



**UNIVERSIDADE DO ESTADO DA BAHIA
CAMPUS IV – JACOBINA/BA
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

MARCOS RAMOS MOTA

**IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS: ANÁLISE DO
PRINCÍPIO DA JUSTIÇA TRIBUTÁRIA E A OMISSÃO
LEGISLATIVA NA SUA REGULAMENTAÇÃO.**

JACOBINA-BA

2018

MARCOS RAMOS MOTA

**IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS: ANÁLISE DO
PRINCÍPIO DA JUSTIÇA TRIBUTÁRIA E A OMISSÃO
LEGISLATIVA NA SUA REGULAMENTAÇÃO.**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado na
Universidade do Estado da Bahia como requisito básico
para a conclusão do Curso de Bacharelado em Direito.

Orientador(a): Edelson Silva Reis

JACOBINA-BA

2018

AGRADECIMENTOS

Gostaria de agradecer a todas as pessoas que contribuíram direta e indiretamente, não só para este trabalho, mas também para essa formação como Bacharel em Direito.

Aos meus irmãos, Sara e Fabio, por plantarem a semente do saber, além de me auxiliarem nas constantes dúvidas durante a graduação.

A todos os meus colegas de sala, em especial aos grupos “#partiu10” e “Unidos”, que proporcionaram incontáveis momentos especiais, compartilhando conhecimento e felicidade, dentro e fora da Universidade.

Aos professores que me acompanharam e traçaram esse caminho de abundante conhecimento durante toda essa jornada acadêmica. Em especial, gostaria de agradecer também, ao meu orientador e amigo, Edelson Silva Reis, por transformar as orientações em momentos agradáveis e passíveis de descontração.

Dedico este trabalho aos meus familiares, em especial, aos meus pais, irmãos e sobrinhas, por proporcionarem momentos muito importantes na minha vida, inclusive este.

TERMO DE APROVAÇÃO

MARCOS RAMOS MOTA

IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS: ANÁLISE DO PRINCÍPIO DA JUSTIÇA TRIBUTÁRIA E A OMISSÃO LEGISLATIVA NA SUA REGULAMENTAÇÃO.

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito, Universidade do Estado da Bahia, pela seguinte banca examinadora:

Nome: Edelson Silva Reis.

Titulação e instituição: Mestre em Direito Público pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE).

Nome: Henrique Araújo Galvão de Carvalho.

Titulação e instituição: Especialista em Direito Público pela Fundação Faculdade de Direito da Bahia (UFBA).

Nome: José Fábio Andrade Sapucaia

Titulação: Especialista e professor da Universidade do Estado da Bahia

JACOBINA-BA

2018

RESUMO

O presente trabalho busca realizar uma análise a respeito do Imposto Sobre Grandes Fortunas (IGF), que está previsto no Art. 153, Inciso VII da Constituição Federal do Brasil (CRFB/88). A referida análise perpassa intrinsecamente na relação entre a possível omissão legislativa com os Princípios da Justiça Tributária, e da Capacidade Contributiva, frente à instituição do IGF. No mais, este trabalho está dividido em seis subtópicos que tangenciam entre uma introdução consistente; um capítulo que trata a respeito da tributação de forma geral; uma análise específica sobre o IGF no capítulo de número três; logo em seguida, demonstra o perfil normativo do IGF; no capítulo de número cinco expõe as perspectivas jurídicas e políticas que entravam a instituição do referido tributo; e por fim, remete-se às considerações finais fazendo todo um apanhado deste trabalho, além de demonstrar os seus resultados.

Palavras-chave: Imposto Sobre Grandes Fortunas – Princípio da Capacidade Contributiva – Princípio da Justiça Tributária – Omissão Legislativa – Solidariedade.

ABSTRACT

The present work seeks to carry out an analysis regarding the Tax on Big Fortunes (IGF), which is provided for in Article 153, Item VII of the Federal Constitution of Brazil (CRFB / 88). This analysis is intrinsically related to the relationship between the possible legislative omission with the Tax Justice Principle and Principle of Contributory Capacity, as opposed to the institution of the IGF. In addition, this work is divided into six subtopics that intersect between a consistent introduction; a chapter dealing with taxation in general; a specific analysis on the IGF in chapter three; soon after, it demonstrates the normative profile of the IGF; in chapter number five it exposes the juridical and political perspectives that impede the institution of this tribute; and lastly, the final considerations are taken as a whole, as well as demonstrating their results.

