e social está também ligada aos primeiros anos de vida da pessoa, desta forma, nascendo em uma família pobre e sem acesso à educação ou saúde, esta mobilidade já estaria sendo estorvada.** Por muitos motivos, desde a facilidade de acesso à recursos tecnológicos desde muito cedo, até mesmo falta de saneamento básico em alguns países em desenvolvimento podemos presenciar a ausência de mobilidade social.

---

<sup>12</sup> DUTTAGUPTA, R. et al. Growth That Reaches Everyone: Facts, Factors, Tools. *IMF Blog*. 2017. Disponível em: <https://blogs.imf.org/2017/09/20/growth-that-reaches-everyone-facts-factors-tools/>. Acesso em: 21 fev. 2019.

Em outras palavras, a falta de inclusão econômica e social acaba por gerar como consequência direta rendas e oportunidades extremamente desiguais. Não haveria, conforme destaca nos textos do FMI, a chamada **mobilidade social**, que ocorre quando a percepção da qualidade de vida de uma determinada camada social melhora ou piora, seja por quaisquer fatores ambientais, econômicos ou profissionais: maiores rendimentos, aumento na expectativa de vida, maior qualificação de profissionais, melhora do sistema de saúde, saneamento, entre outros.

Por este motivo, explica-se que o crescimento econômico não se traduziu nos últimos anos em diminuição da desigualdade mundial. Ademais, resta claro que a ascensão social não depende exclusivamente da elevação econômica, havendo outros fatores externos aos econômicos que implicam na chamada “estagnação social”.

Dialogam entre si os dois textos do FMI ainda quando correlacionam **a política fiscal como um instrumento poderoso para assegurar o crescimento inclusivo**. Esta viria a funcionar como provedora de oportunidades análogas entre pessoas de classes sociais e econômicas distintas. A desejada igualdade seria mais propensa a crescer através da **igualdade do acesso à educação, saúde, saneamento e tecnologia**, além de ações afirmativas como bolsas de estudo e créditos estudantis – financiados por recursos públicos, obtidos através da coleta de impostos, conforme indicam os dois estudos.

Entretanto, neste ponto se faz necessária a distinção básica entre a **desigualdade econômica** e a **desigualdade financeira**, não se confundindo entre elas; porque a primeira define o patrimônio, e a segunda pode ser definida como um fator que foge ao controle do indivíduo, como a etnia, sexo ou sua genealogia, conforme podemos aduzir do texto publicado pelo IPEA, *Desigualdade – Diferentes Diferenças*<sup>13</sup>. Neste cenário, o imposto serviria

---

<sup>13</sup> MORTARI, R. Desigualdades - Diferentes diferenças. *IPEA*, 2008. Disponível em: [http://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com\\_content&view=article&id=1200:reportagens-materias&Itemid=39](http://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&view=article&id=1200:reportagens-materias&Itemid=39). Acesso em: 08 abr. 2019.

justamente para mitigar os efeitos de quaisquer fatores alheios ao indivíduo que causem diminuição na qualidade de vida, e seria pago por uma parcela daqueles que concentram maior renda no país.

Para muitos que defendem ideia da implantação do IGF, este tributo viria a funcionar como uma ferramenta para ajustar a macroeconomia do país, para que assim fosse possível balancear o crescimento econômico com a desigualdade. Conforme defende Ribeiro e Vinha<sup>14</sup>:

[...] mediante o emprego de uma ação econômica, porém de cunho eminentemente social, uma vez que tem por escopo compensar as desigualdades sociais, por meio da taxa evolutiva do tributo, visando a inibir o crescimento econômico de uma grande maioria desfavorecida.

Porém, se compararmos o ocorrido na Alemanha e na França, quando instituído este imposto semelhante ao IGF, o que se pôde observar foi que este não funcionou como uma ferramenta **corretiva** da macroeconomia, ou ainda como agente causador de igualdade social, houve, na verdade, uma grande **migração de capital para outros países**. Além disso, percebeu-se desestímulo ao investimento, uma vez que a acumulação de riquezas importaria em maior tributação, devido ao efeito progressivo das alíquotas.

Estudaremos mais profundamente o exemplo alemão e o francês mais adiante, porém aqui devemos mencionar que a Alemanha, um país que já contava com uma alta carga tributária, **ao perceber os efeitos em sua economia optou por extinguir os efeitos do referido imposto**.

Não só isso, o imposto, na prática pouco beneficiaria a sociedade, afinal, conforme aborda Alexandre Queiroz Guimarães<sup>15</sup>, ao falar sobre como é feito o combate à desigualdade social neste país: na Alemanha, as oportunidades são dadas àqueles sem habilidades acadêmicas, mas que recebem treinamento laboral em determinado segmento, faz com que, ainda

---

<sup>14</sup> RIBEIRO, M. D. F.; VINHA, T. D. Efeitos sócio-econômicos dos tributos e sua utilização como instrumento de políticas governamentais. *Derecho y Cambio Social*, 2010. Disponível em: <http://www.derechocambiosocial.com/revista002/tributos.htm>. Acesso em: 29 mar. 2019.

<sup>15</sup> GUIMARÃES, A. Q. *O capitalismo coordenado alemão: do boom do pós-guerra à agenda 2010*. Online. ed. São Paulo: Lua Nova, 2006. p. 28-29.

que sem acesso ao ensino superior ou universidades, estes cidadãos possam se qualificar para um emprego de maior renda. A força dessa estrutura de suporte de formação do indivíduo acaba por gerar um impacto direto e visível na sociedade, que, por sua vez, passa ter níveis menores de desigualdade, maior equalização na distribuição da renda e retrocedendo as forças de estagnação social. Vejamos o que diz o autor:

Nesse ponto, vale destacar a importância ímpar do sistema de treinamento para o modelo de capitalismo alemão. Inicialmente, destaca-se a parceria entre as empresas e as escolas, que já preparam os futuros trabalhadores com as habilidades que serão depois úteis às firmas (Estevez-Abe, Iversen e Soskice, 2001: 156-157). Depois que os indivíduos deixam a escola, as firmas oferecem a eles contratos de trabalho, temporários que duram o tempo de aprendizagem (Jürgens, 2003: 219). Um aspecto digno de nota são as oportunidades dadas aos trabalhadores sem habilidades acadêmicas, os quais recebem qualificações que lhes abrem acesso a oportunidades de emprego. Isso tem grande impacto em termos sociais e distributivos, diferenciando muito o modelo alemão dos casos de capitalismo liberal, em que esses trabalhadores ficam condenados a empregos precários e a salários muito baixos (Estevez-Abe, Iversen e Soskice, 2001). (3 p. 28 e 29):

De acordo com André Diego de Lima Leite<sup>16</sup>, analisando o exemplo francês, o *Impot sur les Grandes Fortunes* (imposto sobre Grandes Fortunas, também tratado na França como semelhante ao IGF brasileiro), fora instituído em 1982 e incidia sobre patrimônio líquido acima de oitocentos mil euros, possuindo ainda o mesmo caráter progressivo. São seis alíquotas progressivas que variam de 0,55% a 1,88%. Em 1986, a França extinguiu a cobrança do referido tributo, que fora novamente instituído em 1988, **demonstrando que os franceses também enfrentaram inúmeros debates acerca deste imposto.**

Porém, ao contrário da Alemanha, na França, após a instituição do tributo, o número de contribuintes, bem como arrecadação de fato aumentou,

---

<sup>16</sup> LEITE, A. D. D. L. O Imposto Sobre Grandes Fortunas no Direito Comparado e na Lei Brasileira. *Conteúdo Jurídico*, 2017. Disponível em: <http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,o-imposto-sobre-grandes-fortunas-no-direito-comparado-e-na-lei-brasileira,589324.html>. Acesso em: 19 fev. 2019.

passando a barreira dos 4 bilhões de euros em 2010. Sua principal base tributária eram os ativos decorrentes de imóveis, explica Marcelo Queiroz<sup>17</sup>:

O imposto incide sobre o patrimônio dos cidadãos residentes na França, inclusive os situados no exterior, e incide sobre o patrimônio situado na França, de propriedade de não residentes. São dedutíveis da base de cálculo o valor dos impostos devidos, dos empréstimos bancários e outros débitos. Também é dedutível 30% do valor do imóvel residencial. O patrimônio tributável inclui dinheiro em espécie, imóveis, automóveis, joias, mobiliário residencial, ações e outros valores, inclusive os “vinhos finos”. Eric Pinchet, autor de um guia fiscal francês, estimou, segundo o jornal Washington Post<sup>20</sup>, de 16/06/2006, que o imposto sobre a 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. (2 p. n):

**Ocorre que os franceses perceberam que a real função deste imposto vinha sendo a tributação de imóveis de valor agregado alto e, portanto, instituíram, em contrapartida a abolição do IGF francês, um novo imposto chamado *Impot sur la Fortune Immobilière* (Imposto sobre Grandes Fortunas Imobiliárias, cuja sigla é IFI). A exigência do antigo IGF francês cessou a partir do ano de 2018, sendo exigido tão somente o IFI<sup>18</sup>.**

O IGF francês levantou, portanto, a mesma discussão que ocorrera na Alemanha, o governo percebeu que uma parcela da população decidiu retirar seu capital da França e enviá-lo a outros países, tanto como forma de protesto como também para diminuir o volume tributado, tema novamente abordado por Marcelo Queiroz<sup>19</sup>:

São exemplos de personalidades que se mudaram da França para não sofrer a incidência do Imposto sobre Grandes Fortunas: o roqueiro Johnny Halliday, que vendeu cerca de cem milhões de discos, o ator e cantor Alain Delon, o cantor Charles Aznavour, o ex-campeão de Fórmula 1 Alain Prost e a tenista Amelie Mauresmo. No contexto dessa fuga de capitais, a cidade de Bruxelas, na Bélgica, tornou-se um importante destino para emigrantes franceses de negócios, que se

<sup>17</sup> QUEIROZ, 2012, n.p.

<sup>18</sup> Conforme publicado na rede BBC, a reforma fez com que houvessem alterações significativas no ordenamento jurídico francês. Disponível em: <https://www.bbc.com/portuguese/internacional-41617305>. Acesso em: 7 mar. 2019.

<sup>19</sup> QUEIROZ, op. cit., n.p.

estabeleceram naquela cidade, porque o idioma falado é o francês e está situada a 80 minutos de Paris, por trem.

Ainda no ano de 2013 na França, o então presidente François Hollande, desejava criar um imposto que visava taxar as grandes fortunas, em uma alíquota de nada mais que 75%<sup>20</sup>. Este alto nível de tributação, por óbvio aumentou a demanda popular pela não aprovação deste projeto, além da migração do capital francês para outros países.

Exemplificando com fatos, foi precisamente o caso emblemático do famoso ator francês Gérard Depardieu, noticiado ao redor do mundo, que ajuda a exemplificar melhor o caso; o ator requereu cidadania russa, concedida em 2013 e se mudou da França para a Bélgica, visando ser menos taxado pelo governo. No mesmo ano, ele prestou sua primeira declaração de renda ao fisco russo, que o tributou em 6% de sua renda e em absolutamente nada em seu patrimônio<sup>21</sup>.

Após uma sucinta pincelada da temática do direito comparado, ao trabalho, caberá instituir mais à frente um debate mais aprofundado sobre os temas que decorrem dos impactos macroeconômicos, sociais e jurídicos da instituição de um tributo incidente sobre o patrimônio acumulado. A comparação com exemplos ocorridos em outros países ajudará a relativizar as possíveis consequências e os impactos, de maneira geral que um imposto nesses moldes poderia causar na sociedade de maneira geral.

Integra ainda o fato deste tipo de imposto visar atingir as chamadas fortunas em alíquotas progressivas em alguns Projetos de Lei, isso implica em dizer que quanto maior o patrimônio tributado maior seria a incidência da porcentagem da alíquota sobre a base de cálculo.

---

<sup>20</sup> França aprova imposto de 75% sobre salários mais altos. *Estadão Online*. 29 dez. 2017. Disponível em: <https://economia.estadao.com.br/noticias/geral/franca-aprova-imposto-de-75-sobre-salarios-mais-altos,174092e>. Acesso em: 3 mar. 2019.

<sup>21</sup> Putin concede cidadania russa a Depardieu. *Estadão Online*. 3 jan. 2013. Disponível em: <https://economia.estadao.com.br/noticias/negocios,putin-concede-cidadania-russa-a-depardieu,139586e>. Acesso em: 3 mar. 2019.



Sociologicamente abordando a temática, entre tantos propósitos da tributação, o seu mais importante é a arrecadação de fundos para custear as funções estatais, para que a população possa ter de volta, em forma de serviços e direitos prestados pelo ente que o tributou. Em um país cuja previsão constitucional elege como princípio o bem-estar social, se torna evidente a necessidade de arrecadação para que o Estado possa arcar com os direitos então previstos pela Carta Magna. Quanto mais direitos esta Constituição ofertar aos seus cidadãos, logicamente também será maior a necessidade de custeio destes através de impostos. Neste trecho<sup>22</sup>, podemos observar a ideia acima mencionada:

O principal meio pelo qual política fiscal pode promover a redução da desigualdade é pela utilização da tributação como meio de financiamento de serviços públicos – especialmente educação e saúde – e de rendas de substituição (tais como aposentadorias e pensões) e de transferência (como programas de renda mínima). A quantidade e a abrangência dos serviços públicos prestados por um governo à população estão intimamente ligadas à participação dos impostos na renda nacional, isto é, ao ‘tamanho do Estado’ – que por sua vez resulta da evolução histórica, da cultura e dos valores de cada sociedade. Historicamente, o chamado ‘Estado de bem-estar social’ – que pode ser entendido como o Estado que, de maneira enfática e regular, aplica recursos e esforços no combate à pobreza e à desigualdade e no provimento de bens e serviços públicos – é um fenômeno recente, do pós Segunda Guerra Mundial. Até então, os governos em geral se limitavam a administrar assuntos como a segurança pública e a segurança nacional.

Agora analisando o contexto histórico brasileiro, após o período crítico dos direitos sociais ocorridos durante a ditadura militar, compreendida entre os anos de 1964 e 1985, a então nova Constituição Federal de 1988 teve a grande necessidade de instituir uma lista de direitos fundamentais, bem como limitadores à ação do Estado. Em seu corpo, a Magna Carta brasileira prevê inúmeros direitos que devem ser perseguidos pelo poder público, de forma a ofertar a seus cidadãos, quais sejam alguns deles: a educação, saúde, moradia, etc. O fato é que o crescimento da previsão dos bônus dos direitos individuais gera, em contrapartida, um significativo ônus ao Estado.

---

<sup>22</sup> DA SILVA, 2019. Acesso em: 16 abr. 2019.

Encontra-se no acima mencionado mais um argumento daqueles que defendem a instituição do IGF no Brasil. A ideia é que os aludidos gravames ao Estado em decorrência da ascensão de mais direitos coletivos e individuais deva ser repartido entre o poder público e os cidadãos e, neste caso, a faixa da população possuidora de mais recursos deveria arcar com este ônus em prol do bem-estar social. Está presente aqui o **princípio da isonomia**.

É importante frisar ainda que o princípio da isonomia é cláusula pétrea no ordenamento jurídico brasileiro, sendo assim, portanto, impossível de ser suprimido ou alterado, ainda que através de emenda constitucional.

Este ideal, contudo, esbarra em outros princípios pungentes do ordenamento brasileiro, em especial o **princípio da igualdade tributária**. Este prevê, sinteticamente, que não poderá haver a cobrança de tributo que venha a tratar em patamar de desigualdade a população que se encontre em patamar de igualdade jurídica. Trata-se, portanto, de uma vedação ao arbítrio do Estado e, desta forma, assegura ao indivíduo um direito fundamental.

Este ponto é importante, afinal, durante grande parte da história da humanidade, o avistar do crescimento e estruturação de um governo geravam expectativas no sentido de controle absoluto do Estado, inclusive nas relações particulares e comerciais, ensina Yuval Noah Harari<sup>23</sup>:

O credo de “mais coisas” impede indivíduos, empresas e governos a descartar tudo aquilo o que possa impedir o crescimento econômico, tal como preservar a igualdade social, garantir a harmonia ecológica ou respeitar os pais. Na União Soviética, quando as pessoas pensavam que o comunismo controlado pelo Estado era o caminho mais rápido para o crescimento, tudo o que estivesse bloqueando o caminho da coletivização era erradicado, inclusive milhões de cúlaques, a liberdade de expressão e o mar de Aral. Hoje é generalizadamente aceito que alguma versão de capitalismo de livre mercado é um caminho muito mais eficiente para garantir um crescimento de longo prazo, daí a proteção a fazendeiros ricos e à liberdade de expressão, mas os habitats ecológicos, as estruturas sociais e os valores tradicionais que se puserem no caminho do capitalismo de livre mercado serão destruídos e desmantelados.

---

<sup>23</sup> HARARI, 2016, p. 214.

Podemos perceber a importância da criação de mecanismos redutores do poder estatal no trecho acima citado, podendo visualizar inclusive alguns preceitos e princípios presentes no ordenamento jurídico brasileiro. Utilizando o exemplo do professor contido em seu *Best-seller*, os fazendeiros, ora concentradores de riquezas, por óbvio seriam inimigos do governo socialista, podem e devem ser encarados por um novo prisma dentro do ponto de vista do capitalismo de mercado, como produtores de riquezas e empregadores e, além disso, importantes pagadores de impostos. Afora o mencionado, outro preceito ímpar aludido é a própria liberdade de expressão, pouco visível no governo comunista e estandarte do capitalismo.

Logo em seu artigo primeiro, a Constituição brasileira instituiu um Estado social-democrático de direito, que universalizou o acesso e o direito aos serviços públicos. Com o intuito de promover o bem-estar social, fora criado, como mencionado, um extenso rol de direitos sociais tanto na seara individual quanto coletiva.

A promoção de direitos requer do Estado uma maior organização para custeio de suas obrigações com os cidadãos, para que quando ocorra a tributação não haja ao mesmo tempo o detrimento da percepção de riquezas por parte da população, ou seja, confisco por parte do agente tributante. Ao mesmo tempo, deve-se observar a **capacidade contributiva** de cada cidadão para que não se recaia no erro, bem como na inconstitucionalidade de tributar de forma não isonômica a população.

A premissa da justiça tributária passa pela ótica da isonomia no momento da tributação e a observância da capacidade contributiva do ente tributado. Impera, pelos princípios constitucionais a redistribuição da arrecadação em prol da diminuição das desigualdades sociais e também regionais. Exemplo desta forma de arrecadação é a progressão da alíquota do Imposto de Renda – IR – que passa a tributar conforme a capacidade contributiva de cada indivíduo; levando em conta, portanto, sua capacidade

contributiva, para que assim haja tratamento isonômico do tributante com o tributado<sup>24</sup>.

A problemática da presença de princípios sensíveis e limitações ao Estado será abordada adiante no próximo capítulo, onde veremos, além do mencionado, as interações entre os diferentes princípios e outras ferramentas limitadoras do poder do Estado.

## 2.1. Materialidade do IGF a partir de sua instituição

Para melhor analisarmos a possível existência fática do IGF, precisamos nos debruçar sobre os preceitos fundamentais da própria instituição deste tributo. Primeiramente, devemos perceber o conceito de fato gerador, de acordo com o Código Tributário Nacional – CTN, que em seu art. 114 que “fato gerador da obrigação principal é a situação **definida em lei** como necessária e suficiente à sua ocorrência.” Deste trecho, podemos perceber que a própria hipótese de incidência do IGF **deverá ser prevista pela lei complementar que o regule**. Segundo Hugo de Brito Machado<sup>25</sup>, a hipótese de incidência não deve ser confundida com o fato gerador, sendo o segundo a concretização do primeiro: o fato gerador versa sobre a ocorrência no mundo real da hipótese prevista por lei.

