

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA
FACULDADE DE DIREITO
MARIANA DE CARVALHO MARQUES GOMES**

**ANÁLISE TRIBUTÁRIA E SOCIAL SOBRE A VIABILIDADE DE INSTITUIÇÃO
DO IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS NO ORDENAMENTO JURÍDICO
BRASILEIRO**

**Juiz de Fora
2021**

MARIANA DE CARVALHO MARQUES GOMES

**ANÁLISE TRIBUTÁRIA E SOCIAL SOBRE A VIABILIDADE DE INSTITUIÇÃO
DO IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS NO ORDENAMENTO JURÍDICO
BRASILEIRO**

Artigo científico apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito. Na área de concentração de Direito Público sob orientação do Prof^ª. Dra. Elizabete Rosa de Mello.

JUIZ DE FORA

2021

FOLHA DE APROVAÇÃO

MARIANA DE CARVALHO MARQUES GOMES

ANÁLISE TRIBUTÁRIA E SOCIAL SOBRE A VIABILIDADE DE INSTITUIÇÃO DO IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

Artigo científico apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito. Na área de concentração de Direito Público sob orientação do Prof^ª. Dra. Elizabete Rosa de Mello.

Orientadora: Profa. Dra. Elizabete Rosa de Mello
Universidade Federal de Juiz de Fora - UFJF

Professora Doutora Evanilda Nascimento de Godoi Bustamante
Universidade Federal de Viçosa - UFV

Professor e Pós-graduado Abdalla Daniel Curi
Universidade Federal de Juiz de Fora - UFJF

PARECER DA BANCA

APROVADO

REPROVADO

Juiz de Fora, 8 de setembro de 2021.

ANÁLISE TRIBUTÁRIA E SOCIAL SOBRE A VIABILIDADE DE INSTITUIÇÃO DO IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

Mariana de Carvalho Marques Gomes¹

RESUMO

O presente artigo científico tem por finalidade averiguar a possibilidade de o imposto sobre grandes fortunas (IGF) ser instituído no Brasil. Isso porque a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 trouxe a previsão para se instituir o IGF, de competência da União todavia, passados mais de trinta anos da promulgação desta Constituição, o referido imposto ainda não foi criado. O artigo analisa alguns países em que impostos similares ao IGF já são cobrados, bem como alguns Projetos de Lei em tramitação no Congresso Nacional, a fim de verificar os pontos positivos e negativos de instituição deste imposto no ordenamento jurídico brasileiro. O marco teórico utilizado foi o pós-positivismo e como base metodológica adotou-se o método dedutivo, através da pesquisa bibliográfica. Os resultados deste artigo estão no sentido de que deve ser criado o IGF no Brasil, uma vez que é possível obter uma arrecadação considerável; não há dificuldade de fiscalização porque existem mecanismos fiscalizatórios; e a sua instituição, por si só, não é capaz de gerar a fuga de capitais.

Palavras-chave: Imposto sobre grandes fortunas no Brasil; Viabilidade de instituição do IGF; Direito Tributário; Análise tributária e social do IGF; Aspectos positivos e negativos do IGF.

ABSTRACT

This scientific article aims to investigate the possibility of establishing the Tax on Fortunes (IGF) in Brazil. This is because the Constitution of the Federative Republic of Brazil of 1988 provided for the establishment of the IGF, which is the competence of the Union, however, more than thirty years after the promulgation of this Constitution, the aforementioned tax has not yet been created. The article analyzes some countries in which taxes similar to the IGF are already levied, as well as some Bills in progress in the National Congress, in order to verify the positive and negative aspects of the institution of this tax in the Brazilian legal system. The theoretical framework used was post-positivism and the deductive method was adopted as a methodological basis, through bibliographical research. The results of this article are in the sense that the IGF must be created in Brazil, since it is possible to obtain a considerable collection; there is no inspection difficulty because there are inspection mechanisms; and its institution, by itself, is not capable of generating capital flight.

Keywords: Tax on large fortunes in Brazil; Feasibility of the institution of the IGF; Tax law; Tax and social analysis of the IGF; Positive and negative aspects of the IGF.

¹ Graduanda em Direito pela Universidade Federal de Juiz de Fora.

SUMÁRIO: 1. INTRODUÇÃO. 2. O IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS À LUZ DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988. 2.1. Conceito do imposto sobre grandes fortunas. 2.2 Princípios constitucionais aplicáveis ao imposto sobre grandes fortunas. 3. ANÁLISE DO DIREITO COMPARADO NA INSTITUIÇÃO DO IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS. 3.1 França e o *Impôt sur les Grandes Fortunes*. 3.2 Uruguai e o *Impuesto al Patrimonio*. 3.3 Argentina e o *Impuesto sobre los Bienes Personales*. 4. PRINCIPAIS PROJETOS DE LEI SOBRE A INSTITUIÇÃO DO IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS EM TRAMITAÇÃO NA CÂMARA DOS DEPUTADOS E NO SENADO FEDERAL. 4.1 PL 202/1989. 4.2 PL 277/2008 4.3 PL 50/2020 4.4 PL 924/2020. 5. ENTENDIMENTOS DOUTRINÁRIOS SOBRE A INSTITUIÇÃO DO IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS NO BRASIL. 6. CONCLUSÃO. REFERÊNCIAS.

1 INTRODUÇÃO

No cenário atual em que o mundo está assolado por uma severa crise econômica e social muito se discute sobre as possibilidades de arrecadação do Estado para auxiliar na promoção de políticas públicas. Nesse sentido, uma alternativa recorrente tem sido discutir sobre a instituição IGF no Brasil.

Isso porque, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (BRASIL, 1988) trouxe em seu art. 153, inciso VII, a previsão para instituir o IGF. Todavia, apesar da norma constitucional estabelecer que a instituição de tal imposto será de competência da União, a sua regulamentação ficou a cargo de Lei Complementar que, até o presente momento, ainda não foi editada.

Nesse sentido, este artigo científico visa realizar uma análise sobre a viabilidade de instituição do IGF no ordenamento jurídico brasileiro. Para tanto, será utilizado como referencial teórico o pós-positivismo, pois pretende-se verificar a possibilidade de implementação de um direito constitucional por meio da aplicação das normas em concreto.

Além disso, será adotada como base metodológica o método dedutivo, pois será realizada a análise sobre a viabilidade de instituição do IGF na conjuntura atual do país, partindo de uma perspectiva geral da experiência internacional sobre a instituição do IGF, mas tendo como elemento preponderante as peculiaridades da realidade brasileira.

Assim, será realizado um levantamento legislativo, através da consulta de Projetos de Lei sobre a instituição do IGF em tramitação na Câmara dos Deputados e no Senado Federal, bem como um levantamento bibliográfico sobre a viabilidade ou não de instituição desse imposto no ordenamento jurídico brasileiro.

Logo, este artigo será dividido da seguinte maneira: no item 2 será disposto a previsão constitucional do IGF, tratando do conceito de grandes fortunas e dos princípios constitucionais aplicáveis ao IGF; no item 3 será realizada uma análise do direito comparado, abordando os

impostos similares ao IGF instituídos na França, no Uruguai e na Argentina. Além disso, no item 4 serão tratados alguns Projetos de Lei (PL) em tramitação na Câmara dos Deputados e no Senado Federal, abordando os seguintes PL: PL 202/1989 (BRASIL, 1989); PL 277/2008 (BRASIL, 2008); PL 50/2020 (BRASIL, 2020); e PL 924/2020 (BRASIL, 2020). Por fim, no item 5 serão apresentados entendimentos doutrinários sobre a viabilidade de instituição do IGF no Brasil.

2 O IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS À LUZ DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERAL DO BRASIL DE 1988

No Brasil, o imposto sobre grandes fortunas (IGF) está previsto no artigo 153, inciso VII da Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB/1988) com a seguinte redação: “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar” (BRASIL, 1988).

Todavia, apesar da previsão constitucional, o referido imposto até o momento ainda não foi instituído. Isso porque o texto constitucional trata o assunto por meio de uma norma de eficácia limitada, isto é, através de uma norma que necessita de normatividade ulterior e complementar para que tenha aplicabilidade.

