



A Faculdade da Qualidade

**FACULDADE FARIAS BRITO**

**CURSO DE DIREITO**

**CARGA TRIBUTÁRIA, FUNÇÃO SOCIAL E INSTITUIÇÃO DO IGF  
(IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS)**

**Rodrigo Rige da Silva Barros**

**FORTALEZA-CE**

**2012**



A Faculdade da Qualidade

**FACULDADE FARIAS BRITO**  
**CURSO DE DIREITO**

**CARGA TRIBUTÁRIA, FUNÇÃO SOCIAL E INSTITUIÇÃO DO IGF  
(IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS)**

**Rodrigo Rige da Silva Barros**

**Monografia apresentada ao curso  
de Direito da Faculdade Farias  
Brito como critério parcial para a  
obtenção do grau de Bacharel em  
Direito.**

**Orientadora:**

**Profa. Me. Raquel Cavalcanti  
Ramos Machado**

**FORTALEZA-CE**

**2012**

Esta monografia foi submetida ao curso de Direito da Faculdade Farias Brito como parte dos requisitos necessários para a obtenção do grau de Bacharel em Direito. Na avaliação da banca este trabalho obteve o conceito\_\_\_\_\_conferido pelos avaliadores da banca e outorgada pela referida Faculdade.

A citação de qualquer trecho desta monografia é permitida, desde que seja feita de acordo com as normas científicas.

\_\_\_\_\_  
Rodrigo Rige da Silva Barros

**Banca Examinadora:**

\_\_\_\_\_  
Profa. Me. Raquel Cavalcanti Ramos Machado  
ORIENTADORA

\_\_\_\_\_  
Prof. Ms.  
EXAMINADOR

\_\_\_\_\_  
Prof. Ms.  
EXAMINADOR

Dedico este estudo, o qual marca o início da minha caminhada na vida acadêmica, à minha família, sem a qual eu não teria conseguido realizar o presente sonho, em especial à minha mãe, MARIA, pelo carinho, amor e atenção sempre dados em demasia e aos amigos que percorreram juntamente comigo o longo caminho da graduação.

## AGRADECIMENTOS

Primeiramente a Deus por ter-me iluminado e abençoado nos momentos cruciais de minha jornada, por ter se feito presente em minha vida não somente nas horas difíceis.

Ao meu pai, Luiz de Souza Barros, que muito deixa saudade, exemplo de homem digno e de caráter. Que infelizmente não está presenciando juntamente com minha família este momento da minha vida.

Ao meu Padrasto que sempre contribuiu para o meu crescimento pessoal. Por ele ter possibilitado e me dado todo o apoio que precisei para concluir essa caminhada.

À minha mãe, Maria de Lourdes da Silva, mulher de fibra e trabalhadora, que me deu o carinho e atenção que sempre precisei.

Ao meu irmão Antônio, que apesar de não ser meu irmão mais velho sempre assumiu esta posição me proporcionando amadurecimento, acreditando e incentivando o meu progresso, para quem eu desejo todo o sucesso do mundo.

Ao amigo Carlos Ernesto V. Cavalcante, Defensor Público, ilustre representante da Defensoria Pública do Estado do Ceará, pessoa admirável e de grande coração que me fez perceber na prática a importância da prestação de serviços jurídicos por este órgão.

À Faculdade Farias Brito, seus professores e funcionários pela atenção, em especial aos professores: Adriano Pessoa da Costa, Talita Maia Dal Lago, Wladimir Albuquerque D'Alva, Rodrigo Uchôa de Paula, Renata Nêris Viana, Rena Gomes Moura, Raquel Cavalcanti Ramos Machado, Mario David Meyer de Albuquerque, José Erinaldo Dantas Filho, João Rafael de Farias Furtado Nóbrega, Fernando Antônio Negreiros Lima, Glauco Cidrack do Vale Menezes, Eduardo Pragmácio de L. Telles Filho, Elisabeth Linhares Catunda, Carlos Airton Uchôa Sales Gomes, Alexandre Carneiro de Souza.

Ao Governo Federal e ao seu Programa Universidade para Todos (PROUNI), pela bolsa de estudos concedida.

A todos os procuradores da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional no Ceará, especialmente, a aqueles que me acompanharam durante o meu estágio curricular externo supervisionado nesse órgão, pela paciência, dedicação e conhecimentos compartilhados.

À minha querida amiga Sarah Reinecke que lá da Alemanha acompanha minha caminhada sempre feliz com minhas conquistas.

À minha professora e orientadora Raquel Ramos Machado, pelo apoio, atenção, incentivo, inspiração e palavras sábias.

“You may say I’m a dreamer, but I’m not the only one. I hope someday you’ll join us. And the world will be as one”

RESUMO

A presente monografia tem como objetivo analisar de forma sucinta algumas peculiaridades inerentes ao Imposto sobre Grandes Fortunas, com se deu o seu surgimento no mundo e em especial no Brasil, bem como os impostos assemelhados instituídos em outros países (Direito Comparado), a sua importância quanto a potencial função social que ele apresenta no tocante à contribuição para diminuição das desigualdades sociais visando maior justiça no Sistema Tributário Nacional e a sua instrumentalidade para garantir o exercício e efetivação de direitos fundamentais garantidos constitucionalmente, assim como elucidar as causas para a mora legislativa e a conseqüente não aprovação de vários Projetos de Lei já submetidos à apreciação no Congresso Nacional. Traz em seu desenvolvimento a análise de vários princípios constitucionais envolvidos no assunto, assim como faz referência aos pontos favoráveis e desfavoráveis em relação à instituição do IGF. Investigar as causas que levam ao enfraquecimento dos mandamentos constitucionais em face do poderio de algumas instituições.

Palavras-chave: Imposto sobre Grandes Fortunas, Princípios Constitucionais, Projetos de Lei, Estudo Comparado, Mora Legislativa, Função Social, Justiça, Sistema Tributário.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	9
1. UM BREVE HISTÓRICO DO IGF.....	12
1.1. O surgimento .....	12
1.2. O Imposto Sobre Grandes Fortunas no Brasil .....	18
1.2.1. <i>Estudos pré-constituintes</i> .....	20
1.2.2. <i>Projetos de leis</i> .....	29
1.3. O IGF nos países estrangeiros.....	30
2. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS PERTINENTES AO IGF E MORA LEGISLATIVA .....	33
2.1. Princípio da igualdade .....	33
2.2. Princípio da capacidade contributiva.....	35
2.3. Princípio da vedação ao confisco.....	38
2.4. Princípio da proibição de bitributação .....	39
2.5. Causas da mora legislativa: inconstitucionalidade omissiva?.....	40
3. PROBLEMÁTICA QUANTO À NATUREZA DO IGF, VIABILIDADE ADMINISTRATIVA E CARGA TRIBUTÁRIA.....	43
3.1. O que pode ser considerado como grandes fortunas? .....	44
3.2. Empecilhos à sua instituição .....	45
3.3. Pontos de defesa ao IGF .....	48
3.4. Função social do IGF .....	51
3.5. Sufoco aos contribuintes?.....	52
CONCLUSÃO.....	55
REFERÊNCIAS .....	58

## INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como finalidade a elaboração de uma análise acerca do Imposto sobre Grandes Fortunas sem ter a intenção de esgotar o tema já que ainda não foi instituído em nosso ordenamento jurídico em variados aspectos como: suas origens, sua fundamentação, seus objetivos, as razões da não instituição em nosso país, os princípios constitucionais relacionados, os objetivos sociais, os prováveis pontos desfavoráveis e favoráveis ao imposto.

A presente pesquisa se desenvolverá metodologicamente tendo por base a análise de material bibliográfico e documental, doutrina, será formulada através do exame do Sistema Tributário Nacional previsto na Constituição Federal de 1988, de pareceres dos parlamentares quanto à admissibilidade ou recusa do tributo na votação de projetos de lei já submetidos à apreciação pelo Congresso Nacional, da leitura de artigos científicos publicados na internet e nas revistas de Direito Tributário, do estudo comparado e dos projetos de lei já submetidos à apreciação do Congresso Nacional na tentativa de instituição de tal imposto aqui no Brasil.

O estudo irá analisar a importância do IGF (Imposto sobre Grandes Fortunas), quanto a potencial função social que ele apresenta no tocante à contribuição para diminuição das desigualdades sociais e a sua instrumentalidade para garantir o exercício e efetivação de direitos fundamentais garantidos constitucionalmente.

Vislumbram-se nessa pesquisa as causas para a não aprovação de vários Projetos de Lei Complementar já submetidos à apreciação no Congresso Nacional, além de abordar a eficácia do princípio da isonomia no ordenamento jurídico brasileiro. Leva ainda ao conhecimento de todos alguns dos argumentos favoráveis e contra a instituição do IGF investigando ainda as causas que levam ao enfraquecimento dos mandamentos constitucionais em face do poderio de algumas instituições.

Esta pesquisa é significativa e relevante para esclarecer a obscuridade existente em relação à instituição do IGF que, até hoje, passados 24 anos de Constituição Federal, encontra-se apenas no texto literal da nossa Carta Magna, nos projetos de lei submetidos no Congresso Nacional e no sonho daqueles que lutam pelo fim das desigualdades sociais em nosso país. Tendo como pontos principais a

viabilidade do tributo tendo em vista a alta carga tributária do país, as razões para a mora legislativa no tocante ao cumprimento do mandamento constitucional, assim como a função que tal tributo irá exercer e sua correta delimitação e alocação no Sistema Tributário Nacional.

O presente tema foi escolhido por ser um assunto pouco tratado dentre os doutrinadores, por estar em um patamar de impossibilidade altíssimo no que diz respeito à sua instituição. Por apresentar-se também como umas das possibilidades de reforma que poderá contribuir para tornar mais justo o Sistema Tributário Nacional.

A Constituição Federal Brasileira prevê expressamente em seu artigo 153, inciso VII, que deverá ser instituído através de Lei Complementar o Imposto Sobre Grandes Fortunas (IGF), deixando ao livre entendimento do Legislador Complementar a responsabilidade para determinar quais serão os elementos caracterizadores de tal tributo. Constata-se nesse trabalho que vários são os fatores que influenciaram e influenciam para o insucesso de tal inovação jurídica.

No primeiro capítulo intitulado “Um breve histórico do IGF e Estudo Comparado” procura-se tratar das origens do Imposto, desde os tempos mais remotos, passando pela Idade Antiga, Medieval, Moderna e Contemporânea até chegar no Brasil, suscitando o surgimento das grandes fortunas, a incidência ou não de impostos sobre elas, a primeira representação do Imposto até chegar na sua previsão na Constituição Federal de 1988.

Ainda no capítulo primeiro faz-se uma análise dos propósitos dos pré-constituintes e dos constituintes ao preverem a hipótese de criação do IGF através de lei complementar e os sucessivos projetos de lei já submetidos no Congresso Nacional para apreciação, bem como se deu a imposição tributária semelhante em outros países comentando sobre a experiência que eles tiveram em relação a outros tributos com características assemelhadas às do imposto sobre grandes Fortunas, bem como o sucesso ou insucesso destes nesses países.

Já no segundo capítulo, o qual se intitula: “Princípios Constitucionais Pertinentes ao IGF e Mora Legislativa”, abordar-se-ão os princípios que estão diretamente ligados à temática, princípios que muitas vezes o favorecem e outras vezes o descarta.

Por fim, no terceiro capítulo o estudo é direcionado no sentido de se entender pontos importantes referentes às especificidades de tal imposto. Busca-se um entendimento de como solucionar a problemática em relação ao conceito de grandes fortunas, são abordadas várias causas, empecilhos, à instituição do IGF, bem como argumentos favoráveis e análise da potencial função social que o imposto exerceria no ordenamento jurídico brasileiro. O capítulo dedica um tópico ainda para fazer considerações a respeito da carga tributária brasileira, sua distribuição, suscitando a crítica de sufoco aos contribuintes pelo aumento da mesma.

## 1. UM BREVE HISTÓRICO DO IGF

Longe de querer aqui abordar todos os registros históricos relacionados ao tema, este capítulo visa elaborar uma visão genérica das origens do Imposto sobre Grandes Fortunas, como se deu a sua configuração desde os tempos antigos até os dias de hoje, passando de uma análise global para uma análise específica, local, visualizando no Brasil o seu histórico, a sua procedência através de estudos, relatos históricos e políticos que cominaram na deflagração de sua previsão na Constituição Federal de 1988. Além de abordar como se deu a trajetória de impostos assemelhados ao IGF em outros países, tendo em vista que não temos ainda uma estrutura definida do que seria o IGF, analisando quando foram instituídos, se ainda continuam vigentes, se sua arrecadação é significativa e os impactos causados nos mesmos países em decorrência de sua instituição.

### 1.1. O surgimento

Analisando o surgimento do Imposto sobre Grandes Fortunas é necessário constatar que a tributação na história da humanidade em seus mais diversos momentos considera necessariamente uma relação de contextos sociais, culturais, políticos e econômicos verificados em cada um desses períodos e que no final de todo esse processo contextualizado de construção da fisiologia tributária restou configurada uma cultura de naturalização de exclusões, discriminações, desigualdades, intolerâncias e injustiças.

Em contrapartida, é notório que grandes avanços foram guerreiramente conquistados nesse processo histórico, embora tenham sido eles conseguidos mediante grande sofrimento humano como contrapartida e que não estão presentes e efetivamente observadas em diversas regiões da terra.

Há de se notar que a acumulação de riquezas e a construção de grandes fortunas sempre existiram na história da humanidade, principalmente após as grandes guerras da Idade Antiga quando os vencedores se apropriavam de toda a riqueza dos vencidos e que com o início da cunhagem de moedas na Grécia Antiga houve profundas transformações no âmbito das relações de intercâmbio comercial o que fez

umentar a circulação de mercadorias, moedas e diversos mercadores passaram a acumulação de fortunas dantescas.

Um dos fortes fatores que influenciaram historicamente no aparecimento de grandes valores de propriedade privada foi o fato de não estarem obrigados, nem na Grécia e nem na Roma Antiga, os poderosos que tinham influência junto ao estado e também aqueles que já tinham grandes riquezas, a pagar tributos, situação essa que de forma semelhante é visualizada até nos dias de hoje, sendo na época tributados apenas o povo, os camponeses, os estrangeiros e os comerciantes.

Na exposição de Sidou, na “Serição dos tributos no curso da história”<sup>1</sup> observa-se que não houve qualquer imposição tributária especificamente sobre as grandes fortunas, quer seja nas civilizações pré-romanas, quer seja nas civilizações posteriores até o advento da Idade Média.

A mesma constatação é verificada na “ordem chronologica”<sup>2</sup> exposta por Castro, de que não se verifica no curso da historia da humanidade a imposição tributária sobre grandes fortunas, além de outras obras em que foi concretizada a percepção de que a tributação específica inexistiu.

É bem verdade que tal tributação específica sobre grandes fortunas seria muito difícil de ocorrer, pois os detentores das grandes riquezas sempre se confundiam com os detentores do poder vigente à época. Era o que acontecia nos Estados Feudais da Idade Média ou nos Estados Nacionais da Idade Moderna quando o príncipe era o detentor absoluto das propriedades e concentrava toda a riqueza do Estado, que unido com a Igreja, formando o que se pode chamar de estado confessional<sup>3</sup>, detinha as grandes fortunas, sendo que a nobreza e o clero, detentores de alguma riqueza, quase não pagavam impostos.

Muitas eram as razões por que a nobreza e o alto clero não estavam sujeitos a impostos, dentre elas podemos destacar as mais consagradas, conforme assinala Nogueira:

---

<sup>1</sup> SIDOU, J. M. Othon. A natureza social do tributo. 2. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978, p. 15-35.

<sup>2</sup> CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de. *Tratado dos impostos: estudo teórico e prático*. 2. Ed. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1910. P. 95-113.

<sup>3</sup> Um estado confessional é aquele no qual há uma religião oficialmente reconhecida pelo estado.