Para Luiz Emygdido F. Da Rosa Jr.<sup>26</sup>, os impostos podem ser divididos em categorias econômicas, podendo ser: **sobre o comércio exterior** (Imposto de Importação e Imposto de Exportação), **sobre a renda** (Imposto de Renda), **sobre a produção e circulação de mercadorias e bens industrializados** (Imposto sobre Operações Financeiras - IOF, Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, etc), **impostos especiais** (como o Imposto Extraordinário de Guerra), **sobre prestação de**

---

<sup>24</sup> QUEIROZ, 2012, n.p.

<sup>25</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 28ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2017. p. 156.

<sup>26</sup> ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário*. 19ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 293.

**serviços** (ISS) e o mais importante a ser analisado: **sobre o patrimônio** (Imposto Territorial Rural – ITR, Imposto de Transmissão *Causa Mortis* – ITCMD, bem como inter vivos, Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU e Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA).

Podemos perceber que analisando os impostos sobre o patrimônio não possuímos um, porém quatro diferentes impostos que regulam a tributação de certos tipos de riquezas. No entanto, os impostos acima mencionados possuem uma característica em comum: são restritos ao tipo de bem que está previsto no fato gerador: para incidência do ITR, se deve ser uma propriedade rural, para incidência do IPVA deve haver propriedade de veículo automotor. Desta forma, com a criação e a depender do fato gerador, o IGF poderia vir a caracterizar o *bis in idem* em determinados bens.

Caso analisemos o Projeto de Lei Complementar (PLC) mais recente que visa tratar a ideia do IGF, perceberemos que o PLC nº 277, de autoria dos deputados Luciana Genro (PSOL/RS), Chico Alencar (PSOL/SP) e Ivan Valente (PSOL/SP), perceberemos que o fato gerador, conforme previsto no art. 1º do referido PLC é “titularidade, em 1º de janeiro de cada ano, de fortuna em valor superior a R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais), expressos em moeda de poder aquisitivo de 1º de janeiro de 2009”.

Vemos aqui dois problemas: o primeiro é que o IGF prevê a instituição sobre imposto sobre **grandes** fortunas, enquanto o fato gerador menciona tão somente o termo “fortuna”. Pode ser um mero arbítrio da redação do projeto, porém já vimos por vezes que a dificuldade resta sobre a caracterização da palavra “fortuna”. **A subjetividade da interpretação dessa simples palavra enseja ao erro em seu conceito e na possível inconstitucionalidade do artigo.** No art. 3º do PLC em epígrafe, observamos a caracterização do termo fortuna e as hipóteses de exclusão do fato gerador, como por exemplo, a exclusão dos bens utilizados em atividades que decorram do trabalho assalariado ou autônomo.

Em segundo, **a definição de um valor exato para o fato gerador não leva em conta a realidade na qual o contribuinte se encontra.** Possuir patrimônio não é um indicativo de bem-estar financeiro. Ora, vejamos: um produtor rural que possui propriedade rural no valor de dois milhões de reais, ou seja, paga ITR sobre sua terra anualmente, além de ICMS sobre suas compras e vendas, imposto de renda (caso aufera rendimentos acima da faixa de isenção). No caso da implantação do IGF conforme o PLC nº 277/2008, além de todos os impostos citados, ainda recairia sobre esse contribuinte o pagamento do próprio IGF.

Outro fator importante é que, assim como na Colômbia, que optou por instituir um imposto sobre patrimônio que atinja também o espólio, além de pessoas físicas e jurídicas, o PLC 277/2008 assim também o faz. Este fato é importante, pois como vimos anteriormente, ao atingir o espólio, o imposto estimula a produtividade do cidadão, que não poderá depender do proveito único de sua vida ser sua herança, deixando em patamar de desigualdade todos aqueles que desenvolvem de modo geral ou profissionalmente algo em prol da sociedade.

Além disso, a expressão “bens de alta relevância social, econômica ou ecológica, a serem definidas por lei” enseja outro enorme problema: quais poderiam ser definidos como bens de alta relevância social? Imóvel de residência, os bens móveis nele contido, automóveis, além de objetos de uso pessoal. Esta expressão faz com que se esvazie enormemente o fato gerador do IGF, afinal, novamente, se pode utilizar da interpretação subjetiva para retirar determinado bem da hipótese de incidência do IGF.

A relevância social, econômica ou ecológica abre um extenso rol de exclusões possíveis para o contribuinte, conforme leciona Cid Queiroz<sup>27</sup>:

Nessas condições, o projeto tangencia a difícil questão das exclusões do patrimônio tributável, transferindo esse difícil encargo para uma lei ordinária. Em consequência, o Imposto sobre Grandes Fortunas somente poderia ser cobrado depois da edição de tal lei, o que importará num longo período de novas

---

<sup>27</sup> QUEIROZ, 2012, n.p.

controvérsias. A previsão de exclusão dos bens de alta relevância social, econômica ou ecológica, a serem definidas por lei, enseja não só uma grande controvérsia, como também uma expressiva redução do patrimônio tributável. Entre os bens de alta relevância social, poderiam figurar o imóvel residencial, os bens móveis que o guarneçam, o vestuário, os automóveis de uso da família, os objetos de uso pessoal etc. Entre os bens de alta relevância econômica, poderiam figurar as ações das companhias que desenvolvam projetos importantes para o desenvolvimento econômico e social do país e, até mesmo, as aplicações financeiras nos estabelecimentos bancários, por estes utilizados no financiamento da produção. Entre os bens de alta relevância ecológica poderiam ser citados praticamente todas as propriedades rurais que se enquadrem no Código Florestal (áreas produtivas, áreas de reserva permanente, áreas de reserva legal, lagoas, cursos d'água etc.).

Haverão sempre argumentos para questionar a exclusão de determinados bens devido à redação do §2º do art. 3º do PLC 277/08 e isto traz a tona outra discussão: **a praticidade da instituição do IGF**. Por todos estes problemas de interpretação e subjetividade, torna-se claro que a instituição do IGF será permeada por discussões à todo tempo, com processos administrativos, controle de constitucionalidade, tanto concentrado quanto difuso. Resta a dúvida se a quantidade arrecadada pelo IGF dará conta de arcar com todos os custos administrativos do imposto, ou se esses custos já consumirão o montante arrecadado.

Em outros países, conforme veremos no exemplo francês, **a própria ausência de praticidade fez com que a aceitação social do tributo fosse diminuída**. Apesar do governo francês ter publicado uma lei com mais de quinhentas páginas para regular seu imposto sobre o patrimônio, isso não foi o suficiente para que fosse possível desviar da praticidade deste imposto<sup>28</sup>. Neste exemplo internacional, assim como no Brasil, se tentou excluir os bens essenciais do contribuinte também, o que acabou por gerar discussões jurídicas acerca do tema e acabou por reduzir enormemente a margem de utilização deste tributo.

Conforme havia sido feito na França, foram dadas hipóteses de exclusões genéricas, o que acabou por incumbir ao contribuinte a interpretação do artigo de lei. A falta de clareza e precisão no momento da

---

<sup>28</sup> MAMEDE, 2018, n.p.

tributação enseja sua declaração de inconstitucionalidade, por tratamento anti-isonômico de seus contribuintes.

Ademais, ainda neste PLC, o que podemos observar é a **confirmação do *bis in idem***, no seu Art. 4º §1º, se não vejamos:

Art 4º A base de cálculo do imposto é o valor do conjunto dos bens que compõem a fortuna, diminuído das obrigações pecuniárias do contribuinte, exceto as contraídas para a aquisição de bens excluídos nos termos do § 2º do artigo anterior.

§ 1º Os bens serão avaliados:

- a) os imóveis, pela base de cálculo do imposto territorial ou predial, rural ou urbano, ou se situado no exterior, pelo custo de aquisição;
- b) os créditos pecuniários sujeitos a correção monetária ou cambial, pelo valor atualizado, excluído o valor dos considerados, nos termos da lei, de realização improvável;
- c) os demais, pelo custo de sua aquisição pelo contribuinte.

Percebamos que na alínea “a” do referido artigo a caracterização do valor do bem estará disposto pela própria base de cálculo utilizada em outro tributo (IPTU ou ITR no caso). Esta pequena expressão é suficiente para contaminar o PLC com ***bis in idem***, aqui se torna nítido que o imposto irá recair sobre um objeto já anteriormente tributado por outro imposto.

No próximo capítulo, verificaremos quais são as limitações que o poder público enfrenta para poder instituir novos tributos.



## CAPÍTULO 3 - AS LIMITAÇÕES DO ESTADO AO PODER DE TRIBUTAR

Ao tratarmos a matéria do direito do Estado em tributar sua população, devemos também retroceder e analisar alguns aspectos importantes da tributação. Destarte, o exame, mesmo que mais superficial, nos faz perceber que o poder de tributar nada mais é se não uma capacidade de ingerência do ente público ante a propriedade particular. Notavelmente, importante frisar, a propriedade é um direito individual importantíssimo no sistema jurídico pátrio, inclusive com previsão expressa na Carta Magna de 1988, em seu Art. 5º, XXII<sup>29</sup>. Isso implica dizer que, exclusivamente, por previsão expressa de Lei, o Estado cria para si o poder de atuar e intervir na esfera de um direito individual.

Porém, como todo sistema jurídico democrático, imperativo mencionar que a atuação do Estado na esfera de direitos individuais, por óbvio, enfrenta limitações legais, inclusive com previsões expressas na Constituição Federal. No Brasil, as garantias e regras constitucionais servem como amparo ao direito do indivíduo em ver sua propriedade protegida por um rol de princípios que impedem a ação do Estado na esfera individual. Explica Roque Carazza<sup>30</sup>:

O direito à propriedade privada é alcançado direta e imediatamente pela tributação, porque o tributo consiste em prestação pecuniária compulsória, devida por força de lei, implicando a sua satisfação, necessariamente redução do patrimônio do sujeito passivo. [...]. Em outras palavras, se o ordenamento constitucional ampara determinados direitos, não pode, ao mesmo tempo, compactuar com a obstância ao seu exercício, mediante uma atividade tributante desvirtuada. A atividade tributante do Estado deve conviver harmonicamente com os direitos fundamentais,

---

<sup>29</sup> **Art. 5º** Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

**XXII** – é garantido o direito de propriedade;

<sup>30</sup> CARAZZA, Roque. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 26ª ed., ver., ampl. e atual., até a EC n. 64, de 2010. São Paulo: Malheiros Editores, 2010. p. 412.

DA SILVA, 2019, p. 80-81.

não podendo conduzir, indiretamente, à indevida restrição ou inviabilização de seu exercício.

Adentrando a esfera dos direitos individuais e as limitações do Estado ante estes, podemos perceber que o direito do indivíduo em ver sua propriedade protegida encontra não só proteção através de princípios constitucionais, como também é abarcado pelo Artigo 64, § 4º, IV da Constituição Federal, analisemos:

**§ 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:  
[...]  
IV - os direitos e garantias individuais.**

Sabemos, portanto, que a limitação do Estado de ingerência na propriedade do indivíduo encontra importantes cercos, inclusive sendo muitos destes cláusulas pétreas, quais sejam, impossíveis de serem abolidas do ordenamento jurídico, ainda que por quaisquer ações do poder constituinte derivado<sup>31</sup>. Contudo, partindo para uma análise axiológica, o que percebemos na doutrina e jurisprudência é que, assim como a sociedade, as regras, princípios e principalmente a hermenêutica também sofrem mutações. Tal afirmação nos permite denotar que deverá sempre haver uma primazia do interesse público e social ante o particular, devendo o segundo ser analisado sob a luz do primeiro.

Corroborando com o exposto a própria análise do direito à propriedade, conforme anteriormente exposto, um direito individual. Porém, neste momento, devemos observar esta garantia sob um diferente prisma, ou seja, filosoficamente, procurando relativizar este direito individual ante o interesse público e social. Se pensarmos, como arquétipo que o direito individual restringe em sua totalidade o direito coletivo sobre determinada propriedade – um latifúndio, por óbvio improdutivo, por exemplo, seria impassível de

---

<sup>31</sup> NOGUEIRA, Cláudia de Góes. A impossibilidade de as cláusulas pétreas vincularem as gerações futuras. *Revista de Informação Legislativa*. Senado Federal. Brasília, edição de junho de 2005. p. 83. Disponível em: [https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/42/166/ril\\_v42\\_n166\\_p79.pdf](https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/42/166/ril_v42_n166_p79.pdf). Acesso em: 04 fev. 2019.

reforma agrária – e sabemos bem que deve-se sim, neste exemplo, relativizar o direito individual de propriedade em prol do interesse público, seja ele social e/ou coletivo<sup>32</sup>.

Como expõe o Art. 5º, XXIII, *in verbis*:

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

(...)

**XXIII – a propriedade atenderá a sua função social;**

Denota-se que não se pode mais falar, em sua generalidade, de direito individual absoluto, afinal, até mesmo o mais nobre dos direitos deste referido rol, qual seja o direito à vida, pode também ser relativizado, ainda que em casos extremos. Para tal, basta observarmos, diante de uma análise conjunta do Art. 84, XIX<sup>33</sup> e o Art. 5º, XLVII, "a"<sup>34</sup>, previstos na Constituição Federal. Conforme este exame contíguo, podemos perceber que, em caso de guerra declarada (nota-se, em uma situação extrema), o Estado pode sim aplicar pena de morte, que ceifaria, assim sendo, o mais importante dos direitos individuais em prol do bem coletivo.

Neste caso, o que pode ser extraído é uma restrição legítima à um direito individual, que ora era tratado como absoluto e agora passa a ser passivo de relativização. O poder constituinte, portanto, quis trazer o pensamento que quaisquer direitos individuais carecem de sua efetivação, havendo esta somente quando interpretado em conjunto com o interesse público, social ou coletivo. Podemos perceber uma ampla primazia, portanto,

---

<sup>32</sup> SILVA, L. O. As leis agrárias e o latifúndio improdutivo. *Seade*, 1997. p. 15-16. Disponível em: [http://produtos.seade.gov.br/produtos/spp/v11n02/v11n02\\_02.pdf](http://produtos.seade.gov.br/produtos/spp/v11n02/v11n02_02.pdf). Acesso em: 11 mar. 2019.

<sup>33</sup> Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:

XIX - declarar guerra, no caso de agressão estrangeira, autorizado pelo Congresso Nacional ou referendado por ele, quando ocorrida no intervalo das sessões legislativas, e, nas mesmas condições, decretar, total ou parcialmente, a mobilização nacional;

<sup>34</sup> Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

XLVII - não haverá penas:

a) de morte, salvo em caso de guerra declarada, nos termos do art. 84, XIX;

do interesse público sobre o particular. Além disso, conforme defende Sérgio Cruz Arenhart<sup>35</sup>, trabalha a ideia num prisma objetivo processual, analisando as possibilidades de direitos coletivos e individuais dentro de uma mesma análise:

A defesa coletiva de direitos individuais atende aos ditames da economia processual; representa medida necessária para desafogar o Poder Judiciário, para que possa cumprir com qualidade e em tempo hábil as suas funções; permite e amplia o acesso à justiça, principalmente para os conflitos em que o valor diminuto do benefício pretendido significa manifesto desestímulo para a formulação da demanda; e salvaguarda o princípio da igualdade da lei, ao resolver molecularmente as causas denominadas repetitivas, que estariam fadadas a julgamentos de teor variado, se apreciadas de modo singular.

Porém, essa anteposição do interesse público ou coletivo em face do direito individual é taxativa quanto aos atos já previstos pelo poder constituinte originário. Isto implica em dizer que é ilegítima a pretensão de criar, por exemplo, Emenda Constitucional tendente a modificar direitos já cristalizados através de cláusulas pétreas. Portanto, fica evidente que um direito individual só poderá ser alvo desta relativização quando este for posto em xeque ante à uma previsão que derive do poder constituinte originário. **Assim, o direito individual será alvo de permissões constitucionais que visem mutação em prol do bem social ou interesse público.**

Pelo tratado até o presente momento, podemos perceber que o Estado se encontra cercado entre sua prerrogativa de direito de tributar os particulares e as garantias individuais previstas na própria Constituição, que protegem a população contra abusos e usurpações desse direito. Há de se mencionar, no entanto, que a arrecadação de tributos deve atender o bem comum ou o interesse público, seja este a diminuição da pobreza, desigualdade social, promoção do bem geral ou quaisquer outros preceitos previstos no Art. 3º da Constituição Federal.

---

<sup>35</sup> ARENHART, S. C. A tutela de direitos individuais homogêneos e as demandas ressarcitórias em pecúnia. Direito processual coletivo e o anteprojeto de Código Brasileiro de Processos Coletivos. *Revista dos tribunais*. São Paulo, 2007. p. 216.

É inequívoco, no entanto, que atingir determinadas finalidades sociais, como promoção do bem-estar social e diminuição da desigualdade econômica, por exemplo, são atos que para serem concretizados são dispendiosos aos cofres públicos. Para isso, a tributação parece ser o modo mais efetivo de captação de recursos e, não havendo o recolhimento de uma parcela do capital do patrimônio individual, seria impossível encontrar uma forma do Estado - e até mesmo da democracia se manterem -, sem falar na perspectiva de atingir os fins sociais fundamentais previstos na Constituição em seu Art. 3º, como antes mencionado.

Aliás, conforme os exemplos anteriormente citados, o que podemos observar, caso pensemos no direito público de tributar de forma justa como sendo uma balança, colocaríamos o direito individual à propriedade de um lado; enquanto no outro deverá contar com o interesse público e/ou social, sendo ambos segurados pelo pilar dos limites constitucionais impostos à criação ou alteração de tributos.

Quando o poder público acena com a possibilidade de criação de um novo imposto – neste caso o IGF – surge o embate entre a prerrogativa do Estado em tributar e, em contrapartida, ao indivíduo o direito de ter seu patrimônio protegido pelo rol de princípios constitucionais presentes no ordenamento jurídico brasileiro. A discussão principiológica dada na criação do referido imposto – objeto central deste trabalho – é cercada por diversos contextos, porém, em destaque estão os princípios da **igualdade tributária, da capacidade contributiva, vedação ao confisco e da praticidade**. Estes três princípios aludem à ideia final de função social dos tributos, conceito este imperativo para que o referido imposto possa de fato preencher o requisito de validade na sua criação, nas palavras de Celso Antônio Bandeira de Mello<sup>36</sup>:

Princípio é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhe o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência,

---

<sup>36</sup> MELLO, C. A. B. D. *Curso de direito administrativo*. 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 451.

exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo. No que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico.

A seguir, trataremos com maior minúcia os princípios abordados em matéria da criação do IGF, contextualizando estes com a realidade econômica e social presente no país.

### 3.1. Princípio da igualdade tributária e isonomia

O caput do Art. 5º da Constituição Federal consagra genericamente o princípio da igualdade ou isonomia, expondo que todos são iguais perante a lei, não podendo haver distinções de qualquer natureza. A existência do ideal de tratamento isonômico é vital ao ordenamento de qualquer país em que se encontre instalada uma democracia. É um princípio também corolário da Constituição.

É do próprio conceito republicano que decorre o ideal do tratamento isonômico entre os cidadãos<sup>37</sup>. Todavia, **ao falarmos de discriminação, quase sempre incorremos no erro de interpretar a palavra com um cunho negativo, esquecendo que é possível também discriminar de forma inclusiva**; basta pensar no caso de ações afirmativas estatais que visem incluir minorias, por exemplo o sistema de cotas nas universidades. O princípio da isonomia, portanto, não deve ser imaginado como uma forma de não discriminar, e sim de discriminar de maneira positiva, para que assim possa ser assegurado um patamar de igualdade entre as partes. Sobre o tema, o sentido da tributação seria de um dever cívico, que, porém, deve excluir de sua cobrança àqueles que não possuem capacidade econômica ou àqueles que não possuem condições de contribuir<sup>38</sup>.