A Constituição Federal apenas define que a competência para instituir o IGF pertence à União e, segundo o artigo 80, inciso III, do Ato das Disposições Transitórias (ADCT) (BRASIL, 1988) trata que o produto da arrecadação do IGF será totalmente destinado ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza.

Dessa forma, para a efetiva instituição do IGF, a lei complementar, ainda a ser editada, precisa definir os elementos subjetivos da relação jurídico tributária, isto é, os sujeitos ativo e passivo e os elementos objetivos desse tributo, quais sejam, a base de cálculo, a alíquota e principalmente, conceituar o que podem ser consideradas “grandes fortunas” para definir o fato gerador desse imposto.

O autor Hugo de Brito Machado entende que o IGF ainda não foi instituído no Brasil por motivos políticos, uma vez que a maioria das decisões políticas no nosso país são influenciadas pelos detentores de grandes fortunas, ou seja, pelos possíveis contribuintes do IGF, *in verbis* esse entendimento:

O verdadeiro motivo da não instituição do imposto sobre grandes fortunas é de ordem política. Os titulares de grandes fortunas, se não estão investidos de poder, possuem inegável influência sobre os que o exercem (MACHADO, 2010, p. 366).

Por outro lado, uma das maiores dificuldades do legislador em implementar o IGF está na indeterminabilidade do conceito de “grandes fortunas”. Dessa forma, o próximo subitem tratará desse conceito.

2.1 Conceito do imposto sobre grandes fortunas

A definição do que podem ser consideradas grandes fortunas é um dos maiores entraves à instituição do IGF. Atualmente, além das diversas tentativas da doutrina para conceituar grandes fortunas, existem mais de quinze projetos de lei em tramitação na Câmara dos Deputados e três projetos no Senado Federal que tentam conceituar o que seriam grandes fortunas (BRASIL, 2021).

Ives Gandra da Silva Martins trata do conceito de grande fortuna da seguinte forma:

[...] o conceito de grande fortuna é indeterminado, porém fortuna é maior do que riqueza. E grande fortuna é mais do que fortuna. A pessoa rica, portanto, não se deverá submeter a qualquer imposição, indeclinável apenas sobre os grandes bilionários deste país (MARTINS, p. 269, 1990).

Por sua vez, Hugo de Brito Machado Segundo entende que o conceito de grandes fortunas pode ser obtido através dos valores das declarações de bens, fornecidas junto à declaração anual de rendimentos do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR), no seguinte sentido:

Os patrimônios dos contribuintes já são informados à Secretaria da Receita Federal do Brasil, para fins de apuração e cálculo do imposto sobre a renda, e o valor já recolhido pelo contribuinte a título de imposto de renda poderia inclusive ser dedutível da quantia devida a título de IGF, que alcançaria, assim, somente aqueles que, por estarem situados no topo da pirâmide econômica e viverem da renda gerada por um capital acumulado ou herdado, pagam pouco ou nenhum imposto de renda (MACHADO SEGUNDO, p. 287, 2019).

Tal indeterminação do que poderia ser considerado grande fortuna também está presente nos distintos projetos de lei apresentados na Câmara dos Deputados e no Senado Federal.

Por exemplo, verifica-se que o Projeto de Lei nº 277 (BRASIL, 2008) prevê que serão tributados o conjunto de todos os bens e direitos no país ou no exterior que integrem o

patrimônio de pessoas físicas no país, espólio e pessoas físicas ou jurídicas no exterior, relativo a seu patrimônio no Brasil, de acordo com as seguintes alíquotas:

Faixa de valores	Alíquota
Até R\$ 2.000.000,00	isento
De R\$ 2.000.000,01 a R\$ 5.000.000,00	1%
De R\$ 5.000.000,01 a R\$ 10.000.000,00	2%
De R\$ 10.000.000,01 a R\$ 20.000.000,00	3%
De R\$ 20.000.000,01 a R\$ 50.000.000,00	4%
Mais de R\$ 50.000.000,00	5%

Tabela do Projeto de Lei nº 277/2008 (BRASIL, 2008)

Por outro lado, o Projeto de Lei nº 315 (BRASIL, 2015) define que serão tributados o conjunto de todos os bens e direitos, móveis, imóveis, fungíveis, consumíveis e semoventes, em moeda ou respectivo valor, no país ou no exterior, deduzidas dívidas e obrigações pecuniárias, valores pagos, no exercício anterior, de imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR), imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU), imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA), imposto sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a ele relativos (ITBI) e imposto de transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCMD) incidentes sobre a base de cálculo, e valores gastos na manutenção e administração dos bens declarados de pessoas físicas de nacionalidade brasileira, em relação aos bens situados em qualquer país, espólio e os estrangeiros domiciliados no Brasil, em relação aos bens localizados no Brasil sob a alíquota única de 1% sobre os valores maiores que R\$ 50.000.000,00 (cinquenta milhões de reais).

Dessa forma, enquanto o primeiro projeto prevê a isenção do IGF para valores até R\$ 2 milhões de reais, o segundo PL determina uma faixa de isenção muito mais ampla, isto é, até o valor de 50 milhões. No mesmo sentido, enquanto no PL 277/2008, uma pessoa com patrimônio tributável de 60 milhões contribuiria com cerca de R\$ 3.000.000 de imposto (considerando a alíquota de 5%), esse mesmo contribuinte, de acordo com o PL 315/2015 pagaria cerca de 600.000 de imposto.

Logo, percebe-se que a grande discrepância existente entre o valor do patrimônio isento e as alíquotas aplicáveis revelam a falta de consenso do legislador sobre o que poderiam ser consideradas grandes fortunas para fins de instituição do IGF.

Ainda na tentativa de conceituar grandes fortunas, o Poder Judiciário foi acionado por meio do Mandado de Injunção nº 6.389/2016 impetrado por Wellington Catta Preta Costa e Djair Nunes de Santana com o pedido para que fosse instituído o IGF, ou então, fixado do prazo de sete dias para que o Poder Legislativo o institua (BRASIL, 2016).

Ocorre que tal remédio constitucional, previsto no artigo 5º, inciso LXXI, CRFB/88, visa assegurar o exercício dos direitos e liberdades constitucionais e das prerrogativas inerentes à nacionalidade, à soberania e à cidadania, quando sofrem limitação ou obstáculo por falta de norma reguladora infraconstitucional.

Dessa forma, o Ministro Teori Zavascki (BRASIL, 2016), por meio de uma decisão monocrática, negou provimento ao mandado de injunção ao considerar que o pedido do impetrante não guardava relação material com a via escolhida, uma vez este remédio constitucional visa assegurar o exercício de um direito fundamental que devido à ausência de norma regulamentadora não está usufruído e a instituição do IGF não se trata de um direito fundamental, mas sim de poder do ente federativo que detém a competência tributária para instituir ou não o imposto sobre grandes fortunas, conforme abaixo:

O presente mandado de injunção não se mostra cabível. É que, a despeito da confusa e prolixa petição inicial – com grande parte de suas 116 páginas dedicada a múltiplas reflexões que não guardam qualquer relação direta com o pedido –, os impetrantes não delimitaram qual seria o obstáculo imediato a exercício de direito subjetivo que teria relação com a mora legislativa, embora afirmem, logo de início, que a instituição do imposto sobre grandes fortunas destinar-se-ia à realização dos “princípios e ditames apresentados de bela forma pelo Legislador de Origem, como meio de implementar a justiça social e econômica” (fl. 1). Na verdade, a Constituição Federal apenas dispõe sobre a competência da União para instituir o tributo previsto no inciso VII do art. 153, não sendo permitido antever, nesses termos, qual seria o direito e liberdade constitucional ou prerrogativa cujo exercício dependa diretamente da edição da norma regulamentadora que ora se requer. Nesses termos, em que ausente a efetiva demonstração da inviabilidade do exercício de direito constitucional, não há como ser processado o presente mandado de injunção. (STF – MI: 6389 DF – DISTRITO FEDERAL – 9960431-39.2014.1.00.0000, Relator: Min. TEORI ZAVASCKI, data de julgamento: 09/08/2016, data de publicação: DJe-170 15/08/2016) (BRASIL, 2016).

Assim, ante a ausência de consenso em definir o que pode ser considerado grande fortuna para fins de incidência do IGF, nota-se um dos principais empecilhos à sua instituição. Todavia, fato é que tal conceito deve ser delineado à luz da realidade socioeconômica do contribuinte no Brasil e também em consonância com os princípios tributários e constitucionais a que se deve submeter e que serão tratados no subitem a seguir.