Keywords: Big Fortune Tax - Principle of Contributory Capacity - Principle of Tax Justice - Legislative Omission - Solidarity.

SUMÁRIO

1 – INTRODUÇÃO	10
2 – TRIBUTAÇÃO: EVOLUÇÃO E ESPECIFICAÇÕES	13
2.1 – CONCEITO, FINALIDADE E ESPÉCIES DE TRIBUTOS	13
2.2 – CLASSIFICAÇÃO TRIBUTÁRIA	17
2.3 – TRIBUTAÇÃO NO BRASIL	19
3 – IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS	23
3.1 – SURGIMENTO E UTILIZAÇÃO DO IGF PELO MUNDO	23
3.2 – CONCEITO E CARACTERÍSTICAS DO IGF	26
3.3 – PRINCIPAIS PRINCÍPIOS	29
3.3.1 – PRINCÍPIO DA JUSTIÇA TRIBUTÁRIA	29
3.3.2 – PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	31
4 – NORMATIZAÇÃO DO IGF	34
4.1 – NORMA CONSTITUCIONAL	34
4.2 – NORMA INFRACONSTITUCIONAL REGULAMENTADORA	36
4.3 – NORMAS PRINCÍPIOS	38
4.4 – OMISSÃO LEGISLATIVA NA REGULAMENTAÇÃO DO IGF	39
4.4.1 – PLP DE Nº 202/1989	40
4.4.2 – PLP de nº 277/2008	41
4.4.3 – PLP de nº 139/2017	42
5 – FATORES POLÍTICOS E JURÍDICOS NA APLICAÇÃO DO IGF NO BRASIL	45
5.1 – RESISTÊNCIA DA CLASSE ALTA E LOBISTAS	45
5.2 – FUNÇÃO SOCIAL	47
5.3 – SOLIDARIEDADE SOCIAL	48

5.4 – CONDIÇÃO DE CONTRIBUINTE	49
5.5 – TRANCEDÊNCIA RETROATIVA, BITRIBUTAÇÃO E “ <i>BIS IN IDEM</i> ”	51
5.6 – A MENSURAÇÃO DE VALORES / ALIQUOTAS	53
6 – CONSIDERAÇÕES FINAIS	56
7 – REFERÊNCIAS	60

1 – INTRODUÇÃO

O Brasil é considerado um país relativamente novo na historicidade humana, além disso, o seu modelo produtivo de exploração perdurou por aproximadamente trezentos anos e ainda guarda resquícios na atualidade. Esses dois fatores são preponderantes para que esse Estado continue a caminhar a pequenos passos socialmente, principalmente quando se está em análise a perversa desigualdade social que assola essa Pátria. Tendo em vista à luta por uma sociedade mais justa, percebe-se que o Direito, ainda que timidamente, vem buscando assegurar a dignidade desse povo prevendo políticas públicas sociais.

Através do pensamento de promoção de políticas sociais, é notório que qualquer Estado necessita de recursos para se desenvolver e promover o bem comum de todos. A Constituição Federal de 1988 (CRFB/88), em plena consonância com o pensamento acima, destaca em seu artigo 153, inciso VII, o dever do Estado Brasileiro em instituir o Imposto Sobre Grandes Fortunas (IGF), mediante Lei Complementar, a fim de se ter mais uma fonte financeira para se investir em desenvolvimento social.

Ocorre que o Poder Legislativo nunca regulamentou o referido tributo. Não obstante, diversos Projetos de Lei Complementar (PLP) foram apresentados no Congresso Nacional, nos últimos 30 anos.

Diante disso, questiona-se aqui se tal omissão do Poder Legislativo Federal pode ser configurada como um grande desrespeito ao Princípio da Capacidade, da Justiça Tributária, e inclusive, da incessante busca pela solidariedade, que é um dos fundamentos basilares da sociedade brasileira.