A nobreza não estava sujeita a impostos porque - tal a fundamentação política e filosófica então impetrante - já contribuíam com o derramamento do seu sangue na defesa do Reino. Assim também o alto clero, já tão atarefado em rezar o tempo todo para a salvação das almas, de tal modo que, graças a tais e tão exaustivos sacrifícios, todos pudessem, na outra vida, encontrar um bom lugar no reino de Deus. (NOGUEIRA, 1997. p. 72).

Dessa forma sem muito esforço nota-se que a Igreja era o mais rico e poderoso proprietário de terras e fortunas da Idade Média.

Acontece que mesmo com a separação entre a igreja e o estado na Idade Contemporânea, formando-se assim um estado laico<sup>4</sup>, não houve ainda um maior interesse em se tributar as grandes fortunas. A igreja, historicamente detentora de grande riqueza continuou a ser privilegiada com todos os tipos de privilégios fiscais.

Na historia recente podemos analisar que surgiram na Inglaterra, os primeiros impostos diretos gravando a propriedade e a renda, no ano de 1154, em momento anterior à elaboração da Magna Carta Libertatum no ano de 1215.

Ainda na Inglaterra, no ano de 1692, foi criado um imposto sobre categorias específicas de patrimônio denominado "Land Tax"<sup>5</sup> que inicialmente foi criado como um imposto de guerra contra a França e tornou-se perpétuo no ano de 1797<sup>6</sup>, no mesmo ano foram tributados o luxo e as despesas suntuárias pelos denominados "Assesse Taxes"<sup>7</sup>.

Nos Estados Unidos da América, o imposto sobre o patrimônio denominado "PropertyTax"<sup>8</sup> nasceu na era colonial e teve sua abrangência ampliada no século XIX de tal forma que se aproximou de um imposto sobre o patrimônio global, mas nos lembra Tilbery que neste país "não há um imposto anual pessoal e direto sobre o patrimônio total líquido da pessoa física"<sup>9</sup>.

---

<sup>4</sup> Um estado laico é aquele onde não há uma religião oficialmente reconhecida pelo estado.

<sup>5</sup> TILBERY, Henry. Reflexões sobre a tributação do patrimônio. *Imposto de renda: estudos*, São Paulo, n. 4, out. 1987. p. 313-314.

<sup>6</sup> CASTRO, 1910, P. 241.

<sup>7</sup> SIDOU, 1978, p. 46.

<sup>8</sup> TILBERY, 1987, P. 293.

<sup>9</sup> TILBERY, 1987, p. 312.

Importante mencionar ainda no curso da história da tributação, no ano de 1798 foi instituído na Inglaterra o “IncomeTax”<sup>10</sup> diante do esgotamento de seus cofres no combate à Napoleão e era progressivo, como anotado por Castro<sup>11</sup>.

Nesse contexto histórico se observa o surgimento de um debate acerca da criação de um tributo anual sobre a fortuna na França, os Jacobinos tentaram estabelecer um imposto progressivo sobre os patrimônios. Da mesma forma, Caillaux<sup>12</sup>, em 1914 havia depositado projeto de lei que instituía uma taxa anual sobre a fortuna, talvez até inspirados pelas experiências da Grécia Antiga e da República Florentina do século XV.

Deve-se lembrar aqui o que apontam os autores Tixier e Lalanne-Berdouticq ao dizerem que em uma perspectiva histórica, a Alemanha, ou de uma maneira mais precisa, a Prússia foi o primeiro estado a ter utilizado o recurso. Em 1891-1893 foi instituído um imposto permanente sobre a fortuna denominado *Ergänzungsteuer*.<sup>13</sup>

Mesmo diante de tantas imposições tributárias o que se pode perceber é que a tributação instituída sobre o patrimônio e/ou renda não utilizou como base da tributação as grandes fortunas.

Apesar da afirmação do autor Carlos Henrique Abrão<sup>14</sup> ao dizer que o imposto sobre grandes fortunas tem origens no século XIX, entende Szklarowsky<sup>15</sup> que o imposto sobre grandes fortunas existe desde tempos imemoriais por considerá-lo como simples espécie de imposto sobre o patrimônio, ao dispor que:

O Imposto sobre grandes Fortunas (IGF), espécie de imposto sobre o patrimônio, tem-se desenvolvido, através dos tempos, sob os mais diversos nomes. Imposto sobre a terra, de tempos imemoriais, desde a época bíblica, passando pelo Egito, Grécia e Roma.

---

<sup>10</sup> COMISSÃO DE REFORMA DO MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Evolução do imposto de renda no Brasil*. Rio de Janeiro: FGV, 1966. P. 11-12.

<sup>11</sup> CASTRO, 1910, p. 241-242.

<sup>12</sup> Joseph-Marie-Auguste Caillaux (n. 30 de Março de 1863 - f. 21/22 de Novembro, 1944) foi um político francês. Ocupou o cargo de primeiro-ministro da França, entre 27 de Junho de 1911 a 21 de Janeiro de 1912.

<sup>13</sup> TIXIER, Gilbert; LALANNE-BERDOUSICQ, Daniel. L'impôt sur les grandes fortunes: première partie. In: MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. *Imposto sobre grandes fortunas no Brasil*. 1ª Ed. São Paulo: Editora MP, 2010. p. 35-36.

<sup>14</sup> ABRÃO, Carlos Henrique. Imposto sobre grandes fortunas no direito comparado. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Direito tributário e reforma do sistema*. São Paulo: RT; CEU, 2003. p. 108.

<sup>15</sup> SZKLAROWSKY, Leon Frejda. Imposto sobre grandes fortunas. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 49, jul./set. 1989a. p. 51.

Já o autor Francisco de Paula Giffoni<sup>16</sup> entende que o único imposto com a denominação de Imposto sobre grandes fortunas que figurou em um sistema tributário foi o tributo francês “Impôt sur les Grandes Fortunes”, entende ainda que o Imposto sobre grandes fortunas é a mais moderna versão de imposto global sobre o patrimônio líquido pessoal ou familiar.

Sobre o debate posiciona-se Sérgio Ricardo Ferreira Mota<sup>17</sup> apoiando o que diz Giffoni, explicando que as diversas prestações exigidas na história da humanidade, como por exemplo: os impostos sobre o patrimônio global, os impostos sobre os bens suntuários ou os impostos fundiários eram impostos sobre o patrimônio, sobre a fortuna, e não sobre a grande fortuna como pensado no regime jurídico do direito tributário contemporâneo e que dessa forma não houve na história da humanidade qualquer imposição tributária específica sobre grandes fortunas até a instituição do tributo francês no ano de 1981.

Dessa forma, conclui Mota<sup>18</sup> que o imposto sobre grande fortuna apenas se assemelha ao imposto sobre grandes fortunas, de forma que o imposto sobre o patrimônio, este sim, está entre os mais antigos que se tem notícia e que por isso se afirma que em Atenas é conhecido com o nome de *eisfora*, e através de uma contínua evolução, foi se estendendo gradualmente da tributação da propriedade imobiliária à mobiliária e que em Roma é conhecido com o nome de *censo* ou de *tributum civium*.

Mota, categoricamente afirma que não houve na história da humanidade qualquer imposição tributária específica sobre *grandes fortunas* até a instituição do tributo francês no ano de 1981.<sup>19</sup>

Importante mencionar o apontamento de Tilbery<sup>20</sup> de que foi instituído em 1977 um imposto sobre o patrimônio líquido das pessoas físicas, denominado “Impuesto sobre el Patrimonio” na Espanha.

---

<sup>16</sup> GIFFONI, Francisco de Paula C. Memorando para ante-projeto de regulamentação de imposto sobre o patrimônio líquido pessoal ou grandes fortunas. *Revista de Finanças Públicas*, Ministério da Fazenda, Brasília, n. 371, jul./set. 1987. p. 32.

<sup>17</sup> MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. Imposto sobre grandes fortunas no Brasil. 1ª Ed. São Paulo: Editora MP, 2010. p. 38-47.

<sup>18</sup> MOTA, 2010. p. 38.

<sup>19</sup> MOTA, 2010. p. 41.

<sup>20</sup> TILBERY, 1987, p. 307.

Quanto ao imposto instituído na França “Impôt sur les Grandes Fortunes” pelo então presidente Francois Mitterrand<sup>21</sup> ao cumprir sua promessa de campanha presidencial de 1981 que entrou em vigor em 1º de janeiro de 1982. Apesar de ter sido suprimido a contar de 1º de janeiro de 1987, foi posteriormente instituído, a contar de 1º de janeiro de 1989, um outro imposto sob a denominação de “Impôt de Solidarité sur la Fortune”.

Vale registrar aqui que de acordo com Mota<sup>22</sup>, na França não houve de imediato a pretensão de se instituir o imposto, pois em um momento anterior à instituição do “Impôt sur les Grandes Fortunes” o primeiro ministro da França havia solicitado a elaboração de um estudo dos problemas decorrentes da instituição de uma cobrança eventual sobre as grandes fortunas no ano de 1978 o qual concluiu que a criação de uma taxa anual sobre a fortuna teria inconvenientes econômicos muito sérios. Daí porque a Comissão é conduzida a concluir que o conjunto destas considerações desencorajavam a instituição na França de um imposto anual sobre a fortuna.

Por isso também, se referindo ainda ao imposto instituído na França, é que Queiroz<sup>23</sup> informa ter sido o mesmo cognominado de “Robin Hood” porque o respectivo produto da arrecadação era destinado a assegurar uma renda mínima para os mais desfavorecidos.

Nesse sentido se faz necessária uma honrosa menção ao que já dizia Luiz Roberto Nascimento Silva<sup>24</sup> no mesmo ano de 1981 ao escrever na imprensa nacional acerca do imposto francês no sentido de que “não há como retirar de qualquer reforma fiscal modernizadora seu caráter Robinhoodiano, na medida em que ela tenderia sempre a retirar dos mais ricos para dar para os mais pobres”.

Para concluir este tópico se faz necessário observar a explanação que faz Sérgio Ricardo Ferreira Mota:

---

<sup>21</sup> François Maurice Adrien Marie Mitterrand foi um político francês que foi presidente da França durante 14 anos.

<sup>22</sup> MOTA, 2010. p. 42.

<sup>23</sup> QUEIROZ, Cid Heráclito de. Liberdade e Patrimônio: o imposto sobre grandes fortunas. *Carta Mensal*, Confederação Nacional do Comércio, Rio de Janeiro, n. 467, p. 13-23, fev. 1994. p. 19.

<sup>24</sup> SILVA, Luiz Roberto Nascimento. O tributo do tempo. Rio de Janeiro: Record, 1997. p. 64.

Dessa forma, constata-se que na história da humanidade a acumulação de riquezas tem estado sempre presente, desde os primórdios da civilização, o que levou ao efeito da concentração de riquezas ter permitido a construção de grandes fortunas. Muitas prestações exigidas na história da humanidade, porém, em muitos momentos e lugares, não são atualmente reconhecidas como submetidas a um regime jurídico tributário na qual se exige estejam inseridas no atual regime de economia capitalista e balizadas pelos direitos humanos perseguidos pela sociedade contemporânea. Conclui-se, portanto, que não houve em qualquer ordenamento positivo qualquer imposição tributária específica sobre grandes fortunas até a instituição do tributo francês denominado “Impôt sur les Grandes Fortunes” no ano de 1981 (MOTA, 2010. p.46).

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

## **1.2. O Imposto Sobre Grandes Fortunas no Brasil**

Desde o período colonial, no Brasil, foi dada uma maior importância e prestigiou-se mais os impostos indiretos, que incidiam basicamente sobre o consumo, enquanto que os impostos diretos eram deixados de lado por exigirem uma eficiência maior por parte do fisco, eficiência essa que não existia no período colonial e nem sequer no período imperial.

Acontece que a imensa opressão fiscal visualizada naquela época decorrente tanto da tributação direta quanto da indireta provocou um certo descontentamento dos brasileiros e a eclosão de diversas revoltas, insurreições e conjurações.

No Brasil, apesar de não se ter um desenvolvimento comparável ao de outros países, também foram acumuladas grandes riquezas que permitiram o aparecimento de grandes fortunas que de certo modo também não foram tributadas especificamente.

Da mesma forma que aconteceu em outros países, a tributação sobre as grandes fortunas no Brasil se tornou muito difícil de ocorrer, uma vez que os

detentores das grandes riquezas se confundiam com os detentores do poder vigente à época.

No período colonial não foram tributados nem a propriedade rural e nem a propriedade urbana e nem o capital, fato este que proporcionou o surgimento da aristocracia agrícola, que entre nós foi a primeira manifestação do capitalismo.

No final do século XIX os grandes comerciantes urbanos controlavam toda a engrenagem burocrática e administrativa das cidades por serem os detentores dos principais cargos de poder, estando incluídos nesse grupo os grandes atacadistas que eram os proprietários das grandes fortunas.

Muitos entendiam que no início do século XX não existiam grandes riquezas no país e que o mesmo não poderia ter como principio do seu Sistema Tributário a tributação do capital, mas por outro lado reconheciam a impossibilidade do Estado recorrer novamente aos impostos indiretos por estarem esses sufocando demasiadamente a classe operária com novos encargos e por tornar o custo de vida intolerável, assim sendo, o imposto sobre a renda viria a ser o único meio de conservar intacto o capital.

Assim, pode-se perceber que realmente existiam os detentores de riquezas no país e o que tornava o custo de vida mais elevado era basicamente os impostos indiretos.

Tanto é que se pode confirmar a existência de grandes fortunas na segunda metade do século XIX ao se analisar pesquisas de inventários disponibilizados em acervos dos Tribunais de Justiça dos estados. De acordo com essas pesquisas os grandes comerciantes atacadistas, que muitas vezes mantinham entre suas pautas de importação e exportação o tráfico de escravos eram os detentores das grandes fortunas.

Ainda que a tributação indireta tenha sido defendida em outros momentos por estimular a poupança, observou-se mais recentemente no curso da historia que a tributação direta, por outro lado, incidente basicamente sobre a riqueza, minimiza de forma considerável os efeitos danosos dessa acumulação de riquezas presenciada ao longo da história da humanidade.

Apesar das observações anteriores até hoje ainda existe nenhum critério capaz de distinguir o imposto direto do indireto. O mesmo tributo poderá ser direito ou indireto, conforme a técnica de incidência e até conforme as oscilantes e variáveis circunstâncias do mercado ou a natureza da mercadoria ou a do ato tributado.

Não obstante a aceitação de que os impostos diretos são os tributos que mais atendem aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, princípios balizadores do direito tributário moderno, eles sempre foram objeto de críticas tanto no passado quanto na história atual e no Brasil sempre foram de difícil instituição.

#### 1.2.1. *Estudos pré-constituintes.*

Destaca-se aqui que muitos foram os estudos a respeito do Imposto sobre Grandes Fortunas que culminaram na sua expressa previsão na Constituição Federal de 1988. Foram formadas comissões, levantadas propostas, realizados estudos em diversas instituições, além de intensos debates na Assembleia Nacional Constituinte (ANC) e de audiências públicas com a sociedade brasileira para debater suas propostas.

Dessa forma, não é de “origem obscura”, como informava Hamilton Dias de Souza<sup>25</sup>, o imposto em tela, quando dizia que o que se cogitou introduzir no Brasil era alguma coisa semelhante ao que havia na Espanha, de um imposto sobre determinados bens suntuários, que segundo ele, era conhecido na Espanha como imposto sobre o luxo.

O IGF, de acordo com Souza<sup>26</sup>, apareceu tanto no Projeto Afonso Arinos quanto no projeto elaborado na comissão do Instituto dos advogados de São Paulo (IASP) e da Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF). Sendo que Leon Frejda Szklarowsky<sup>27</sup> observa o fato de que o Anteprojeto Afonso Arinos previu o IGF como imposto de bens moveis de caráter suntuário, excluídos os de valor cultural, artístico ou religioso, definidos em Lei Complementar.