2.2 Princípios constitucionais aplicáveis ao imposto sobre grandes fortunas

Os princípios, no âmbito do Direito Tributário, podem ser entendidos como uma limitação ao poder de tributar. Isso porque eles resguardam e amparam diversos direitos fundamentais contra possíveis abusos por parte do Estado.

Celso Antônio Bandeira de Mello destaca que:

O princípio é um mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para a sua exata compreensão e inteligência, exatamente para definir a lógica e racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica de lhe dá sentido harmônico (MELLO, 2004, p. 45).

Nesse sentido, é imprescindível que antes de instituir o IGF faça-se uma análise dos princípios aos quais este imposto deve se submeter. Desse modo, este subitem tratará dos principais princípios aplicáveis ao IGF, quais sejam: o princípio da isonomia, o princípio da capacidade contributiva, o princípio do não confisco e o princípio da progressividade.

O princípio da isonomia encontra-se disposto no art. 5º, *caput*, da Constituição da República Federativa do Brasil (BRASIL 1988), o qual enuncia “[...] todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no país a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade” (BRASIL, 1988).

Nesse íterim, tem-se que o princípio da isonomia não só prevê o tratamento de forma paritária às pessoas, mas também impõe que a igualdade real está em tratar os desiguais com desigualdade e os iguais com igualdade.

No que tange especificamente à instituição do IGF, nota-se que o princípio da igualdade é fundamental porque traduz a ideia de taxar mais os possuidores de maiores patrimônios. Dessa forma reluz o viés social do IGF, uma vez que ele passa a ser visto como uma forma de alcançar a “justiça social” assim como destaca Sérgio Ricardo Ferreira Mota:

[...] repete-se a defesa no sentido de que o Imposto sobre Grandes Fortunas pode vir a constituir instrumento de alcance da justiça tributária no Brasil, uma vez que permitiria, em tese, não só uma justa distribuição da carga tributária entre os contribuintes, mas também, maior distribuição de renda e riqueza nacionais, o que permitiria, também, em tese, a redução das enormes desigualdades sociais verificadas no país e, por consequência, a pobreza de grande parte da população (MOTA, 2011, p. 164-165).

Do mesmo modo, o princípio da capacidade contributiva, previsto no art. 145,

§1º da Constituição da República Federativa do Brasil, dispõe:

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

[...]

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

De acordo com Luís Eduardo Schoueri a capacidade contributiva pode ser dividida entre a subjetiva (ou relativa), que é aplicável a todos os tributos e funciona como um limite da tributação e a objetiva (ou absoluta), que distingue as situações entre tributáveis ou não tributáveis (SCHOUERI, 2019).

Em suma, o mandamento constitucional da capacidade contributiva dispõe que cada sujeito passivo deverá ser tributado de acordo com a quantia de que lhe é possível contribuir, isto é, cada contribuinte deve pagar o imposto de forma compatível com seu patrimônio. Logo, a não regulamentação do IGF fere diretamente este princípio, dificultando a redução das desigualdades sociais e econômicas.

Mister discorrer ainda sobre o princípio da progressividade que consiste na aplicação de maiores alíquotas quanto maior for a base de cálculo do imposto. Leandro Paulsen (PAULSEN, 2020, p.162) classifica a progressividade como uma técnica de tributação que objetiva a efetivação do princípio da capacidade contributiva, da seguinte maneira:

Através das alíquotas progressivas é possível fazer com que aqueles que revelam melhor situação econômica e, portanto, maior capacidade para contribuir para as despesas públicas, o façam em grau mais elevado que os demais, não apenas proporcionalmente a sua maior riqueza, mas suportando maior carga em termos percentuais. É, portanto, um instrumento para a efetivação do princípio da capacidade contributiva, mas deve ser utilizado com moderação para não desestimular a geração de riqueza, tampouco desbordar para o efeito confiscatório, vedado pelo art. 150, inciso IV, da Constituição (PAULSEN, p. 164, 2020).

Por fim, destaca-se o princípio do não-confisco disposto no art. 150, inciso IV, CRFB/1988 da seguinte forma: “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] IV – Utilizar tributo com efeito de confisco” (BRASIL, 1988)

Conforme esclarecem Allan Roberto Vieira Coutinho e Samira Fróes Silva:

O tributo deve ser razoável, não podendo ser tão oneroso que chegue a representar um verdadeiro confisco. O tributo não pode ser oneroso a tal ponto que prejudique a realização das atividades econômicas. Este tipo de vedação evita que o Estado utilize a tributação como mecanismo para se apropriar dos meios de produção. Qualquer tributação que leve à apropriação de parcela elevada do patrimônio do contribuinte ou inviabilize uma determinada atividade econômica ofende ao princípio da vedação ao confisco. Por imposto confiscatório devemos entender aquele que absorve grande parte do valor da propriedade ou de sua renda, havendo uma diferença apenas entre o imposto constitucional e o confiscatório (COUTINHO; SILVA, 2015).

Nessa seara tem-se que o IGF não pode representar uma ameaça ao patrimônio do contribuinte, de forma a confiscar seus bens e nem onerar o patrimônio a ponto torná-lo pequeno. Todavia, destaca-se que segundo o entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF) quando do julgamento da ADI 2010/DF, a carga tributária suportada pelo contribuinte brasileiro, deve ser analisada como um todo, para que se possa ter o real sentido se está ou não havendo efeitos confiscatórios (BRASIL, 2002).

Ocorre que, como ilustrado no subitem 2.1, o IGF, na maioria dos Projetos de Lei que tentam instituí-lo, possui alíquota reduzida, geralmente abaixo de 5%, o que por si só não ofende o princípio da vedação ao confisco. Além disso, conforme será abordado no próximo item, diversos ordenamentos estrangeiros já instituíram impostos similares ao IGF sem que houvesse exação exorbitante ao contribuinte.

3 ANÁLISE DO DIREITO COMPARADO NA INSTITUIÇÃO DO IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS

Ao longo dos anos, diversos países já instituíram tributos semelhantes ao imposto sobre grandes fortunas. Neste ponto é importante frisar que muitos ordenamentos jurídicos já instituíram o referido imposto e o suprimiram, mas também existem países como a França em que o tributo permanece vigente.

Assim, nos subitens a seguir serão tratados os impostos semelhantes ao IGF instituídos na França, um dos primeiros países do mundo a instituí-lo e no Uruguai e na Argentina devido às semelhanças econômicas e sociais com o Brasil.

Salienta-se que o intuito dessa análise comparativa é verificar os possíveis pontos positivos e negativos sobre a instituição do IGF, resguardas as peculiaridades de cada país, a fim de que se possa averiguar a viabilidade de sua implementação no ordenamento jurídico brasileiro.

3.1 França e o *Impôt sur les Grandes Fortunes*

Em 1981, o governo francês sob a presidência de François Mitterrand instituiu o *Impôt sur les Grandes Fortunes*, o tributo foi vulgarmente chamado à época de imposto Robin Hood.

No ano de 1986, durante o governo de Jacques Chirac este imposto foi temporariamente suprimido e voltou a ser instituído em agosto de 1988 sob a nomenclatura de *Impôt de Solidarité sur la Fortune* (ISF).

Sérgio Ricardo Mota sintetiza a linha do tempo do imposto francês da seguinte forma:

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 e dos problemas decorrentes da eventual instituição de um imposto sobre grandes fortunas e no ano de 1981 foi instituído o 'Impôt sur lês Grandes Fortunes' (MOTA, 2010, p. 76).

Até o ano de 2018 o imposto francês era tratado da seguinte forma: o patrimônio líquido até 800 (oitocentos) mil euros era isento e acima desse valor incidiam seis alíquotas progressivas que variavam de 0,5% a 1,5%. Ademais, a soma dos valores pagos a título de ISF com o imposto de renda não poderia ser superior a 50% da renda bruta e o imóvel sobre o qual o contribuinte residia sofreria uma redução de 30% em sua base de cálculo (FRANÇA, 2017).