---

<sup>37</sup> ATALIBA, G. Revista eletrônica do STJ - Princípio da Legalidade. *STJ*, 1987. p. 68-69. Disponível em: [https://ww2.stj.jus.br/docs\\_internet/revista/eletronica/tfr-revista-eletronica-1987\\_145\\_capPrincipio.pdf](https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/tfr-revista-eletronica-1987_145_capPrincipio.pdf). Acesso em: 20 abr. 2019.

<sup>38</sup> SEIXAS FILHO, A. P. Direito Tributário Interno. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo, v. 68, p. 17-18, jun 2006. p. 17-18.

Ademais, como efeito do tratamento genérico, abstrato e abrangente dado pelo princípio da igualdade, decorre a dessemelhança na esfera tributária, que traz o mesmo ideal, porém de forma mais exclusiva à matéria. Ocorre que na temática tributária, a relação não se dá entre particulares, e sim entre o Estado e Contribuinte. Por este motivo, o princípio da igualdade tributária funciona não só como instituto que visa diretamente promover a diminuição da desigualdade econômica e social, como também é uma ferramenta limitadora ao poder público. Devemos, portanto, nesse sentido, observar diferença entre a igualdade na lei e igualdade perante a lei, conforme ensina Celso Antonio Bandeira de Mello<sup>39</sup>:

O preceito magno da igualdade, como tem sido assinalado, é norma voltada quer para o aplicador da lei quer para o próprio legislador. Deveras, não só perante a norma posta se nivelam os indivíduos, mas, a própria edição dela assujeita-se ao dever de dispensar tratamento equânime às pessoas.

Por exemplo, quando se decide tributar de maneira diferenciada as microempresas e empresas de pequeno porte, o que na verdade está se buscando é um certo grau de favorecimento à estas ante àquelas, como forma de equivaler a desigualdade econômica e estrutural de uma pequena empresa em face de uma multinacional altamente estruturada. É difícil imaginar que um pequeno feirante consiga competir com uma grande rede de supermercados e, para isso, o Estado deve intervir de maneira a balancear esta relação, de modo a não prejudicar comercial ou economicamente ao extremo nenhuma das partes. Como podemos denotar através da leitura do Artigo 146 da Constituição Federal, *in verbis*:

**Art. 146. Cabe à lei complementar:**

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

[...]

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso

---

<sup>39</sup> MELLO, C. A. B. D. *Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 9.

do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

A leitura nos permite perceber um ato evidentemente discriminatório do poder público que, porém, é autorizado, tendo em vista se valorar na diminuição da desigualdade de posições entre os indivíduos tributados. Porém, a partir deste momento, o olhar deve ser voltado para a possibilidade de haver tratamento desigual ante indivíduos que se encontrem em patamar de igualdade situacional. A leitura do Art. 150, II, nos permite instantaneamente descartar a possibilidade de autorizar o tratamento desigual ante indivíduos em situação de igualdade, caso leiamos:

Art. 150. 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.**

Fica claro e evidente, portanto, que o legislador visou tão somente **abominar a discriminação negativa e legitimar a positiva**. Podemos perceber que quaisquer atitudes afirmativas por parte do poder público, como por exemplo a tributação, são em verdade tratadas como partidárias ao princípio da igualdade. Aline Mamede aborda o assunto<sup>40</sup>:

Dentro desse contexto, essas possibilidades discriminatórias preconizadas pelo legislador surgem, basicamente, pela valoração que se dá à razão de ser da norma, ou seja, pela busca de uma justiça social, haja vista que por meio do estabelecimento de normas diferenciadoras é que se pode efetivar uma igualdade de tratamento entre os indivíduos.

O poder público, norteado pela igualdade tributária, não poderia promover a ascensão de tributos que tratem contribuintes que se encontrem em situação de igualdade de forma desigual. O IGF, nesse sentido, visaria tributar as **grandes fortunas**, por óbvio caracterizando tratamento desigual

---

<sup>40</sup> MAMEDE, 2018, n.p.



que, no entanto, taxaria indivíduos com patrimônios que extravasem um certo montante delimitado por lei complementar que, no caso, venha a o instituir.

Se torna problemático, no entanto, quando assumimos que cabe ao poder público a prerrogativa de instituir um tributo que verse sobre as “**grandes fortunas**”. Incumbiria ao Estado, basicamente, instituir, em moeda corrente, um limite que atinja uma parcela da população a ser tributada, exonerando o restante do pagamento deste tributo.

Deve-se ter muito cuidado ao se criar um conceito tão subjetivo quanto ao que seria uma grande fortuna, por exemplo. Um contribuinte que possua elevado patrimônio, porém elevadas despesas e baixa renda, por óbvio, não estaria em situação análoga a outro que possua idêntico patrimônio, porém menos despesas e mais renda.

Cabe mencionar que, em conjunto com a ascensão de um imposto sobre grandes fortunas na França, se fez necessário também sua regulação: matéria extremamente delicada e complexa, que exigiu do legislador francês um exaustivo trabalho de averiguação de capitais a serem excluídos da base de cálculo do imposto, bem como definir o termo fortuna. Explica Mamede<sup>41</sup>:

(...) e não era tecnicamente simples, posto ter de ser regulado em um decreto que ocupara duas páginas e meia do jornal oficial, complementado por uma instrução geral, com 35 páginas, uma instrução detalhada com 150 páginas, um guia de avaliação dos bens com 200 páginas e diversos outros atos, em um total de cerca de 500 páginas.

É importante, neste momento, analisar o texto constitucional, em seu artigo 150, II. Conforme ora exposto, veda ao poder público o tratamento desigual entre os indivíduos que se encontrem em situação de equivalência. Porém, se torna necessário, neste momento, atentar à distinção principal entre o que é a situação de **equivalência** e **identidade**; o primeiro trata de juízo crítico relativo, ou seja, carece de critério de comparação - que deve ser analisado através do caso concreto do tributo em análise. Já quanto ao

---

<sup>41</sup> MAMEDE, 2018, n.p.

segundo, trata-se de um critério objetivo, não necessitando a análise do caso concreto para a averiguação de identidade.

Novamente, o termo “grandes fortunas” parece então não observar o ditame de equivalência, presente no princípio norteador da igualdade tributária. Sinteticamente, este instituiria uma quantia de posse e patrimônios que acima deste passariam a ser tributados na forma do IGF. A situação isonômica deve ser sempre observada, sendo fator impeditivo à criação do tributo quando este não tratar isonomicamente contribuintes que se encontrem na mesma situação econômica ou ainda social.

**Não obstante, ao se tratar de uma nação com dimensões continentais como o Brasil, de certo encontraremos flagrantes casos de desigualdades entre as regiões do país.** Este fato impacta também diretamente a relação do custo de vida de cada região. Com uma certa quantia de dinheiro se poderia, por exemplo, comprar uma mansão em uma cidade pequena, pagar o melhor plano de saúde e gozar de luxos que essa “fortuna” poderia trazer.

Por outro lado, se abancarmos esta mesma quantia e correlacionarmos com o custo de vida de uma pessoa em uma grande metrópole, como no Rio de Janeiro ou São Paulo, perceberíamos que a quantia que antes poderia ser considerada uma fortuna, neste caso, poderia propiciar uma vida sem a mansão, plano de saúde e os luxos que seriam possíveis na região pobre hipotética.

A problemática em desenvolver o termo “fortuna” em epígrafe em um numeral é tarefa ainda mais complexa quando deixamos de lado a análise dos ideais e passamos aos fatos concretos. A diferença social existente no Brasil, como antes exposto, faz com que efetivamente uma quantia de dinheiro acabe tendo diferentes valores conforme a região do país. Seria efetivo, portanto, que o limite posto para incidência do IGF fosse diferente conforme o Estado? De certa forma, parece que sim; porém, nesta seara, esbarraria em outra

discussão de constitucionalidade: tributar diferentemente os indivíduos que habitem diferentes Estados da Federação.

**O princípio da igualdade tributária neste caso, portanto, serviria como uma ferramenta de limitação ao poder público no momento de instituição do IGF.** Haveria de ser equalizado, de forma a não onerar desproporcionalmente os contribuintes que possivelmente se encontrariam sem situação de equivalência, ainda que possuíssem patrimônios em similitude.

Ademais, caso pensemos em um caso hipotético de um fazendeiro com vasta propriedade rural produtiva em Mato Grosso do Sul - cujo valor desta poderia ser considerado “fortuna” devido a suas proporções –, de onde retira integralmente sua renda, cerca de R\$ 10.000,00 mensais. Paralelamente a este, um empresário que possua um prédio no Rio de Janeiro - que possui o metro quadrado mais caro do Brasil<sup>42</sup> –, sendo que este prédio monetariamente corresponde ao mesmo valor da fazenda, e este também aufera toda sua renda, de R\$ 100.000,00 através do aluguel de salas. É evidente que a fortuna a ser tributada seria a mesma, qual seja o valor do imóvel, porém a renda advinda deste patrimônio é nitidamente desproporcional<sup>43</sup>.

É evidente, pelo exemplo anterior que, apesar de serem tributados por possuírem o mesmo valor monetário em **patrimônio**, a **capacidade contributiva** do fazendeiro é totalmente dessemelhante à do empresário. Isso levaria, portanto, a uma desproporcionalidade que não é permitida no ordenamento jurídico brasileiro, a qual o princípio da capacidade

---

<sup>42</sup> Os bairros mais caros para se morar no Brasil. *Época negócios online*. Disponível em: <https://epocanegocios.globo.com/economia/noticia/2017/09/os-bairros-mais-caros-para-se-morar-no-brasil.html>. Acesso em: 22 fev. 2019.

<sup>43</sup> O exemplo, extremamente simples e de fácil entendimento visa tão somente caracterizar a diferença da renda auferida entre os dois cidadãos, com base no seu patrimônio acumulado que viria a ser tributado. Desta forma, resta demonstrada a incongruência no momento da tributação dos dois exemplos.

contributiva, analisado em conjunto com a igualdade tributária, serviria como limite ao poder do Estado em tributar.

### 3.2. Princípio da capacidade contributiva e não-confisco

Previsto na Constituição Federal de 1988, em seu Art. 145 §1º, aduz que um dos fundamentos no momento em que se passe a exigir determinado tributo, este deva observar até onde o contribuinte pode pagá-lo sem que isso importe em um ônus insuportável para ele. O conceito vislumbra que devam ser observadas as necessidades de cunho existencial do contribuinte, que a arrecadação deste imposto não force seu pagador a reduzir sua qualidade de vida ou suas atividades em prol do pagamento deste.

Dentre os inúmeros princípios com previsão constitucional que visam proteger o indivíduo de arbitrariedades do poder público, o mais notável talvez seja o princípio da capacidade contributiva. Isso porque este traz consigo ditames que servem de orientação ao poder do Estado em exigir tributos. Inúmeros doutrinadores, inclusive Ruy Barbosa Nogueira<sup>44</sup>, exprimem que o princípio da capacidade contributiva é um conceito econômico e de justiça social, verdadeiro pressuposto da lei tributária.

Pode-se perceber facilmente ainda que estes princípios (capacidade contributiva e não-confisco) nascem em decorrência da necessidade de se aplicar no mundo fático o princípio da igualdade, sendo que os primeiros materializam o segundo. A leitura conjunta de ambos permite denotar a vontade do Estado em dirimir desigualdades econômicas e sociais, que ocorreria tributando mais fortemente os que possuem mais riquezas<sup>45</sup>.

Percebemos uma ligação umbilical entre estes princípios e a vontade do legislador no momento da instituição do IGF. **A capacidade contributiva e o não-confisco seriam, portanto, elementos garantidores da**

---

<sup>44</sup> NOGUEIRA, R. B. *Curso de Direito Tributário*. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 12.

<sup>45</sup> MAMEDE, 2018, n.p.

**constitucionalidade da exigência de um tributo de grandes fortunas.**

Afinal, sabe-se que a eventual exigência de um novo imposto, deve antes passar pelo crivo de ser um ônus suportável ao contribuinte.

Contudo, conforme já estudado anteriormente neste trabalho, o que se percebe no Brasil é a aplicação de um modelo tributário mais voltado para o consumo, qual seja pela tributação indireta (IPI, ICMS, COFINS, ISS), o que acaba por se distanciar do princípio da capacidade contributiva<sup>46</sup>. Ocorre, portanto, que esta técnica de tributação atrapalha a aplicação do supramencionado princípio. Sabemos que os tributos indiretos transferem o ônus real de seu pagamento, na maioria das vezes, ao consumidor final, fato este que faz que não se observe o princípio da capacidade contributiva, tornando mais difícil sua aplicação.

Nesta seara, há de se mencionar ainda que sempre que vislumbrada uma situação de inadequação fiscal por via de lei ante a um caso concreto, poderá se recorrer ao judiciário, por via de controle abstrato de constitucionalidade. Não obstante, esta atividade pode sim fazer com que se afaste a incidência de determinado imposto, em prol da aplicação genuína dos princípios da capacidade contributiva e do não-confisco. Este fato, no entanto, é extremamente restrito em sua aplicação, haja vista que um cidadão que perceba um salário mínimo mensal dificilmente terá condições de vislumbrar seus direitos ou sequer conhecê-los de forma genuína.

O que podemos denotar, portanto, é que o sistema tributário nacional, via de regra, tende a exceder a capacidade contributiva. Nas palavras do notável doutrinador Hugo de Brito Machado<sup>47</sup>:

É importante, porém, que a carga tributária não se torne pesada ao ponto de desestimular a iniciativa privada. No Brasil, infelizmente, isto vem acontecendo. Nossos tributos, além de serem muitos, são calculados mediante alíquotas elevadas.

---

<sup>46</sup> QUEIROZ, 2012, n.p.

<sup>47</sup> MACHADO, H. D. B. *Curso de Direito Tributário*. 19ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001. p. 32.

**Sabemos que o indivíduo deve contribuir com a coletividade e, isso em geral, se dá através da arrecadação de impostos.** Esta ideia nasce intimamente ligada com o conceito de justiça distributiva, elemento fático essencial na criação de impostos. Este ideal prevê que o Estado deva observar as diferenças entre os seus cidadãos e agir sempre de forma a minimizar as desigualdades, conforme defende Hugo de Brito Machado, no capítulo 4 de seu livro eletrônico acima referenciado. Desta forma, a exigência do tributo passaria a ser não só legal, mas também legítima. Ocorreria, portanto, uma fusão entre princípios constitucionais que ditam o ordenamento tributário e econômico do país.

É imperioso que percebamos que a arrecadação de impostos não deve atingir a renda ou patrimônio do cidadão e de sua família de modo a diminuir seu padrão de vida<sup>48</sup>. No momento da arrecadação deve-se verificar tão somente aquela renda ou patrimônio que estariam disponíveis após examinadas as necessidades básicas do indivíduo. Nasce, portanto, o conceito de **capacidade econômica subjetiva**, que visa distinguir, sempre que possível, a arrecadação de impostos através de uma análise da capacidade econômica do indivíduo que esteja sendo tributado, evitando assim que haja o confisco da renda deste cidadão.

Por assim ser, percebemos que a previsão constitucional dos princípios em epígrafe constitui uma limitação ao Estado no momento de tributar. A imperiosa aplicação da norma constitucional deflagra que os impostos devam ser graduados progressivamente, atentando-se à individualidade do contribuinte, para que finalmente possa este tributo ser juridicamente válido. Nota-se, assim, uma proteção constitucional ao contribuinte.

Conforme explora o assunto, conclui muito bem o doutrinador Aliomar Baleeiro<sup>49</sup>: “a capacidade contributiva é princípio que serve de

---

<sup>48</sup> Revelam-se aqui, de forma fática os princípios da capacidade contributiva e não-confisco.

<sup>49</sup> BALEIRO, A. *Limitações ao poder de tributar*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005. p. 689.

critério ou de instrumento a concretização dos direitos fundamentais individuais, quais sejam, a igualdade e o direito de propriedade ou vedação do confisco”. A partir deste trecho, podemos contextualizar que a progressividade dos tributos serviria como parte basilar à este, tornando-o assim viável jurídica e socialmente. A ideia traz consigo, a grosso modo, o entendimento que não há de se tributar onde não houver riquezas a serem tributadas.

É notável, entretanto, que a ótica deva ser que aonde houver capacidade para ser sujeito passivo tributário, haverá também capacidade contributiva. Ainda que pequena esta seja, é uma forma de tratamento isonômico ante a coletividade, visto que esta é a responsável pela arrecadação aos cofres públicos e, por consequência, da manutenção das funções do Estado. Para que o poder público possa atingir seus fins, é necessário que, de acordo com suas possibilidades, cada um dos indivíduos passíveis de tributação contribua na medida que possa contribuir sem que isso cause uma diminuição nos seus padrões de vida, ou também que não haja confisco<sup>50</sup>.

A Constituição Federal, no entanto, não reconhece esta distinção. Ao analisar o Artigo 145, § 1º<sup>51</sup>, percebemos que é utilizada a expressão “capacidade econômica” e não “capacidade contributiva” cujo termo parece ser mais adequado ao expressar as intenções reais da Carta Magna.

Ao abordarmos a temática da capacidade contributiva, devemos observar o já anteriormente mencionado neste trabalho. Existem diferenças perceptíveis ao tratarmos de capacidade contributiva e capacidade econômica. Ocorre que a primeira é mais específica que a segunda. Enquanto falamos de capacidade econômica, discorreremos sobre uma potencialidade de renda ou patrimônio, no momento de obtenção de recursos, que por sua vez

---

<sup>50</sup> MAMEDE, 2018, n.p.

<sup>51</sup> Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

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

são expressos através do patrimônio ou consumo. Enquanto a segunda denota um maior grau de especificidade, sendo esta meramente a capacidade de determinado indivíduo de arcar com determinada carga tributária sem que isso importe em confisco ou diminuição de sua qualidade de vida.

**Pelo acima exposto, podemos perceber com a leitura atenta que, de certa forma, se a tributação importa em diminuição de qualidade de vida ou efeito confiscatório, este mesmo indivíduo estaria eximido de contribuir.** Ocorre que esta premissa não é válida. A legitimidade para configurar no polo passivo de uma obrigação tributária, pelo conjunto legislativo brasileiro, nem sempre funciona desta maneira.

Isso ocorre afinal, como ora mencionado, o Brasil optou por instituir um modelo tributário focado no consumo (tributação indireta) e não na renda, de fato. Portanto, qualquer indivíduo que consuma toda e qualquer coisa, estará ao mesmo tempo sendo tributado de forma indireta, ainda. Pensemos em um arquétipo simples, porém esclarecedor: um morador de rua, desempregado, ou seja, sem renda, ele ainda assim precisa se alimentar e, quando vai ao supermercado comprar pão, não pode pedir que o Estado lhe devolva o dinheiro pago por via de impostos indiretos. Mister mencionar também, como ilustração deste caso, o fato de indivíduos que auferem renda inferior ao mínimo tributável, ou seja, a faixa de isenção do imposto de renda não deixam de ser tributados em sua plenitude. Mesmo não havendo a incidência tributária do imposto de renda sobre este, o indivíduo continuará tendo que comprar comida, vestuário e pagando suas contas. Há de se mencionar que a composição do preço para estes cidadãos seria muito mais afável reduzindo os impostos indiretos do que os pagando. Caso analisemos a tabela publicada pela própria Receita Federal:



Figura 1: Tabela de tributação sobre produtos básicos.