---

<sup>25</sup> SOUZA, Hamilton Dias de. Os tributos federais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *A Constituição brasileira 1988: interpretações*. 2. ed. Rio de Janeiro: AIDE; Forense Universitária; Fundação Dom Cabral, 1990. p. 320.

<sup>26</sup> SOUZA, 1990. P. 320.

<sup>27</sup> SZKLAROWSKY, 1989a. p. 49.

Em 18 de julho de 1985, quando foi criado através do Decreto nº. 91.450 a Comissão Provisória de Estudos Constitucionais, esta presidida por Afonso Arinos de Melo Franco<sup>28</sup>, anteriormente à instalação da Assembleia Nacional Constituinte que foi realizada em 1º de fevereiro de 1987 já previu a criação do “imposto sobre bens móveis de caráter suntuário”.

Interessante destacar que antes mesmo da citada Comissão Provisória já havia sido criada no Brasil a Comissão de Reforma Tributária e Descentralização Administrativo-Financeira pelo Decreto nº. 91.157, de 18 de março de 1985, esta foi presidida por João Sayad<sup>29</sup>, que com o passar dos dias acabou sendo sucedida pela Comissão Ary Oswaldo.

Se faz mister anotar aqui que no período compreendido entre março de 1985 e fevereiro de 1986 Sulamis Dain<sup>30</sup> coordenou alguns trabalhos intitulados “Estudos para a Reforma Tributária”, iniciados na Secretaria de Planejamento da Presidência da República (SEPLAN-PR), sendo que os trabalhos prosseguiram posteriormente em conjunto com o Instituto de Planejamento Econômico e Social (INPES) sob a coordenação de Fernando Rezende até o mês de março de 1987, quando foram finalmente publicados.

Através dos referidos “Estudos para a Reforma Tributária” foi que os Trabalhos da Assembleia Nacional Constituinte foram subsidiados no período de 1987-1988, tendo inclusive recebido como fruto desses estudos um Anteprojeto do Capítulo Tributário da Constituição.

Dentre as propostas desses estudos havia uma de criação de um imposto geral sobre o patrimônio líquido das pessoas físicas (IPL), que seria anual, permanente e de competência exclusiva da União, proposta essa que não foi tão

---

<sup>28</sup> **Afonso Arinos de Melo Franco** (Belo Horizonte, 27 de novembro de 1905 — Rio de Janeiro, 27 de agosto de 1990) foi jurista, político, historiador, professor, ensaísta e crítico brasileiro.

<sup>29</sup> **João Sayad** é um economista brasileiro, ex-Ministro do Planejamento, professor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA-USP).

<sup>30</sup> **Sulamís Dain** é Professora titular da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ). Doutora em Ciência Econômica pela Universidade Estadual de Campinas (Unicamp). Pós-doutora pela Universidade da Califórnia, Berkeley (EUA).

inédita, tendo em vista que já fora sugerida no ano de 1986 como apontado por Giffoni e Rangel.<sup>31</sup>

Registre-se aqui que, conforme Carlos Araújo Leonetti<sup>32</sup> a Assembleia Nacional Constituinte convocada pela Emenda Constitucional nº. 26 de 27 de novembro de 1985, não partiu de um texto básico, conforme previa a ideia inicial do candidato vencedor das eleições presidenciais de janeiro de 1985, Tancredo Neves.

Após a instalação dos trabalhos da ANC e de discutido seu regimento interno, criou-se 24 subcomissões, dentre as quais uma delas foi dedicada ao Sistema Tributário.

Na ANC havia uma Comissão de Tributação, Orçamento e Finanças, uma Subcomissão de Tributos, bem como uma Comissão de Sistematização. Na Comissão de Sistematização foi aprovado um substitutivo, apesar disso haveria a votação de um anteprojeto conhecido como “Projeto do Centrão”.

Francisco Dornelles foi o presidente da Comissão de Tributação, Orçamento e Finanças na ANC de 1987-1988, sendo que esta estava vinculada à Subcomissão de Tributos que tinha a função de elaborar o anteprojeto relativo ao sistema tributário.

Foram apresentadas emendas à Subcomissão de Tributos a partir de um projeto do Grupo de Assessoramento Técnico da Comissão de Reforma Tributária da Secretaria de Planejamento da Presidência da República (SEPLAN-PR)/Instituto de Planejamento Econômico e Social (INPES) intitulado “Proposta de Reforma do Sistema Tributário Brasileiro”.

A proposta citada acima tinha como sugestão a criação de um “imposto sobre o patrimônio líquido das Pessoas Físicas”. Conforme Giffoni, tal denominação seria “uma livre adaptação das denominações europeias”<sup>33</sup>, e curiosamente, apesar da ampla maioria das Emendas apresentadas sucessivamente aos relatórios da

---

<sup>31</sup> GIFFONI, Francisco de Paula C.; RANGEL, Paulo Euclides. Reforma tributária e imposição do ativo líquido pessoal. *Revista de Finanças Públicas*, Ministério da Fazenda, Brasília, n. 367, jul./set. 1986. p. 10,13.

<sup>32</sup> LEONETTI, Carlos Araújo. Função social da propriedade. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 770, dez. 1999. P. 734-735.

<sup>33</sup> GIFFONI, 1987, p. 32.

Subcomissão, da Comissão Temática e da Comissão de Sistematização utilizarem aquela denominação, a emenda finalmente aprovada e incluída no relatório final (Projeto de Constituição A), utilizou a tradução literal do recém extinto “Impôt sur lês Grandes Fortunes”, ou seja, imposto sobre grandes fortunas francês.

Paradoxalmente, os redatores do anteprojeto do Centrão, neste particular aspecto, incorporam não apenas a proposta da Comissão de Sistematização, como também sua denominação, alimentando desta maneira uma acaciana discussão sobre qual seria o fato gerador deste tributo ou, em outras palavras, sobre o que incidira um imposto sobre grandes fortunas, uma vez definitivamente aprovado o disposto em ambos os anteprojetos.

Isso ocorreu, na verdade, conforme explica Leonetti<sup>34</sup> porque o projeto Afonso Arinos não foi utilizado pela ANC, uma vez que o anteprojeto de constituição elaborado pela comissão de notáveis, nomeada pelo presidente Jose Sarney, em cumprimento a promessa de campanha de seu companheiro de chapa, Tancredo Neves, e presidida por Afonso Arinos, acabou não sendo utilizado pela ANC.

Há de se apontar aqui que além dessas comissões, outras foram criadas ainda anteriormente a instalação da ANC, como aquela presidida pelo ministro João Sayad na gestão do presidente Jose Sarney, já apontada no texto acima, cujos trabalhos foram apresentados como sugestão a ANC, conforme mencionado por Gilberto de Ulhôa Canto, ao esclarecer que:

A estrutura tributária que a constituição que vai ser promulgada em outubro adotou, tomou como ponto de partida a reformulação do modelo anterior e não apenas a modificação dele para corrigir suas imperfeições. Houve alguns subsídios à Constituinte, que ela não acolheu. Em primeiro lugar, houve os trabalhos da comissão presidida pelo ministro Sayad, que não chegaram a ser concluídos porque o seu presidente deixou o governo antes; mas os integrantes dessa comissão deram continuidade à obra, apresentando-a como sugestão do IPEA. Houve, por outro lado, os trabalhos da Comissão de Estudos Constitucionais, chamada Comissão Afonso Arinos, que praticamente aprovara um trabalho que uma comissão mista de juristas da ABDF e do instituto dos advogados de são Paulo tinha elaborado, já visando a oferecê-lo como colaboração para a Nova Constituição. (CANTO, 1990, p. 308).

---

<sup>34</sup> LEONETTI, 1999, p. 735.

Quanto à verdadeira paternidade do dispositivo constante na constituição promulgada em 1988, informa Szklarowsky<sup>35</sup> que foi o Deputado Federal da Paraíba Antônio Mariz quem sugeriu a Comissão de Sistematização o acréscimo ao anteprojeto da Subcomissão de Tributos do imposto sobre grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

Os argumentos utilizados por Antonio Mariz, em sua sugestão apresentada, foram transcritos por Szklarowsky em seu artigo, nos seguintes termos, in verbis:

Que esse dispositivo visa a corrigir graves disparidades econômicas entre pessoas e classes sociais, que a função extrafiscal da tributação pode reduzir injustiças provocadas pela obtenção e acúmulo de grandes fortunas, muitas vezes decorrentes até da sonegação de impostos pelo beneficiário ou por seus ancestrais, que a tributação normal dos rendimentos ou mesmo das heranças e doações nem sempre são suficientes para produzir as correções desejáveis, que daí a necessidade de novo imposto que alcance as situações anormais de riqueza acumulada e não produtiva. (SZKLAROWSKY 1989, p. 50).

Em relação ao debate da emenda apresentada por Antonio Mariz no plenário da Comissão de Sistematização realizada em 8 de novembro de 1987, o qual contou com um número mínimo de votos necessários para a sua aprovação, manifestou-se contra o imposto o ex-ministro da fazenda e ex-secretário da Receita Federal, Francisco Dorneles.

O ex-secretário da Receita Federal elaborou o texto que serviu de base ao substitutivo do projeto de constituição apresentado pelo relator Bernardo Cabral. Não obstante, o deputado Antônio Mariz “lembrou que 56% das receitas federais provêm do imposto de renda, mas afirmou que ele atinge apenas os assalariados e trabalhadores autônomos, em consequência das isenções abusivas concedidas aos ganhos de capital”.<sup>36</sup>

Os deputados Francisco Dorneles e José Serra, presidente e relator da Comissão de Orçamento, Sistema Financeiro e Tributos, respectivamente, haviam conseguido a “proeza” de aprovar no plenário da comissão de sistematização quase

---

<sup>35</sup> SZKLAROWSKY, 1989, p. 50.

<sup>36</sup> A TAXAÇÃO das grandes fortunas. *O Estado de São Paulo*, São Paulo, 9 nov, 1987. *Jornal da Tarde*. p. 3.

que a totalidade do texto apresentado, “poucas foram as votações disputadas, a do IGF foi a única apertada”.

De acordo com Mota<sup>37</sup>, A emenda obteve 47 votos favoráveis, 37 votos contrários e duas abstenções e quanto ao debate realizado acerca do imposto por parte dos constituintes, o autor cita o seguinte artigo da imprensa como esclarecedor: “é um tiro no próprio pé”, disse Serra, [...]. Serra e Dorneles preferiam que fosse aprovada uma emenda do deputado Vilson de Souza [...] que criava imposto sobre o patrimônio líquido (os bens do contribuinte menos os impostos) [...]. A emenda Mariz foi aprovada apesar da posição contrária de Serra e Dornelles, responsáveis diretos pelo texto do Sistema Tributário. Se essa emenda fosse rejeitada, o deputado Luiz Roberto pontes [...] apresentaria a sugestão de criação de imposto sobre bens suntuários”.

Quanto a pretensão de se criar um imposto sobre o patrimônio líquido, ao invés de um imposto sobre grandes fortunas, Antônio Mariz declarou<sup>38</sup>: “Preferi propor a criação de um imposto sobre as grandes fortunas e não sobre o patrimônio líquido, porque essa denominação vale por si mesma para que incida sobre a faixa patrimonial mais elevada. O imposto, se incidisse apenas sobre o patrimônio líquido, poderia levar as mesmas distorções do Imposto de renda, que recai muito mais sobre os ganhos dos assalariados e dos trabalhadores autônomos”.

No plenário da ANC posteriormente realizado em 14 de abril de 1988, duas propostas foram colocadas em votação, a da sistematização e a do Centrão, ambas com a previsão do IGF em seus textos, mas várias emendas foram apresentadas nas quais se pretendia desde a supressão do imposto do texto constitucional até a nova tentativa de criar o imposto com base no patrimônio líquido das pessoas físicas, mediante a fusão de três emendas.

O IGF, desta vez, foi aprovado por 308 votos favoráveis, 84 contrários e oito abstenções<sup>39</sup>, diante de uma atuação marcante de Antônio Mariz, que assim se manifestou perante o plenário, reiterando aquele esclarecimento relativo à distinção

---

<sup>37</sup> MOTA, 2010, p. 62.

<sup>38</sup> FORTUNA: o autor da emenda de taxação explica. O Estado de São Paulo, São Paulo, 10 nov. 1987. Jornal da tarde. P. 5.

<sup>39</sup> CONSTITUINTE aprova imposto sobre as grandes fortunas por 308 votos. Folha de São Paulo, p. A4, 15 abr. 1988

dos impostos propostos: “falamos aqui, Senhor Presidente, em grandes fortunas porque queremos preservar a classe media para que não se jogue sobre suas costas mais esse imposto, mas que, de fato, alcance as grandes fortunas, os grandes patrimônios, e, por este caminho, se possa construir uma nação em que não sejam tão violentos e tão fortes os contrastes sociais”<sup>40</sup>.

Após essa votação, houve nova votação em segundo turno para referendar as decisões do primeiro turno em 26 de agosto de 1988<sup>41</sup>. Mais uma vez, conforme dispõe Marcos Magalhães<sup>42</sup>: o texto original, aprovado em primeiro turno, sofreu bombardeios ora das bancadas conservadoras, ora das bancadas dos estados menos desenvolvidos. A taxaço sobre grandes fortunas, por exemplo, foi seriamente criticada.

Não obstante, “os constituintes mantiveram o poder da União de instituir impostos sobre grandes fortunas nos termos de lei complementar [...]. Foram retiradas duas emendas que pretendiam suprimir o dispositivo”<sup>43</sup>.

Por todo o exposto acima, conclui-se que pode ter ocorrido de a figura do imposto sobre grandes fortunas ter sido uma livre adaptaço da denominaço francesa. Não obstante, merece destaque a lembrança de que vários autores se referem tanto ao imposto anteriormente instituído na França, quanto ao imposto instituído na Espanha “Impuesto extraordinário sobre el Patrimonio de las Personas Físicas”.

Dessa forma, por ter decorrido de um processo democrático legítimo sem precedentes na história nacional e não ter sido se originado de forma “obscura”, mas ao contrário, fruto amadurecido de anteprojetos e projetos elaborados, subcomissões e comissões instituídas, em especial, por terem aquelas comissões temáticas da ANC de 1987-1988 percorrido o país realizando audiências públicas para debater suas propostas com a sociedade brasileira, estar inserido em uma realidade própria, integrar um sistema jurídico tributário unitário também próprio e uma estrutura

---

<sup>40</sup> MARIZ, Antônio. Imposto sobre grandes fortunas. In: LISBOA, Cláudia (Org.). *Perfil parlamentar*: Antônio Mariz. Brasília: Plenarium, 2006. p. 265.

<sup>41</sup> FORTUNA será tributada. *Correio Braziliense*, Brasília, 27 ago. 1988. Política. P. 6

<sup>42</sup> MAGALHÃES, Marcos. As grandes fortunas poderão ser taxadas em lei. *Gazeta Mercantil*, São Paulo, 27 ago. 1988. Constituinte. p. 7.

<sup>43</sup> APROVADOS os impostos sobre grandes fortunas. Folha de São Paulo, São Paulo, 27 ago. 1988. Política. P. A5

constitucional única na comunidade internacional, não pode ser confundido com nenhum outro tributo estrangeiro.

Assim, merece ainda esclarecimento, neste ponto, aquela afirmação exposta por Maria Clara de Mello Motta ao escrever que “a tributação sintética sobre o patrimônio, adotada por diversos países da comunidade Europeia, sob denominações variadas – imposto sobre patrimônio, sobre fortuna ou sobre o ativo líquido do contribuinte – constituiu a influencia específica para a adoção, pelo constituinte brasileiro, do imposto sobre grandes fortunas”<sup>44</sup>.

Isso porque, como ressaltado nas declarações prestadas pelo Deputado Federal Antônio Mariz à imprensa à época e transcritas acima, buscou-se exatamente distinguir o imposto sobre grandes fortunas do imposto sobre o patrimônio líquido, para que as pessoas não detentores de grande fortunas, em especial a classe média, não viessem a pagar mais um imposto no país, tal qual ocorreria se aprovadas as propostas que pretendiam instituir o imposto sobre o patrimônio líquido, este sim, assemelhado ao tributo adotado por diversos outros países.