Essa perspectiva da possível omissão legislativa reflete-se nesse trabalho como base problemática, que com o auxílio da Doutrina Jurídica e do Ordenamento Jurídico, aproximando o Direito da Justiça, tendem a buscar uma solução.

A presente pesquisa é de grande importância para uma mudança considerável na Sociedade e no Estado brasileiro, que é tido como Social e Democrático de Direito, que como tal deve portar-se para concretizar suas finalidades.

O objetivo principal desse trabalho é analisar se a omissão do Poder Legislativo Federal em promover a regulamentação do IGF, pode condicionar a atuação legiferante a contornos de ilegalidade e imoralidade, quando se observa os princípios tributários constitucionais da Capacidade Contributiva e da Justiça Tributária como modelos a serem seguidos. Tais princípios têm como intuito maior a busca efetiva da justiça social e a igualdade de fato na conjuntura programática da CRFB/88, que deveria condicionar e proporcionar direitos, pressupostos da dignidade da pessoa humana.

A pesquisa se processa majoritariamente de maneira qualitativa através do método analítico discursivo, tendo como instrumentos livros; periódicos; sítios eletrônicos do governo; legislação; além de uma pequena pesquisa quantitativa através de exposição dos PLP's e suas peculiaridades.

No segundo capítulo desse trabalho, traça-se uma base geral consistente sobre o fenômeno da tributação, com o seu surgimento, conceitos, finalidades, e as suas classificações, além de fazer um recorde dessa perspectiva no evolutivo cenário brasileiro.

Posteriormente, o capítulo de número três, explana-se uma análise específica sobre o IGF, sobre o surgimento e a sua utilização pelo mundo, a conceituação, a natureza jurídica e as suas principais características, assim como os seus princípios norteadores da Capacidade Contributiva e da Justiça Tributária.

Logo em seguida, buscando ampliar o conhecimento a respeito do IGF, o capítulo quatro propõe uma análise quanto sistemática rígida e jurídica, que se conhece como normatização. Além disso, essa parte do trabalho esclarecerá à conjuntura das normas constitucionais e normas

infraconstitucionais, em especial, as regulamentadoras; assim como as normas princípios.

Esse capítulo também analisará o contexto da possível omissão do Poder Legislativo Federal na regulamentação do IGF no Estado brasileiro, adentrando, inclusive, nos diversos projetos de lei quanto ao tema.

Com o capítulo de número cinco, este trabalho irá analisar os principais fatores políticos e jurídicos que travam um PLP que institua o IGF no ordenamento jurídico brasileiro. Esse capítulo tomará como base a possível resistência da classe alta em sua instituição; a condição dos contribuintes, a função social desse imposto; a possibilidade ou não da retroatividade do IGF, além da possível bitributação ou “bis in idem”; e a problemática da mensuração do que seja uma grande fortuna e as suas alíquotas.

2 – TRIBUTAÇÃO: EVOLUÇÃO E ESPECIFICAÇÕES

No primeiro momento, antes de adentrar na atmosfera específica do Imposto Sobre Grandes Fortunas, faz-se necessário traçar uma base geral consistente, no que diz respeito ao fenômeno da tributação: como surgiu, conceitos, finalidades, e as suas classificações, além de fazer um recorde dessa perspectiva no evolutivo cenário nacional.

2.1 - CONCEITOS, FINALIDADES E ESPÉCIES DE TRIBUTOS

A história da humanidade, em particular, sua convivência em sociedade, está totalmente interligada à tributação, isso porque, os tributos foram largamente utilizados nos primórdios da história humana como uma convenção balizadora da autoridade legítima entre homens, a fim de reproduzir mecanismo comum a determinado povo ou grupo (Rousseau, 1999, p. 09-10).

Para Mota (2010, p.19), no começo da historicidade da tributação, o tributo correspondia a uma forma de demonstração e perpetuação de poder, o qual era exercido tanto por grupos de indivíduos quanto por instituições, como polis, civitas, imperium, Estados etc.

Ainda na perspectiva do poder gerado pela tributação ou vice versa, Amed e Negreiros (2000, p. 22) alegam que determinados povos antigos arrecadavam tributos tanto dos próprios nativos, quanto dos povos que haviam sido dominados em conflitos e guerras.