TABELA DE PREÇOS E TRIBUTOS SOBRE PRODUTOS E SERVIÇOS ESSENCIAIS										
	PREÇO	ICMS		IPI (1)		PIS		COFINS		VALORES
	VAREJO	(%)	Valor	(%)	Valor	(%)	Valor	(%)	Valor	LIQUIDO
<b>ALIMENTAÇÃO</b>										
Alcaparra - (5 KG/5)	4,50	7%	0,31	0%	0,00	1,65%	0,08	7,60%	0,33	4,18
Água (Estimada)	50,00	0%	0,00	0%	0,00	1,65%	0,83	7,60%	3,80	46,38
Água Mineral - (1 L 5 L 1 L) (2)	1,20	18%	0,22	UND	0,00	1,65%	0,02	7,60%	0,09	0,95
Amor - (5 KG/5)	8,58	7%	0,60	0%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	7,98
Arroz - (KG)	1,58	0%	0,00	0%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	1,58
Biscoito - (200 Gramas)	1,18	18%	0,21	0%	0,00	1,65%	0,02	7,60%	0,09	0,98
Carf - (50 Gramas)	4,58	7%	0,31	0%	0,00	1,65%	0,07	7,60%	0,33	3,67
Carne Bovina - (KG)	9,88	7%	0,69	0%	0,00	1,65%	0,10	7,60%	0,45	9,04
Carne de Frango - (KG)	2,19	7%	0,15	0%	0,00	1,65%	0,04	7,60%	0,17	1,83
Família da Mandioca (KG)	2,25	7%	0,16	0%	0,00	1,65%	0,03	7,60%	0,18	2,09
Família de Trigo - (KG)	1,85	7%	0,13	0%	0,00	1,65%	0,03	7,60%	0,14	1,65
Favola - (KG)	1,79	7%	0,13	0%	0,00	1,65%	0,03	7,60%	0,13	1,66
Fubá - (KG)	1,25	7%	0,09	0%	0,00	1,65%	0,02	7,60%	0,10	1,05
Leite - (KG)	0,99	0%	0,00	0%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	0,99
Leite Pasteurizado - (L)	1,15	7%	0,08	0%	0,00	1,65%	0,02	7,60%	0,09	1,06
Leite Longa Vida - (L)	1,15	7%	0,08	0%	0,00	1,65%	0,02	7,60%	0,09	1,06
Mandioca (espargada)	1,80	7%	0,13	0%	0,00	1,65%	0,03	7,60%	0,14	1,65
Margarina - (500 GRAMAS)	3,79	7%	0,27	0%	0,00	1,65%	0,08	7,60%	0,29	3,17
Molho de Alho - (LATA)	1,80	7%	0,13	0%	0,00	1,65%	0,03	7,60%	0,14	1,65
Oleo - (L)	1,68	7%	0,12	0%	0,00	1,65%	0,06	7,60%	0,28	1,25
Ovos - (DOZ)	1,59	0%	0,00	0%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	0,00	1,59
Pão - (UNIDADE 50 Gramas)	0,20	7%	0,01	0%	0,00	1,65%	0,00	7,60%	0,02	0,17
Sal - (KG)	0,99	7%	0,07	0%	0,00	1,65%	0,02	7,60%	0,08	0,81
<b>BEBIDAS</b>										
Cachaça - (L)	3,45	18%	0,62	8%	0,22	1,65%	0,08	7,60%	0,28	2,29
Cerveja - (LATA 330 ml)	1,12	18%	0,20	UND	0,10	UND	0,04	UND	0,17	0,61
Refrigerante em BOD (UND)	0,18	18%	0,14	0%	0,00	1,65%	0,01	7,60%	0,08	0,21
Refrigerante PET 2 L (2)	2,35	18%	0,42	UND	0,19	UND	0,04	UND	0,19	1,50
<b>MATERIAL DE LIMPEZA</b>										
Alcool	2,43	18%	0,44	8%	0,16	1,65%	0,04	7,60%	0,18	1,61
Desodorante	2,48	18%	0,45	5%	0,10	1,65%	0,04	7,60%	0,19	1,61
Detergente	0,88	18%	0,16	5%	0,04	1,65%	0,02	7,60%	0,07	0,67
Sabão em Barra	3,88	18%	0,72	5%	0,16	1,65%	0,07	7,60%	0,30	2,74
Sabão em Pó	0,98	18%	0,18	5%	0,04	1,65%	0,02	7,60%	0,08	0,77
<b>HIGIENE PESSOAL</b>										
Alcool em Higiene	2,28	18%	0,41	8%	0,16	1,65%	0,04	7,60%	0,17	1,66
Batom (B)	3,20	25%	0,80	20%	0,43	2,20%	0,05	10,30%	0,22	1,70
Crema Dental (B)	4,53	18%	0,81	5%	0,20	1,65%	0,03	10,30%	0,13	3,48
Desodorante (B)	2,50	25%	0,63	5%	0,08	2,20%	0,04	10,30%	0,17	1,88
Papel Higiênico (4 UNDS)	3,95	18%	0,71	5%	0,16	1,65%	0,07	7,60%	0,30	2,72
Sabonete (B)	0,58	18%	0,10	5%	0,02	1,65%	0,01	7,60%	0,04	0,40
Xampu (B)	3,89	25%	0,97	7%	0,18	2,20%	0,06	10,30%	0,27	2,41
<b>OUTROS</b>										
Cigarros - (20 UNDS)	1,80	25%	0,45	30%	0,43	1,65%	0,03	7,60%	0,14	0,75
Farinha Infantil	5,00	30%	1,50	5%	0,20	1,65%	0,03	7,60%	0,30	3,38
Feijão	50,00	25%	12,50	0%	0,00	0,33	3,00%	1,50	28,85%	14,53

Observação 1 - Consideramos uma margem de comercialização média hipotética de 20% para o cálculo do IPI.  
 Observação 2 - Para alguns produtos o cálculo do IPI, PIS e COFINS foi feito com base no valor do tributo fixado por unidade.  
 Obs. 3 - Para os cosméticos foi considerada uma margem de comercialização de 33% no cálculo das contribuições e do IPI.

Fonte: Receita Federal do Brasil<sup>52</sup>.

Desta forma, por mais que o legislador entenda que deve haver uma faixa de isenção que proteja este contribuinte, este ainda estará sendo tributado – por vezes mais fortemente – pois este ainda terá que, necessariamente, consumir. Podemos perceber que este fato atentaria contra o princípio em epígrafe, haja vista que não promove o fim maior de atingir menores índices de desigualdade, sendo que, na verdade, neste modelo acaba por se fomentar o aumento da disparidade econômica.

O tratamento isonômico deve observar a subjetividade da renda e dos custos dos cidadãos, para que assim seja possível fazer um sistema jurídico tributário que possa, de fato, atuar sob a ótica da capacidade contributiva do indivíduo. Deve-se ainda pensar que cada direito possui um custo, e que o Estado não dispõe de recursos infinitos para atingi-lo<sup>53</sup>. Para que o sistema tributário possa agir de forma a diminuir os índices de desigualdade, este

<sup>52</sup> BRASIL. Receita Federal do Brasil. *Carga Tributária de Produtos de Consumo Popular*. Disponível em:

<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/EducacaoFiscal/PrimeiroSeminario/22CARGATRIBUTARIAPRODUTOSDECONSUMOPOPULAR.pdf>. Acesso em: 06 abr. 2019.

<sup>53</sup> Trata-se da teoria da Reserva do Possível, que assinala que todos direitos possuem custos operacionais e administrativos para o Estado. Desta forma, há de se destacar que deverá haver uma ponderação sobre o que o Poder Público deverá ou não salvaguardar.

necessariamente tem que observar as individualidades as quais serão tributadas.

É impossível imaginar um sistema justo, na literalidade da palavra, que venha, por exemplo, a instituir o IGF sem que haja a distinção entre o que seria uma grande fortuna, para que não houvesse efeito confiscatório do patrimônio por via de autorização legal. O imposto em epígrafe visa o completo oposto, qual seja a tributação de indivíduos com um patrimônio acima de um determinado valor e, tributando este, possa eventualmente agir o Estado de forma a repartir esta arrecadação através de investimentos públicos que diminuam a desigualdade. A problemática, como já afirmado, reside na predeterminação do volume patrimonial no qual passaria a incidir a tributação.

**Nada obstante, quando o Estado é incapaz de verificar quais são as dissemelhanças patrimoniais existentes e contidas na coletividade, deveria este intervir de maneira a tributar, mesmo que de maneira desigual ou abster-se de instituir um imposto, tendo em vista o desconhecimento da subjetividade – ou capacidade contributiva?** A segunda opção parece ser a mais justa, porém mais radical, além de claramente mais dispendiosa aos cofres públicos. A diminuição de arrecadação em um país cuja economia pública é deficitária é não só um ato economicamente imprudente como também negativo numa perspectiva de atingir a finalidade social do próprio Estado<sup>54</sup>.

A capacidade contributiva deve, sem dúvida, constar no cerne e no próprio fundamento da criação de um novo tributo nos moldes do IGF. Contudo, caso deixe de se levar em conta este princípio seria difícil alegar a total inconstitucionalidade deste. Em um pensamento mais finalista, a arrecadação de uma maioria com capacidade semelhante justificaria

---

<sup>54</sup> FERNANDES, A.; TOMAZELLI, I. Sem reforma, Brasil entraria em recessão em 2020, calcula governo. *Estadão*. 2019. Disponível em: <https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,sem-reforma-brasil-entraria-em-recessao-em-2020-calcula-governo,70002732209>. Acesso em: 11 abr. 2019.

eventuais efeitos adversos do tributo. A interpretação conforme este princípio deve coadunar com o tratamento isonômico, porém sem deixar que o pensamento finalista seja a verdadeira alma deste tributo. Caso assim fosse, este perderia sua finalidade, uma vez que traria um tratamento desproporcional, não isonômico e sem correspondência com os fins legais imperiosos dos tributos, conforme ora previstos na constituição.

## CAPÍTULO 4 - O MODELO DE TRIBUTAÇÃO DE GRANDES FORTUNAS EM OUTROS PAÍSES

Conforme já discutido anteriormente, outros países já experienciaram modelos tributários semelhantes ao IGF em sua história. O objetivo deste capítulo é tão somente contextualizar a experiência já ocorrida, ou que esteja ainda em acontecimento em outros Estados democráticos de um modelo tributário qual possua imposto que taxe a concentração de patrimônio. A análise destas experiências nos permite – guardadas as similitudes e diferenças – traçar um paralelo com a atual sociedade brasileira, verificando nos exemplos quais seriam as possibilidades, vantagens e desvantagens na implementação do IGF no país.

Iniciando em um contexto histórico, é imprescindível mencionar que, destarte, uma enorme gama de países europeus, em determinado momento, optou por incluir em sua legislação uma espécie tributária que tributasse diretamente o patrimônio dos indivíduos, segundo Souto<sup>55</sup>. Neste contexto, a ascensão do conceito do Estado democrático de direito fez com que pudesse preparar um terreno próprio para a criação de impostos e outras ferramentas que ajudariam a equalizar a distribuição de renda e concentração de patrimônio e, por fim, promover a maior igualdade econômica e social.

Em verdade, a taxação de patrimônio, baseado na ideia keynesiana do “Welfare State”<sup>56</sup>, tornou-se uma medida bastante adotada ao redor do mundo também. Além dos europeus; asiáticos, como a Índia e o Japão, que adotou este modelo de tributação por um curto período de tempo<sup>57</sup>; na

---

<sup>55</sup> SOUTO, M. M. Imposto sobre grandes fortunas: origens e aspectos doutrinários-jurídicos relacionados. *Âmbito jurídico*. 2017. Disponível em: [http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=19180&revista\\_caderno=26](http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=19180&revista_caderno=26). Acesso em: 22 jan. 2019.

<sup>56</sup> GARDELS, N. Globalização produz países ricos com pessoas pobres. *O Estado de S. Paulo*, 2006. Disponível em: <https://web.archive.org/web/20070310231345/http://txt.estado.com.br/editorias/2006/09/27/economia-1.93.4.20060927.21.1.xml>. Acesso em: 27 jan. 2019.

<sup>57</sup> MAMEDE, 2018, n.p.

América do Sul, podemos mencionar o exemplo colombiano e argentino<sup>58</sup>, que ajudam a contextualizar de forma mais próxima com a realidade brasileira.

Neste capítulo, portanto, o objetivo é realizar um estudo ante a criação e manutenção deste tributo, verificando em diferentes sociedades o impacto causado pela implementação da tributação de patrimônio. Desta forma, é possível analisar com mais precisão quais seriam os precedentes para sua criação e manutenção e, além disso, quais seriam os benefícios e malefícios de sua implantação e por fim traçar um paralelo com a realidade socioeconômica do país analisado e a realidade brasileira.

#### **4.1. Alemanha**

O exemplo alemão nos traz à discussão dos ideais liberais em paralelo com um contexto histórico agitado que precisou fomentar um sistema público que reconstruiu por duas vezes o país em apenas três décadas. Precisamos lembrar que este país foi derrotado por duas vezes em duas guerras mundiais.

Compreendemos que a guerra exige do Estado atitudes extremas, que provavelmente não seriam adotadas em períodos de paz. O Estado germânico, por duas vezes destruído, viu o arrasamento, miséria e fome assolar a realidade cotidiana da população. Os antes ricos agora passavam fome e os pobres haviam se tornado miseráveis. Aqueles que possuíam fazendas e formas de produção de alimentos conseguiam existir com um mínimo de dignidade, a outra parcela, porém, não. A realidade do contexto histórico, portanto, apresentou uma total reviravolta na estrutura social e distribuição da renda no país por vezes no último século.

Além disso, é imperioso mencionar que a derrocada do Estado alemão nas guerras fez com que a sociedade, além de toda miséria que passava, tivesse que não só reconstruir suas cidades, fábricas e outros meios de

---

<sup>58</sup> SOUTO, 2017. Acesso em: 22 jan. 2019.

produção; mas também criar alguma forma de arrecadar fundos para pagar os impostos devidos aos países vencedores das guerras. Além disso, o plano Morgenthau, pensado por Franklin Roosevelt e Winston Churchill visava transformar o Estado alemão em um país **agrícola**, de caráter **bucólico**, livre da indústria bélica. Fica nítido que o pós-guerra e as imposições feitas ao país travaram seu desenvolvimento e tornaram ainda mais difícil de se sair desse ciclo perpétuo de miséria e insegurança<sup>59</sup>. Inclusive, cabe aqui mencionar, muitos historiadores acreditam que o fato da permissibilidade da entrada das ideias nazistas na sociedade se deu em razão aos altos impostos devidos aos países vencedores da Primeira Grande Guerra, que não só atrapalhavam a retomada do *status quo* da sociedade antes da guerra, como também tornavam o Estado e a população ainda mais miseráveis<sup>60</sup>.

Ainda em uma contextualização, a organização e unificação da sociedade alemã em uma só custou tempo para acontecer. Mas durante essa unificação, o que se pode denotar – quanto em outras unificações como na Itália, Espanha e outros países europeus – é que os Estados mais pobres acabam sendo deixados de lado em prol dos Estados mais ricos. Esta repetição histórica cria mais um contexto perfeito para ascensão de um tributo que pudesse vir a equalizar a diferença social e de renda entre habitantes de Estados mais ricos e mais pobres.

Além disso, devido a necessidade de crescimento e industrialização do país, fora criado o **Zollverein**<sup>61</sup>. Torna-se perceptível que o local de nascimento de um determinado habitante de um país poderia, com grandes chances, significar sua posição na pirâmide social e que, além disso, tornar-

---

<sup>59</sup> SENNHOLZ, H. F. A hiperinflação alemã, 1914-1923. *Mises Brasil*, 2008. Disponível em: <https://www.mises.org.br/Article.aspx?id=169>. Acesso em: 19 mar. 2019.

<sup>60</sup> United States Holocaust Memorial Museum. A Cultura no Terceiro Reich: Disseminação da Visão de Mundo Nazista. *Holocaust Encyclopedia*. Disponível em: <https://encyclopedia.ushmm.org/content/pt-br/article/culture-in-the-third-reich-disseminating-the-nazi-worldview>. Acesso em: 11 mar. 2019.

<sup>61</sup> FABER, M. E. E. Unificações de Itália e Alemanha. *História Livre*. Disponível em: <http://www.historialivre.com/contemporanea/salaunifica.htm>. Acesso em: 16 mai. 2019. Explica o autor que Zollverein é a abolição de impostos alfandegários em transações de estados alemães, com exceção da Áustria. Essa medida impulsionou a circulação de mercadorias, bem como o desenvolvimento industrial da região.

se-ia muito mais difícil ascender nesta pirâmide em um Estado pobre, pouco desenvolvido (social e industrialmente) do que em um Estado rico (desenvolvido industrialmente).

Verificado o contexto histórico anterior, passemos a análise do imposto sobre grandes fortunas alemão. O embrião do modelo de tributação de grandes fortunas nasce, portanto, na antiga Prússia, ainda na pré-unificação alemã, através da criação da Lei de Imposto Suplementar da Prússia, no ano de 1893 e servia de forma suplementar ao Imposto de Renda, e recebendo o nome de *Ergänzungssteuer*, que em tradução livre seria uma “imposição fiscal”<sup>62</sup>.

É claro que, devido ao período de guerras, inúmeros outros impostos foram repassados a população, e em grande parte desses, impostos que visavam ambos o patrimônio e a renda de seus cidadãos<sup>63</sup>.

Como mencionado, o conturbado período histórico compreendido entre as Guerras Mundiais e o período de redemocratização após 1945, fez com que o Estado alemão optasse por inserir impostos extraordinários como forma de suprir déficits orçamentários, sendo um desses o referido acima.

**Estes impostos extraordinários tinham a finalidade última de sustentar as necessidades do Estado, que se refletiam na população.** A população necessitava empregos para adquirir renda e o Estado necessitava investir em infraestrutura e financiamento social para se reerguer. Durante o período pós-guerra governo alemão carecia de infraestrutura básica – haja vista a destruição quase que por completa de suas maiores cidades que, por óbvio implicavam em menos produção, menos renda e mais dificuldade de captação de recursos – para que assim pudesse atender as demandas populares e novamente ter condições de gerar um mercado produtor interno.

---

<sup>62</sup> MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil: Origens, especulações e arquétipo constitucional. São Paulo: MP Editora, 2010. p. 35-36.

<sup>63</sup> LIMA, Sofia Oliveira de. Imposto sobre grandes fortunas: Uma análise de sua função social e a viabilidade de sua instituição. *UFRJ*, 2018. p. 25. Disponível em: <https://pantheon.ufrj.br/bitstream/11422/5531/1/SOLima.pdf>. Acesso em: 01 mai. 2019.