Quanto ao imposto sobre grandes fortunas aprovado na ANC de 1987-1988, merece seja destacada a afirmação exposta anteriormente no sentido de que não houve no mundo qualquer imposição tributária específica sobre grandes fortunas até a instituição do tributo francês denominado “Impôt sur les Grandes Fortunes” no ano de 1981.

Dessa forma, apesar de o Deputado Federal Antônio Mariz, ainda no plenário da Comissão de Sistematização, ter subido “à tribuna para afirmar não ter se inspirado em legislação socialista”<sup>45</sup>, provavelmente o imposto francês instituído no ano de 1981 tenha influenciado os membros da ANC, apesar de aquele tributo ter sido suprimido no início do ano de 1987, isto é, anteriormente à instalação dos trabalhos constituintes.

Mais uma questão merece ser tratada neste tópico, relativa à eventual necessidade de um novo “debate aberto” acerca do imposto sobre grandes fortunas,

---

<sup>44</sup> MOTTA, Maria Clara de Mello. Tributação sobre grandes fortunas: fenômeno de recepção no campo fiscal. *Direito Estado e Sociedade*, Pontifícia Universidade Católica, Rio de Janeiro, n. 8, jan./jul. 1996. p. 25-26.

<sup>45</sup> GRANDES fortunas pagarão imposto. *Correio Braziliense*, Brasília, 9 nov. 1987. p. 5.

sob a alegação de que atualmente não se admite nenhuma discussão relativa ao imposto, pois restou amplamente demonstrado nesta pesquisa que o tributo foi democraticamente (ou se preferirem alguns, abertamente) discutido na ANC de 1987-1988.

Por final, apenas para registro histórico, por não ser objeto deste estudo a análise de qualquer das propostas elaboradas em Projetos de Lei Complementar apresentados ao Congresso Nacional com o objetivo de cumprir a reserva dessa espécie normativa imposta pela Constituição Federal de 1988, resta o esclarecimento de que várias foram as propostas apresentadas, como veremos no próximo tópico, sendo as mais divulgadas na imprensa nacional, no entanto, apenas aquelas apresentadas pelo então senador Fernando Henrique Cardoso (PLS n. 162, de 23/06/1989) e pelo Presidente Fernando Collor de Melo (PLP nº. 218, de 22/03/1990) ambas ainda em tramitação no Congresso Nacional após apresentação de várias emendas e substitutivos.

Quanto a essas propostas, há de se explicar que ao contrario do que tem sido divulgado no sentido de que a primeira iniciativa de instituir o IGF partiu do então senador Fernando Henrique Cardoso, ou que ele seria o seu “idealizador”, que na verdade o projeto de lei complementar de autoria do ex-senador foi o primeiro apresentado no senado, mas não o primeiro apresentado no Congresso Nacional, já que o PLP n. 108, de 06/06/1989, de autoria do deputado Juarez Marques Batista, foi apresentado na Câmara dos Deputados em data anterior ao projeto apresentado no Senado.

Apesar de menos divulgada, também houve uma proposta apresentada pelo deputado Antônio Mariz, verdadeiro idealizador do IGF no Brasil, ainda no ano de 1989, perante a Câmara dos Deputados (PLP n. 208, de 11/12/1989), cujo Projeto de Lei Complementar foi apensado a um daqueles outros projetos apresentados, o que demonstra seu trabalho parlamentar, voltado à instituição do imposto no país desde quando ainda integrava a ANC de 1987-1988.

Merece ainda esclarecimento, que ainda anteriormente à promulgação da Constituição Federal de 1988, na gestão do presidente Jose Sarney, já havia sido encaminhado ao Congresso Nacional um Projeto de Lei para instituir um tributo denominado “Imposto sobre Fortuna” das pessoas físicas (PL n. 310, de 03/02/1987),

com base na competência tributária residual da União atribuída pela Constituição vigente à época (emenda constitucional n.1, de 17 de outubro de 1969).

Tais projetos não merecerão maior destaque nesta pesquisa porque não existem no mundo jurídico, de forma que cuidam de meras “proposições gramaticais”, expressão utilizada por Becker<sup>46</sup> ao se referir à lei tributária vazia de juridicidade, e representam meras expectativas do que poderia vir a ser adotado pelo legislador infraconstitucional.

### 1.2.2. Projetos de leis

Dentre tantos projetos de lei apresentados ao Congresso Nacional relacionados ao Imposto sobre Grandes Fortunas, podemos citar, para fins de registros históricos, em ordem cronológica alguns deles: PL nº. 310 de 03/12/1987<sup>47</sup>, PLP nº. 108 de 06/06/1989<sup>48</sup>, PLS nº. 162 de 23/06/1989<sup>49</sup>, Substitutivo nº. 1 de 20/09/1989 ao PLS nº. 162/1989<sup>50</sup>, PLP nº. 208 de 11/12/1989<sup>51</sup>, PLP nº. 202 de 12/12/1989<sup>52</sup>, PLP nº. 218 de 22/03/1990<sup>53</sup>, PLP nº. 268 de 11/12/1990<sup>54</sup>, PL nº. 2.097 de 29/10/1991<sup>55</sup>, PLP nº. 70 de 19/11/1991<sup>56</sup>, PLP nº. 77 de 28/11/1991<sup>57</sup>, PLP nº. 193 de 30/06/1994<sup>58</sup>, PLS nº. 50 de 04/03/2008<sup>59</sup>, PLS nº. 100 de 26/03/2008<sup>60</sup>, PLP nº.

---

<sup>46</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. Ed. São Paulo: Noeses, 2007. p. 346.

<sup>47</sup> Projeto de Lei de autoria do poder executivo (Presidente da República: José Sarney), Ementa: cria o imposto sobre grande fortuna.

<sup>48</sup> Projeto de Lei Complementar de autoria do Deputado Juarez Marques Batista, Ementa: institui o imposto sobre grandes fortunas de que trata o inciso VII, do artigo 153 da Constituição Federal e dá outras providências.

<sup>49</sup> Projeto de Lei Complementar de autoria do Senador Fernando Henrique Cardoso, Ementa: dispõe sobre a tributação de grandes fortunas, nos termos do artigo 153, inciso VII, da CF/88.

<sup>50</sup> Substitutivo de autoria do senador Gomes Carvalho ao PLS nº. 162/1989, Ementa: Substitutivo ao Projeto de Lei do Senado nº. 162 de 1989 – Complementar.

<sup>51</sup> Projeto de Lei Complementar de autoria do Deputado Antônio Mariz, Ementa: regulamenta o artigo 153, inciso VII, da CF/88 que dispõe sobre o imposto sobre grandes fortunas.

<sup>52</sup> Projeto de Lei Complementar redistribuído pelo Senado, de autoria do Senador Fernando Henrique Cardoso, Ementa: dispõe sobre a tributação de grandes fortunas, nos termos do artigo 153, inciso VII, da CF/88.

<sup>53</sup> Projeto de Lei Complementar de autoria do poder executivo (Presidente da República: Fernando Collor de Mello), Ementa: institui o imposto sobre grandes fortunas e dá outras providências.

<sup>54</sup> Projeto de Lei Complementar de autoria do deputado Ivo Cersosimo, Ementa: dispõe sobre instituição de imposto sobre grandes fortunas e determina outras providências.

<sup>55</sup> Projeto de Lei Complementar de autoria do deputado Wilson Campos, Ementa: conceitua, para efeito tributário, as grandes fortunas, regulamentando o artigo 153, inciso VII, da CF/88.

<sup>56</sup> Projeto de Lei Complementar de autoria do deputado Mavíael Cavalcanti, Ementa: define grande fortuna e estabelece critérios para sua tributação regulando o artigo 153, inciso VII, da Constituição Federal.

<sup>57</sup> Projeto de Lei Complementar de autoria do deputado Wilson Campos, Ementa: conceitua, para efeito tributário, as grandes fortunas, regulamentando o artigo 153, inciso VII da CF/88.

<sup>58</sup> Projeto de Lei Complementar de autoria do deputado Ernesto Gradella, Ementa: institui o imposto sobre grandes fortunas de que trata o inciso VII, do artigo 153 da CF/88 e dá outras providências.

277 de 26/03/2008<sup>61</sup>, PLS nº. 128 de 09/04/2008<sup>62</sup>, SUBSTITUTIVO nº. 1 de 06/05/2009 ao PLP nº. 277/2008<sup>63</sup>, PLP nº. 26 de 11/03/2011<sup>64</sup>, PLP nº. 62 de 01/06/2011<sup>65</sup>, PLS nº. 534 de 31/08/2011<sup>66</sup> e PLP nº. 130 de 07/02/2012<sup>67</sup>.

Importante registrar ainda a recente e bem intencionada proposta do Deputado Aluizio, o PLP nº. 48/2011, apresentado no dia 05/05/2011 que tem a seguinte ementa: Cria a Contribuição Social das Grandes Fortunas (CSGF), e dá outras providências. Esse Projeto de Lei Complementar tem na sua justificativa o objetivo de criar um mecanismo que possa melhorar o financiamento da saúde pública, criando uma contribuição sobre as grandes fortunas e não um imposto sobre grandes fortunas, possibilitando assim a vinculação da arrecadação dessa contribuição ao o financiamento da saúde pública, registre-se aqui que essa proposta ainda encontra-se em tramitação.

No que se refere às proposições perante o Congresso Nacional em relação à regulamentação do IGF pode-se afirmar que apenas o PLS nº. 534/2011, o PLS nº. 162/1989, transformado na Câmara dos Deputados em PLP nº. 202/1989, com os apensos: PLP nº. 208/1989, PLP nº. 218/1990 e PLP nº. 268/1990 e o PLP nº. 277/2008 encontra-se com tramitação ativa, sendo que este último encontra-se com três apensos (PLP nº. 26/2011, PLP nº. 62/2011 e PLP nº. 130/2012).

### **1.3. O IGF nos países estrangeiros**

Neste tópico estão elencados os diversos países que tiveram alguma experiência com tributos assemelhados ao imposto sobre grandes fortunas, isso porque

---

<sup>59</sup> Projeto de Lei Complementar de autoria da senadora Serys Slhessarenko, Ementa: regulamenta o disposto no artigo 153, VII da CF/88 para instituir o imposto sobre grandes fortunas e dá outras providências.

<sup>60</sup> Projeto de Lei Complementar de autoria do senador José Nery, Ementa: regulamenta o inciso VII do artigo 153 da CF/88 (imposto sobre grandes fortunas).

<sup>61</sup> Projeto de Lei Complementar de autoria da deputada Luciana Genro, Ementa: regulamenta o inciso VII do artigo 153 da CF/88 (imposto sobre grandes fortunas).

<sup>62</sup> Projeto de Lei Complementar de autoria do senador Paulo Paim, Ementa: institui o imposto sobre grandes fortunas de que trata o inciso VII, do artigo 153 da CF/88 e dá outras providências.

<sup>63</sup> Substitutivo de autoria do deputado João Dado ao PLP nº. 277/2008, Ementa: regulamenta o inciso VII do art. 153 da Constituição Federal (Imposto sobre Grandes Fortunas).

<sup>64</sup> Projeto de Lei Complementar de autoria do deputado Amauri Teixeira, Ementa: Institui Imposto sobre Grandes Fortunas - IGF, regulamentando o inciso VII do art. 153 da Constituição Federal.

<sup>65</sup> Projeto de Lei Complementar de autoria do deputado Cláudio Puty, Ementa: dispõe sobre a tributação sobre grandes fortunas, nos termos do art. 153, inciso VII da Constituição Federal.

<sup>66</sup> Projeto de Lei Complementar de autoria do Senador Antônio Carlos Valadares, Ementa: Regulamenta o inciso VII do art. 153 da Constituição Federal, para dispor sobre a tributação de grandes fortunas.

<sup>67</sup> Projeto de Lei Complementar de autoria do Deputado Paulo Teixeira, Ementa: Institui o Imposto sobre Grandes Fortunas, previsto no art. 153, VII, da Constituição Federal.

em nenhum deles foi realmente visualizado o aparecimento de um imposto específico sobre as grandes fortunas, mas sim um imposto sobre fortunas, sendo que este apenas se assemelha ao imposto sobre grandes fortunas e traduz-se em um gênero e aquele na espécie.

É o que se pode extrair da lição de Mota<sup>68</sup> ao mencionar que “dentre os impostos sobre a fortuna instituídos em diversos países, o único criado para incidir especificamente sobre grandes fortunas foi o tributo francês denominado “Impôt sur les Grandes Fortunes”.

Mota acrescenta ainda, que todos os demais impostos sobre a fortuna instituídos nos mais variados países não utilizam como base da tributação as grandes fortunas, mas apenas a mera fortuna. Por isso, apenas se assemelham ao Imposto sobre Grandes Fortunas previsto na Constituição brasileira, de forma que não devem ser confundidos com esta figura tributária.

Na Alemanha, relata Mota<sup>69</sup> que os Prussianos criaram um imposto complementar sobre a renda denominado *Ergänzungsteuer* no ano de 1893 e, depois, a República de Weimar instituiu um imposto sobre a fortunas denominado *Vermögenssteuer* no ano de 1922. Por decorrência de o Tribunal Constitucional alemão ter declarado no ano de 1995 a inconstitucionalidade do imposto, foi suprimido no ano de 1997, mas foi reinstituído posteriormente no ano de 2007.

Na França, foram iniciados debates acerca da criação de um tributo anual sobre a fortuna durante a Revolução Francesa, inspirados provavelmente pelas experiências da Grécia Antiga e da República Florentina do século XV, que tinham tentado estabelecer um imposto progressivo sobre os patrimônios. Foi no ano de 1871 que foi instituído um imposto extraordinário sobre o patrimônio. No ano de 1914 foi apresentado um projeto instituindo um tributo denominado “Taxe Annuelle sur la Fortune”.

Após a Segunda Guerra Mundial, ainda na França, no ano de 1945, foi criado um imposto extraordinário no país denominado “Impôt de Solidarité Nationale”. No ano de 1978 foi elaborado um estudo dos problemas decorrentes da eventual

---

<sup>68</sup> MOTA, 2010, p. 70-71.

<sup>69</sup> MOTA, 2010, p. 71.

instituição de um imposto sobre as grandes fortunas e no ano de 1981 foi instituído o “Impôt sur les Grandes Fortunes”. Apesar de ter sido suprimido no início do ano de 1987, foi criado, depois, no ano de 1989, outro imposto sob a denominação de “Impôt de Solidarité sur la Fortune”.

Na Suíça o imposto foi instituído no século XIII e um imposto extraordinário sobre o patrimônio foi instituído nos anos de 1940 e 1945.

Na Grã-Bretanha as discussões políticas tiveram início na década de 60, e, em 1974 foi nomeada uma comissão que constatou por intermédio de pesquisas que a instituição de um imposto sobre grandes fortunas viria a substituir imposto sobre o patrimônio já existente, e ele não foi implementado na legislação britânica.

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

Na Espanha, apesar de ter sido apresentado um projeto de lei para estabelecer um imposto municipal sobre o patrimônio ainda no ano de 1906 e, posteriormente, apresentado um projeto no ano de 1915 para estabelecer uma “Contribucion General sobre El Patrimonio”, o imposto denominado “Impuesto Extraordinário sobre el Patrimonio de las Personas Físicas” somente foi instituído no ano de 1977. Tal imposto possuía originalmente caráter provisório e somente no ano de 1991 foi reconfigurado para o denominado “Impuesto sobre el Patrimonio”, de caráter permanente.

No Canadá o imposto foi objeto de estudo no ano de 1966 pela “Comissão Carter”, mas não foi criado no país. Existe, entretanto, um imposto sobre parcelas específicas do patrimônio (PropertyTax), de alcance muito amplo, e um imposto sobre a herança (InheritanceTax).