A partir do governo Macron, em 2018, o ISF foi substituído *pelo impôt sur la fortune immobilière* (IFI) que passou a incidir somente sobre os ativos imobiliários de qualquer pessoa com patrimônio superior a 800 mil euros. Da mesma forma que o ISF, o imóvel em que o contribuinte reside sofre uma diminuição de 30% em sua base de cálculo e o imposto de renda somado ao IFI não poderá ultrapassar 75% da receita arrecadada no ano anterior pelo contribuinte (FRANÇA, 2021).

Segundo dados da Administração do governo francês (FRANÇA, 2021) tanto o extinto ISF quanto o IFI incidem sobre as seguintes bases de cálculos e alíquotas:

BASE DE CÁLCULO: VALOR LÍQUIDO TRIBUTÁVEL	ALÍQUOTA APLICÁVEL
Até 800 mil euros	Isento
De 800. 001 euros a 1.300.000 euros	0,5%
De 1.300.001 euros a 2.570.000 euros	0,7%
De 2.570.001 euros a 5.000.000 euros	1%
De 5.000.001 euros a 10.000.000 euros	1,25%
Acima de 10.000.000 euros	1,5%

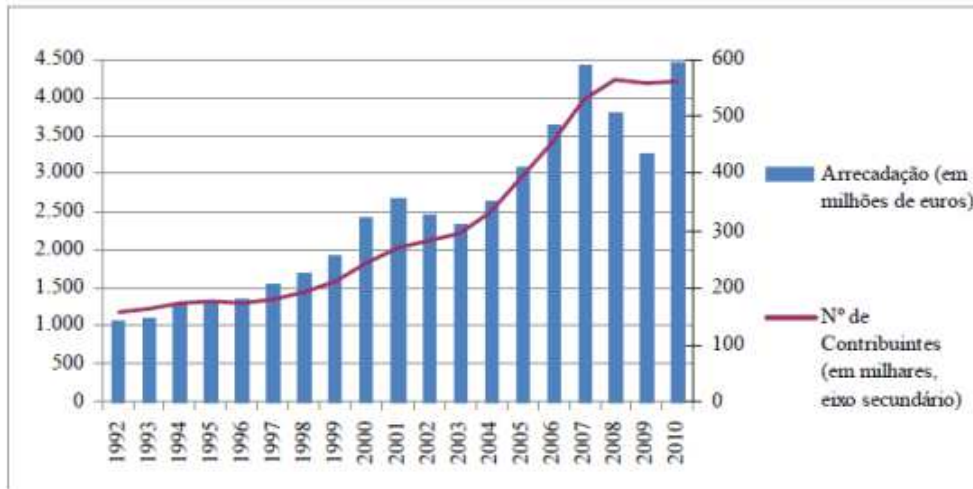
Fonte: Escalas do Impôt sur la Fortune Immobilière (FRANÇA, 2017), (FRANÇA, 2021)

Em suma, o imposto francês atualmente é cobrado da seguinte forma: o sujeito passivo é a pessoa física com patrimônio imobiliário superior a 800.001 euros, excluindo-se o patrimônio móvel e financeiro, bem como as pessoas jurídicas e o valor devido é calculado de forma escalonada. Por exemplo, uma pessoa com patrimônio imobiliário de três milhões de euros, sem deduções, pagará a título de IFI o correspondente a 15.690 euros (quinze mil seiscentos e noventa euros). Isso porque é cobrado o valor de 0,5% sobre o patrimônio entre 800. 001 euros a 1.300.000 euros, 0,7 % sobre o patrimônio entre 1.300.001 euros a 2.570.000 euros e 1% sobre o patrimônio entre 2.570.001 euros e 3.000.000, o que, respectivamente, corresponde aos seguintes valores: 2.500 euros + 8.890 euros + 4.300 euros, totalizando 15.690 euros que correspondem a R\$ 97.434, 90 reais².

Quanto à arrecadação, o gráfico abaixo demonstra a relação entre o número de contribuintes do extinto ISF e a arrecadação obtida na França entre 1992 e 2010:

² 1 (um) euro equivale a R\$ 6,21 segundo cotação do dia 09.07.2021. BANCO CENTRAL DO BRASIL. Disponível em <https://www.bcb.gov.br/estabilidadefinanceira/historicocotacoes>. Acesso em 09 de jul. 2021

Arrecadação e número de contribuintes do Imposto sobre a Fortuna na França: 1992-2010



Fonte: Direction générale des finances publiques (DGFIP). França.

Nota-se pelo gráfico acima que o ISF, em quase duas décadas analisadas, praticamente triplicou a sua arrecadação (passou de pouco mais de 1 milhão de euros em 1992 para 4,5 milhões em 2010), apurando um valor considerável para os cofres franceses. Todavia, quanto ao IFI, o Ministério da Ação e Contas Públicas da França prevê uma arrecadação menor, uma vez que este imposto incide tão somente sobre o patrimônio imobiliário, sendo mais restrito que o ISF que incidia sobre o patrimônio imóvel, aplicações financeiros e joias, por exemplo (FRANÇA, 2021).

3.2 Uruguai e o *Impuesto al Patrimonio*

No Uruguai, o correspondente ao imposto sobre grandes fortunas, denominado *impuesto al patrimonio* (IPAT) foi inicialmente instituído em 1964 como um imposto provisório. Todavia, foi a partir de 1967 que esse imposto passou a ter caráter permanente, continuando em vigor.

O imposto sobre grandes fortunas do Uruguai, ao contrário do francês, incide sobre pessoas físicas e jurídicas e possui alíquotas distintas para residentes no país e não residentes. Além disso, o patrimônio das instituições financeiras é tributado sobre a alíquota fixa de 2,8% e as pessoas jurídicas também são tributas à alíquota fixa de 1,5%, independentemente do valor da base de cálculo.

Outrossim, em 2020, o valor mínimo para não tributação foi de 4.937.000 pesos

uruguaios que correspondem a R\$ 543.070,00³, além de que, a exemplo da França, o imposto uruguaio também adota uma diminuição na base de cálculo do imóvel em que o contribuinte reside (URUGUAI, 2020).

Para as pessoas físicas não residentes e que não são tributadas pelo imposto de renda uruguaio, são aplicadas as seguintes alíquotas e bases de cálculo:

Personas Físicas y Sucesiones Indivisas			Núcleos Familiares		
Monto imponible		Tasa	Monto imponible		Tasa
Desde	Hasta		Desde	Hasta	
1	4.937.000	0,70%	1	9.874.000	0,70%
4.937.000	9.874.000	1,10%	9.874.000	19.748.000	1,10%
9.874.000	19.748.000	1,40%	19.748.000	39.496.000	1,40%
19.748.000		1,50%	39.496.000		1,50%

Fonte: *Dirección General Impositiva* do Uruguai – DGI (URUGUAI, 2020)

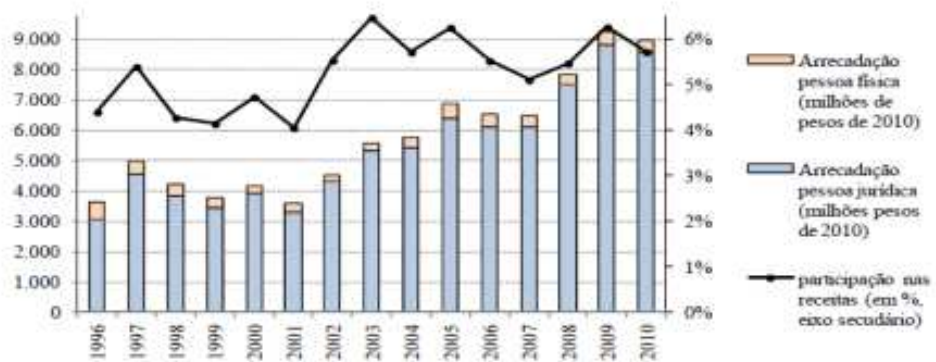
Já para os demais contribuintes, o imposto é aplicado da seguinte maneira:

Personas Físicas y Sucesiones Indivisas			Núcleos Familiares		
Monto imponible		Tasa	Monto imponible		Tasa
Desde	Hasta		Desde	Hasta	
1	4.937.000	0,20%	1	9.874.000	0,20%
4.937.000		0,50%	9.874.000		0,50%

Fonte: *Dirección General Impositiva* do Uruguai – DGI (URUGUAI, 2020)

Salutar ainda a informação de que no ano de 2010 este imposto representou aproximadamente 6% da receita do governo uruguaio, sendo que mais de 90% desse valor foi obtido através da tributação de pessoas jurídicas e representou cerca de 1% do PIB (Produto Interno Bruto) do país, conforme dados obtidos da *Dirección General Impositiva* do Uruguai – DGI (URUGUAI, 2021), abaixo relacionados:

³1 (um) peso uruguaio equivale a R\$ 0,1189 segundo cotação do dia 09.07.2021. BANCO CENTRAL. Disponível em <https://www.bcb.gov.br/estabilidadefinanceira/historicocotacoes>. Acesso em: 9 de jul. 2021.