Após a queda alemã na Primeira Grande Guerra, a derrocada impactou significativa e negativamente a sociedade de forma abrupta. O Estado se viu na necessidade de arrecadar fundos emergenciais para a própria manutenção da República de Weimar<sup>64</sup>. Criou-se, então, o imposto denominado *Vermögensteuer* no ano de 1922. **Este imposto atingia diretamente os ativos imobiliários e financeiros, primeiramente de pessoas físicas, e posteriormente de pessoas jurídicas também**<sup>65</sup>. Basicamente, propriedades que excedessem determinado montante eram acertadas por este imposto. Sua lei previa que, analisava-se o patrimônio líquido do contribuinte, ou seja, o total de ativos menos as dívidas, o que gera a base de cálculo, caso esta base de cálculo seja superior ao estipulado por lei, o contribuinte deve aplicar alíquotas que variavam de 0,7 a 1%, conforme explicam Bruna Marques Alves e Francisco Carlos Duarte<sup>66</sup>:

Na Alemanha o tributo sobre o patrimônio atinge contribuintes que dispõem não apenas de bastante dinheiro, mas também de poder econômico e político. Sua compreensão original era a de um complemento do imposto de renda, incluindo posteriormente as pessoas jurídicas. Esse imposto é dependente de uma correta e criteriosa avaliação do patrimônio. O parágrafo 271 do Código Tributário Alemão descreve os critérios e indica a lei de avaliações (com 123 parágrafos e 1698 páginas) para a base de cálculo do lançamento. É utilizada uma declaração do patrimônio global (válida por três anos) e a alíquota foi reduzida de 1% para 0,7%.

Entretanto, em um cenário recém-saído de duas derrotas em grandes guerras, com déficit populacional – em especial masculino –, inflação alta e desconfiança popular, mais uma medida impopular, que onerasse a população não parecia ser a medida certa ao momento. Enxotar mais impostos em uma população pobre, com pouca renda, sem infraestrutura básica e tendo que reconstruir um país quase que inteiro mais um imposto

---

<sup>64</sup> República de Weimar era como se denominava a república estabelecida na Alemanha no período compreendido entre 1919 e 1933, sendo seu sistema político uma democracia semipresidencial.

<sup>65</sup> LIMA, 2018, p. 25-26. Acesso em: 01 mai. 2019.

<sup>66</sup> ALVES, Bruna Marques; DUARTE, Francisco Carlos. O Imposto sobre Grandes Fortunas e a Promoção da Justiça Fiscal. *Revista do Mestrado em Direito*. Brasília, jun. 2015. p. 297-298.



poderia significar mais desconfiança e clamor social, conforme explica o Ph.D e professor de economia no Grove City College, Hans F. Sennholz<sup>67</sup>:

A inflação alemã de 1914-1923 teve um início discreto, movendo-se a uma vagarosa taxa que variava de um a dois por cento. No primeiro dia da Guerra, o Reichsbank alemão, como todos os outros bancos centrais das nações beligerantes, suspendeu a conversão de papel-moeda em ouro com o intuito de impedir que suas reservas se esgotassem.

Como todos os outros bancos, o Reichsbank ofereceu assistência ao governo central no financiamento do esforço de guerra. Como impostos são sempre impopulares, o governo alemão preferiu pedir emprestado as quantias necessárias de dinheiro ao invés de ter de aumentar substancialmente seus impostos. Nesse objetivo ele foi prontamente auxiliado pelo Reichsbank, que simplesmente passou a comprar a maior parte dos títulos do Tesouro.

Posteriormente ao início das guerras, apesar dos esforços do Estado alemão, este acabou por se ver obrigado a criar novos impostos e assim o fez. Surpreendentemente, a população aderiu de certa forma e a Alemanha conseguiu se recuperar e é um dos países com melhores IDHs e concentração de renda na Europa e no mundo<sup>68</sup>. É verdade que a reestruturação alemã não se obteve somente através de impostos, porém naquele momento, criando formas de captação de recursos para o Estado fez com que a renda deixasse de ser concentrada através da criação de postos de trabalhos que pagavam menos, porém empregavam a quase todos.

Porém, ao observarmos a hiperinflação contida no período histórico em destaque na Alemanha (de 1914 a 1923), podemos perceber que tão somente 15% das despesas do governo eram cobertas pela receita de impostos, fica ainda latente quando observamos o ano de 1923, qual reportou que somente incríveis 0,8% das despesas eram cobertas pelo capital recolhido por meio de impostos. Nesta fase final, o que se pode observar foi a completa atrofia funcional do sistema fiscal alemão<sup>69</sup>.

---

<sup>67</sup> SENNHOLZ, 2008. Acesso em: 19 mar. 2019.

<sup>68</sup> GONÇALVES, C. IDH do Brasil estagna, e país fica na 79ª posição no ranking da ONU. *Folha de S. Paulo*, 2018. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/cotidiano/2018/09/idh-do-brasil-estagna-e-pais-fica-na-79a-posicao-no-ranking-da-onu.shtml>. Acesso em: 11 fev. 2019.

<sup>69</sup> SENNHOLZ, 2008. Acesso em: 19 mar. 2019.

Após o período de recessão, recuperação econômica e estrutural do país, assim voltando a produzir riquezas e retomando um *status quo* anterior às guerras, este modelo de tributação passou, em verdade, a produzir efeitos negativos na sociedade. O que ora serviria para reestruturar o país através de um financiamento estatal baseado na tributação de quem mais concentrava patrimônio, passou a ser um fator de migração de capital para países com modelos tributários menos gravosos.

**A eventual desnecessidade de imposição tributária nos moldes do IGF fez com que recuasse o apelo e aceitação social pelo referido imposto. Além disso, a retomada de crescimento na Alemanha ocorrera de forma estável e o país gozava de austeridade e bom uso dos recursos estatais.** A imposição de tributação gravosa e inútil do ponto de vista finalístico do imposto, tornava a acumulação excessiva de capital de fato impossível. Se torna fácil imaginar que um país que ofereça condições precárias para acumulação de patrimônio é também um país que passa a repelir o investimento e tornar o crédito mais caro. Ainda há de se falar que, pelo exposto, se torna nítido o caráter confiscatório deste imposto, razão esta que fez com que este imposto fosse abolido do ordenamento jurídico alemão no ano de 1996<sup>70</sup>.

Dessa forma, o fenômeno que se observou foi a migração de capital alemão para países vizinhos com modelos tributários menos impositivos e mais propensos a acumulação de riquezas<sup>71</sup>.

Por este motivo, no ano de 1997 o Tribunal Constitucional Alemão optou por suprimir a aplicação deste tributo, declarando sua inconstitucionalidade, sendo os principais argumentos a verossimilhança entre os valores arrecadados e o valor factual dos bens, sem levar em conta fatores econômicos importantes, como inflação, desvalorização imobiliária,

---

<sup>70</sup> MAMEDE, 2018, n.p.

<sup>71</sup> SENNHOLZ, 2008. Acesso em: 19 mar. 2019.

etc. Isso tornava os pagadores deste imposto em posições desiguais. Como explica Pedro Humberto Bruno de Carvalho<sup>72</sup>:

(...) em primeiro lugar, os ativos imobiliários eram avaliados pelo seu valor cadastral, profundamente defasados, e os ativos financeiros eram avaliados a valores de mercado. Logo, havia uma grande iniquidade horizontal entre os possuidores de riqueza imobiliária e os possuidores de riqueza financeira. Em segundo lugar, a tributação direta por meio do Imposto de Renda e do imposto ocasionaria situações de tributação superior a 50% da renda das famílias ou do lucro de pessoas jurídicas, o que seria considerado inconstitucional. O processo avaliatório é um problema na tributação sobre a propriedade na Alemanha porque o país tem uma Lei geral de avaliações que deve ser aplicada a todos os impostos. Para os imóveis, não há novas avaliações desde a década de 1970.

Dez anos após, mais precisamente em 2007, fizeram-se alterações no modelo do Imposto de Renda na Alemanha, no entanto, com a inclusão de novos moldes que seguiriam um modelo de quanto maior a renda, maior a possibilidade de participar na promoção da igualdade (progressividade da alíquota do imposto de renda variando de acordo com a base de cálculo). Neste pensamento, procedeu-se um aumento na alíquota do imposto de renda alemão em 3% (três por cento), que totalizaria 45% (quarenta e cinco por cento) sobre os contribuintes que auferissem renda superior a 250.000 €/ano (duzentos e cinquenta mil euros por ano). Observemos, no entanto, que **este novo modelo tributário não foi baseado propriamente no amontoamento da renda, ou seja, aumento do patrimônio; mas sim na própria renda mensal**, distinguindo assim do modelo atribuído ao nosso IGF.

É interessante ainda mencionar que a supressão da aplicação do imposto em 1997 teve como argumento em sua declaração de inconstitucionalidade a impossibilidade de definir de forma numeral e não filosófica o que seria “uma grande fortuna” e, por essa impossibilidade de uma avaliação não abstrata, o termo seria vago, gerando uma enorme insegurança jurídica ao contribuinte deste imposto. Além disso, julgou-se

---

<sup>72</sup> CARVALHO, P. H. B. D. Nota Técnica: as discussões sobre a regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas: a situação no Brasil e a experiência internacional. *IPEA*. Rio de Janeiro, 2011. p. 18. Disponível em: [http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/5755/1/NT\\_n07\\_Discussoes-regulamentacao-imposto\\_Dinte\\_2011-out.pdf](http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/5755/1/NT_n07_Discussoes-regulamentacao-imposto_Dinte_2011-out.pdf). Acesso em: 30 abr. 2019.

também que o tributo era injusto e feria não só o princípio da igualdade, mas também para além disso, possuía características confiscatórias, algo proibido no ordenamento constitucional deste país<sup>73</sup>. O modelo alemão nos permite ver bem a complexidade em como explicar ou definir o termo “grande fortuna”, a dificuldade em determinar o termo a uma avaliação patrimonial sintética e universal.

Além disso, nesta nova mecânica tributária, esta majoração da alíquota no imposto de renda estender-se-ia de forma mais restrita. Exemplo disso é que não houve a expansão desta cobrança às empresas familiares na Alemanha, que são tidas como essenciais para a recuperação econômica do país de uma forma geral, desta forma sendo tratadas com amplo respeito pelo poder público. Pelo exposto, podemos observar que esta seria uma alternativa menos gravosa e, por consequência, mais viável ao Brasil que a instituição de um Imposto sobre Grandes Fortunas, em seus moldes específicos.

Para além disso, outro exemplo interessante ocorre no ano de 2009, quando um grupo de pessoas que auferiam mais renda do que a média da população alemã, criou um abaixo assinado que pedia o aumento da tributação aos mais ricos em detrimento aos mais pobres. A alíquota deste imposto seria de 5% (cinco por cento) que incidiria sobre patrimônios superiores a 500 (quinhentos) mil euros. A ideia deste abaixo assinado baseia-se no princípio da igualdade tributária, abordado no capítulo anterior deste trabalho. A iniciativa foi criada pelo médico Dieter Lehmkuhl, que afirmava que por terem acumulado mais dinheiro e patrimônio, os mais ricos deveriam arcar com uma carga tributária maior, que por sua vez serviria para financiar a recuperação econômica e ultimamente financiar programas econômicos que visassem diminuir a desigualdade social<sup>74</sup>.

O que se pode extrair da análise do exemplo alemão é que tanto o *Ergänzungsteuer* quanto o *Vermögensteuer* funcionaram na Alemanha de

---

<sup>73</sup> CARVALHO, 2011, p. 18.

<sup>74</sup> LIMA, 2018, p. 25-27. Acesso em: 01 mai. 2019.

uma forma e **caráter emergencial, temporário e extraordinário**, tendo em vista todas as particularidades ocorridas em termos socioeconômicos no período durante e pós-guerra. Diante de todas as demandas sociais, o governo se viu cercado, ao não encontrar recursos para reconstruir o país, que estava em ruínas, tendo assim que recorrer à cobrança de imposto sobre o patrimônio acumulado. Como pudemos apreender, nesta situação, diga-se de passagem muito específica, as políticas de cobrança de impostos eram tidas como justas, de uma maneira geral, diante do cenário extremo que a sociedade vivia, ou seja, havia aceitação social para tal cobrança devido a correspondência da realidade socioeconômica do país e da sociedade como um todo. Porém, a partir de uma sedimentação das bases e instituições democráticas, reconstrução estrutural do país e aumento da mão-de-obra e renda da população, passou-se a ver com outros olhos o imposto sobre o patrimônio, conforme defendeu o PhD Hans F. Sennholz.

O imposto que ora servira de maneira suplementar ao imposto de renda, passava agora a ser vista como um capricho estatal, pois não respeitava mais o momento histórico do país, não encontrava mais correspondência com a realidade fática do país e da sociedade de maneira geral. A manutenção da cobrança desse imposto representava nada mais além de uma severa dificuldade de acumular patrimônio, sem que isso refletisse de alguma forma na diminuição da desigualdade social. Como a sociedade já estava bem sedimentada, com um alto nível de igualdade social e também igualdade de oportunidades, a cobrança de imposto sobre o patrimônio passava a ter um efeito confiscatório de maneira geral, além de desrespeitar os princípios do não-confisco, igualdade e promoção do bem-estar social.

**A análise nos permite perceber que o contexto socioeconômico para a arrecadação desse imposto na Alemanha foi de caráter emergencial.** Seguindo o exemplo, devemos exercer a comparação necessária com seus possíveis efeitos no Brasil. Indubitavelmente o país sofre hoje com um exacerbado grau de desigualdade social, inclusive um dos maiores do mundo, sendo colocado em 9º lugar de país mais desigual do

mundo<sup>75</sup> que, contudo, não é ocasionada por guerra, reconstrução do país ou falta de infraestrutura, mas meramente por políticas tributárias erradas. Como visto anteriormente, o próprio agente causador da desigualdade no Brasil é o Sistema Tributário Nacional, que tributa malogradamente o consumo e erradamente a renda.

Antes de tudo, o que devemos perceber são dois fatores importantes: o primeiro é que o Brasil é unificado há um bom tempo, e em segundo goza de um sistema político que não entrou em guerras e nem perdeu ou acrescentou territórios por longos períodos (com exceção à Guerra do Paraguai e a anexação do Estado do Acre, este livre de qualquer guerra para que acontecesse<sup>76</sup>). Esta premissa nos levaria a crer que o Estado brasileiro não agiria como forma de propagar ou fomentar a desigualdade, porém, ainda que fora de guerras, o Brasil passou sim por turbilhões políticos nas últimas décadas, quiçá séculos<sup>77</sup>.

A extrema concentração de renda e desigualdade no Brasil não se deve, portanto, a guerras ou fatores externos. Deve-se ao próprio Estado gestor e as políticas públicas que, historicamente, só fizeram aumentar a desigualdade e a disparidade socioeconômica no Brasil de um modo geral. Para além disso, não há de se dizer que a única responsabilidade para o aumento da desigualdade sejam guerras ou fatores externos, devemos olhar a própria história do país e analisar as opções políticas realizadas.

A desigualdade no Brasil, como explicado, não se deu por guerras. Neste país, a desigualdade é uma política pública desde sua fundação. Destarte, a falta de capacidade do governo português de estruturar sua nova colônia, fez com que estes distribuíssem terras para produção<sup>78</sup>, as chamadas

---

<sup>75</sup> DINIZ, 2018. n.p.

<sup>76</sup> Ocorreu pela assinatura do Tratado de Petrópolis, em 17 de novembro de 1903, entre Brasil e Bolívia, no qual o território do Acre, antes pertencente à Bolívia, passou a ser incorporado ao território Brasileiro mediante ao pagamento de dois milhões de libras esterlinas ao governo boliviano.

<sup>77</sup> Basta analisarmos o contexto histórico e o número de regimes políticos no último século no Brasil, de império à república, de democracia a ditadura, da década de ouro à década perdida.

<sup>78</sup> É verdade que o sistema das Sesmarias fora criado com o intuito de apaziguar a crise pela falta de abastecimento português no século XIV (37). Este trabalho, no entanto, visa analisar tão somente o

Sesmarias, que concentraram terras na forma de capitanias hereditárias. Latifúndios do tamanho de Estados atuais eram dados a uma única pessoa.

Ainda nesta seara, a desigualdade no Brasil possui características mais plurais, ou seja, existem mais fatos que fazem do Estado o principal agente de desigualdade. Passando, como anteriormente dito, do regime de Sesmarias, no século XVI até a escravidão, que durou até o século XIX, a sociedade, de forma geral sempre experienciou políticas públicas aristocráticas e oligárquicas<sup>79</sup> que agiam em favor de alguns poucos e em prejuízo da maioria.

Outra questão crítica que deve ser levantada aqui é a possibilidade de migração de capitais e patrimônios para fora do país, como ocorrido no exemplo alemão. O Brasil já possui uma carga tributária extremamente elevada para um país que oferece muitas vezes pouco à população em troca. O IGF, neste caso, poderia funcionar como mais um repelente de recursos, e por consequência investimentos, e maior desaquecimento econômico no país. Sabemos que são inúmeros fatores que encarecem o crédito em dada economia e, dentre estes, está o fator de quais são as políticas públicas e as condições econômicas da maioria da população, além, é claro, os tributos<sup>80</sup>. Todos esses impactos negativos ainda não seriam saudáveis pela promoção da tão sonhada igualdade socioeconômica, haja vista o modelo de tributação baseada no consumo, que dificulta ainda mais o acúmulo de renda.

---

sistema de distribuição de terras sesmarial ocorrido no Brasil e seus impactos na concentração de patrimônio nos dias de hoje.

<sup>79</sup> Devemos lembrar ainda das repúblicas oligárquicas, período compreendido entre 1894 e 1930, no qual ocorria a alternância de poder entre as oligarquias cafeeiras de Minas Gerais e São Paulo. Esta também foi chamada de República do Café com Leite (café de São Paulo e leite de Minas Gerais), República dos Coronéis e outros nomes que sintetizam o regime oligárquico ocorrido na época.

<sup>80</sup> FEBRABAN lembra que tributos encarecem o crédito. ANEPS – associação nacional das empresas promotoras de crédito e correspondentes no país. Disponível em: <https://aneps.org.br/leitura/8227/febraban-lembra-que-tributos-encarecem-o-credito>. Acesso em: 01 jun. 2019. **CONFORME DEFENDIA O PRESIDENTE DA FEDERAÇÃO BRASILEIRA DE BANCOS (FEBRABAN) EM 2006, GABRIEL JORGE FERREIRA, OS JUROS NO BRASIL PREJUDICAM A ATIVIDADE PRODUTIVA E INIBEM INVESTIMENTOS. O ESTADO DEFICITÁRIO É HOJE O PRINCIPAL TOMADOR DE RECURSOS DO SISTEMA BANCÁRIO, O QUE DIMINUI A OFERTA DE CRÉDITO PARA O PRÓPRIO SETOR PRODUTIVO. ALÉM DISSO, UM DOS COMPONENTES MAIS IMPORTANTES É A CARGA TRIBUTÁRIA, QUE TEM PESO DE 30% NO CUSTO DO DINHEIRO (38).**

A questão brasileira parece possuir raízes mais estruturais e primárias, ligadas à modelos antiquados e sem finalidade de atingir os princípios constitucionais de igualdade, não-confisco, entre tantos outros. Além disso, como muitas vezes antes falado, o imposto sobre patrimônio alemão possuiu um caráter **emergencial** devido ao contexto histórico vivido pelo país, muito diferente do que ocorre no Brasil. O IGF, caso então comparemos com o exemplo alemão, poderia trazer consequências mais gravosas caso implementado.

Porém, para uma melhor análise desta possibilidade, se faz necessário investigar outros exemplos de nações que adotaram esse modelo, podendo assim verificar outras possibilidades de vantagens e desvantagens.

#### 4.2. França

A França é outro exemplo que serve como paradigma ao pensarmos em modelos de impostos sobre grandes fortunas. **Neste país, o imposto surge com uma conotação de solidariedade entre a população e governo, em prol do bem-estar econômico e social dos cidadãos.** Inicialmente, entende-se, portanto, que o imposto estaria em concordância com os princípios da igualdade tributária e do não confisco. Na época de sua criação, este imposto recebeu o apelido de imposto Robin Hood<sup>81</sup>, haja vista que o montante que este arrecadava destinava-se diretamente a abastecer fundos que assegurassem uma renda mínima a população. Esta ideia encontra paralelo com o ideal das propostas de criação do IGF brasileiro.