Além dos olhares já expostos, o tributo também esteve entrelaçado com o misticismo, isso porque muitas civilizações o utilizavam como mecanismo de agrado a Deus ou Deuses. Para ilustrar essa análise mística, não se faz necessário adentrar profundamente na história, basta-se recordar da venda de Indulgências realizada pela Igreja Católica na Idade Média, tributo este que tinha o intuito de fazer com que as pessoas acreditassem que o seu pagamento direcionaria suas almas ao reino dos céus, conforme expõe Alderi de Souza (2018).

Em contrapartida a todos esses fatores históricos, a busca pela conceituação da tributação ou do tributo em si, a princípio, pode-se parecer simples e fácil, tendo em vista que o brasileiro, através do senso comum, vive reproduzindo pontos de vista desfavoráveis a esse instituto, que na maioria das vezes é taxado como simples “sanguessuga do povo”. Entretanto, através de uma visão científica, este mecanismo pode ser conceituado de diversas formas e por variados doutrinadores. Diante disso, tracemos os principais posicionamentos a respeito desse conceito:

Para o doutor e mestre Machado (2010, p.30), um dos mais tradicionais estudiosos do Direito Tributário Nacional, a “tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem válido a economia capitalista para sobreviver”, portanto, seria algo essencial ao Estado capitalista, tendo em vista que a produção nesse sistema, em regra, está sob o domínio dos particulares, ou seja, o tributo seria uma relação entre o detentor do poder de tributar (Estado) com o particular produtor.

No entanto, Machado (2010, p.33) alega também, que a tributação “não é uma simples relação de poder. É relação jurídica, pois está sujeita a normas as quais se submetem os contribuintes e também o Estado.”;

Já para Sousa (1975, p.25), os tributos seriam o objeto da relação jurídica entre particular e Estado, fruto da atividade financeira estatal, correspondente a mecanismo válido para obter receitas para este.

Por fim, na busca por uma definição de tributo mais completa, chegamos a Amaro (2006, p.25), que conceitua o tributo como uma prestação pecuniária não derivada de sanção de atos ilícitos, reclamada através de lei para custeio das despesas coletivas, que na atualidade não são exclusivamente do próprio Estado, mas sim para toda a Sociedade.

Com intuito de prosseguir com a presente exposição geral da tributação, parte-se agora para as suas finalidades, que em muito se parece com o conceito, mas que em tese toma contornos distintos.

O Professor Eduardo Sabbag (2016, p.290-291) acredita na existência de três finalidades para os tributos, das quais são subdivididos em fiscal, extrafiscal e parafiscal. Para ele, a primeira subdivisão corresponde à coleta de recursos financeiros para se atender as necessidades coletivas, enquanto a extrafiscalidade tem como função orientar e ajustar a economia e as relações sociais, assim como deveria ocorrer com o Imposto Sobre Grandes Fortunas. Por fim, este doutrinador dispõe que a parafiscalidade corresponde à finalidade de arrecadação de finanças para entidades especiais e diversas da função do próprio Estado.

No mais, Ricardo Alexandre (2017, p.115) também expõe sobre a existência da finalidade fiscal como mecanismo inerente a busca de recursos para os cofres públicos; a extrafiscal, na qual visa à interferência de uma situação social e econômica, inclusive, influenciando nas relações internacionais; e por último, a parafiscalidade, função a qual ocorre quando a lei delega a determinado sujeito a possibilidade de obtenção de recursos.

Machado (2010, p.50), com o seu pensamento mais aberto e progressista, acredita que a verdadeira finalidade da tributação é a busca por uma solidariedade entre determinado povo, inclusive, o brasileiro. Isso também está exposto na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 que trás como um dos seus fundamentos a busca pela solidariedade. Para esse ilustre estudioso e doutrinador, o tributo seria um mecanismo útil e necessário para uma política distributiva de renda, sendo isso, basicamente, o que se fundamenta na instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF).

A fim de concluir este subtópico, ingressa-se agora na análise das espécies tributárias, que muitas vezes são interpretadas erroneamente, pois é comum tratar, por exemplo, o imposto, uma espécie tributária, com o próprio gênero tributo.