Fonte: *Dirección General Impositiva* do Uruguai – DGI (URUGUAI, 2021)

Desse modo, percebe-se que o imposto uruguaio possui um potencial de arrecadação considerável e que a estratégia de adotar diferentes alíquotas para residentes no Uruguai e não residentes é uma clara tentativa de evitar que ocorra a chamada fuga de capitais, uma vez que incentiva as pessoas a terem residência fiscal no país.

3.3 Argentina e o *Impuesto sobre los Bienes Personales*

A Argentina, em 1973, instituiu o chamado *Impuesto sobre los Bienes Personales*. Pedro Humberto Bruno de Carvalho Júnior resume a aplicação deste imposto, da seguinte maneira:

Desde 1973, a Argentina possui um Imposto sobre Bens Pessoais, de competência do governo central. Na reforma em que ele foi introduzido, o Imposto sobre Heranças foi extinto. Como o Imposto sobre Bens Pessoais está em vigor há quase quatro décadas, houve muitas modificações na sua estrutura. A principal se refere à base de cálculo: entre 1973 e 1989 era a riqueza líquida, isto é, o patrimônio deduzido de todas as dívidas e ônus, mas a partir de 1991 passou a ser a riqueza bruta. Atualmente, a Ley 23.966/1991 (e suas modificações posteriores) regula o imposto, o qual grava o patrimônio bruto com alíquotas progressivas entre 0,75% e 1,25% ao que exceder o limite de isenção de 305 mil pesos argentinos (US\$ 72,5 mil) (CARVALHO JÚNIOR, 2011, p. 19-20).

Em 2020 o imposto sobre bens pessoais argentino foi tributado sobre as seguintes alíquotas e bases de cálculo:

Valor total da mercadoria que excede o mínimo não tributável		Eles vão pagar \$	Mais ele%	Sobre o excedente de \$
Mais de \$	A \$			
0	3.000.000, inclusive	0	0,50%	0
3.000.000	6.500.000, inclusive	15.000	0,75%	3.000.000
6.500.000	18.000.000, inclusive	41.250	1,00%	6.500.000
18.000.000	em diante	156.250	1,25%	18.000.000

Fonte: *Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) (ARGENTINA, 2021)*

A principal diferença do imposto argentino consiste, ao contrário do tributo uruguaio e do francês, na incidência sobre o patrimônio bruto do contribuinte, isto é, sobre o valor total do patrimônio, sem quaisquer deduções. Além disso, para os residentes na Argentina, o imposto incide sobre toda a sua riqueza pelo mundo e para os não residentes, ele incide sobre a propriedade localizada no país (ARGENTINA, 2021).

Segundo informações obtidas pelo IPEA (Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada), por meio da nota técnica intitulada “As discussões sobre a regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas: a situação no Brasil e a experiência internacional”, o imposto argentino tem obtido uma arrecadação satisfatória, uma vez que em 2010 foram arrecadados cerca de 5,1 trilhões de pesos argentinos, o que corresponderia a aproximadamente 0,4% do PIB do país (CARVALHO, 2011).

Importante mencionar que em 2020 o governo argentino com o fim de mitigar os efeitos da pandemia da COVID 19, através da Lei 27.605/2020 (ARGENTINA, 2020), instituiu a chamada Contribuição Solidária e Extraordinária. Tal contribuição possui caráter emergencial e incidirá uma única vez sobre o patrimônio de pessoas residentes no país por todos os seus bens na Argentina e no exterior e pessoas não-residentes que possuam bens na Argentina com valores superiores a duzentos milhões de pesos argentinos em ambos os casos (ARGENTINA, 2020).

Assim, verifica-se que o imposto argentino apesar de sua boa arrecadação possui um problema quanto a sua incidência, já que atinge o patrimônio bruto do contribuinte e isso pode onerar alguns contribuintes que possuem altos gastos deduzíveis.

4 PRINCIPAIS PROJETOS DE LEI SOBRE A INSTITUIÇÃO DO IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS EM TRAMITAÇÃO NA CÂMARA DOS DEPUTADOS E NO SENADO FEDERAL

Desde a vigência da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (BRASIL, 1988), diversos Projetos de Lei foram apresentados à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal na tentativa de instituir o IGF.

Dessa maneira, o presente trabalho analisará os seguintes Projetos de Lei (PL): PL 202/1989 (BRASIL, 1989) do Senador Fernando Henrique Cardoso, por ser um dos primeiros Projetos de Lei no Brasil a tratar do tema; o PL 277/2008 apresentado pelos deputados federais Luciana Genro, Chico Alencar e Ivan Valente (BRASIL, 2008), que retomou e ascendeu o debate sobre o tema e foi aprovado pela Comissão e Justiça e de Cidadania (CCJC), o PL 50/2020 da Senadora Eliziane Gama (BRASIL, 2020); e o PL 924/2020 do Deputado Assis Carvalho (BRASIL 2020), por terem sido elaborados durante o estado de calamidade pública, ocasionado pelo novo coronavírus, sendo, respectivamente, um iniciado pelo Senado Federal e outro pela Câmara dos Deputados.

Essa análise visa comparar aspectos como a definição de grandes fortunas, os elementos subjetivos do tributo (sujeitos ativo e passivo) e os elementos objetivos (fato gerador, base de cálculo e alíquota) constantes nos Projetos de Lei apresentados, a fim de verificar quais as possíveis alternativas para instituir o IGF no Brasil.

4.1 Projeto de Lei 202/1989

O PL 202/1989 foi um dos primeiros Projetos de Lei Complementar a tentar regulamentar o IGF no Brasil. A proposta considerava fortuna o conjunto de bens, situados no país ou exterior, que integrava o patrimônio do contribuinte e possuía valor superior a 2 milhões de cruzados novos (BRASIL, 1989).

Além disso, considerava-se sujeito passivo apenas as pessoas físicas residentes ou domiciliadas no país, sendo que o imposto não incidirá sobre a residência do contribuinte até o valor de 500 mil cruzados novos, os instrumentos utilizados pelo contribuinte em atividades de que decorram rendimentos do trabalho assalariado ou autônomo, até o valor de um milhão e duzentos mil cruzados novos, os objetos de antiguidade, entre outros (BRASIL, 1989).

De acordo com o art. 5º do referido PL, o imposto incidiria sobre as seguintes alíquotas:

Classe de valor do patrimônio	Alíquota
Até 2.000.000,00 cruzados novos	isento
Mais de 2.000.000,00 até 4.000.000,00 cruzados novos	0,3%
Mais de 4.000.000,00 até 6.000.000,00 cruzados novos	0,5%
Mais de 6.000.000,00 até 8.000.000,00 cruzados novos	0,7%
Mais de 8.000.000,00 de cruzados novos	1%

Fonte: Câmara dos Deputados (BRASIL, 1989)

O projeto recebeu parecer favorável da Comissão de Constituição e Justiça e Redação da Câmara dos Deputados (CCJR), mas acabou sendo rejeitado no mérito na Comissão de Finanças e Tributação (CFT) da referida Casa Legislativa.

Dessa forma, percebe-se que este Projeto possuía uma falha quanto à ausência de tributação das pessoas jurídicas e das instituições financeiras, além de possuir um valor baixo como limite de isenção, conforme os parâmetros a serem analisados no item 5.

4.2 Projeto de Lei 277/2008

Após a rejeição do mérito do PL 202/1989 supramencionado, o debate sobre a instituição do IGF voltou à tona com a apresentação do PL 277/2008. Este Projeto considera fortuna o conjunto de bens e direitos, situados no país ou no exterior, que integra o patrimônio do contribuinte e possui valor superior a 2 milhões reais (BRASIL, 2008).