Historicamente, a primeira proposta de um imposto nos moldes do IGF na França ocorreu ano de 1914, que foi denominado *Taxe Anuelle su la*

---

<sup>81</sup> QUEIROZ, 2012, n.p. De acordo com Marcelo Cid Heráclito Queiroz, o imposto funcionaria como na história Robin Hood, tirando dos ricos e dando aos pobres, daí seu apelido. A tributação de indivíduos com patrimônio acima de três milhões de francos serviria para financiar programas sociais para pessoas que auferissem uma renda mínima (uma espécie de Bolsa Família) (2).



*Fortune* (tradução livre: Imposto Anual sobre a Fortuna<sup>82</sup>) que, contudo, à época não vingou. Porém, após 31 anos, em contexto parecido com o alemão – país recém-saído de guerra mundial, diferenciando-se pelo fato de a França ter feito parte do eixo vencedor da Guerra – instituiu-se um imposto, à época tido como **extraordinário**. Este imposto criado recebeu o nome de *Impôt de Solidarité Nationale*. Seu próprio nome, que em tradução livre significa Imposto de Solidariedade Nacional<sup>83</sup>, indica os preceitos quais este imposto deveria seguir.

Já no ano de 1978 elaborou-se um estudo específico sobre os impactos decorrentes da implantação do futuro *Impôt sur les Grandes Fortunes*, que visava problematizar acerca da instituição deste imposto, trazendo à tona suas debilidades e benefícios à sociedade. Já no ano de 1981, por fim, nasce o imposto sobre grandes fortunas francês. Sérgio Ricardo Mota<sup>84</sup> sintetiza de forma bastante didática o histórico deste imposto:

No ano de 1971 foi instituído na França um imposto extraordinário sobre o patrimônio. No ano de 1914 foi apresentado um projeto instituindo um tributo denominado ‘Taxe Anuelle su la Fortune’. Após a Segunda Guerra Mundial, no ano de 1945, foi criado um imposto extraordinário no país denominado ‘Impôt de Solidarité Nationale’. No ano de 1978 foi elaborado um estudo um estudo dos problemas decorrentes da eventual instituição de um imposto sobre grandes fortunas e no ano de 1981 foi instituído o ‘*Impôt sur les Grandes Fortunes*’.

Ademais, o modelo do *Impôt sur les Grandes Fortunes* foi utilizado como uma das grandes plataformas campanha presidencial de François Mitterrand, baseada nas ideias socialistas e na criação de um imposto que viesse a ser socialmente justo. Eleito Mitterrand, foi então instituído o tributo em 1981, através da Lei n 81-1160 de 30 de dezembro deste mesmo ano e

---

<sup>82</sup> De acordo com Google Tradutor. *Google*. Disponível em: <https://translate.google.com.br/?hl=pt-BR#view=home&op=translate&sl=auto&tl=pt&text=Taxe%20Anuelle%20su%20la%20Fortune>. Acesso em: 09 mai. 2019.

<sup>83</sup> De acordo com Google Tradutor. *Google*. Disponível em: <https://translate.google.com.br/?hl=pt-BR#view=home&op=translate&sl=auto&tl=pt&text=Imp%C3%B4t%20de%20Solidarit%C3%A9%20Nationale>. Acesso em: 09 mai. 2019.

<sup>84</sup> FERREIRA, 2010, p. 76.

passando a ser aplicado a partir do ano seguinte, ou seja, no dia 1º de janeiro de 1982<sup>85</sup>

Porém, pouco menos de cinco anos após a instituição deste tributo, o mesmo foi revogado via edição da Lei 86-824, de 11 de julho de 1986. Pouco tempo após, em 1988, com a reeleição de Mitterrand, o imposto volta ao ordenamento francês, através da instituição da Lei nº 88-1149, de 23 de dezembro do mesmo ano, basicamente alterando somente seu nome para *Impôt de Solidarité sur La Fortune*<sup>86</sup>.

Novamente, Ricardo Lobo Torres, em conjunto com Rogério Vidal Gandra da Silva Martins e Soraya David Monteiro Locatelli discorrem sobre a temática do imposto sobre grandes fortunas na França<sup>87</sup>:

O imposto de solidariedade sobre a fortuna vem sofrendo inúmeras críticas na França, desde o tempo em que se chamava imposto sobre grandes fortunas. Acusam-no de ser tecnicamente inadaptado e economicamente nocivo e de não ter alcançado o seu objetivo social. A isenção dos bens profissionais diminuiu-lhe sensivelmente a incidência, além de ser de difícil administração, pois há dúvida sobre a distinção entre bens patrimoniais e profissionais. É um tributo que incide sobre pequeno grupo de contribuintes, composto principalmente por pessoas idosas e aposentadas, sem dependentes e domiciliadas na região de 'Ile-de-France'. Por isso mesmo Pierre de Malta chama-o de imposto elitista, destinado a atingir um número restrito de contribuintes em virtude de uma ideologia redistributivista.

**O trecho denota claramente um problema já abordado por diversas vezes neste trabalho: a conotação clara e explícita do que seria uma grande fortuna.** Podemos perceber que no exemplo Francês houve a diferenciação entre o que era um bem patrimonial e o que era um bem profissional<sup>88</sup>. Havendo esta janela de exclusão de contribuintes por um mero problema de interpretação de texto legal já o tornaria imediatamente passível de discussão em sede de constitucionalidade da sua aplicação, com base nos

---

<sup>85</sup> QUEIROZ, 2012, n.p.

<sup>86</sup> SANTOS, G. A. D. A riqueza patrimonial e a previsão constitucional do imposto sobre grande fortunas. *UNIESP*. São Paulo, 2016. Disponível em: [http://uniesp.edu.br/sites/\\_biblioteca/revistas/20170531142551.pdf](http://uniesp.edu.br/sites/_biblioteca/revistas/20170531142551.pdf). Acesso em: 08 mai. 2019.

<sup>87</sup> TORRES, R. L.; MARTINS, R. V. G. D. S.; LOCATELLI, S. D. M. *O Imposto sobre Grandes Fortunas*. São Paulo: Fecomércio, 2008. p. 145.

<sup>88</sup> MAMEDE, 2018, n.p.

preceitos fundamentais do princípio da igualdade tributária e do não-confisco.

A lógica redistributiva não seria o suficiente para desmanchar o molde do tributo já contaminado por sua própria redação. Como há de se depreender desse exemplo, em situações analíticas, como no caso em tela, a análise de quais bens seriam passíveis ou não de tributação, abririam as portas para a discussão doutrinária e judicial acerca do tema, podendo a lei causar efeitos diversos em contribuintes que se encontrassem em pé de igualdade.

Por fim, esta questão de subjetividade na aplicação do tributo poderia ser um argumento fundamental em sua alegação de inconstitucionalidade. Na lógica francesa, cada cidadão deveria prestar sua declaração, indicando quais seriam seus bens profissionais e quais seriam seus bens patrimoniais. Isso implica em dizer que a análise de em qual rol incluir qual bem recairia sobre o próprio contribuinte, que poderia optar entre essas duas escolhas. Após a prestação desta declaração, o governo francês optaria por cancelar ou não, caso houvessem erros materiais<sup>89</sup>.

É nítido que este modelo geraria enormes discussões, tanto sobre o conteúdo social deste tributo quanto também sobre o próprio conteúdo material da lei. Pelo acúmulo de bens que exacerbem determinado montante ser o próprio fato gerador deste tributo, deveria este ser exprimido de forma mais clara, quiçá sintética para uma maior aceitação social.

O argumento de que o imposto não seria tecnicamente simples é defendido por Aline Mamede<sup>90</sup>, quando explica:

(...) não era tecnicamente simples, posto ter de ser regulado em um decreto que ocupava duas páginas e meia do jornal oficial, complementado por uma instrução geral, com 35 páginas, uma instrução detalhada com 150 páginas, um guia de

---

<sup>89</sup> Falamos aqui de um tipo de lançamento chamado lançamento por homologação, no qual o contribuinte se responsabiliza por realizar o pagamento do tributo de forma antecipada, sem exame anterior da autoridade tributante, sendo que quando a mesma toma conhecimento deste lançamento o homologa ou não. Modalidade esta que ocorre em alguns impostos, como por exemplo o IR (Imposto de Renda).

<sup>90</sup> MAMEDE, 2018, n.p.

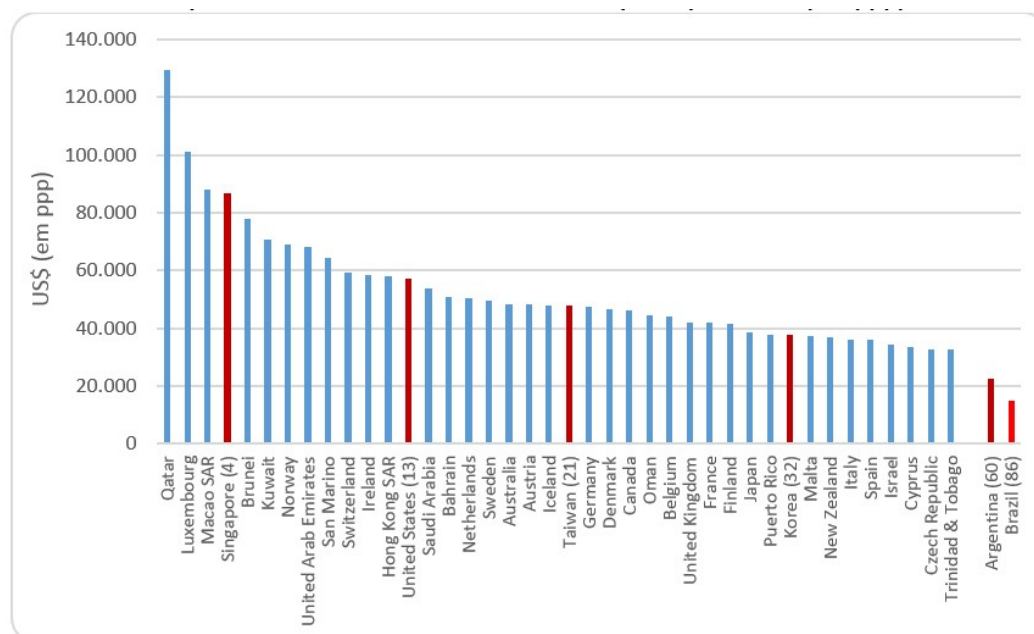
avaliação dos bens com 200 páginas e diversos outros atos, em um total de cerca de 500 páginas.

Um exemplo simples das possíveis injustiças ocorridas neste modelo é o cidadão que está amparado de conhecimento jurídico no momento de prestação de sua declaração e o cidadão que não está. De forma técnica, o imposto deveria ser algo **claro e nítido para todos contribuintes**, que neste caso careceriam de interpretação tanto axiológica quanto material do imposto.

**Para além disso, a impossibilidade de listar sintética e absolutamente todos os bens que seriam tanto com fins profissionais quanto materiais possibilita, basicamente, dois acontecimentos prejudiciais a população: ineficácia da aplicação da lei e o tratamento desigual entre contribuintes em patamar de igualdade.**

Retomamos à problemática da instituição do IGF no Brasil, que parece ser ainda mais complicado de se verificar o conceito de grande fortuna – haja vista o abismo social existente no país –, as conotações poderiam ter uma extensa variação. No caso Francês, ainda que a diferença seja do tipo de bem a ser tributado, esta pequena diferença semântica já ganha enormes proporções no momento de sua aplicação. Sabemos que o exemplo francês possui, em termos de igualdade social, um contrapeso a balança mais estável, ou seja, a renda média da população é melhor distribuída que no Brasil.

Figura 2: Gráfico dos países com maiores níveis de renda per capita em 2016.



Fonte: Fundo Monetário Internacional (FMI)<sup>91</sup>.

Por assim ser, a questão da grande fortuna para o cidadão brasileiro que auferir um salário mínimo, com pouca capacitação, que carece de educação fundamental, saúde, saneamento, entre tantos outros é completamente diferente do que para o cidadão que possui um emprego de maior renda, que possui educação e capacitação para empregos mais bem pagos. Este abismo social brasileiro torna praticamente impossível de criar uma raiz sintética e pragmática sobre a conotação fortuna no Brasil. Enquanto para o primeiro cidadão uma quantia significaria uma enorme fortuna, para o outro não teria este mesmo parecer. Deste modo, ao aplicar o IGF com uma definição numeral-monetária de fortuna, acabaríamos por incorrer exatamente nos mesmos erros e nos mesmos resultados do exemplo francês.

<sup>91</sup> FMI - Fundo Monetário Internacional. *Os países com os maiores níveis de renda per capita em 2016*. Disponível em: <https://www.imf.org/external/datamapper/index.php>. Acesso em: 09 jun.2019.

### 4.3. Espanha

Na Espanha, primeiramente, em 1906 ocorreu a apresentação de um Projeto de Lei Municipal para a criação de um imposto sobre o patrimônio. Em 1915 surgiu outro projeto, desta vez federal, para instituir a “Contribución General sobre El Patrimonio”, que mais tarde virou o “Impuesto sobre El Patrimonio de las Personas Físicas”. Apesar de sua criação no mundo jurídico, fora somente instituído e regulamentado somente no ano de 1977. Todavia, assim como no exemplo alemão, o que podemos perceber foi que este imposto possuiu, em sua idealização, **caráter provisório**, sendo extinto em 2008<sup>92</sup>.

Em sua idealização, este imposto visava tributar determinados bens suntuários, e na Espanha passou a ser conhecido como “imposto sobre o luxo”<sup>93</sup>. Porém, é bem verdade que alguns artigos de luxo, como pinturas, obras de arte, além de imóveis de valor histórico estavam eximidos de serem incluídos nos bens tributáveis do Impuesto sobre El Patrimonio de Las Personas Físicas – IPPF<sup>94</sup>.

**Este imposto era considerado autônomo, ou seja, independente do imposto de renda. Este fato ensejou muitas reclamações no sentido de caracterizar-se o *bis in idem* quando da instituição de dois impostos, um sobre o patrimônio (renda acumulada) e outro sobre a renda.** Contudo, há de se mencionar que a soma destes dois impostos não poderia ultrapassar o teto de 55% da renda tributável em seus primórdios, passando depois (em 1984) para incríveis 70%.

---

<sup>92</sup> BARROS, Rodrigo Rige da Silva. Carga tributária, função social e instituição do IGF (Imposto sobre Grandes Fortunas). Faculdade Farias Brito. Fortaleza, 2012. Disponível em: <http://www.conteudojuridico.com.br/pdf/cj038075.pdf>. Acesso em: 04 jun. 2019.

<sup>93</sup> SOUZA, Hamilton Dias de. Os tributos federais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *A Constituição brasileira 1988: interpretações*. 2ª ed. Rio de Janeiro: AIDE; Forense Universitária; Fundação Dom Cabral, 1990. p. 320.

<sup>94</sup> CORSATTO, Olavo Nery. Imposto sobre Grandes Fortunas. In: *Revista de Informação Legislativa*. Senado Federal. Brasília, 2000. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/496878/RIL146.pdf?sequence=1>. Acesso em: 07 jun. 2019.

A legislação trazia formas de caracterizar o valor dos bens “luxuosos” a serem atingidos pelo imposto, sendo um deles o **valor de mercado**. A ideia em si parece prática: deixar que o mercado compita ao ponto de gerar um valor para cada bem e utilizar desse valor como a base de cálculo para o imposto. Porém sabemos que o termo “valor de mercado” é vago e não define exatamente quais seriam os fatores a serem analisados para chegar a este determinado valor.

Isso se torna problemático, caso pensemos em bens únicos, ou seja, infungíveis. Ora, pensemos como exemplo em um vestido de noiva: imaginemos que este seja feito com a mais pura das sedas, com o melhor alfaiate do país, utilizando-se de inúmeros ajudantes, além de todo tempo que este consumiu. É possível que este bem tenha um valor de mercado? Não é, o alfaiate tem total arbítrio de cobrar pelo seu tempo dispendido, por sua obra de forma geral. Desta forma, podemos analisar que existe um valor do produto (material utilizado, tempo dispendido, etc.), porém devemos levar em conta também a **subjetividade do mercado em atribuir valores diferentes a objetos tecnicamente idênticos**.

Se pensarmos em outro exemplo: possuo um relógio da marca *Cartier*, que tem valor de mercado de cerca de 15 a 20 mil reais. Para o Fisco, declaro ser este o referido valor do relógio. Porém, nesta avaliação, não levaria em conta que o relógio fora um dos primeiros a serem criados, além de ter me sido regalado por uma pessoa muito importante. Continuará este valor sendo o valor de mercado? Obviamente não. Um mesmo par de luvas de boxe pode custar US\$ 100 (cem dólares americanos) em uma loja, ou um valor indeterminado, podendo vir a ser negociada até mesmo 5000% (cinco mil por cento) do valor de uma luva tecnicamente idêntica, caso esta tenha sido usada por Mike Tyson

São inúmeros exemplos que a expressão “valor de mercado” deixa de levar em conta a realidade fática como ela é. Colecionadores de antiguidades, de carros ou outros objetos não estipulam o valor de seus bens de acordo com

o mercado. Além disso, existem objetos que nem mesmo o mercado conseguirá criar um valor-base para analisar. Um animal raro, como um pássaro, por exemplo, não possui valor de mercado se não um valor estritamente sentimental.

**A proposta de instituir valor de mercado ao tributar objetos parece boa ao primeiro olhar, porém deixa de enxergar com verossimilhança a realidade.** Desta forma, deixa também de levar em conta a subjetividade do valor das coisas, estas que não podem ser definidas pelo mercado, afinal, não há compradores ou vendedores destes bens “únicos”, e por consequência, infungíveis.

É diferente, por exemplo, do caso de um cidadão possuir um poço de petróleo. Esta matéria prima possui, de fato, um valor exato de mercado, sua comercialização é rápida e os dados de seus valores mundiais são públicos, além de sua oferta e demanda serem quase universais. Por ser um produto fungível, é fácil pensarmos que podemos substituir um barril de petróleo por outro sem que haja prejuízo ou lesividade. Desta forma, é mais fácil tributar o produtor de petróleo.

**Parece que o exemplo espanhol se baseou em deixar o mercado criar ferramentas que atribuíssem valor aos bens que o próprio Estado queria tributar, mas não levou em conta a subjetividade de cada um, bem como a vagueza que o valor de mercado atribui a bens infungíveis e a clareza que atribui a bens fungíveis.** Seria o mesmo que dizer que estaria tributando de formas absolutamente não isonômicas pessoas com capacidades similares, porém que possuam patrimônio derivado de objetos distintos. O produtor de petróleo seria tributado com exatidão, enquanto o alfaiate não possuiria qualquer segurança jurídica em sua tributação.

Este fato se torna incrivelmente problemático para a própria tributação. A insegurança jurídica e a falta de praticidade na verificação do valor dos bens fazem com que este tributo, caso assim fosse feito no IGF



brasileiro, se tornasse inconstitucional. **Ademais, vai em desacordo com um rol de princípios sensíveis constitucionais, como a isonomia e igualdade.**

Cobrar um imposto requer segurança jurídica no momento da tributação. Como feito na Espanha, ao arbitrar na declaração de seus impostos um “valor de mercado”, este por consequência poderia vir a ser cobrado a menor ou de forma errada um determinado bem.