No Japão, este imposto foi instituído em 1950 e abolido em 1953, por dificuldades em se conhecer o total dos bens e avaliar corretamente este patrimônio tributável, tendo apresentado arrecadação insignificante e falhas como instrumento de combate à evasão do imposto de renda.

A Irlanda instituiu o imposto em 1974, após estudos, e o revogou em 1978. Já a Islândia e Finlândia aboliram o imposto em 2006.

Nos Estados Unidos da América dando-se atenção especial à origem da riqueza, reconheceu-se o problema da avaliação, abandonando-se a ideia.

## 2. PRINCIPIOS CONSTITUCIONAIS PERTINENTES AO IGF E MORA LEGISLATIVA

São abordados nesse capítulo alguns dos princípios constitucionais que podem ser aplicados no estudo do Imposto sobre Grandes Fortunas, tais como, o princípio da isonomia, da capacidade contributiva, da vedação ao confisco, da proibição da bitributação ou pluritributação, previstos expressamente na Constituição de 1988, além de analisar sucintamente o aspecto omissivo no tocante à não instituição do imposto apesar da previsão constitucional, considerando aspectos relevantes como Inconstitucionalidade Omissiva, impossibilidade de exercício de direitos fundamentais e Ação Declaratória de Inconstitucionalidade por Omissão.

### 2.1. Princípio da igualdade

O princípio da igualdade se projeta na área tributária e traduz-se pela busca da isonomia jurídica, da justiça no Sistema Tributário Nacional, e tem como fundamento a expressa previsão na Constituição de 1988, tanto no seu artigo 5º onde trata dos Direitos e Deveres individuais e Coletivos, quanto no artigo 150 onde trata das Limitações do Poder de Tributar, conforme se segue:

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:

I - homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição;

(...)

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;

Há de se notar que a nossa Carta de Outubro além de fazer uma previsão genérica do princípio, faz com que em seu artigo 150 ele se projete especificamente no ramo do Direito Tributário no intuito de evitar que tratamentos desiguais sejam frequentemente visualizados.

Ademais, conforme destacou Ricardo Alexandre:

Tornou-se célebre a lição dada por Rui Barbosa quando afirmou, na sua Oração aos Moços:

A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigalam. Nesta desigualdade social, proporcionada a desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios da inveja, do orgulho, ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real. (ALEXANDRE, 2007, p. 104).

Nessa busca pelo cumprimento fiel do princípio da igualdade, tratando os iguais igualmente e os desiguais desigualmente na medida de suas desigualdades, a constituição cria um mecanismo de busca pela máxima efetividade da justiça tributária, deixando de tratar igualmente aqueles que devem ser tratados desigualmente por conta de suas impossibilidades financeiras.

Dessa forma, é perfeitamente justa a cobrança desigual de um tributo devido por um rico banqueiro e um pobre agricultor enquanto consumidores de produtos industrializados, devendo aquele, pagar o tributo proporcionalmente à sua capacidade contributiva. Não permitindo assim que a classe menos abastada seja cruelmente atingida com pesados encargos que muitas vezes limita as suas próprias condições de sobrevivência.

No que se refere a esse princípio pode-se destacar ainda o pensamento do autor Hugo de Brito Machado:

Não fere o princípio da igualdade, antes o realiza com absoluta adequação, o imposto progressivo. Realmente, aquele que tem maior capacidade contributiva deve pagar imposto maior, pois só assim estará sendo igualmente tributado. A igualdade consiste, no caso, na proporcionalidade da incidência à capacidade contributiva, em função da utilidade marginal da riqueza. (MACHADO, 2010, p. 43).

Dessa lição podemos concluir que o cumprimento do princípio da igualdade será realizado adequadamente quando aqueles que têm maior capacidade contributiva estiverem pagando maiores tributos do que aqueles que têm capacidade contributiva menor. Quando houver uma rígida obediência à proporcionalidade entre a capacidade contributiva e o quantum devido de tributos, quanto maior a capacidade contributiva, mais tributos se pode pagar.

Nesse intuito, o Imposto sobre Grandes Fortunas aparece como uma forma de imposição tributária que visa equilibrar a relação entre tributos pagos pelas classes mais abastadas e pelas classes menos favorecidas financeiramente, buscando assim, que seja um pouco mais gravada a propriedade daqueles que mais tem, só assim se atingiria o cumprimento do princípio da igualdade, quando fossem aumentados os tributos diretos devidos por aqueles que tem maior capacidade contributiva e diminuídos ou ao menos estagnados os tributos indiretos devidos por aqueles de menor capacidade contributiva.

## **2.2. Princípio da capacidade contributiva**

Outro princípio de fundamental importância e que está estreitamente ligado ao princípio exposto anteriormente é o princípio da Capacidade Contributiva insculpido no artigo 145, § 1º, da Constituição Federal, que adiante se pode conferir:

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.

Este princípio tem como escopo a determinação de um nível ideal de tributação, que permita ao Estado garantir suas necessidades de natureza econômica, sem impossibilitar a subsistência dos contribuintes, exaurindo-lhes recursos além do devido.

Sem dúvida a aludida diretriz serve não só à matriz da igualdade como também a respaldar o direito fundamental da propriedade, estando intimamente ligado à vedação do confisco, podendo, ainda, ser visto como regramento básico para a distribuição das cargas tributárias, aferindo a potencialidade econômica real dos contribuintes. Assim, a diretriz em comento nos leva à necessária limitação do poder legiferante ao reprimir exações confiscatórias e impedir a oneração de rendas mínimas, possibilitando a criação de um sistema progressivo justo.

Corroborando com esse estudo se faz necessária a menção ao voto do Relator da Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados Federais, o Deputado Federal João Dado, quando da análise do Projeto de Lei Complementar nº. 277/2008 de autoria da Deputada Luciana Genro e outros:

Trata-se do princípio da capacidade contributiva, um dos pilares do sistema tributário nacional. Para o professor Paulo de Barros Carvalho, “os princípios aparecem como linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas. Exercem eles uma reação centrípeta, atraindo em torno de si regras jurídicas que caem sob seu raio de influência e manifestam a força de sua presença.” (“Curso de Direito Tributário”, 22ª edição, São Paulo: Ed. Saraiva, 2010, p.126). A gradação dos impostos levando em consideração a capacidade econômica do contribuinte torna a tributação mais justa. É razoável pensar que paga mais quem tem mais riqueza. Nesse sentido, entende Ricardo Alexandre que “a aplicação aos impostos sempre que possível decorre do entendimento de que todos os impostos incidem sobre alguma manifestação de riqueza do contribuinte (auferir renda, ser proprietário, importar, transmitir bens). Manifestada riqueza, aparece

à solidariedade social compulsoriamente imposta: o Estado, por lei, obriga o particular a entregar-lhe parte da riqueza, parte esta que será redistribuída para toda a sociedade por meio das atividades estatais. Por conseguinte, considera-se justo que cada pessoa seja solidária na medida de suas possibilidades, visto que quem mais tem renda, quem mais possui, quem mais importa, quem, enfim, mais manifesta riqueza, tem uma possibilidade maior de contribuir com a sociedade sem comprometer sua subsistência.” (“Direito Tributário”, 3ª edição, São Paulo: Ed. Método, 2009, p.117). Esse também é o entendimento que prevalece nos tribunais superiores. “O § 1º do art. 145 possui cunho social da maior valia, tendo como objetivo único, sem limitação do alcance do que nele está contido, o estabelecimento de uma gradação que promova justiça tributária, onerando os que tenham maior capacidade para pagamento do imposto”. (STF, RE 423.768, Relator Ministro Marco Aurélio). Para o professor Luciano Amaro, “o princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água. Porém, na formulação jurídica do princípio, não se quer apenas preservar a eficácia da lei de incidência; além disso, quer-se preservar o contribuinte buscando evitar que uma tributação excessiva (inadequada a sua capacidade contributiva) comprometa os seus meios de subsistência, ou o livre exercício da sua profissão, ou a livre exploração da sua empresa, ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza a sua capacidade econômica”. (“Direito Tributário Brasileiro”, 16ª edição, São Paulo: Ed. Saraiva, 2010, p.145). Para a doutrina dominante, o princípio da capacidade contributiva está diretamente ligado ao princípio da isonomia uma vez que, ao adequar o imposto à capacidade dos contribuintes, o Fisco deve buscar um modelo de incidência que leva em consideração as diferenças de riquezas. Ou seja, tratar os desiguais na medida de suas desigualdades. É importante notar que a adequação do imposto à capacidade econômica do contribuinte encontra, ainda, expressão no princípio da proporcionalidade, em face do qual o gravame fiscal deve ser diretamente proporcional à riqueza evidenciada. Para Luciano Amaro, “a mera ideia de proporcionalidade, porém, expressa apenas uma relação matemática entre o crescimento da base de cálculo e o do imposto (se a base de cálculo dobra, o imposto também dobra). A capacidade contributiva reclama mais do que isso, pois exige que se afira a justiça da incidência em cada situação isoladamente considerada e não apenas a justiça relativa entre uma e outra das duas situações. O princípio da capacidade contributiva, conjugado com o da igualdade, direciona os impostos para a proporcionalidade, mas não se esgota nesta”.<sup>70</sup>

Dessa forma, resta inegável que a instituição dos impostos deve ser pautada levando-se em consideração a capacidade contributiva do contribuinte, tendo em vista que no Sistema Tributário Brasileiro atual, os que têm menos recursos

---

<sup>70</sup> DADO, João. Parecer do relator da Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados do Brasil. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idproposicao=388149>>. Acesso em 12 de maio de 2012.

financeiros pagam muitos tributos sem ter renda compatível para tal tributação e acabam sufocando na miséria deste país.

No que se refere à relação desse princípio com o Imposto sobre Grandes Fortunas é necessário notar que seria melhor aproveitada para o estado a maior capacidade contributiva de seus contribuintes se fossem atribuídos a esses uma maior parcela de carga tributária visando assim que o desequilíbrio financeiro existente entre os que tem maior capacidade econômica ao menos se atenuem em relação àqueles que têm menor capacidade econômica.

### 2.3. Princípio da vedação ao confisco

O princípio em questão está previsto na Constituição Federal no artigo 150, inciso IV, o qual pode ser observado a seguir, *in verbis*:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

A lição de Hugo de Brito Machado ensina que “o dispositivo constitucional pode ser invocado sempre que o contribuinte entender que o tributo, no caso, lhe está confiscando os bens”<sup>71</sup>, acrescenta ainda que “cabe ao judiciário dizer quando um tributo é confiscatório. A regra constitucional, no mínimo, deu ao judiciário mais um instrumento de controle da veracidade fiscal do Governo, cuja utilidade certamente fica a depender da provocação dos interessados e da independência e coragem dos magistrados, especialmente dos que integram o Supremo Tribunal Federal”.

Diferentemente dos princípios relacionados anteriormente o princípio em tela tende a ir de encontro à instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas insinuando assim que o aumento exacerbado da carga tributária com a instituição de tal tributo sufoque extremamente o patrimônio dos contribuintes a ponto de deixá-los desapropriados de seus bens.

---

<sup>71</sup> MACHADO, 2010, p. 46.

Posição esta na qual não se perfila este trabalho, tendo em vista que o efeito confiscatório se torna maior não com a instituição do imposto sobre as grandes fortunas, pois elas são grandes demais para serem afetadas de tal modo, mas sim com a instituição e o aumento dos tributos incidentes sobre aqueles que detêm menor capacidade contributiva, quando a carga tributária é aplicada de maneira desmedida, de forma a sempre atingir crucialmente mais os que têm menos recursos.

#### 2.4. Princípio da proibição de bitributação

Muito se fala que a instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas irá incidir sobre a mesma base de cálculo de outros impostos já previstos, sendo que como assinala Celso Ming<sup>72</sup>, toda fortuna já seria precedida de uma renda que já é taxada pelo imposto de renda e depois passa por uma bateria de impostos sobre o patrimônio. Se for um imóvel urbano, leva IPTU; se for rural, ITR; se for veículo, IPVA; se forem títulos, estão novamente sujeitos ao Imposto de Renda e ao IOF.

Porém merece destaque a posição e distinção feita pelo estudioso YOSHINO, André M. ao distinguir bitributação e bis in idem no Direito Tributário:

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

---

<sup>72</sup> CELSO, Ming. *Fortuna Garfada*. Disponível em: <<http://blogs.estadao.com.br/celso-ming/tag/psdb/>> Acesso em 12 de maio de 2012.

muito relevantes quanto à competência em direito tributário, ainda mais no referente aos conflitos”.<sup>73</sup>

Dessa forma, conclui-se que não haveria bitributação se fosse instituído o Imposto sobre Grandes Fortunas, pois o mesmo não estaria sendo tributado por mais de um ente federativo, mas apenas pela união.

## **2.5. Causas da mora legislativa: inconstitucionalidade omissiva?**

Passados 24 anos de promulgação da nossa Carta Magna, o mandamento constitucional de instituir o Imposto sobre Grandes Fortunas por meio de Lei Complementar ainda não foi cumprido. Os motivos para o não cumprimento, dessa demora dos poderes legalmente constituídos para instituir tal imposto, caracteriza-se por ser mais de cunho político do que de cunho fiscal ou administrativo.

A força normativa da Constituição exige o fiel cumprimento de todas as suas disposições, ainda que qualificada pelo acesso ao patrimônio de alguns. A sua regulamentação é uma prova de validade e de eficácia institucionais que a Constituição de 1988 ainda não venceu.

Machado frisa que a competência para instituir o IGF é da União, nos termos de lei complementar, ou seja, que precisa passar por um processo legislativo mais rigoroso. Além de abordar que ainda não há uma definição do venha a ser, o que se pode entender por grandes fortunas. Diz ainda o autor que não subsistem motivos técnicos que inviabilizam a instituição do tributo e que esse é um caso raro de competência tributária que ainda não foi exercitada, concluindo que a razão para a inércia do legislador é exclusivamente política. Toma como inconsistente os argumentos de muitos que dizem que seriam problemáticas a identificação e a avaliação dos bens tributáveis. Essas são dificuldades técnicas para a tributação das grandes fortunas que muitos insistem em apontar.

No tocante aos bens que integram as grandes fortunas e que seriam tributáveis, entende o autor que seriam os mesmos bens cuja transmissão de propriedade é tributada. Sendo transmissão a título oneroso, o município, e sendo

---

<sup>73</sup> YOSHINO, André M. Diferenciação básica entre “bitributação e “bis in idem” no direito tributário. Disponível em: <http://escrevodireito.blogspot.com.br/2009/02/diferenciacao-basica-entre-bitributacao.html>. Acesso em 13 de maio de 2012.

transmissão a título gratuito, ou em virtude de sucessão por causa da morte, o estado, competentes respectivamente para tributar. O autor lança uma crítica ao lembrar que:

Ninguém falou que existiam dificuldades técnicas para tributação do imposto de transmissão *causa mortis* e doação, de que trata o artigo 155, inciso I, nem do imposto de transmissão *inter vivos*, de que trata o artigo 156, inciso II, da Constituição Federal. Ninguém sustentou a inviabilidade para instituição desses impostos, então porque para o IGF? Já que terá os mesmos bens a ser tributados? (MACHADO, 2010, p. 330).

Insiste ainda o autor em dizer que a razão pela não instituição do tributo rotulado já como imposto “Robin Wood” é de ordem política, acreditando ele que os titulares de grandes fortunas se não estão investidos de poder, possuem inegável influência sobre os que o exercem.

Ainda com referência a obra de Machado, é analisado de forma rápida alguns aspectos do projeto de lei de autoria do então Senador Fernando Henrique Cardoso enviado ao Congresso Nacional, instituindo o imposto sobre grandes fortunas. Nesse ponto o autor critica um substitutivo feito pelo Deputado Federal Roberto Campos ao projeto de lei.