Além disso, consideram-se sujeitos passivos as pessoas físicas domiciliadas no País, o espólio e a pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior em relação ao patrimônio que tenham no Brasil. Ademais, são isentos do IGF os instrumentos utilizados pelo contribuinte em atividades de que decorram rendimentos do trabalho assalariado ou autônomo, até o valor 300 mil reais, os objetos de antiguidade, arte ou coleção, entre outros (BRASIL, 2008).

As alíquotas e bases de cálculo previstas neste PL estão descritas no subitem 2.1. E de acordo com isso as alíquotas apresentadas, percebe-se que este PL possui problemas quanto ao alto valor das alíquotas, chegando até 5%, e quanto ao baixo limite de isenção, o que feriria diretamente o princípio do não confisco, pois, esses dois fatores em conjunto, ao longo do tempo, poderiam acabar por confiscar ou desapropriar os bens do contribuinte, onerando-o demasiadamente.

Por fim, ressalta-se que este Projeto obteve parecer favorável da Comissão de Finanças e Tributação (CFT) da Câmara dos Deputados e da Comissão e Justiça e de Cidadania (CCJC), sendo que, até o presente momento, ainda não foi apreciado.

4.3 Projeto de Lei nº 50/2020

Diante da pandemia ocasionada pelo novo coronavírus, o Senado Federal, por meio do PL nº 50/2020 (BRASIL, 2020), buscou instituir o IGF como forma de tentar amenizar os prejuízos econômicos causados. Assim, o PL tratado neste subitem busca instituir o IGF e o empréstimo compulsório para financiar as necessidades de proteção social decorrentes da COVID-19 (BRASIL, 2020).

A primeira peculiaridade deste Projeto consiste em instituir o IGF de forma temporária, enquanto durar o teto de gastos estabelecido pela Emenda Constitucional nº 95 de 2016, isto é, até o ano de 2036 (BRASIL, 2016).

Todavia, o PL é problemático quando, em seu art. 4º, vincula os tributos previstos para custear, preferencialmente, ações de saúde, assistência social e previdência como a ampliação dos valores e limites do Programa Bolsa Família, o que contraria expressamente o Princípio da não vinculação de receitas de impostos, exposto no art.167, inciso IV da CFRB (Brasil,1988)

Quanto às alíquotas e bases de cálculo aplicáveis, o referido PL prevê a seguinte tributação:

BASE DE CÁLCULO: VALOR LÍQUIDO TRIBUTÁVEL	ALÍQUOTA APLICÁVEL
Até 12.000 vezes o limite mensal de isenção para pessoa física do IRPF, isto é, R\$ 28.559.640,00 ⁴	Isento
De 12 mil vezes até igual ou inferior a 20 mil vezes, isto é, de R\$ 28.559.640,00 a R\$ 47.599.400,00 ⁵	0,5%
De 20 mil vezes (R\$ 47.599.400,00) a R\$ 70 mil vezes (R\$ 166.597.900,00) ⁶	0,75%
Mais do que 70 mil vezes (R\$ 166.597.900,00) ⁷	1%

Tabela elaborada pela autora deste artigo.

⁴ Cálculo realizado com base no limite de isenção mensal do IRPF no exercício de 2021 de R\$ 2.379,97. FONTE: RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/perguntas-frequentes/declaracoes/dirpf/pr-irpf-2021-v-1-2-2021-04-29.pdf>. Acesso em 14 jul. 2021.

⁵ Idem.

⁶ Ibidem.

⁷ Ibidem.

Ressalta-se que os valores tributados são de patrimônio líquido, ou seja, a diferença entre os bens e direitos de qualquer natureza, localização e emprego, e as obrigações do contribuinte, conforme descrito no art. 7º, § 2º, PL nº 50 (BRASIL, 2020). Além disso, o sujeito passivo será o contribuinte pessoa física domiciliada no Brasil, pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, em relação ao patrimônio que detenham no país; e o espólio das pessoas referidas (BRASIL, 2020).

Assim, observa-se que este PL, apesar de apresentar alíquotas baixas de aplicação, o que é considerado ideal, prevê valores muito altos de bases de cálculo, o que acabaria por não atingir muitos contribuintes com grandes fortunas, além de também não tributar as pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil.

4.4 Projeto de Lei nº 924/2020

Ainda no contexto da pandemia do novo coronavírus, a Câmara dos Deputados buscou instituir o IGF, através do Projeto de Lei Complementar nº 924/2020 (BRASIL, 2020). Da mesma forma que o PL tratado no subitem 4.3, este PL vincula o produto da arrecadação do imposto exclusivamente para o combate da COVID-19, em disposição contrária ao art.167, inciso IV da CFRB (BRASIL, 1988), partilhando a receita da seguinte maneira:

Art. 9º. O produto da arrecadação do imposto de que trata esta Lei será destinado exclusivamente ao combate do Covid 19 (Coronavírus), enquanto perdurar a situação de calamidade pública, e será partilhado na seguinte forma:

- I – 30% para a União;
- II – 35% para os estados e Distrito Federal;
- III - 35% para os municípios (BRASIL, 2020).

Este Projeto estabelece que o IGF será tributado de acordo com as alíquotas e bases de cálculo abaixo elencadas:

BASE DE CÁLCULO: VALOR TRIBUTÁVEL	ALÍQUOTA APLICÁVEL
Até R\$ 5.000.000,00	Isento
De R\$ 5.000.000,00 a R\$ 10.000.000,00	0,5%
De R\$ 10.000.000,01 a R\$ 20.000.000,00	1%
De R\$ 20.000.000,01 a R\$ 30.000.000,00	2%
De R\$ 30.000.000,01 a R\$ 40.000.000,00	3%
Acima de R\$ 40.000.000,01	5%

Fonte: Projeto de Lei nº 924 (BRASIL, 2020).

Este Projeto de Lei ainda prevê que a base de cálculo será constituída pelo montante total dos bens e direitos que compõem o patrimônio do contribuinte, isto é, o valor bruto, mas assegura a não incidência sobre os seguintes bens: a) o imóvel residencial conceituado como bem de família no art. 1º da Lei nº 8.009 (BRASIL, 1990), limitado ao valor de R\$ 2.000.000,00; b) um veículo automotor avaliado em até R\$ 100.000,00; c) bens e direitos considerados como de pequeno valor individual, objetos de arte ou coleção; d) outros bens cuja posse ou utilização seja considerada de alta relevância social, econômica ou ecológica, nas condições e percentagens fixadas em lei (BRASIL, 2020). Desse modo, observa-se que este PL prevê boas bases de cálculo, mas assim como o PL tratado no subitem 4.2 possui alíquotas consideradas altas, que acabam onerando o contribuinte.

Imperioso dizer que este PL visa, principalmente, a função extrafiscal do tributo, pois prioriza objetivos além do fim arrecadatório. Isso porque tenta resguardar valores como a função social da propriedade e a dignidade humana ao não incidir sobre o bem de família até determinado valor, busca incentivar a cultura ao não tributar objetos de arte ou coleção e até mesmo prezar pela sustentabilidade ao considerar isentos bens de relevante valor ecológico.

Por fim, observa-se que este PL prevê boas bases de cálculo, mas possui alíquotas consideradas altas se comparadas com os demais Projetos de Lei tratados nos subitens acima. As alíquotas chegando até 5% acabam onerando o contribuinte, uma vez que 5% sobre o valor de R\$ 40 milhões, corresponde a R\$ 2 milhões de reais a serem pagos a título de IGF.

5 ENTENDIMENTOS DOUTRINÁRIOS SOBRE A INSTITUIÇÃO DO IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS NO BRASIL

Como acima mencionado, passados mais de trinta anos, o IGF ainda não foi instituído no Brasil. Ao longo desse tempo, a doutrina discutiu muito sobre o tema, principalmente quanto à possível fuga de capitais que poderia ocorrer, a baixa arrecadação e até mesmo sobre o custo para implementar este imposto.