#### 4.4. Colômbia

Visando uma fuga do eurocentrismo, é imprescindível realizarmos uma análise comparativa dentro de um cenário social que se assemelhe mais ao exemplo brasileiro, seja num contexto social e histórico, seja num contexto geográfico. Além disso, o exemplo colombiano é ainda mais recente que os anteriormente estudados. Ocorre em uma pequena reforma tributária em 2014. Seus impactos, porém, continuam ainda a serem estudados e observados ante o pouco tempo de sua ascensão ao mundo jurídico.

Porém, devemos traçar um paralelo histórico anterior com a Colômbia antes de adentrarmos o imposto sobre a riqueza. Deve-se afirmar que a tributação sobre a propriedade é um elemento presente e forte na realidade tributária colombiana através da história. Primeiramente, falamos do Imposto de Renda sobre Ganho Presumido de Capital, desde 1986, um imposto progressivo e recorrente sobre o patrimônio tanto de pessoas físicas como jurídicas. Já o *Impuesto al Patrimonio* (Imposto sobre Patrimônio), que possui alíquotas extremamente altas – 2,4% a 4,8% sobre o que exceder o patrimônio de US\$ 1,6 milhão e US\$ 2,7 milhões, respectivamente – foi introduzido em 1986 e extinto em 1991. Novamente, começou a ser cobrado entre 2003 e 2006, para que se financiasse o custo do combate às guerrilhas<sup>95</sup>.

---

<sup>95</sup> Observemos: podemos traçar um paralelo com o ocorrido na Alemanha. Afinal, em ambos os países houve a ascensão de um imposto, de caráter emergencial, para angariar fundos para uma guerra (no exemplo alemão, as guerras mundiais e no colombiano, as guerrilhas contra grupos paramilitares).

Há de se lembrar ainda que os impostos acima mencionados gravam tanto as pessoas físicas como também as jurídicas<sup>96</sup>.

Conforme antes mencionado, o referido imposto (*Impuesto a la Riqueza*<sup>97</sup> – tradução livre: imposto sobre a riqueza), ascendeu ao ordenamento jurídico colombiano em 2014, com a criação da Lei nº 1.739/2014, que acrescentou os artigos 292 e seguintes ao seu código tributário. Neste novo imposto colombiano, incide no *Impuesto a la Riqueza* aqueles que possuam patrimônio bruto igual ou superior a 1000 milhões de pesos colombianos. Conforme explicita o artigo 3º da referida lei, o fato gerador do tributo passa a ser a posse de patrimônio bruto da quantia supracitada ou acima, diminuído das dívidas a cargo do contribuinte na data vigente. Conforme *in verbis*:

Artículo 3º de la Ley 1.739/14, que adiciona el Artículo 294-2:  
*se genera por la posesión de la misma al 1º de enero del año 2015, cuyo valor sea igual o superior a \$1.000 millones de pesos. Para efectos de este gravamen, el concepto de riqueza es equivalente al total del patrimonio bruto del contribuyente poseído en la misma fecha menos las deudas a cargo del contribuyente vigentes en esa fecha.*

Ou seja, traduzindo ao português o artigo 3º da Lei 1.739/14, que adiciona o artigo 294-2, podemos entender que o fato gerador deste tributo é:

É gerado pela posse do mesmo em 1º de janeiro de 2015, cujo valor seja igual ou superior a \$ 1.000 milhões de pesos. Para efeitos de gravame, o conceito de riqueza é equivalente ao total do patrimônio bruto possuído pelo contribuinte na mesma data, menos as dívidas ao cargo do contribuinte vigentes nesta data<sup>98</sup>.

---

<sup>96</sup> CARVALHO, 2011, p. 22-23.

<sup>97</sup> Conforme Google tradutor. *Google*. Disponível em: <https://translate.google.com.br/?hl=pt-BR#view=home&op=translate&sl=auto&tl=pt&text=Impuesto%20a%20la%20Riqueza>. Acesso em: 09 mai. 2019.

<sup>98</sup> APELBAUM, R. O Imposto sobre a Riqueza Colombiano. *Tributário*, 2015. Disponível em: [https://tributario.com.br/rapelbaum/o-imposto-sobre-riqueza-colombiano/#\\_=\\_](https://tributario.com.br/rapelbaum/o-imposto-sobre-riqueza-colombiano/#_=_). Acesso em: 7 mai. 2019.

Um outro ponto curioso desta lei é que sua aplicação se estende a um rol mais extenso de sujeitos passivos, **inclusive no que se trata das sucessões**, ainda que ilíquidas, e mesmo se o *de cujus* não tivesse sido residente, mas possuísse riquezas no país; pessoas físicas residentes ou não, mas que tenham riquezas na Colômbia (com exceções ao previsto em tratados internacionais), sociedades e entidades estrangeiras que possuam riquezas no país (com exceções ao previsto em tratados internacionais). Aqui então podemos perceber um rol extremamente extenso e cuidadosamente criado a fim de realmente tributar todo e qualquer patrimônio que esteja acima do estipulado por lei<sup>99</sup>.

**Como afirmado, fato curioso é este imposto recair também sobre sucessões, algo não experimentado nos outros impostos estudados.** Sabemos que grande parte da concentração de riqueza ocorre através da transferência de patrimônio *causa mortis*, algo que muitos países vêm lutando legislativamente contra.

É uma postura mundial que prevê que a transferência de riqueza maciça por herança, e um eventual lucro sobre patrimônio investido cria problemas na divisão igualitária da renda. No caso deste sujeito passivo (na sucessão), é notável o esforço do governo colombiano em cercear as chances de concentração de renda através de transmissão de patrimônio por herança. Em outras palavras, sintetizando: na transmissão de herança, são grandes as chances de quem é rico se manter rico, vivendo da renda que seu patrimônio lhe aprouver, por vezes nem mesmo precisando se inserir no mercado de trabalho, enquanto o pobre não teria nem de perto a mesma chance de acumulação de capital, haja vista as onerações tributárias indiretas, conforme antes abordado.

É uma tendência global dos governos em estimular a produtividade de cada um, dificultando o acúmulo de riquezas por patrimônios anteriores. No entanto, devemos notar que este instituto não proíbe a transmissão de fortunas

---

<sup>99</sup> APELBAUM, 2015. Acesso em: 7 mai. 2019.

através da herança, mas tão somente cria uma sobretaxa para evitar que o sujeito beneficiado pelo recebimento da herança jamais precise ser produtivo novamente, podendo assim viver só da renda do patrimônio obtido.

É imperioso mencionar que a tendência global é de aumento da produção e crescimento econômico, em especial quando falamos de países em desenvolvimento como Brasil, Colômbia, Argentina e Uruguai. A forma de taxação de grandes fortunas na Colômbia vem se provando, além de tudo, uma tentativa de fomentar a produtividade de trabalho humano e valorizá-lo, haja vista que seus vizinhos latino americanos despontam com taxas de crescimento superiores e maior distribuição e equalização da renda.

**O grande problema surge quando falamos de técnicas constitucionais de proteção fiscal. De acordo com Thales Nogueira, entidades offshore<sup>100</sup> vem sendo utilizadas pelos mais ricos na Colômbia para mandar para paraísos fiscais seus ativos, protegendo-os da tributação.** Além disso, os ativos que foram informados ao Fisco colombiano caem imediatamente após um indivíduo incorporar uma entidade offshore, aí é onde se procura ofuscar o patrimônio e reduzir a tributação. Daí se entende a razão pela qual as entidades offshore vem sendo utilizadas cada vez mais na Colômbia após a inserção do *Impuesto a la Riqueza*<sup>101</sup>.

**O que nitidamente podemos ver aqui é um problema que se repetiu em todas as experiencias com impostos desse tipo: a evasão de capital na tentativa de reduzir a tributação por parte do contribuinte. Se torna nítido que aumentar a tributação e instituí-la sobre o patrimônio acabou**

---

<sup>100</sup> Empresas offshore são aquelas constituídas em países distintos da sede real da empresa ou domicílio do proprietário. Esta modalidade muitas vezes não possui previsão legal, como no caso do Brasil, sendo assim impossível de constituí-las em território brasileiro. Quando constituídas estas empresas fora do Brasil, o indivíduo deve então informar à Receita Federal para que haja tributação do valor e ao Banco Central, caso o patrimônio ultrapasse US\$ 100.000,00 (cem mil dólares). Constituir uma Sociedade offshore não é sinônimo de crime, pois, podem ser usadas para negócios legítimos, como qualquer outra entidade empresarial, entretanto é um atrativo para quem deseja resguardar patrimônios advindos de atividades criminosas ou escusas. (46).

<sup>101</sup> NOGUEIRA, T. A Tributação sobre Riqueza é viável nos países em desenvolvimento? E a Evasão Fiscal? *Medium*, 2019. Disponível em: [https://medium.com/@\\_thalesnogueira/a-tributa%C3%A7%C3%A3o-sobre-riqueza-%C3%A9-vi%C3%A1vel-nos-pa%C3%ADses-em-desenvolvimento-e-a-evas%C3%A3o-fiscal-b0321e2322db](https://medium.com/@_thalesnogueira/a-tributa%C3%A7%C3%A3o-sobre-riqueza-%C3%A9-vi%C3%A1vel-nos-pa%C3%ADses-em-desenvolvimento-e-a-evas%C3%A3o-fiscal-b0321e2322db). Acesso em: 7 mai. 2019.

por fazer com que crescessem o número de empresas offshore entre os colombianos mais ricos e, por consequência da criação destas empresas, o capital colombiano passa a evadir para outros países com menores taxas, como vimos. Dessa forma, torna-se difícil ponderar até que ponto este imposto pode vir a ajudar a aumentar as receitas do país ou até que ponto este pode ter se tornado só uma ferramenta tributária custosa e que pouco oferece em troca a população.

Traçando um paralelo com a sociedade brasileira, sabemos que a transferência de propriedade por efeito de herança é sim um fator que ajuda a perpetuar a desigualdade, ainda que possuamos o ITCMD<sup>102</sup>. Neste caso, caso o IGF brasileiro atingisse as heranças, poderíamos falar em *bis in idem*, afinal, o ITCMD tributaria a herança e em seguida seria tributado novamente pelo mesmo fato através do IGF.

Neste ponto, a lei colombiana parece ter acertado o alvo correto, no sentido de agenciar forças legislativas para promoção de maior igualdade social. No entanto, continua a recair no exemplo do fazendeiro citado anteriormente. O fato de tratar em patamar de igualdade contribuintes que possuam patrimônio semelhante não faz com que esta igualdade ocorra de fato. Um fazendeiro com uma pequena lavoura que possua um valor exemplificativo de X em uma área nobre não pode ser tratado da mesma forma de um comerciante com um negócio de valor também X, porém de faturamento muito superior.

**O montante de patrimônio que vem a definir o que é uma fortuna ou uma riqueza é extremamente subjetivo, como já vimos e a mera expectativa de universalizar este conceito já é uma ideia quase fadada ao insucesso.** As necessidades de cada contribuinte diante de seu patrimônio acumulado também são distintas. Um cidadão que sustenta 5 filhos necessita

---

<sup>102</sup> Trata-se do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação. Imposto este de competência dos Estados e do Distrito Federal, que incide sobre a transmissão não onerosa de bens ou direitos, tal como ocorre na herança ou na doação.

uma reserva maior de patrimônio – haja vista o desconhecimento do dia de amanhã – do que um milionário sem filhos.

Além disso, é necessário mencionar que ocorrem patrimônios que existem sob enorme risco, como produtores rurais, que dependem de safras, clima, controle de pragas e outros fatores que fogem ao controle humano, em especial quando falamos de países produtores rurais e com economia extremamente dependente da agricultura: como Brasil, Argentina e a própria Colômbia. Enquanto outros podem encontrar uma certa comodidade maior de seu patrimônio, haja vista ferramentas econômicas humanas criadas visando a proteção do capital.

Esta subjetividade do termo fortuna parece ser o empecilho mais complicado de se sobrepor na criação do IGF. A individualidade de necessidades torna o trabalho legislativo mais árduo, a fim de compreender a universalidade da sociedade em um termo, lei ou artigo.

## CONCLUSÃO

Se tornou possível perceber ao longo do trabalho que o IGF possui inúmeras faces a serem analisadas. Destarte, pudemos entender que nos primórdios da tributação era plenamente aceitável que o Estado pudesse vir a instituir gravames à população em ordem para que fosse possível a manutenção seu próprio custeamento. Esta ótica passou a ser encarada sob outro prisma quando visualizamos a ascensão ao mundo jurídico de ferramentas que vieram a reduzir ou limitar os poderes do Estado ante a população.

Com o passar do tempo, a tributação, que era vista como prisma essencial da manutenção estatal passou a se contrapor aos limites jurídicos e legais ora implementados na sociedade, jurídica ou sociologicamente. O exemplo notável da própria Revolução Francesa pôs em xeque a forma como os tributos eram encarados de forma geral. Este fato torna-se importante, afinal, cria para Estado valores a serem perseguidos e limites a serem respeitados. Os propósitos da tributação deixariam, portanto, de ser mera arrecadação para então se tornarem preceitos fundamentais, quais sejam a promoção da igualdade econômica e social, desenvolvimento da sociedade e proteção à dignidade da pessoa humana. O Estado, antes encarado como todo poderoso, viu nascer as ferramentas que o fariam descer deste patamar para torná-lo, se não submisso à sociedade, submisso aos valores enraizados pelo seu sistema legal.

Ao falarmos sobre a promulgação da atual constituição brasileira, além é claro da previsão do IGF, vimos também a criação de um rol de garantias e direitos individuais que deveriam ser respeitados, sendo também estes novos direitos individuais uma forma de redução do poder do Estado ante o indivíduo. Contudo, não podemos deixar de rememorar que é possível ponderar estes direitos individuais em prol do bem coletivo. Analisamos o direito de propriedade ante a tributação e sua possível flexibilização, como

ocorre na reforma agrária; analisamos o próprio direito a vida, que também poderia ser ponderado ante o bem comum – claro, em uma situação extrema (guerra declarada).

Adiante, analisamos o PLC nº 277/08 e o fato gerador do IGF. Além da percepção da caracterização do IGF, vimos que este recairia em *bis in idem*, conforme o próprio Projeto alude, em seu Art. 4º §1º, quando vem a exprimir a avaliação dos bens tributados pelo IGF. Neste capítulo ainda verificamos que, assim como no exemplo francês, a complexidade da redação dos artigos deve ser muito levada em conta, afinal, a subjetividade e interpretação da lei abriria espaço para que se excluíssem inúmeros bens da tributação e, por fim, acarretasse no aumento do custo administrativo do tributo e diminuição da captação de recursos por este.

Neste trabalho, a todo tempo foi feito o estudo de ferramentas discriminatórias e suas possibilidades dentro do ordenamento jurídico. Vimos, neste caso, que o Estado optou por banir e criminalizar condutas discriminatórias pejorativas, porém enaltecer àquelas que venham a repercutir positivamente na sociedade. Ao analisarmos dois textos do FMI pudemos conhecer formas de se utilizar da discriminação positiva a fim de promover o bem-estar social. Por exemplo, a política de cotas nas universidades é uma política discriminatória, mas que visa atingir uma parcela renegada pelo poder público, desta forma, torna-se tanto legal quanto justo promover esta política. Ao cerne, vemos presentes dois princípios também estudados: isonomia (garantir o acesso à universidade aos menos favorecidos) e igualdade (todos cidadãos tem direito a educação pública de qualidade).

Porém, ainda na análise da desigualdade, observamos também que, ainda que hajam fortes investimentos em acesso à educação, saúde e saneamento, isso não daria conta de sanar as fortes desigualdades econômicas e sociais presentes na sociedade. Basta imaginarmos uma criança que tenha nascido em uma família de classe média, desde cedo lidando com novas



tecnologias como *tablets* e *smartphones*, conectados à internet e sua informação infinita; enquanto do outro lado uma criança pobre, que devido a sua posição econômica, não tem acesso às mesmas tecnologias. No caso dessas duas crianças estudarem no mesmo colégio e depois na mesma universidade, ainda assim haveria um abismo em seu desenvolvimento, ocasionado pela desigualdade social latente. Por essa razão, em muitos países em desenvolvimento, ainda que estes invistam muito em educação, saneamento e saúde, a desigualdade ainda cresce.

A análise estrutural da desigualdade nos remeteria novamente à tributação. Nestes dois textos, uma voz única ecoa: a tributação tem sim o dever e a qualidade de poder dirimir as diferenças sociais e o acesso à melhora na qualidade de vida. Esta deveria, de forma ideal, combater a enorme concentração de renda e promover a igualdade material.

No Brasil, no entanto, restou demonstrado que a opção pela tributação indireta encarece o consumo, indo em desalinho quanto às premissas a serem perseguidas pelo Estado (promoção da igualdade, não-confisco, etc.). Este fato faz com que o próprio Sistema Tributário Nacional seja o principal agente causador de desigualdades no país. Desta forma, aquele que deveria fazer o papel de balancear as relações econômicas é quem mais as sopesa. Malgradamente tributando o consumo, vimos que ocorre o desacesso à tecnologia e outros meios e por fim acarreta no desaceleramento na promoção social.

Ademais, o que podemos perceber, de maneira geral, é que quando a sociedade se depara com um nível muito alto de tributação a população mais rica passa a evadir (de forma legal ou não) capitais tributáveis no país. Vimos que existem formas corriqueiras do mercado de solucionar problemas de alta tributação, como através dos *Panamá Papers* ocorridos no exemplo colombiano e planejamento tributário eficiente ocorrido na Alemanha. Isso só expõe ainda mais como se torna mais desigual a posição do rico ante ao pobre em um sistema tributário injusto. A desigualdade da distribuição de

renda acaba por ocasionar o desajuste patrimonial e por sua vez gera a desigualdade de oportunidades.

A realidade truculenta do Sistema Tributário Nacional almeja pensarmos em razões para a realidade econômica e social brasileira ser como é. Por essa razão, vimos que desde a própria fundação do país vivemos em desigualdade<sup>103</sup>. Porém, ao analisarmos história recente de outros países em transformar um imposto sobre patrimônio em uma resposta para promoção da igualdade econômica e social, vimos que poucos exemplos obtiveram alguma forma de êxito.

Primeiramente, a Alemanha, que, em um contexto histórico estremecido optou por inserir – quase como em caráter emergencial – um imposto sobre o patrimônio. Com o período de guerras e instabilidade passado, a sociedade não mais tolerou a presença de um imposto sobre patrimônio em seu ordenamento. Ao experienciar um maior período de paz, estabilidade econômica e social, os impostos sobre o patrimônio na verdade agiram como repelente de investimentos e, por fim, o que se observou foi a migração do capital para países com índices de tributação menores. O ponto positivo a ser enxergado aqui é que a criação de um imposto **emergencial** para ajudar na reorganização social do país funcionou.

De fato, foi possível arrecadar fundos para reconstrução do país, reorganização social e promoção da igualdade. Porém, quando atingidos estes, a população se sentiu desagradada pela presença deste tipo de imposto em seu ordenamento jurídico, sendo considerado inconstitucional pela Corte Constitucional logo após. O ponto negativo é a evasão de capital para países com menores índices de tributação. Porém, dos casos analisados, podemos dizer que o exemplo alemão fora o que melhor – ou com menos impactos negativos – se desempenhou o imposto sobre patrimônio.

---

<sup>103</sup> Basta rememorar o regime de Sesmarias, a República do Café com Leite ou a República dos Coronéis, tratadas no capítulo 3.1.