A clássica doutrina, conforme preleciona Ataliba (1999, p.121-131), traz uma bipartição das espécies do gênero tributo:

A primeira corresponde aos tributos não vinculados, ou seja, mecanismo corresponde à relação tributária, cujo fato gerador não é específico e não se tem uma contraprestação, ou seja, não se exige uma atuação positiva da pessoa competente para tributar.

Por outro lado, o tributo vinculado, assim como já exposto na sua denominação, é totalmente o contrário do exposto acima, pois vincula a pessoa com a competência para tributar, geralmente o Estado, aos contribuintes através de aspectos materiais ou pessoais.

De uma forma mais atual, Calmon (2012, p.401- 403), vislumbra que as espécies de tributos estão relacionadas às opções positivas de cada país, podendo existir a divisão trazida acima com tributos vinculados e não vinculados. Mas também, pode ser utilizada uma teoria tripartite, na qual os tributos dividem-se em três grupos, sendo definidos como impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Ainda nessa perspectiva de tripartição das espécies de tributos, muito pouco se divergem as idéias dos principais doutrinadores. Eduardo Sabbag (2016, p.771) alega que a espécie “Imposto” é o tributo cuja natureza corresponde a um fato gerador independente de contraprestação direta estatal, estando totalmente interligado somente à vida do contribuinte, sua atividade ou seu patrimônio, como se pensou para o IGF.

Já para Hugo de Brito Machado (2010, p.447), esse conceitua a subespécie “Taxa” como um tributo totalmente vinculado à atividade estatal e relacionado ao contribuinte, ou seja, surge a partir da contraprestação estatal, sendo basicamente o reverso dos impostos.

Por fim, ainda na teoria tripartite, existem também as contribuições de melhoria, que para Ricardo Alexandre (2017, p. 76), é um tributo proveniente de vinculação entre Estado e contribuinte decorrente de obra pública.

No mais, a doutrina elenca também a existência de mais espécies tributárias, que não se enquadram no modelo anterior, como o pedágio,

empréstimo compulsório e as contribuições sociais, econômicas e corporativas, conforme expõe Luciano Amaro (2006, p.48-55). Para ele, o pedágio é uma espécie de tributo, pois fora tratado no art.150 da CRFB/88 como uma exceção às demais espécies; quanto ao empréstimo compulsório, este autor o define como arrecadação estatal que deve ser restituída ao contribuinte a posteriori; e por fim, as contribuições sociais, econômicas e corporativas, que são taxadas como requisito para a instrumentalidade da atuação de determinada área social, categoria etc.

2.2 - CLASSIFICAÇÃO TRIBUTÁRIA

Como se sabe, o ato de classificar consiste em distribuir um determinado objeto geral em diversas categorias segundo critérios comuns. Nos tributos, isso também não é diferente, pois a classificação dos tributos pode tomar contornos totalmente distintos, considerando determinado ponto de vista em questão. Diante disso, se expõe aqui as principais classificações relacionadas ao objeto do presente trabalho.

A maioria esmagadora da doutrina utiliza uma classificação tributária decorrente da competência de tributar. Sacha Calmon (2012, p.87-88) traz essa classificação interligada ao que está posto na CRFB/88, dividindo de forma subsidiária a competência tributária da União, entre Tributos Federais, Estaduais, Municipais, e também os Distritais, conforme:

“Art. 147. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.(Constituição da República Federativa do Brasil de 1988)”

Além da classificação decorrente da competência tributária, existem também tantas outras classificações de tributação, conforme se analisará a seguir:

A primeira e mais importante para o nosso estudo diz respeito aos impostos diretos e indiretos. Sabbag (2016, p.795-796), em seu manual de direito tributário, preceitua o imposto direto como aquele em que a carga tributária e o fato gerador estão ligados diretamente ao contribuinte, assim como ocorre no Imposto de Renda (IR), Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU), Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), e como deveria ocorrer com o IGF.

Em contrapartida, Sabbag (2016, p.795-796), demonstra também os impostos indiretos são aqueles em que o fato gerador é realizado por um sujeito e a carga tributária decorrente desse fato é transferida para um terceiro contribuinte através de uma cadeia produtiva, conforme ocorre com o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) etc, ou seja, são impostos que vêm embutidos nos produtos consumidos pelo contribuinte.