Esse substitutivo que é considerado pelo autor como uma verdadeira imoralidade tem um dispositivo que demonstra muito bem tal característica, que é a previsão de que os bens adquiridos por doação integram a base de cálculo do imposto pelo valor que lhes seja atribuído pelo doador. Ressalta o nobre e ilustríssimo autor que, entrando no texto do projeto de lei e prevalecendo tal dispositivo, as maiores fortunas do país facilmente serão excluídas da tributação, através de doações gravadas com cláusulas de usufruto vitalício.

Entende-se assim que os argumentos apresentados anteriormente fazem referência à dificuldade que o país tem de superar interesses políticos que não sejam os interesses da coletividade. Concretizando-se de tal forma na luta incessante pela não instituição de tal tributo que inviabilizariam e afetariam interesses de pequena parcela de nossa sociedade.

Outro ponto importante a ser tratado nesse tópico é a questão da Omissão do Poder Legislativo e suas prováveis consequências jurídicas como, por exemplo, a propositura perante o Supremo Tribunal Federal de uma Ação Direta de

Inconstitucionalidade por Omissão tendo em vista que a falta de regulamentação do art. 153, VII, da Carta de 1988 simplesmente faz com que reste configurada a inércia legislativa, pois falta assim a iniciativa pelos legitimados universais.

É o que se extrai ainda da análise de uma parte do voto do Relator da Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados, o Deputado Federal Régis de Oliveira, quando da análise do Projeto de Lei Complementar nº. 277 de 2008, ao citar as previsões da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº. 101/2000) referentes ao assunto:

O art. 11 da Lei complementar nº 101/00 dispõe: “Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação”. (gn) É requisito essencial da responsabilidade que o Poder Público institua, preveja e arrecade todos os tributos de competência constitucional do ente da Federação. “O dispositivo tem sido questionado sobre sua constitucionalidade, em razão de não se poder obrigar o Prefeito a encaminhar o projeto de instituição do tributo nem como impor sua aprovação pela Câmara. Ora, o agente responsável tem que ter receita, para poder cumprir o orçamento elaborado. Logo, tem que exercer sua competência tributária, instituindo ou aumentando tributos. Caso não o faça, a União está impedida de a ele repassar qualquer recurso transferido voluntário. Evidente que nada pode ficar de fora. Como é o agente público responsável pelo destino dos recursos arrecadados, deve ser responsável pela previsão da receita. Como a lei estabelece todos os recursos do ente federativo, deve ele exercer o poder tributário em toda a sua plenitude. Omitir-se na arrecadação também enseja responsabilidade. Pode-se obrigar o ente estatal a exercer sua competência tributária? Como exigir que o Prefeito envie projeto de lei à Câmara para instituir determinado tributo? Como obrigar à Câmara que aprove o projeto? Nada disso é possível juridicamente. Alguns juristas afirmam que lei nacional que exija do ente federativo menor tal comportamento é inconstitucional. Assim não nos parece. É que, embora não possa haver a exigência física ou jurídica do comportamento, possível é a previsão da sanção de não envio de receita transferida voluntária. Isso porque o ordenador de despesa, um Ministro de Estado, por exemplo, que auxilia um Município que não tenha exercido em sua plenitude sua competência tributária, poderá ser sujeito passivo de infração político-administrativa e até infração penal. Entende Betina Treiger Grupenmacher que não há qualquer dispositivo constitucional que obrigue o ente federativo a legislar positivamente. Afirma que sendo “o exercício da competência tributária uma prerrogativa legislativa, e inexistindo mecanismos na Magna Carta Constitucional que obriguem o legislativo a criar tributos, a facultatividade é ilação necessária a que se chega da interpretação sistemática do Texto Constitucional e por essa razão não se pode afirmar, em relação à competência tributária, que a inércia do legislador caracterizaria uma omissão constitucional”. Em face de tal assertiva, conclui que a previsão do art. 11 da lei ora comentada “afrontou irreversivelmente o Texto

Constitucional, na medida em que estabeleceu restrição a prerrogativa constitucional das pessoas políticas de Direito Público (...). Tal posição vem avalizada por outros cultores do direito. Não é inconstitucional o texto. Bem esclarece Diogo de Figueiredo Moreira Neto que “enquanto a instituição de tributos tem natureza política, e é reserva do legislador, a gestão da receita tributária tem natureza administrativa, e é cometida ao administrador público, enquanto gestor das finanças públicas. Não há, portanto, como responsabilizar o gestor fiscal por ato que é de competência exclusiva do legislador tributário, como esse de instituir ou não todos os tributos constitucionalmente possíveis, bem como pela fixação de suas respectivas cargas, também sob reserva legal, devendo-se estender que qualquer interferência na instituição política de tributos extrapola a competência do legislador complementar, nada se podendo imputar a respeito ao administrador, que tem apenas a missão de arrecadá-los e geri-los. Acrescenta que “não existe qualquer obrigação constitucional de instituir tributos: há competências para fazê-lo, ainda porque existem aqueles que, conforme as circunstâncias, são econômica ou socialmente desaconselháveis. Uma vez instituídos os tributos, é dever do gestor recolhê-los e aplicá-los. O preceito, como se vê, refere-se à gestão fiscal e não à imposição tributária. Esta precede aquela, mas ambas não se confundem e são atos seqüenciais. Primeiro ponto é a instituição do tributo; depois, sua exigência mediante lançamento”. (Oliveira, Régis Fernandes. “Curso de Direito Financeiro”, São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2007, p. 413/414).<sup>74</sup>

Assim, o Imposto sobre Grandes Fortunas continua sendo negligenciado, se não o é pela falta de interesse político pela sua instituição, é pela não utilização dos meios legais que se possam cobrar a prestação dos entes, dos poderes, enfim, daqueles que detêm a competência para tanto.

### 3. PROBLEMÁTICA QUANTO À NATUREZA DO IGF, VIABILIDADE ADMINISTRATIVA E CARGA TRIBUTÁRIA.

Aqui é exposta a dificuldade de se saber conceituar o termo grandes fortunas, bem como explicita os empecilhos, as causas de impedimento para a instituição do imposto, os motivos ou pontos de apoio ao Imposto sobre Grandes Fortunas, além de observar a devida função social que tal imposto viria a exercer se

---

<sup>74</sup> OLIVEIRA, Régis de. Parecer do Relator da Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania da Câmara dos Deputados. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=388149>>. Acesso em 12 de maio de 2012.

instituído no ordenamento jurídico brasileiro vigente, contudo, vislumbra ainda a ideia de sufoco aos contribuintes com a instituição de mais um tributo que vem a se juntar à outros já existentes e aumentar mais ainda aquela que já é umas das cargas tributárias maiores do mundo.

### **3.1. O que pode ser considerado como grandes fortunas?**

O grande desafio que vem enfrentando a luta pela instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas é a falta de delimitação, subjetividade e a abstração com que é tratado o tema, por não existir ainda um conceito considerado justo e aceito por doutrinadores e políticos do que venha a ser Grande Fortuna.

Estudos deveriam ser feitos nesse sentido como uma forma de se visualizar uma forma de se descobrir o que pode ser considerado como tal, estudo econômico, de natureza qualitativa para comparar o patrimônio daqueles que mais tem com o patrimônio daqueles que menos tem, indicando porcentagens do quantum de riqueza acumulada no país pertence a cada classe e só assim chegando a um número que poderia vir a ser considerado parâmetro para o conceito de grande fortuna, de acordo com a nossa realidade social e econômica vigente.

Nesse sentido se posiciona Ives Gandra Martins quando diz que a intenção do constituinte é a de tributar as "grandes" fortunas:

O tributo apenas permitirá a incidência sobre "grandes fortunas", nem mesmo podendo incidir sobre "fortunas" que não sejam grandes. Definitivamente, a classe média e a classe alta não detentora de grande fortuna estarão a salvo deste tributo, se a Constituição for respeitada pelos legisladores. Fortuna é mais do que riqueza. E grande fortuna é mais do que fortuna. A pessoa rica, portanto, não se deverá submeter a qualquer imposição, incidível apenas sobre os grandes bilionários deste país. O universo de sua aplicação terá que ser necessariamente restrito. (Comentários à Constituição do Brasil, Editora Saraiva, RJ, 1ª edição, 1990, 6º vol. tomo I, pág. 269).

Assim, diferente do que aconteceu na maioria dos países que instituíram impostos assemelhados ao IGF, que incidiam sobre fortunas, como se pontuou no primeiro capítulo deste trabalho, busca-se aqui instituí-lo sobre as grandes fortunas, algo superior às riquezas e também às fortunas existentes em nosso país, mesmo assim, ainda se faz necessário, para preencher essa lacuna, o estudo já citado anteriormente.

### 3.2. Empecilhos à sua instituição

Muitos são os argumentos contrários à ideia do IGF, porém estes se resumem basicamente nos seguintes: que sua eficácia exigiria a criação de um complexo aparato administrativo e fiscalizatório, representando custo desproporcionalmente elevado para o erário, tendo em conta a pouca relevância da sua arrecadação, verificada na maioria dos países que o adotaram; que desestimularia a poupança, a ameaça de proporções ainda mais acentuadas em países em desenvolvimento, como o Brasil, que em geral já padecem de nível de poupança interna abaixo do necessário e conveniente; que provocaria fuga de investidores para o exterior e que iria de encontro a vários princípios constitucionais que balizam o Direito Tributário.

Várias são as críticas proferidas em relação ao IGF, dentre elas podemos destacar as de maior difusão perante os artigos, publicações e debates já realizados acerca do tema.

O Deputado Francisco Dornelles se posiciona de maneira altamente contrária à instituição do imposto, é o que se pode comprovar da leitura do seguinte trecho de seu discurso proferido na Câmara dos Deputados no ano de 1991:

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

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

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

conhecimento da sociedade ou do fisco. (DEPUTADO FRANCISCO DORNELES (PFL/RJ), EM ABRIL DE 1991, EM DISCURSO PROFERIDO NA CÂMARA DOS DEPUTADOS, CRITICANDO O IMPOSTO).

Olavo Nery Corsatto<sup>75</sup> ilustra o seu pensamento nesse sentido aduzindo que a criação ou não do imposto, no bojo da reforma tributária, deveria se precedida de amplo debate dentro e fora do Congresso Nacional, ouvidos especialistas nas áreas econômica, financeira e tributária, devendo a discussão arrimar-se em dados estatísticos, objetivos das arrecadações (federais, estaduais e municipais) dos tributos patrimoniais existentes, do levantamento das grandes fortunas do país e respectivos possuidores, cujo número, acredita-se seria significativo.

Para Janir Adir Moreira<sup>76</sup>, vice-presidente da Associação Brasileira de Direito Tributário (Abradt), o rígido sistema de controle da Receita não deixa mais dúvida de que as grandes fortunas e empresas já pagam impostos no país. “Para conseguir juntar o patrimônio, os donos de grandes fortunas pagaram todos os tributos exigidos, inclusive impostos sobre o patrimônio, como o IPTU e ITR”. Segundo ele, o imposto significa retrocesso. “Taxar a geração de riquezas em circulação, rendimentos ou lucros é mais coerente do que tributar o resultado final dessas operações, sobre o qual já incidiram todos os impostos”.

Importante destacar ainda o importante posicionamento do ex-secretário da Receita Federal, Everardo Maciel<sup>77</sup>, quando em seu artigo intitulado “Os Direitos Humanos e o Imposto sobre Grandes Fortunas” aponta diversas críticas e incompatibilidades, dentre elas as seguintes:

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

A recente e perigosa explosão nos preços dos imóveis urbanos converteria parte significativa da classe média das grandes cidades

---

<sup>75</sup> CORSATTO, Olavo Nery. Revista de Informações Legislativas. Brasília. a. 37. nº. 146. Abril/jun/2000, acesso em 14 de maio de 2012.

<sup>76</sup> MOREIRA, Janir Adir. Comissão da Câmara aprova imposto sobre grandes fortunas. Disponível em: <[http://www.em.com.br/app/noticias/economia/2010/06/10/internas\\_economia,163489/comissao-da-camara-aprova-imposto-sobre-grandes-fortunas.shtml](http://www.em.com.br/app/noticias/economia/2010/06/10/internas_economia,163489/comissao-da-camara-aprova-imposto-sobre-grandes-fortunas.shtml)>. Acesso em 14 de maio de 2012.

<sup>77</sup> MACIEL, Everardo. Os direitos humanos e o imposto sobre grandes fortunas. Disponível em: <<http://oglobo.globo.com/pais/noblat/posts/2010/07/05/os-direitos-humanos-o-imposto-sobre-grandes-fortunas-305557.asp>>. Acesso em 14 de maio de 2012.

brasileiras em contribuintes do imposto, mesmo que não tenha havido correspondente aumento de sua renda líquida. De mais a mais, como ficariam aqueles que optaram por construir fundos financeiros para custear sua aposentadoria, sobretudo quando se considera a hipótese plausível de colapso da Previdência? (MACIEL, Everardo).

Sacha Calmon<sup>78</sup>, contribuindo com as críticas ao imposto salienta que “é já difícil definir o conceito legal de grandes fortunas. Mas criar um tributo sobre elas, com certeza, gera pluritributação. Isso provocaria, ainda, uma tremenda evasão fiscal antes mesmo de publicada a lei instituidora”. Ainda é mais categórico na crítica e vai além: “é um contrassenso criar o imposto sobre grandes fortunas. Melhor seria diminuir os impostos sobre o consumo e tornar mais progressivos os impostos sobre a renda e o patrimônio”.

Para Pedro Humberto Carvalho Jr.<sup>79</sup> são muitos os desafios político-administrativos do imposto sobre a riqueza. Para fugir de sua progressividade, o contribuinte pode diluir seu patrimônio entre os contribuintes de sua família ou mesmo criar pessoas jurídicas. Portanto, é necessário ter um cadastro familiar e um cadastro de empresas com a participação das famílias cotistas. Também é preciso ter um sistema avaliatório de bens para confrontar os valores declarados pelos contribuintes, e há necessidade de integrar os sistemas municipais de cadastro e avaliação de imóveis.

Para o especialista em tributação Ives Gandra Martins, o imposto penalizaria a classe média, que não pode usar de subterfúgios para fugir da taxaço. Já os grandes patrimônios iriam se mudar para fora do País, ou seriam transferidos para empresas, que não sofreriam essa tributação. Ives Gandra diz que o imposto desestimularia a poupança e incidiria sobre um patrimônio que restou após o pagamento de vários tributos, inclusive Imposto de Renda (IR), IPTU e IPVA. A solução, para ele, seria uma reforma do IR. “*O Imposto de Renda, sim, porque incide sobre o que eu estou ganhando, enquanto o sobre patrimônio incide sobre o que eu já ganhei e foi tributado pesadamente no Brasil*”.

---

<sup>78</sup> CALMON, Sacha. Especialistas criticam imposto sobre grandes fortunas. Disponível em: <[http://www.migalhas.com.br/mig\\_imprimir\\_sem\\_imagem.aspx?cod=57523](http://www.migalhas.com.br/mig_imprimir_sem_imagem.aspx?cod=57523)>. Acesso em 13 de maio de 2012.

<sup>79</sup> CARVALHO JR, Pedro Humberto. Imposto sobre grandes fortunas. Disponível em: <[http://desafios2.ipea.gov.br/003/00301009.jsp?ttCD\\_CHAVE=5069](http://desafios2.ipea.gov.br/003/00301009.jsp?ttCD_CHAVE=5069)>. Acesso em 14 de maio de 2012.

Celso Botelho de Moraes (Advogado Tributarista)<sup>80</sup> também concorda que o imposto sobre grandes fortunas vai gerar evasão fiscal ao mencionar que já temos uma carga tributária muito alta e sem o devido retorno, que seria melhor, no lugar de se criar mais um imposto, aperfeiçoar, por exemplo, o sistema do Imposto de Renda. Ou seja, que as pessoas que possuem maiores rendas sejam, de fato, tributadas pelo IR, já que, hoje, muitas vezes, isso não ocorre, face às particularidades e benefícios criados pela legislação vigente. Além disso, ressalta o advogado que um imposto sobre grandes fortunas vai acarretar uma fuga de capitais do país.