Apesar do importante debate sobre o tema, autores como Ricardo Alexandre e Sacha Calmon Navarro Cêlho apenas discorrerem sobre a competência da União para instituir o IGF e afirmam que o imposto seria prejudicial, pois afugentaria capital. Apesar do importante debate sobre o tema, autores como Ricardo Alexandre e Sacha Calmon Navarro Cêlho apenas discorrerem sobre a competência da União para instituir o IGF e afirmam que o imposto seria prejudicial, pois afugentaria capital. Esses posicionamentos estão abaixo elencados:

Entretanto, a criação do tributo também encontra alguns entraves quanto à sua viabilidade, visto que, criado o tributo, as grandes fortunas tenderiam a se retirar do País, tendo assegurados, aliás, 90 dias para tomar tal providência (noventena) (ALEXANDRE, p. 687, 2017)

Os opositores à cobrança em tela, por sua vez, sustentam que, mormente no mundo globalizado dos dias atuais, a riqueza é móvel, não possui nacionalidade; por conseguinte, o IGF tão só conseguiria afugentar capitais brasileiros para locais de tributação mais favorecida. Fato é que poucos países no mundo adotam um tributo nos moldes do IGF; ademais, muitos dos que já o fizeram extinguíram a cobrança posteriormente, tal como a Alemanha. De qualquer maneira, caso entre nós se resolva instituir a imposto consagrado no art. 153, VII, da CF, a União, ente federado com competência para tanto, deverá observar a reserva de lei complementar (CALMON, p. 367, 2020).

Por outro lado, Hugo de Brito Machado Segundo, ao discorrer especificamente sobre o assunto, entende que alguns Projetos de Lei em trâmite no Congresso Nacional devem ser vistos com cautela, uma vez que estipulam como grande fortuna um patrimônio pequeno como, por exemplo, valores acima de R\$ 2,5 milhões de reais. Assim entende o referido autor:

Há projetos de lei em tramitação no Congresso Nacional que chegam a definir “grande fortuna” como qualquer patrimônio superior a 2,5 milhões de reais, o que deve ser visto com cautela. Embora alguém com patrimônio superior ao referido montante possa ser considerado como dotado de boa condição financeira, talvez até dono de uma pequena fortuna, não se está diante de uma grande fortuna, passível de tributação pelo referido imposto. Basta que se observe que um imóvel em um bairro de classe média em uma grande capital brasileira, somado a dois veículos e uma pequena poupança já ultrapassam a referida quantia, sendo importante insistir que o titular de um patrimônio deste tamanho, embora dotado de boa condição, talvez não seja, ainda, o titular de uma “grande fortuna” (MACHADO SEGUNDO, p. 286, 2019).

Essa situação poderia fazer com que o IGF onerasse desproporcionalmente a classe média, pois mesmo com baixas alíquotas, a base de cálculo seria muito baixa. Porém, superado esse ponto, Hugo de Brito Machado Segundo (MACHADO SEGUNDO, 2019) acredita que a instituição do IGF é plenamente possível e que os argumentos contrários à sua implementação são superáveis.

Quanto à dificuldade de implementação, o referido autor acredita que não há nenhum óbice, pois a tributação dos impostos não cumulativos, isto é, aqueles incidem sobre o valor agregado, tal qual o ICMS, é muito mais complexa. Além disso, o patrimônio do contribuinte já é informado à Receita Federal para fins de cálculo do IR sendo que a sua arrecadação deve ser deduzida do valor devido à título de IGF (MACHADO SEGUNDO, 2019).

Já quanto à possível baixa arrecadação, o autor entende que a finalidade do tributo não é meramente arrecadatória, mas sim de realizar o princípio da capacidade contributiva, ou seja,

fazer com quem possui mais condições financeiras, contribua de forma mais elevada, *in verbis*:

O fato de a arrecadação obtida com esse imposto não ser significativa, por sua vez, não é razão para que não seja instituído. Primeiro, porque seria ela, de qualquer modo, alguma arrecadação. Segundo porque sua principal finalidade não seria suprir os cofres públicos com abundância de recursos, mas realizar o princípio da capacidade contributiva e incrementar a legitimidade do sistema tributário brasileiro (MACHADO SEGUNDO, p. 288, 2019).

Por fim, Hugo de Brito Machado Segundo esclarece que o IGF não causaria fuga de capitais, uma vez que, isoladamente, ele não é capaz de gerar este fenômeno, pois essa fuga poderia decorrer de outros fatores como, por exemplo, a violência urbana e a falta de infraestrutura de transporte (MACHADO SEGUNDO, 2019).

Além disso, o autor Marc Morgan no estudo sob a coordenação de Thomas Piketty denominado “A reforma tributária necessária” cruzou os dados das declarações patrimoniais de pessoas físicas fornecidas ao Tribunal Superior Eleitoral para as eleições de 2016 com as possíveis alíquotas e bases de cálculos sugeridas para instituição do IGF, conforme a tabela abaixo (MORGAN, p. 143, 2018):

FIGURA 1 – ESTIMATIVA DE ARRECADAÇÃO DO IGF (PESSOA FÍSICA) COM PARÂMETROS DA BASE MUNICIPAL DE CANDIDATOS ÀS ELEIÇÕES DE 2016, COM O CRUZAMENTO DA POPULAÇÃO DECLARANTE DO IRPF

BRASIL
2016

PATRIMÔNIO (R\$ MILHÕES)	MÉDIAS NO TSE	PARÂMETRO TSE	POPULAÇÃO POTENCIAL COM A IRPF	ALÍQUOTA IGF	ARRECADAÇÃO R\$	TOTAL
2,5 a 5	3.380.432,31	0,00308	85.992	1,00%	2.906.901.352,02	47.465.065.294,65
5 a 10	6.833.101,38	0,00106	29.583	1,25%	2.526.795.476,56	
10 a 20	13.814.330,02	0,00042	11.642	1,50%	2.412.396.451,39	
20 a 40	27.234.079,51	0,00018	5.118	1,75%	2.439.220.331,31	
40 a 100	59.343.089,46	0,00009	2.475	2,00%	2.937.482.928,27	
100+	563.658.744,94	0,0001	2.700	2,25%	34.242.268.755,11	

Fonte: TSE e IRPF. Elaboração André Calixtre.

Nota-se que foram utilizadas alíquotas progressivas variáveis entre 1% e 2,25%, percentual considerado um pouco alto se comparado aos países que possuem o imposto em vigor, conforme tratado no item 3, mas de todo modo, percebe-se que o IGF possui um alto potencial de arrecadação no Brasil, principalmente, com patrimônios maiores que R\$ 100 milhões.

Nesse possível modelo de arrecadação, o IGF obteria aproximadamente mais de R\$ 47 bilhões, conforme tabela acima que, no mesmo ano, segundo dados da Receita Federal do Brasil seria muito maior que a arrecadação obtida com o IRPF – rendimentos do trabalho (10,8

bilhões em média).

Desse modo, como acima exposto, os argumentos contrários à instituição do IGF não devem prevalecer, ou seja, o entendimento de que este imposto teria baixa arrecadação não condiz com a realidade, de acordo com o gráfico mencionado, assim como o pensamento de que o IGF poderia afugentar capitais, pois este imposto, por si só, não onera o contribuinte.

Assim, conclui-se que desde que o IGF seja instituído com alíquotas e bases de cálculo razoáveis, de acordo com os exemplos do direito comparado tratado no item 3 e com as adaptações à luz da realidade brasileira, como apresentado nos Projetos de Lei mencionados no item 4, este imposto deve ser instituído no Brasil.

6 CONCLUSÃO

Este artigo científico buscou tratar da viabilidade ou não de se instituir o IGF no Brasil. Assim, primeiramente foi abordado que uma das maiores dificuldades é conceituar “grandes fortunas”, uma vez que não há consenso na doutrina e nem jurisprudência a respeito do assunto.

Em seguida, discorreu-se sobre os relevantes princípios constitucionais e tributários que devem ser aplicados a este imposto, demonstrando que o IGF, através de suas funções fiscal e extrafiscal, é capaz de auxiliar na efetivação do princípio da isonomia.

Posteriormente, verificou-se que impostos sobre grandes fortunas já foram instituídos em outros ordenamentos jurídicos, tais como a França, o Uruguai e a Argentina. E, a partir disso notou-se que, apesar das peculiaridades de cada país, o IGF, na maioria das vezes, é aplicado sobre alíquotas consideradas baixas, ou seja, até 2%, mas que possui uma arrecadação relevante.