A classificação tributária também pode tomar como parâmetros objetivos e subjetivos de incidência, e isso fazem surgir à classificação de impostos reais e pessoais. Para Alexandre (2017, p.118), os tributos reais são aqueles em que sua incidência recai sobre as coisas, em contrapartida, os tributos pessoais recaem à subjetividade de cada contribuinte. Em razão dessa classificação, muito se discute se o IGF se enquadraria como imposto real ou pessoal, no entanto, o que se percebe é uma natureza híbrida, sendo seu fato gerador inerente tanto às coisas e quanto às pessoas.

Outra modalidade classificatória de suma importância para este trabalho leva em consideração a necessidade de regulamentação dos tributos. Ricardo Alexandre (2017, p.209) afirma que essa classificação consiste basicamente na regulamentação do tributo, dividindo-a em tributação incondicionada e

condicionada, sendo que na primeira, o tributo que está previsto na Constituição de um Estado tem a sua eficácia plenamente conferida pela mesma, ou seja, independe de mecanismo regulador. No entanto, na contra mão dessa característica, existe a tributação condicionada, cuja própria lei maior determina a dependência de mecanismo (Lei), que conceda eficácia a determinado tributo.

A grande importância dessa classificação ao nosso trabalho consiste no fato de que o IGF se enquadra entre os tributos condicionados, ou seja, necessita de uma Lei Complementar, a fim de que vislumbre sua atividade e função.

Apesar de não se ter exaurido todas as classificações dos tributos trazidas pela doutrina, é de fácil percepção que se utilizou os principais segmentos classificatórios e de maior importância para esse trabalho. No mais, salienta-se também, que alguns doutrinadores utilizam como base classificatória o que já foi exposto, como a forma de conceituação, as finalidades e também as espécies.

2.3 - TRIBUTAÇÃO NO BRASIL

Diante do que já foi exposto, passa-se agora a análise da tributação no evolutivo cenário do Brasil, verificando os contornos singulares e complexos que influenciaram diretamente no atual sistema tributário nacional. Salienta-se que será apresentada como marco inicial dessa análise a chegada dos portugueses ao território brasileiro, tendo em vista seus relevantes impactos, além da escassez de informações a respeito da tributação no território nacional antes deste contexto.

Como se sabe, a colonização portuguesa aqui no Brasil se enquadra no que os historiadores chamam de colonização de exploração, isso porque o território brasileiro na época era apenas uma fonte de riquezas, seja de exploração do pau-brasil, açúcar, ouro, etc. No mais, essa produção era

tributada pela coroa portuguesa através do quinto, da fintas, da derrama e também de contribuições.

Além dos tributos já citados acima, Ferreira (1986. p.76-77) expõe de forma mais específica a variedade de tributos existentes no período colonial: i) as cisas; ii) as alcavalas; iii) o imposto de chancelaria-Lei do selo; iv) o imposto de passagem; v) o imposto de engenhos; vi) o impostos de molinetes; vii) os tributos lançados pela câmara.

Além dos impostos temporários: i) os donativos; ii) as cotas de indenização de guerras; iii) as cotas para custeio e manutenção de fortalezas, iv) os donativos para consórcio da família real; v) o imposto de consulado; e vi) o imposto para reconstrução de Lisboa.

Ante o exposto, é de fácil percepção que desde o início da construção do Brasil ocorreu um posicionamento político de prioridade àqueles tributos considerados indiretos, ou seja, tributava-se determinado produto e conseqüentemente esse valor de tributação era repassado ao consumidor final. No entanto, deve-se esclarecer que esses tributos eram minoritariamente transformados em receitas para a administração colonial, quiçá, promover um bem estar coletivo.

Pode-se parecer exagero, mas a atual desigualdade social do Estado Brasileiro tem suas raízes cravadas no período colonial, em especial a distribuição do enorme território nacional através das sesmarias a um seletor grupo de pessoas. No decorrer dos anos, esses detentores de terras, que não eram tributados por isso, transformaram-se no que se chama de aristocracia agrícola, e é óbvio que não mudariam essa política tributária direcionada a tributos indiretos e muito menos instituiriam um tributo à terra, conforme expõe Mota (2010, p.47-48).