O advogado ainda diz que esse projeto esbarra na dificuldade para se fixar parâmetros e a base de cálculo do imposto. “Como saber o que vem a ser grande fortuna num país cuja maioria da população pertence às denominadas classes C e D? Mesmo utilizando como ponto de partida nesse cálculo um valor superior a determinada renda da população pobre, haverá risco desse imposto alcançar a classe média alta, cuja renda não pode, evidentemente, ser considerada grande fortuna”.

### **3.3. Pontos de defesa ao IGF**

Assim como disposto em tópicos anteriores, relembro aqui que o principal empecilho para a não instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas é de cunho político, tendo em vista que há um desinteresse das classes econômicas mais abastadas que se não detém o poder político exercem fortíssima influencia nas decisões daqueles que detém.

O argumento usado quanto à dificuldade administrativa na fiscalização do cumprimento das obrigações tributárias decorrentes do fato gerador desse tributo esta defasado, tendo em vista que os bens passíveis de tributação são os mesmos que hoje já sofrem tributação sendo fiscalizados através de meio administrativos eficazes para auferir as quantias devidas ao fisco.

Diante de uma reforma tributaria que se inserisse o tributo em questão, daria margem para minoração de outros tributos, os que mais sufocam a população que tem pouquíssimas condições de subsistência e vivem praticamente na miséria

---

<sup>80</sup> MORAES, Celso Botelho de. Imposto sobre grandes fortunas. In: SABBAG, Eduardo. Imposto sobre grandes fortunas. Disponível em: <<http://www.professorsabbag.com.br/arquivos/downloads/1301202681.pps>>. Acesso em: 13 de maio de 2012.

ganhando seus salários apenas para pagar tributos e deixando muitas vezes as suas barrigas e a de seus filhos vazia.

A justiça no sistema tributário nacional seria alcançada com a instituição do imposto por meio da aplicação dos princípios que o fundamenta, tais como o princípio da igualdade e da capacidade contributiva.

Para conceituar tal imposto, não é tarefa das mais fáceis, porém deve-se ter em vista que ele deverá ser feito com total atenção às médias de riquezas e à porcentagem de riqueza acumulada nas mãos dos diferentes níveis de classe social. É preciso que os interesses políticos sejam afastados e que sejam levados em consideração os preceitos constitucionais, para que só assim, possamos atingir o escopo social de tais mandamentos.

Reforça mais ainda a ideia de que é possível a instituição do tributo no nosso país o voto do Relator da Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados, o Deputado João Dado, quando da análise do Projeto de Lei Complementar nº. 277/2008, conforme verificamos a seguir:

Essas assertivas, no entanto, não merecem colhimento unânime, pelo que se podem aduzir argumentos bastante convincentes também para contestá-las. Quanto aos custos administrativos, por exemplo, discute-se que a estrutura já existente para administrar o imposto de renda gozaria de plena capacidade para enfrentar o desafio da fiscalização do novo tributo, inclusive por que já realiza atualmente tarefa semelhante ao verificar as declarações de bens relativas a esse imposto. Procura-se também debelar o receio quanto à fuga de capitais aludindo à modicidade das alíquotas que normalmente caracterizam exações dessa natureza, em geral pouco relevantes para suplantar as considerações de natureza econômica que costumam orientar as escolhas dos investidores internacionais. Contra o hipotético desestímulo à poupança, objeta-se em geral com a idéia de que somente se desestimularia a acumulação improdutiva – ou de pequeno retorno econômico – o que na verdade poderia constituir um benefício para a sociedade. As virtudes inerentes ao próprio IGF, de sua vez, acrescentam-se a esses argumentos para recomendar a sua instituição, especialmente no caso do Brasil. Com efeito, tributos que incidem sobre a totalidade do patrimônio, às vezes chamados “sintéticos”, têm sido vistos, mais do que propriamente como fonte de receitas, com as funções de auxiliar a tributação da renda. Isso porque permitem o cruzamento de informações e a verificação da conformidade das declarações do contribuinte, dificultando a sonegação de outros tributos de arrecadação mais substantiva. Mas não se pode desconsiderar também a sua aptidão para apanhar manifestações de riqueza que nem sempre estão ao alcance do imposto sobre a renda, tornando o sistema tributário mais

justo e abrangente – efeito de valor ético indiscutível. O fato de que em geral promove a redistribuição da riqueza tem sido ainda apontado como outro benefício associado a essa espécie de imposto, ainda que tal redistribuição não se mostre quantitativamente relevante, em face da magnitude das disparidades verificadas no Brasil, porque de qualquer forma reafirma os princípios de justiça e solidariedade social em que assenta a ordem jurídico-política do País (...) de fato, apesar de constar em abstrato no texto constitucional há quase vinte anos, a tributação sobre os grandes patrimônios permanece inédita na realidade institucional do País, jamais logrou ultrapassar aquele patamar de mera declaração de princípios programáticos. Recomenda a prudência, em tal caso, cautela na sua implantação, até para que seja possível avaliar coetaneamente os resultados, assim como os efeitos sobre a economia do País. A possibilidade de dedução do montante devido pelo contribuinte a título de imposto de renda reforça o papel de complementaridade do IGF em relação à tributação da renda, de acordo com algumas recomendações do mundo doutrinário. Pretende-se com isso tributar certas manifestações de capacidade contributiva que podem escapar ao imposto de renda, como na clássica alegoria construída pelo economista Nicholas Kaldor, ao comparar as situações econômicas de dois hipotéticos contribuintes: um marajá titular de grande riqueza invertida em ativos que não geram renda, e que portanto não contribui para o IR; e um mendigo, igualmente isento do imposto, mas pela efetiva ausência de capacidade contributiva. A possibilidade de se deduzirem os tributos patrimoniais de competência estadual e municipal (IPTU e IPVA), bem como o ITR, de competência federal, evita questionamentos com respeito à duplicidade de incidências sobre o mesmo fato gerador, questionamentos esses que, apesar de infundados, poderiam ser agitados perante o Judiciário como forma de dificultar ou atrasar a implementação do tributo (...) é o meu **voto pela compatibilidade e adequação financeira e orçamentária** e, no mérito, **pela aprovação do Projeto de Lei Complementar nº 277, de 2008, na forma do anexo Substitutivo**. Sala da Comissão, em de de 2008. Deputado JOÃO DADO Relator.<sup>81</sup>

Nota-se nos argumentos do Relator da Comissão de Finanças Tributação e Orçamento que ao contestar outros argumentos desfavoráveis à instituição do IGF o Deputado Federal afirma que não existe a inviabilidade administrativa proposta por muitos e recomenda a sua instituição no Brasil, por não se tratar o IGF apenas como fonte de receita, tendo em vista que viria a exercer também a função de auxiliar a tributação da renda, vindo a dificultar a sonegação de outros tributos.

Além disso, acrescenta o Relator a aptidão do imposto para abranger riquezas que nem sempre estão ao alcance do imposto sobre a renda. Tendo como consequência um sistema tributário mais justo, por estar promovendo a redistribuição

---

<sup>81</sup> DADO, João. Parecer do relator da Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados do Brasil. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idproposicao=388149>>. Acesso em 12 de maio de 2012.

de riqueza por mais irrelevante que seja a sua proporção em relação à imensidão das disparidades verificadas no Brasil.

### **3.4. Função social do IGF**

Não é difícil notar o quão é importante e notória a função social que esse imposto potencialmente viria a ter se instituído de forma bem planejada, com projeto de Lei sério e bem intencionado que não seja apenas de mero cunho político para tentar satisfazer ou agradar a população.

A sua instituição, iria ter como principal essência, a natureza solidária, social, tendo em vista que tributando aqueles que mais têm, com vistas a arrecadar mais para investimentos em saúde, educação e moradia, por exemplo. Sabe-se que a realidade social brasileira ainda é cheia de desigualdades e que a maior parte das riquezas de nosso país se concentra nas mãos de uma pequena minoria, enquanto que a grande pobreza desse país está entregue nas mãos daqueles que são muitos e sofrem pelas injustiças que naturalmente já nascem emergidos e que na maioria das vezes o estado nem oferece a oportunidade e as condições necessárias para que aquela pessoa mude a sua realidade.

O autor Ueren Domingues de Souza em seu brilhante artigo sobre o tema faz uma didática e esclarecedora explanação a respeito da função social que o Imposto sobre Grandes Fortunas viria a ter se instituído no Brasil, conforme analisamos a seguir:

O Brasil é o 10º país com pior distribuição de renda do mundo. Os 10% mais ricos detêm quase metade de toda a riqueza e os que pertencem ao seletivo grupo do 1% mais ricos possuem 1/6 da riqueza de nosso país. O tema no Brasil tem o enfoque evidentemente errado quando deixa de buscar a justiça do sistema tributário, que seria a aplicação do § 1º do artigo 145º da CF/88 e busca, com o apoio da mídia em geral, políticos dando ao IGF e assemelhados uma roupagem de Madre Tereza (a de Calcutá), que se coloca supostamente como benéfica a maior parcela da população, que são menos favorecidos monetariamente, e pagam imposto proporcionalmente altíssimos, juntamente com a classe média, que por sua vez paga estes mesmos impostos e ainda é a grande pagadora do Imposto de Renda no Brasil. O debate do IGF não deve estar definitivamente em redistribuição de renda baseada em penalizar o rico pela acumulação de riqueza, mas sim tornar o nosso sistema tributário mais justo, de forma que os pobres paguem menos impostos (sobre o consumo), os ricos paguem mais impostos sobre a renda e, porque não, sobre a acumulação de fortuna como imposto

complementar voltado para fins de apoio ao combate às desigualdades sociais.<sup>82</sup>

### 3.5. Sufoco aos contribuintes?

Não deve ser encarada a questão da instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas como uma medida que apenas irá sufocar os contribuintes, pois não o é. O imposto em si visa tornar mais justo o Sistema tributário Nacional, o que mais interessa no tocante à carga tributária e o que deve ser tido como preocupante não o tanto que ela pesa, mas sim o quanto desequilibrada ela é.

Necessária é a preocupação com a forma como a carga tributária esta sendo distribuída em nosso país, não permitindo que o seu maior peso penda para as classes menos favorecidas de maneira desregrada, para que aí sim, não sufoque, não confisque, nem tire daqueles mais necessitados a mínima condição de subsistência digna.

Importante ainda é a doutrina de Machado, que declara ser político o principal motivo para a não instituição de tal imposto, fato este que é lamentável, tendo em vista que por conta de interesses de pequena parcela de abastados financeiramente a maioria da população mais carente passa fome e morre sem ter o que comer ou um mínimo de direito à saúde.

Na exposição do voto do Relator da Comissão de Constituição e Justiça, o Deputado Régis Oliveira, proferido quando da apreciação do Projeto de Lei Complementar nº. 277/2008 são apontados diversos dados estatísticos que evidenciam a necessidade de um imposto dessa natureza aqui no Brasil, conforme se pode visualizar a seguir:

A desigualdade social no Brasil é um fato histórico que, infelizmente, perdura até hoje. O passado colonial e escravocrata é o ponto de partida da concentrada distribuição de riqueza e da renda no Brasil. Apesar do esforço empreendido pelo Estado e pela sociedade para mudar esse cenário, ainda há um abismo enorme separando os mais ricos dos mais pobres, basta analisar alguns dados estatísticos para obter tal comprovação. Dados do IBGE, obtidos através da fonte PNUD/2004 (Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento) demonstram a diferença existente na apropriação da renda pelos ricos e pobres. O Brasil aparece na frente apenas de países como Namíbia, Lesoto, Serra Leoa. De acordo com o gráfico apresentado

---

<sup>82</sup> SOUSA, Ueren Domingues de. Imposto sobre grandes fortunas. Disponível em: <<http://pt.scribd.com/doc/88133044/Imposto-Sobre-Grandes-Fortunas>>. Acesso em 10 de maio de 2012.

pelo IBGE, “os 10% mais ricos apropriam-se de 46,7% da renda sendo de 85 vezes a razão entre ricos e pobres”. (site IBGE). Nota-se que, na elaboração da Constituição de 1988, o legislador constituinte já demonstrava preocupação com a concentração da renda no Brasil, o que ensejou a inclusão no Anteprojeto da Subcomissão de Tributos, do inciso VII que determina a instituição do imposto sobre grandes fortunas. Justifica que: “esse dispositivo visa a corrigir graves disparidades econômicas entre pessoas e classes sociais, que a função extrafiscal da tributação pode reduzir injustiças provocadas pela obtenção e acúmulo de grandes fortunas, muitas vezes decorrentes até da sonegação de impostos pelo beneficiário ou por seus ancestrais, que a tributação normal dos rendimentos ou mesmo das heranças e doações nem sempre é suficiente para produzir as correções desejáveis, que daí à necessidade de novo imposto que alcance as situações anormais de riqueza acumulada e não produtiva”. Para José Afonso da Silva, o imposto sobre grandes fortunas “será um imposto, se criado e bem administrado, de real importância para a redistribuição de rendas.” (“Comentário Contextual à Constituição”, 4ª edição, São Paulo: Ed. Malheiros, 2007, p.664).

Distribuição de renda no Brasil – uma triste realidade O professor Rodolfo Roffmann, do Instituto de Economia da Unicamp, publicou excelente artigo intitulado “Distribuição de Renda e Crescimento Econômico”, aborda com maestria a questão da concentração de renda no Brasil, amparado pelos ensinamentos do saudoso professor Celso Furtado. Discorre que, “em comparações internacionais, os países latino-americanos em geral, e mais particularmente o Brasil, destacam-se pela elevada desigualdade da distribuição da renda. A explicação dessa desigualdade teria de ser procurada na formação e evolução econômico-social dessas antigas colônias de Portugal e Espanha. Um aspecto fundamental foi, sem dúvida, a elevada concentração da posse da terra, especialmente quando a economia desses países tinha como núcleo a produção e exportação de produtos primários. No caso do Brasil, Furtado (1967: cap. VIII) destaca a extrema concentração da renda na economia açucareira colonial. O mesmo autor, ao analisar as conseqüências da abolição do trabalho escravo, afirma que “praticamente em nenhuma parte houve modificações de real significação na forma de organização da produção e mesmo na distribuição da renda”. (Estudos Avançados, vol.15 nº 41 São Paulo, Jan./Apr. 2001. (Apud. Furtado, Celso. Formação econômica do Brasil, 7a ed. São Paulo, Cia. Editora Nacional, 1967, 149). De acordo com a pesquisa divulgada no primeiro semestre de 2002 pelo economista Marcelo Neri, da Fundação Getúlio Vargas do Rio de Janeiro, “o Brasil tem cerca de 50 milhões de pessoas vivendo em condições de indigência, com renda inferior a 80 reais por mês. Ou seja, 29,26% da população do país não conseguem atender minimamente a suas necessidades diárias.” (site FGV-RJ). Atualmente, segundo dados publicados no Diário Oficial da União e divulgados em 14 de agosto de 2009 pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), a população brasileira chegou a 191,5 milhões de pessoas dos quais 55 milhões são pobres. Segundo a economista Sônia Rocha, em entrevista ao sítio “nomínimo”, em 25/05/2007 “o principal problema do Brasil é a desigualdade. A pobreza existe em função da desigualdade. O país não tem pobreza absoluta, mas mesmo assim tem 55 milhões de pobres, um terço da população. Esse número tem a ver com desigualdade de renda, porque boa parte dessas pessoas certamente nasceu pobre. Eles são pobres no contexto brasileiro, numa

sociedade que atingiu um certo nível de desenvolvimento, de renda, e de complexidade produtiva.” Não resta dúvidas, a concentração da renda é um dos maiores obstáculos ao desenvolvimento do nosso país. Isso precisa mudar. A distribuição da renda deve ocorrer de modo a proporcionar melhores condições de vida aos mais pobres. É preciso avançar rumo à concretização dos direitos sociais garantindo a todo cidadão brasileiro o mínimo para se viver com dignidade. É justo que aquele indivíduo que encontrou na sociedade condições propícias para desenvolver sua atividade econômica e, conseqüentemente, enriquecer, contribua para que o Estado possa investir mais em saúde, educação, infra-estrutura, etc, para garantir a outros cidadãos melhores condições de vida. Penso que, a questão do imposto sobre grandes fortunas é polêmica superada. Sua previsão é constitucional e sua instituição está amparada pelo princípio constitucional da capacidade contributiva e pela Lei de Responsabilidade Fiscal. **Conclusão.** A ideia de instituir o IGF não é punir o rico pela acumulação de riqueza, mas sim tornar o nosso sistema tributário mais justo de forma que os pobres paguem menos impostos, os ricos paguem mais impostos sobre a renda. O IGF funcionaria como um imposto complementar ao imposto de renda, para fins de apoio ao combate às desigualdades sociais. Assim, o governo teria mais dinheiro em caixa para investir em saúde, educação, moradia, infra-estrutura, entre outros serviços básicos, destinado ao pobre que sente nas dificuldades do dia-a-dia o descaso político. A intenção da autora é louvável e se justifica em nome de um sistema tributário mais justo. Diante do exposto, o parecer é pela constitucionalidade, juridicidade e boa-técnica legislativa do Projeto de lei complementar nº 277/08. No mais, pela aprovação. Sala das Comissões, 27 de Abril de 2010.– Deputado **Regis de Oliveira**, Relator”.<sup>83</sup>

Diante de todo o exposto acima pelo esclarecedor voto do Relator da Comissão de Constituição e Justiça, observa-se a importância dada por diversos autores e estudiosos para a criação do IGF que viria a ser o tributo que mais atingiria a sua função social, considerando-se que o Brasil ainda sofre e muito com as desigualdades sociais.