Na França não ocorreu diferente. A complexidade material da instituição de tributos, além de dificuldades literais e de redação a partir de sua implementação tornaram a fiscalização deste imposto como quase inviável. Como citado por Mamede no capítulo de direito comparado francês, a regulamentação do tributo possuía mais de 500 páginas, de forma que este imposto tornar-se-ia complexo e ineficiente, por consequência. É bem verdade que o capital tributado fora alto, porém seus custos administrativos superaram a própria arrecadação, o que tornou este imposto ineficaz para o propósito para o qual fora criado. O exemplo positivo, neste caso, foi a tentativa de legislar de forma apurada e completa, a fim de não caracterizar tratamentos não isonômicos e, de fato, tributar todos aqueles que concentrassem muito patrimônio a fim de criar uma sociedade mais igualitária. Por outro lado, novamente vimos a evasão de capital, além de falhar na tentativa de criar uma regulamentação que abranja tudo que o imposto deveria tocar.

Quando analisamos a experiência espanhola com um imposto sobre o patrimônio, o que percebemos é a intenção de sintetizar a base de cálculo do referido imposto através da utilização do **valor de mercado** dos bens a serem tributados. Observamos que esta técnica cria problemas quanto à sua fiscalização e também a própria atribuição do determinado valor do bem. Isso faz com que o imposto dificilmente recaia sobre bens infungíveis, ou caso recaia, lhe atribua valores errôneos. Esse fato gera enorme insegurança jurídica no que diz respeito à atribuição de uma base de cálculo coerente ao bem atingido pelo imposto.

Ao analisarmos o exemplo colombiano, foi possível depreender que o próprio sistema legal, ante a criação de um imposto como esse, permite em conjunto criar ferramentas legais constitucionais que ajudam a evadir o capital tributável do país. De forma correta, visavam tributar a herança de forma a evitar a concentração de renda estrutural, porém não previram que a utilização de recursos legais esvaziaria o objeto central da tributação: o patrimônio acumulado. Restou demonstrado que este imposto não agiria de

forma isonômica ante seus contribuintes, tratando de forma desigual contribuintes que viessem a possuir patrimônios similares. O ponto positivo desta comparação é a análise da estrutura diferenciada da tributação de grandes fortunas em forma de herança, o negativo é novamente a evasão de capital para países com tributações em níveis menores.

Analisarmos a perspectiva de outros países, importa no sentido de observarmos características improváveis, possíveis e prováveis da instituição do IGF no Brasil. Desta forma, observamos que em todos os casos estudados pudemos observar problemas, desde ordem social e econômica e até as formas legais. A reflexão, portanto, nos faz ver que a entrada no ordenamento jurídico de um imposto nos moldes do IGF no ordenamento jurídico brasileiro acarretaria, sem dúvidas, em problemas administrativos e operacionais do imposto.

Por outro lado, observamos que a realidade do Sistema Tributário Nacional enseja com urgência uma reforma estrutural, a fim de cessar a arrecadação de capitais que atentem contra princípios constitucionais do sistema jurídico brasileiro, como não-confisco e igualdade. Caso inserido o IGF nesta realidade, observaríamos, em verdade, em mais um componente de criação de desigualdade econômica e não uma ferramenta de ajuste macroeconômico, como é do intuito do legislador ao criar este imposto.

Podemos ainda pensar em como seria instituir o IGF com um preceito **emergencial, paliativo e temporário**, como fez a Alemanha. Neste caso, a cobrança do imposto existiria enquanto a diferença na concentração de renda e patrimônio no país fosse latente. Não parece ser a situação mais fácil de se imaginar, afinal, desde 1989 o Congresso debate a instituição do IGF sem nunca o ter regulado e, por fim, quando finalmente o regula, o institui de forma temporária. Desta forma, criam-se mais dúvidas acerca do controvertido IGF e sua possibilidade de ser regulado e alçado ao mundo fático se torna ainda mais remota.

Portanto, a vontade de instituir o IGF requer, primeiramente, um olhar mais atento ao sistema tributário que o país possui. Necessitaríamos, num primeiro momento, reorganizar o sistema tributário de forma a torná-lo mais justo e adequado com o ordenamento jurídico constitucional e seus princípios, para só assim pensar se seria o caso de instituir mais um imposto no país. Não há dúvidas de que a axiologia por trás do imposto é de cunho social e nobre (impactar a sociedade de modo a gerara maior igualdade econômica e social), porém o que a realidade nos impõe é que a criação do IGF antagonizaria seus preceitos fundamentais, tornando-o um imposto caro em sua arrecadação, complexo em sua funcionalidade e de pouco retorno aos cofres públicos.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALVES, Bruna Marques; DUARTE, Francisco Carlos. O Imposto sobre Grandes Fortunas e a Promoção da Justiça Fiscal. *Revista do Mestrado em Direito*. Brasília, jun. 2015.

ANEPS. Febraban lembra que tributos encarecem o crédito. ANEPS – associação nacional das empresas promotoras de crédito e correspondentes no país. 2006. Disponível em: <https://aneps.org.br/leitura/8227/febraban-lembra-que-tributos-encarecem-o-credito>. Acesso em: 01 jun. 2019.

APELBAUM, Ronaldo. O Imposto sobre a Riqueza Colombiano. *Tributário*, 2015. Disponível em: [https://tributario.com.br/rapelbaum/o-imposto-sobre-riqueza-colombiano/#\\_=\\_](https://tributario.com.br/rapelbaum/o-imposto-sobre-riqueza-colombiano/#_=_). Acesso em: 7 mai. 2019.

ARENHART, Sérgio Cruz. A tutela de direitos individuais homogêneos e as demandas ressarcitórias em pecúnia. Direito processual coletivo e o anteprojeto de Código Brasileiro de Processos Coletivos. *Revista dos tribunais*. São Paulo, 2007.

ATALIBA, G. Revista eletrônica do STJ - Princípio da Legalidade. *STJ*, 1987. p. 68-69. Disponível em: [https://ww2.stj.jus.br/docs\\_internet/revista/eletronica/tfr-revista-eletronica-1987\\_145\\_capPrincipio.pdf](https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/tfr-revista-eletronica-1987_145_capPrincipio.pdf). Acesso em: 20 abr. 2019.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações ao poder de tributar*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005. p.

BARROS, Rodrigo Rige da Silva. Carga tributária, função social e instituição do IGF (Imposto sobre Grandes Fortunas). Faculdade Farias Brito. Fortaleza, 2012. Disponível em: <http://www.conteudojuridico.com.br/pdf/cj038075.pdf>. Acesso em: 04 jun. 2019.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. *Carga Tributária de Produtos de Consumo Popular*. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/EducacaoFiscal/PrimeiroSeminario/22CARGATRIBUTARIAPRODUTOSDECONSUMOPOPULAR.pdf>. Acesso em: 06 abr. 2019.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7ª. Coimbra: Almedina, 1997.

CARVALHO, Pedro Humberto Bruno de. Nota Técnica: as discussões sobre a regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas: a situação no Brasil e a experiência internacional. *IPEA*. Rio de Janeiro, 2011. p. 18. Disponível em:

[http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/5755/1/NT\\_n07\\_Discussoes-regulamentacao-imposto\\_Dinte\\_2011-out.pdf](http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/5755/1/NT_n07_Discussoes-regulamentacao-imposto_Dinte_2011-out.pdf). Acesso em: 30 abr. 2019.

Contra impostos, Gérard Dépardieu muda de país. *Estadão*. [Online] 2012. <https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,contra-impostos-gerard-depardieu-muda-de-pais-imp-,974602>. Acesso em: 19 abr. 2019.

CORSATTO, Olavo Nery. Imposto sobre Grandes Fortunas. In: *Revista de Informação Legislativa*. Senado Federal. Brasília, 2000. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/496878/RIL146.pdf?sequence=1>. Acesso em: 07 jun. 2019.

CARAZZA, Roque. Curso de Direito Constitucional Tributário. 26ª ed., ver., amp. e atual., até a EC n. 64, de 2010. São Paulo: Malheiros Editores, 2010. p. 412.

DA SILVA, Felipe Avelino. et al. TRIBUTAÇÃO E DESIGUALDADE - Uma análise sobre a progressividade dos impostos vs. concentração de renda, no Brasil e no mundo. *Universidade de São Paulo E-Disciplinas*. São Paulo, 16 abr. 2019. Disponível em:

[https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4476756/mod\\_resource/content/0/Analise%20sobre%20progressividade%20dos%20impostos%20vs.%20concentracao%20de%20renda.pdf](https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4476756/mod_resource/content/0/Analise%20sobre%20progressividade%20dos%20impostos%20vs.%20concentracao%20de%20renda.pdf). Acesso em: 16 abr. 2019.

DABLA-NORRIS, E. et al. Causes and Consequences of Social Inequality: A Global Perspective. *IMF*. 2015. p. 30. Disponível em: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/sdn/2015/sdn1513.pdf>. Acesso em: 19 fev. 2019.

DINIZ, Mariana. Renda recua e Brasil se torna o 9º país mais desigual. *Agência brasil - EBC*, 2018. Disponível em: <http://agenciabrasil.ebc.com.br/direitos-humanos/noticia/2018-11/renda-recua-e-Brasil-se-torna-o-9%C2%BA-pa%C3%ADs-mais-desigual>. Acesso em: 02 mai. 2019.

Disponível em: <https://www.bbc.com/portuguese/internacional-41617305>. Acesso em: 07 mar. 2019.

Disponível em:

[https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/152907/Nov\\_87%20-%200797.pdf?sequence=3](https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/152907/Nov_87%20-%200797.pdf?sequence=3). Acesso em: 02 mai. 2019.

DUTTAGUPTA, Rupa. et al. Growth That Reaches Everyone: Facts, Factors, Tools. *IMF Blog*. 2017. Disponível em: <https://blogs.imf.org/2017/09/20/growth-that-reaches-everyone-facts-factors-tools/>. Acesso em: 21 fev. 2019.

FABER, Marcos Emílio Ekman. Unificações de Itália e Alemanha. *História Livre*. Disponível em: <http://www.historialivre.com/contemporanea/salaunifica.htm>. Acesso em: 16 mai. 2019

FERNANDES, Adriana; TOMAZELLI, Idiana. Sem reforma, Brasil entraria em recessão em 2020, calcula governo. *Estadão*. 2019. Disponível em: <https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,sem-reforma-brasil-entraria-em-recessao-em-2020-calcula-governo,70002732209>. Acesso em: 11 abr. 2019.

FGV. Pobreza e desigualdade aumentaram nos últimos 4 anos no Brasil, revela estudo. *FGV*. 2018. Disponível em: <https://portal.fgv.br/noticias/pobreza-e-desigualdade-aumentaram-ultimos-4-anos-brasil-revela-estudo>. Acesso em: 11 mai. 2019.

FMI - Fundo Monetário Internacional. *Os países com os maiores níveis de renda per capita em 2016*. Disponível em: <https://www.imf.org/external/datamapper/index.php>. Acesso em: 09 jun. 2019.

França aprova imposto de 75% sobre salários mais altos. *Estadão Online*. 29 dez. 2017. Disponível em: <https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,franca-aprova-imposto-de-75-sobre-salarios-mais-altos,174092e>. Acesso em: 3 mar. 2019.

GARDELS, Nathan. Globalização produz países ricos com pessoas pobres. *O Estado de S. Paulo*, 2006. Disponível em:



<https://web.archive.org/web/20070310231345/http://txt.estado.com.br/edito-rias/2006/09/27/eco-1.93.4.20060927.21.1.xml>. Acesso em: 27 jan. 2019.

GONÇALVES, Carolina. IDH do Brasil estagna, e país fica na 79ª posição no ranking da ONU. *Folha de S. Paulo*, 2018. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/cotidiano/2018/09/idh-do-brasil-estagna-e-pais-fica-na-79a-posicao-no-ranking-da-onu.shtml>. Acesso em: 11 fev. 2019.

Google. Disponível em: <https://translate.google.com.br/?hl=pt-BR#view=home&op=translate&sl=auto&tl=pt&text=Taxe%20Anuelle%20su%20la%20Fortune>. Acesso em: 09 mai. 2019.

Google. Disponível em: <https://translate.google.com.br/?hl=pt-BR#view=home&op=translate&sl=auto&tl=pt&text=Imp%C3%B4t%20de%20Solidarit%C3%A9%20Nationale>. Acesso em: 09 mai. 2019.

Google. Disponível em: <https://translate.google.com.br/?hl=pt-BR#view=home&op=translate&sl=auto&tl=pt&text=Impuesto%20a%20la%20Riqueza>. Acesso em: 09 mai. 2019.

GUIMARÃES, Alexandre Queiroz. *O capitalismo coordenado alemão: do boom do pós-guerra à agenda 2010*. Online. ed. São Paulo: Lua Nova, 2006.

HARARI, Y. N. *Homo Deus - Uma breve história do amanhã*. 1ª ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2016.

HENRIQUE, Marcos. Grandes fortunas pagarão imposto. *Correio Braziliense*. 09 de 11 de 1987.

LEITE, André Diego de Lima. O Imposto Sobre Grandes Fortunas no Direito Comparado e na Lei Brasileira. *Conteúdo Jurídico*, 2017. Disponível em: <http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,o-imposto-sobre-grandes-fortunas-no-direito-comparado-e-na-lei-brasileira,589324.html>. Acesso em: 19 fev. 2019.

LIMA, Sofia Oliveira de. Imposto sobre grandes fortunas: Uma análise de sua função social e a viabilidade de sua instituição. *UFRJ*, 2018. p. 25. Disponível em: <https://pantheon.ufrj.br/bitstream/11422/5531/1/SOLima.pdf>. Acesso em: 01 mai. 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 19ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

\_\_\_\_\_. *Curso de Direito Tributário*. 27ª. São Paulo: Malheiros, 2004.

\_\_\_\_\_. *Curso de Direito Tributário*. 28ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2017.

MAMEDE, A. R. *A função social do Imposto sobre Grandes Fortunas*. 1ª ed. Curitiba: Appris, 2018.

MÁRIO, Bruno. O que são empresas Offshore? *Jusbrasil*. 2017. Disponível em: <https://brunoomario.jusbrasil.com.br/artigos/417536132/o-que-sao-empresas-offshore>. Acesso em: 07 mai. 2019.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

\_\_\_\_\_. *Curso de direito administrativo*. 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MONTEIRO, J. C. B. A Relação da História da Humanidade e os Tributos. *Portal Tributário*. Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/artigos/relacao-da-historia-humanidade-e-tributos.htm>. Acesso em: 16 abr. 2019.

MORTARI, Rachel. Desigualdades - Diferentes diferenças. *IPEA*, 2008. Disponível em: [http://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com\\_content&view=article&id=1200:reportagens-materias&Itemid=39](http://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&view=article&id=1200:reportagens-materias&Itemid=39). Acesso em: 08 abr. 2019.

MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. *Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil: Origens, especulações e arquétipo constitucional*. São Paulo: MP Editora, 2010.

NOGUEIRA, Cláudia de Góes. A impossibilidade de as cláusulas pétreas vincularem as gerações futuras. *Revista de Informação Legislativa*. Senado Federal. Brasília, edição de junho de 2005. p. 83. Disponível em: [https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/42/166/ril\\_v42\\_n166\\_p79.pdf](https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/42/166/ril_v42_n166_p79.pdf). Acesso em: 04 fev. 2019.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

NOGUEIRA, Thales. A Tributação sobre Riqueza é viável nos países em desenvolvimento? E a Evasão Fiscal? *Medium*, 2019. Disponível em: [https://medium.com/@\\_thalesnogueira/a-tributa%C3%A7%C3%A3o-sobre-riqueza-%C3%A9-vi%C3%A1vel-nos-pa%C3%ADses-em-desenvolvimento-e-a-evas%C3%A3o-fiscal-b0321e2322db](https://medium.com/@_thalesnogueira/a-tributa%C3%A7%C3%A3o-sobre-riqueza-%C3%A9-vi%C3%A1vel-nos-pa%C3%ADses-em-desenvolvimento-e-a-evas%C3%A3o-fiscal-b0321e2322db). Acesso em: 7 mai. 2019.

Os bairros mais caros para se morar no Brasil. *Época negócios online*. Disponível em: <https://epocanegocios.globo.com/economia/noticia/2017/09/os-bairros-mais-caros-para-se-morar-no-brasil.html>. Acesso em: 22 fev. 2019.

Os países com as maiores e a menores rendas per capita em 2016. *EcoDebate*. Disponível em: <https://www.ecodebate.com.br/2016/09/09/os-paises-com-as-maiores-e-a-menores-rendas-per-capita-em-2016-artigo-de-jose-eustaquio-diniz-alves/>. Acesso em: 8 mai. 2019.

Putin concede cidadania russa a Depardieu. *Estadão Online*. 3 jan. 2013. Disponível em: <https://economia.estadao.com.br/noticias/negocios,putin-concede-cidadania-russa-a-depardieu,139586e>. Acesso em: 3 mar. 2019.

QUEIROZ, Marcelo Cid Heráclito. *O Imposto sobre "Grandes" Fortunas*. 1ª ed. Rio de Janeiro: Editora Lacre, 2012.

RIBEIRO, Maria de Fátima; VINHA, Thiago Degelo. Efeitos sócio-econômicos dos tributos e sua utilização como instrumento de políticas governamentais. *Derecho y Cambio Social*, 2010. Disponível em: <http://www.derechocambiosocial.com/revista002/tributos.htm>. Acesso em: 29 mar. 2019.

ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário*. 19ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

SANTOS, Gustavo Abrahão dos. A riqueza patrimonial e a previsão constitucional do imposto sobre grande fortunas. *UNIESP*. São Paulo, 2016. Disponível em: [http://uniesp.edu.br/sites/\\_biblioteca/revistas/20170531142551.pdf](http://uniesp.edu.br/sites/_biblioteca/revistas/20170531142551.pdf). Acesso em: 08 mai. 2019.

SEIXAS FILHO, A. P. Direito Tributário Interno. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo, v. 68, p. 17-18, jun 2006.

SENNHOLZ, Hans F. A hiperinflação alemã, 1914-1923. *Mises Brasil*, 2008. Disponível em: <https://www.mises.org.br/Article.aspx?id=169>. Acesso em: 19 mar. 2019.

\_\_\_\_\_. Como se deu o milagre econômico alemão do pós-guerra. *Mises Brasil*. 2015. <https://www.mises.org.br/Article.aspx?id=1419>. Acesso em: 20 jan. 2019.

SILVA, Ligia Osório. *Terras devolutas e latifúndios: efeitos da Lei de 1850*. São Paulo: UNICAMP, 1996.

\_\_\_\_\_. O. As leis agrárias e o latifúndio improdutivo. *Seade*, 1997. p. 15-16. Disponível em: [http://produtos.seade.gov.br/produtos/spp/v11n02/v11n02\\_02.pdf](http://produtos.seade.gov.br/produtos/spp/v11n02/v11n02_02.pdf). Acesso em: 11 mar. 2019.

SOUTO, Matheus Martins. Imposto sobre grandes fortunas: origens e aspectos doutrinários-jurídicos relacionados. *Âmbito jurídico*. 2017. Disponível em: [http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=19180&revista\\_caderno=26](http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=19180&revista_caderno=26). Acesso em: 22 jan. 2019.

SOUZA, Hamilton Dias de. Os tributos federais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *A Constituição brasileira 1988: interpretações*. 2ª ed. Rio de Janeiro: AIDE; Forense Universitária; Fundação Dom Cabral, 1990.

TORRES, Ricardo Lobo et al. *O Imposto sobre Grandes Fortunas*. São Paulo: Fecomércio, 2008.

\_\_\_\_\_. *A Idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

United States Holocaust Memorial Museum. A Cultura no Terceiro Reich: Disseminação da Visão de Mundo Nazista. *Holocaust Encyclopedia*. Disponível em: <https://encyclopedia.ushmm.org/content/pt->

br/article/culture-in-the-third-reich-disseminating-the-nazi-worldview.  
Acesso em: 11 mar. 2019.