Favare (2012, p.59-60) alega que no Brasil Império, apesar da independência, a política nacional direcionou-se à proteção do poder econômico e político, ou seja, buscou-se perpetuar as regalias em detrimento

de políticas sociais. Para esse autor, partindo de uma perspectiva cronológica, com a instituição da República Brasileira em 1891 e o início do Século XX, mudou-se timidamente a política tributária, pois apesar de se ter instituído o Imposto de Renda, preservou-se de forma majoritária os impostos indiretos, sem que fossem instituídas políticas públicas para aqueles que mais necessitavam.

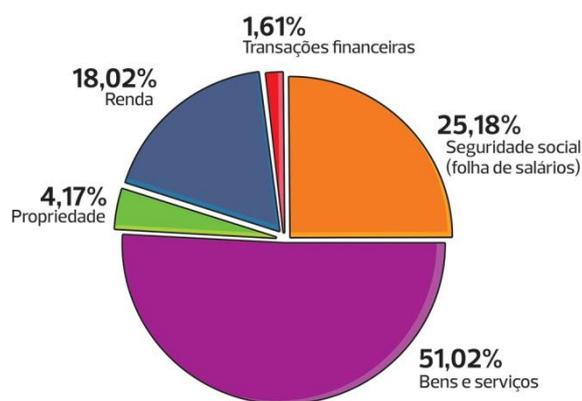
Outro ponto importante e relevante na história da tributação brasileira remete-se ao imposto territorial rural e urbano. Esse começou a ser discutido em 1831 e somente foi instituído após 60 anos, mas pouco se mudou na situação Nacional, conforme expõe Mota (2010, p. 53-54).

Mota (2010, p.49) destaca também que no decurso da história tributária nacional, a política de prioridade aos impostos indiretos em detrimento dos diretos sempre esteve interligada ao objetivo de estimular a poupança. Para ele, caso fosse utilizada uma política reversa, com a valorização dos impostos diretos, haveria menor acúmulo de riqueza e menor desigualdade social na atualidade.

Continuando essa análise histórica, percebe-se que as Constituições Federais de 1934, 1937, 1946 e 1967 se dispunham a dar um maior enfoque ao requisito da competência tributária, do que garantir uma base consistente de princípios norteadores de uma política tributária direcionada a melhores condições para o povo, conforme está posto na tese de mestrado de José Américo (1998, p. 21-31).

Em contrapartida, com a promulgação da Carta Maior de 1988, cujos anseios do povo brasileiro foram positivados, inclusive os de ordem tributária, percebe-se que houve uma mudança nesse paradigma, no qual foram instituído mecanismos de ordem basilar, como os princípios da justiça tributária e a solidariedade social, e também aqueles mais específicos, como o imposto sobre grandes fortunas, contribuições sociais, entre outros.

Entretanto, fica claro que a presente positividade não correspondeu à realidade fática, principalmente quando se nota, no decurso desses 30 anos de Constituição que, no Brasil, ainda se valoriza mais os tributos indiretos do que os diretos, conforme se percebe no gráfico representativo que foi criado a partir de dados do Ministério da Fazenda e do Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros (Cetad) da Receita Federal, em outubro de 2015:



3 - IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS

A partir do conhecimento basilar e geral a respeito do instituto jurídico denominado imposto, o qual foi devidamente analisado no capítulo anterior, acredita-se que as especificações a respeito do IGF acabarão por se tornar mais claras e concisas aqui por diante. O presente trabalho adentrará agora numa análise específica sobre o IGF, explanando-se o seu surgimento e a sua utilização pelo mundo, o conceito, a natureza jurídica e as suas principais características, além tecer explicações dos princípios norteadores.

3.1 – SURGIMENTO E UTILIZAÇÃO DO IGF PELO MUNDO

Assim como fora exposto e analisado no subitem que trata da historicidade dos impostos, percebe-se que esse mecanismo jurídico, social e político sempre esteve interligado a variadas perspectivas, principalmente àquelas relacionadas ao poder. Diante disso e através de uma minuciosa pesquisa, percebe-se que o IGF é um marco relativamente novo na história humana, apesar da acumulação de riqueza pelo homem ser um fator muito antigo.