Além disso, tratou-se de alguns Projetos de Lei em tramitação na Câmara dos Deputados e no Senado Federal para constatar como este imposto poderia ser instituído à luz da realidade social e econômica brasileira. Dessa forma, percebeu-se a dificuldade em estabelecer o limite de isenção, mas que, a exemplo da França, do Uruguai e da Argentina, alguns Projetos de Lei estipulam alíquotas baixas e ideais, bem como que alguns ressaltam as funções fiscal e extrafiscal do IGF.

Por fim, abordou-se os entendimentos doutrinários sobre o tema tratando, principalmente, sobre os possíveis argumentos contra a instituição do IGF, quais sejam, a fuga de capitais, a baixa arrecadação e a dificuldade de fiscalização. Porém, conclui-se que estes argumentos não prosperam, uma vez que a fuga de capitais não depende, por si só, do IGF, sobretudo se ele for aplicado sobre baixas alíquotas e que, apesar disso, o argumento da baixa arrecadação também não procede, pois poder-se-ia arrecadar aproximadamente mais de R\$ 47 bilhões no ano, em alguns modelos de tributação, bem como a dificuldade de fiscalização

também não é um problema, pois já são utilizados no Brasil mecanismos fiscalizatórios similares para outros impostos, concluindo-se assim que o IGF, respeitando o que foi abordado, seria uma boa alternativa para ser instituído no ordenamento jurídico brasileiro.

REFERÊNCIAS

ARGENTINA. **Lei nº 23966, de 1991**. FINANCIAMIENTO DEL REGIMEN NACIONAL DE PREVISION SOCIAL. AFECTACION DEL I.V.A. IMPUESTO SOBRE COMBUSTIBLES LIQUIDOS Y GAS NATURAL. MODIFICACIONES A LA LEY DEL FONDO NACIONAL DE LA VIVIENDA. DEROGACION DE REGIMENES DE JUBILACIONES ESPECIALES. IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES NO INCORPORADO AL PROCESO ECONOMICO. DESTINO DE LOS RECURSOS DE PRIVATIZACIONES. MODIFICACION DE LA LEY DE TASAS JUDICIALES. Disponível em: <https://www.argentina.gob.ar/normativa/nacional/ley-23966-365/texto>. Acesso em: 24 jun. 2021.

ARGENTINA. **Lei nº 27605 de 2020**. APORTE SOLIDARIO Y EXTRAORDINARIO PARA AYUDAR A MORIGERAR LOS EFECTOS DE LA PANDEMIA. Argentina: Buenos Aires. Disponível em: <https://www.boletinoficial.gob.ar/detalleAviso/primera/238732/20201218>. Acesso em: 25 jun. 2021.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2021]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 27 ago. 2021.

BRASIL. **Ato das Disposições Constitucionais Transitórias**. Brasília, DF: Presidência da República, [1988]. Disponível em: http://www.senado.leg.br/atividade/const/con1988/ADC1988_15.09.2015/art_80_.asp#:~:text=80.,de%20que%20trata%20o%20art. Acesso em: 24 maio 2021.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar 202 de 12 de dezembro de 1989**. Dispõe sobre a tributação de grandes fortunas, nos termos do artigo 153, inciso VII da Constituição Federal Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=21594>. Acesso em: 10 fev. 2021.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar 268 de 19 de novembro de 2020**. Institui o Imposto sobre Grandes Fortunas. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2265334>. Acesso em: 15 fev. 2021.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar 277 de 26 de março de 2008**. Regulamenta o inciso VII do artigo 153 da Constituição Federal (Imposto sobre Grandes Fortunas) Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node01hp5p2p23jv1rdile3uvk6p2259112.node0?codteor=547712&filename=PLP+277/2008 Acesso em: 10 fev. 2021.

BRASIL. **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 20 mar. 2021.

BRASIL. PNUD. **Relatório de Desenvolvimento Humano 2019**: Além do rendimento, além das médias, além do presente: Desigualdades no desenvolvimento humano no século XXI. Brasília, DF. Disponível em: <https://www.br.undp.org/content/brazil/pt/home/presscenter/articles/2019/pnud-apresenta-relatorio-de-desenvolvimento-humano-2019-com-dado.html>. Acesso em: 9 jan. 2021.

BRASIL. **Projeto de Lei Complementar nº 50 de 26 de março de 2020**. Institui imposto sobre grandes fortunas e empréstimo compulsório, que financiará necessidades de proteção social decorrentes da covid-19. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=8078140&ts=1629316493791&disposition=inline>. Acesso em: 9 jul. 2021.

BRASIL. **Projeto de Lei Complementar nº 924 de 24 de março de 2020**. Brasília, DF. Institui o Imposto sobre Grandes Fortuna a ser destinado exclusivamente ao combate da pandemia do Covid-19 (Coronavírus). Câmara dos Deputados, 2020. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1870163&filename=PL+924/2020. Acesso em: 9 jul. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Mandado de Injunção nº 6389**. Relator: MINISTRO TEORI ZAVASCKI. Brasília, DF, 09 de agosto de 2016. Brasília, 12 ago. 2016. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=310105847&ext=.pdf>. Acesso em: 2 jul. 2021.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. Disponível em: <https://forumturbo.org/wp-content/uploads/wpforo/attachments/2/3651-2020-Curso-de-Direito-Tributario-Brasileiro-17-edicao-Sacha-Calmon.pdf>. Acesso em: 27 jun. 2021.

FERNANDES, Ricardo Vieira de Carvalho; BICALHO, Guilherme Pereira Dolabella. **Do positivismo ao pós-positivismo jurídico**. O atual paradigma jusfilosófico constitucional Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/242864/000910796.pdf?sequence=1>. Acesso em: 9 jan. 2021.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31. ed. São Paulo: Juspodium, 2010. Disponível em: <file:///C:/Users/maric/Downloads/LIVRO%20-%20Curso%20de%20Direito%20Tribut%C3%A1rio%20-%20Hugo%20de%20Brito%20Machado.pdf> 1. Acesso em: 28 ago. 2021.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019. *E-Book*. ISBN 978-85-97-02070-0.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O imposto sobre grandes fortunas. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 13, n. 1697, 23 fev. 2008. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/10977>. Acesso em: 2 jun. 2021.

MARTINS, Ives Gandra Silva. **Comentários à Constituição do Brasil**. Rio de Janeiro: Saraiva, 1990. Disponível em: <https://gandramartins.adv.br/livro/comentarios-a-constituicao-do-brasil-promulgada-em-5-de-outubro-de-1988-17/>. Acesso em 27 ago. 2021.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2004. Disponível em: https://www.academia.edu/38682664/Curso_de_Direito_Administrativo_Celso_Anto_nio_Bandeira_de_Mello. Acesso em 28 ago. 2021.

MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. **Imposto sobre grandes fortunas no Brasil Origens, Especulações e Arquétipo Constitucional**. São Paulo: Origens, Especulações e Arquétipo Constitucional, 2011. Disponível em: <https://consorciobdjur.stj.jus.br/vufind/Record/oai:bdjur.stj.jus.br.BDJURr1:oai:localhost:2011-34091>. Acesso em: 28 ago. 2021.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. *E-Book*. ISBN 978-85-536-1628-2.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio Franco da. **Manual de direito financeiro e direito tributário**. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. Disponível em: <https://rosa-jr-luiz-emygdio-f-da-manual-de-direito-financeiro.peatix.com/>. Acesso em 28 ago. de 2021.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. Disponível em: https://primofs01.sibi.usp.br/pds?func=load-login&lang=por&institute=usp&calling_system=aleph&url=http://dedalus.usp.br:80/F/F9N9QKE579M4L7HED23X559M73FQHP5LHI9EVH2KERAHVXHT-10733?func=item-global&doc_library=USP01&doc_number=002932138&year=&volume=&sub_library=F D. Acesso em 28 ago. de 2021.

URUGUAI, DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA, DGI. **Impuesto al Patrimonio 2020: personas físicas, núcleos familiares y sucesiones indivisas**. Uruguai: DGI, 2020. Disponível em: https://www.dgi.gub.uy/wdgi/page?2,principal,_Ampliacion,O,es,0,PAG;CONC;40;1;D;impu-esto-al-patrimonio-2020;8;PAG. Acesso em: 30 maio 2021.