---

<sup>83</sup> OLIVEIRA, Régis de. Parecer do Relator da Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania da Câmara dos Deputados. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=388149>>. Acesso em 12 de maio de 2012.

## CONCLUSÃO

Falar sobre o Imposto sobre Grandes Fortunas no tocante aos aspectos relacionados à carga tributária e a sua função social é imergir em um universo de outros conceitos, de debates e análises que expandem a perspectiva de estudo para outras especificidades que giram em torno desse debate, por isso se fez necessária a ampliação dos esforços no sentido de se vislumbrar outros elementos que ao rodearem o tema, o complementam e fundamentam.

As hipóteses levantadas nesse trabalho eram as de que o principal empecilho para a instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas é de cunho político, o imposto pode vir a ter sua viabilidade econômico-financeira no Brasil, a dificuldade administrativa na fiscalização do cumprimento das obrigações tributárias decorrentes do fato gerador desse imposto inexistem e a potencial função social do imposto é perceptível.

Os principais objetivos desta pesquisa eram: analisar a viabilidade da instituição do IFG (imposto sobre grandes fortunas), aferir a sua importância quanto a potencial função social que ele apresenta no tocante à contribuição para diminuição das desigualdades sociais e a sua instrumentalidade para garantir o exercício e efetivação de direitos fundamentais garantidos constitucionalmente.

Apontou-se ainda como objetivos levantar as causas para a não aprovação de vários Projetos de Lei Complementar já submetidos à apreciação no Congresso Nacional e para a mora legislativa, abordar a relação existente entre diversos princípios constitucionais e o referido tributo, levar ao conhecimento de todos os argumentos favoráveis e os contra a instituição do IGF e investigar as causas que levam ao enfraquecimento dos mandamentos constitucionais em face do poderio de algumas instituições.

Durante a pesquisa a maior dificuldade enfrentada foi o reduzido número de pesquisas tratando especificamente sobre o tema, um reduzido número de fontes doutrinárias, que de fato constata a sua mera especulação, a sua mera idealização teórica tendo em vista a sua falta de regulamentação e instituição em nosso ordenamento jurídico.

Assim, resultou o presente estudo na constatação de que a maior causa para a não instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas é de cunho político. Há um desinteresse enorme das classes econômicas mais abastadas, que se não detêm o poder político exercem fortíssima influência nas decisões daqueles que detêm.

Pode-se apontar também como resultado dessa pesquisa que os empecilhos colocados no caminho da instituição desse imposto, como o insucesso em outros países, não podem ser considerados, uma vez que aqueles que foram propostos em todos os outros países foram apenas tributos assemelhados ao nosso Imposto sobre Grandes Fortunas, do qual se aproximou mais o tributo francês denominado "Impôt sur les Grandes Fortunes".

Mesmo tendo o Imposto sobre grandes fortunas no Brasil se aproximado mais do tributo francês já citado, isso não pode servir de parâmetro, tendo em vista que a realidade social, econômica e política brasileira tem diferenças muito razoáveis em relação a esse país o que viria a contribuir fortemente para um comportamento inédito que só poderia ser visualizado quando da sua instituição, quando sair da mera especulação teórica, dos arquivos do Congresso Nacional, e deixar de ser apenas um sonho idealizado por aqueles que lutam e almejam uma sociedade mais justa com menos pobreza, discrepâncias de níveis sociais e enfim, mais dignidade.

As consequências geradas pela apresentação dos resultados obtidos na pesquisa se direcionam no sentido de que muitos dos políticos apenas se beneficiam com a propositura de projetos de lei tentando instituir tal imposto, tendo em vista que teoricamente, nos olhos de quem ver, a intenção é das melhores, mesmo que aquele projeto não seja tão bem intencionado, mesmo que sua técnica seja mal elaborada, causando assim uma enorme impressão de preocupação com os assuntos sociais. Dessa forma, fica a sensação sempre de tentativas frustradas, de dificuldade, criando-se assim um sentimento de desânimo e de incertezas em relação à real possibilidade de se ver o imposto instituído.

Dessa forma, sugere-se como aprofundamento para esta pesquisa o estudo a respeito de mecanismos que visem a fazer com que o mandamento constitucional seja cumprido, ou seja, fazer com que a previsão constitucional seja dotada de eficácia, regulamentado, e cumprido com o que para ser. Para que só assim

seja experimentado no ordenamento jurídico brasileiro o latente potencial social vislumbrado no Imposto sobre Grandes Fortunas.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquematizado. 3ª ed. Rio de Janeiro: Método, 2007.

AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. História dos tributos no Brasil. São Paulo: Sinafresp; Nobel, 2000.

ARAÚJO, Fátima. Antônio Mariz: a trajetória de um idealista. João Pessoa: A União, 1996.

ARRUDA, Luiz Henrique Barros de. O patrimônio a propósito do imposto sobre grandes fortunas. Imposto de renda: estudos, São Paulo, n. 8, p. 65 – 95, jan. 1989.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 4. Ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BRAGA, Valeschka e Silva. *Ação direta de inconstitucionalidade por omissão e mandado de injunção*: reflexões à luz do Direito Comparado. Disponível na internet: <<http://www.mundojuridico.adv.br>>. Acesso em 07 de maio de 2012.

BULUS, Uadi Lammêgo. Constituição Federal Anotada. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

CALMON, Sacha. Especialistas criticam imposto sobre grandes fortunas. Disponível em: <[http://www.migalhas.com.br/mig\\_imprimir\\_sem\\_imagem.aspx?cod=57523](http://www.migalhas.com.br/mig_imprimir_sem_imagem.aspx?cod=57523)>. Acesso em 13 de maio de 2012.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. O sistema tributário nacional. In : MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). A constituição brasileira 1988: interpretações. 2. Ed. Rio de Janeiro: AIDE; Forense Universitária; Fundação Dom Cabral, 1990.

CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 27ª Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2011.

CARVALHO JR, Pedro Humberto. Imposto sobre grandes fortunas. Disponível em: <[http://desafios2.ipea.gov.br/003/00301009.jsp?ttCD\\_CHAVE=5069](http://desafios2.ipea.gov.br/003/00301009.jsp?ttCD_CHAVE=5069)>. Acesso em 14 de maio de 2012.

CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de. *Tratado os impostos: estudo teórico e prático*. 2. Ed. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1910.

CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de. *História tributária do Brasil*. 2. Ed. Brasília: ESAF, 1989.

CELSO, Ming. *Fortuna Garfada*. Disponível em: <<http://blogs.estadao.com.br/celso-ming/tag/psdb/>>. Acesso em 12 de maio de 2012.

CORSATTO, Olavo Nery. *Revista de Informações Legislativa*. Brasília. a.37. nº 146. Abril:/jun/2000, acesso em 14.05.2012.

CUNHA, Ricardo. *Direito Tributário. Volume 16. Sinopses jurídicas*. 11ª Edição. Editora Saraiva. 2006.

DADO, João. *Parecer do Relator da Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados*. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=388149>>. Acesso em 12 de maio de 2012.

DEPUTADOS, Câmara dos. *Tramitação do Projeto de Lei nº. 202/1989*. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=21594&ord=1>>. Acesso em: 13 de maio de 2012.

DORNELLES, Francisco. *Parecer do Relator designado pela mesa em substituição a Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados*. Disponível em: <<http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD26FEV1991.pdf#page=20>>. Acesso em 14 de maio de 2012.

DORNELLES, Francisco. *Discurso proferido pelo Deputado na Câmara dos Deputados na Sessão de 25/04/91*. Disponível em: <[http://www.dornelles.com.br/inicio/index.php?option=com\\_content&task=view&id=223&Itemid=85](http://www.dornelles.com.br/inicio/index.php?option=com_content&task=view&id=223&Itemid=85)>. Acesso em 14 de maio de 2012.

FRANCISCO NETO, João. *Sistema tributário nacional na atualidade e a evolução histórica dos tributos*. São Paulo: Impactus, 2008.

GIFFONI, Francisco de Paula C.; RANGEL, Paulo Euclides. Reforma tributária e imposição do ativo líquido pessoal. Revista de Finanças Públicas, Ministério da Fazenda, Brasília, n. 367, p. 9 – 17, jul./set. 1986.

INPES. Estudos para reforma tributária – Tomo 1: proposta de reforma do sistema tributário brasileiro. Textos para Discursão Interna, Rio de Janeiro, n. 104, mar. 1987<sup>a</sup>. 68 p.

KHAIR, Amir. Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF). Disponível em: <[http://www.ie.ufrj.br/aparte/pdfs/akhair190308\\_2.pdf](http://www.ie.ufrj.br/aparte/pdfs/akhair190308_2.pdf)>. Acesso em 14 de maio de 2012.

LEONETTI, Carlos Araújo. Função social da propriedade. Revista dos Tribunais, São Paulo, v. 770, p. 729 – 740, dez. 1999.

MACIEL, Everardo. Os direitos humanos e o imposto sobre grandes fortunas. Disponível em: <<http://oglobo.globo.com/pais/noblat/posts/2010/07/05/os-direitos-humanos-o-imposto-sobre-grandes-fortunas-305557.asp>>. Acesso em 14 de maio de 2012.

MAGALHÃES, Ana Cristina. Constituinte aprova impostos. Gazeta Mercantil, São Paulo, 15 abr. 1988. Fortunas e Previdência Privada, p.10.

MAGALHÃES, Marcos. As grandes fortunas poderão ser taxadas em lei. Gazeta Mercantil, São Paulo, 27 ago. 1988. Constituinte, p. 7.

MACHADO, Hugo de Brito: Curso de Direito Tributário. São Paulo: Editora Malheiros, 2010.

MARIZ, Antônio. Imposto sobre Grandes Fortunas. In: LISBOA, Cláudia (Org.). Perfil parlamentar: Antonio Mariz. Brasília: Plenarium, 2006.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Sistema Constitucional Tributário. In Curso de Direito Tributário. 7<sup>a</sup> edição. São Paulo: Saraiva, 2000.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Para tributarista, classe média seria penalizada com imposto sobre Grandes Fortunas. Disponível em:

<<http://www.memesjuridico.com.br/jportal/portal.jsf?post=25678>>. Acesso em 14 de maio de 2012.

MATTOS, Eilzo. Paraíba – nomes do século: Antônio Mariz. João Pessoa: A União, 2000.

MORAES, Celso Botelho de. Imposto sobre grandes fortunas. In: SABBAG, Eduardo. Imposto sobre grandes fortunas. Disponível em: <<http://www.professorsabbag.com.br/arquivos/downloads/1301202681.pps>>. Acesso em: 13 de maio de 2012.

MOREIRA, Janir Adir. Comissão da Câmara aprova imposto sobre Grandes Fortunas. Disponível em: <[http://www.em.com.br/app/noticia/economia/2010/06/10/internas\\_economia,163489/comissao-da-camara-aprova-imposto-sobre-grandes-fortunas.shtml](http://www.em.com.br/app/noticia/economia/2010/06/10/internas_economia,163489/comissao-da-camara-aprova-imposto-sobre-grandes-fortunas.shtml)>. Acesso em 14 de maio de 2012.

MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. Imposto sobre grandes fortunas no Brasil. 1ª Ed. São Paulo: Editora MP, 2010.

MOTTA, Maria Clara de Mello. Tributação sobre grandes fortunas: fenômeno de recepção no campo fiscal. Direito Estado e Sociedade, Pontifícia Universidade Católica, Rio de Janeiro, n. 8, p. 23 – 37, jan./jul. 1996.

NOGUEIRA, Alberto. *A reconstrução dos direitos humanos da tributação*. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

OLIVEIRA, Régis de. Parecer do Relator da Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania da Câmara dos Deputados. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=388149>>. Acesso em 12 de maio de 2012.

QUEIROZ, Cid Heráclito de. Liberdade e Patrimônio: o imposto sobre grandes fortunas. *Carta Mensal*, Confederação Nacional do Comércio, Rio de Janeiro, n. 467, p. 13-23, fev. 1994.

ROSENFELD, Denis Lerrer. A demagogia tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CASTRO, Paulo Rabello de; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva (Orgs.). Tributos no Brasil: auge, declínio e reforma. São Paulo: Fecomércio, 2008.

SABBAG, Eduardo. Imposto sobre grandes fortunas. Disponível em: <<http://www.professorsabbag.com.br/arquivos/downloads/1301202681.pps>>. Acesso em: 13 de maio de 2012.

SOUSA, Ueren Domingues de. Imposto sobre grandes fortunas. Disponível em: <<http://pt.scribd.com/doc/88133044/Imposto-Sobre-Grandes-Fortunas>>. Acesso em 10 de maio de 2012.

SIDOU, J. M. Othon. A natureza social do tributo. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978.

SIDOU, J.M. Othon. Os tributos no curso da história. In: BRITO, Edvaldo; ROSAS, Roberto (Coords.). *Dimensão Jurídica do tributo: homenagem ao professor Dejalma de Campos*. São Paulo: ABDT; Meio Jurídico, 2003.

SILVA, Luiz Roberto Nascimento. O imposto sobre a renda e a justiça fiscal. Rio de Janeiro: IPEA; INPES, 1974.

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

SZKLAROWSKY, Leon Frejda. Imposto sobre grandes fortunas. In Boletim de Direito Administrativo. v. 6, n. 2, p. 92).

SZKLAROWSKY, Leon Frejda. Imposto sobre grandes fortunas. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 49, jul./set. 1989.

TILBERY, Henry. Reflexões sobre a tributação e o patrimônio. Imposto de Renda: estudos, São Paulo, n. 4, p. 283-347, out. 1987.

TIXIER, Gilbert; LALANNE-BERDOUICQ, Daniel. L'impôt sur les grandes fortunes: première partie. In: MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. Imposto sobre grandes fortunas no Brasil. 1ª Ed. São Paulo: Editora MP, 2010.

YOSHINO, André M. Diferenciação básica entre “bitributação e “bis in idem” no direito tributário. Disponível em: <http://escrevodireito.blogspot.com.br/2009/02/diferenciacao-basica-entre-bitributacao.html>. Acesso em 13 de maio de 2012.