Segundo Mota (2010 p.28), isso ocorreu porque aqueles que detinham o poder econômico também eram os que exerciam a influência política, ou seja, os detentores de riqueza e poder nunca iriam ser condizentes com um imposto que conduzia certo risco a sua condição privilegiada e a de seus descendentes.

Para Mota (2010 p.31), foi a Inglaterra, nos anos de 1154 e 1215, especialmente com a Magna Carta Libertatum, o país precursor do Imposto sobre Grandes Fortunas, isso porque nesse período foram instituídos os primeiros impostos diretos relacionados ao patrimônio e renda. Etimologicamente não se tratava do referente imposto, mas esse marco pode ser considerado o embrião do que hoje conhecemos como IGF.

Também na Inglaterra, no ano de 1797, no contexto da ameaça napoleônica, surgiram tributos relacionados ao luxo e as despesas suntuárias,

que também demonstram certa relevância comparativa ao IGF, conforme afirma Mota (2010 p.37-38).

Atualmente a Inglaterra não tem um Imposto Sobre Grandes Fortunas definitivamente instituído, no entanto, nesse país, existem alíquotas do Imposto Sobre Herança que chegam a 40%. Portanto, apesar de não haver previsão do IGF nesse país, existe um imposto eficiente que também está ligado diretamente ao fato gerador fortuna.

Discordando do pensamento embrionário acima exposto, alguns doutrinadores e estudiosos, assim como Szklarowsjy (1989, p. 51 apud Y, 2010, p.37-38), acreditam que o Imposto Sobre Grandes Fortunas sempre esteve presente no contexto dos impostos patrimoniais, e o seu embrião estaria também nos primórdios da história tributária.

Em contrapartida, Aguirre (1987, p. 51 apud Y, 2010, p.36) acredita que o surgimento do IGF também ocorrera na Europa, com a denominação de Imposto Incidente Sobre o Patrimônio Líquido (Wealth Tax), e a sua expansão ocorreu no século XX, em especial, para a América Latina.

De fato, os diversos posicionamentos a respeito do surgimento do IGF não demonstram uma perspectiva de negação em si, mas sim um posicionamento de reconhecimento e complementação. O que não se pode negar por nenhum doutrinador e estudioso do tema é que a França guarda relevante papel como disseminador e estimulador do Imposto sobre Grandes Fortunas pelo mundo, inclusive, o caso brasileiro.

Segundo Hurberto (2011 p.15), o IGF foi instituído na França, no ano de 1982, pelo presidente socialista François Mitterrand, a fim de se financiar o benefício social da renda mínima. Salienta-se que tal imposto foi extinto em 1986 por um governo conservador, e no ano de 1988 voltou a ser instituído com a denominação de Impôt Solidarité Sur La Fortune (ISF), estando em vigor até os dias de hoje. O atual imposto sobre grandes fortunas francês detêm seis alíquotas entre 0,55% e 1,8%, além de tornar isentos os proventos de determinadas atividades artísticas, ecológicas etc.

Além de Inglaterra e França, países que já foram analisados nesse contexto, o IGF pode ser observado em diversos Estados pelo mundo, seja de forma definitiva ou transitória, como se observará a seguir.

Na Espanha o IGF foi instituído por lei no ano de 1991, modificado em 2004, sendo extinto no ano 2008. Ocorre que a crise econômica que assolou o país recentemente fez com que o “Impuesto sobre el Patrimonio” fosse retomado de forma transitória nos exercícios financeiros de 2012 e 2013. Nesse período, o presente imposto contava com alíquotas entre 1,3% e 2,5% e eram concedidos abatimentos de 300 mil euros em caso de imóveis residências, conforme expõe Pedro Humberto (2011, p.16). Salienta-se que a Islândia seguiu basicamente o mesmo caminho da Espanha, tendo em vista a crise econômica.

Na Alemanha, o WealthTax ou Vermögensteuergesetz foi declarado inconstitucional, pois os bens imobiliários eram avaliados pelo valor inicial registrado enquanto os ativos financeiros eram avaliados considerando os valores de mercado, ou seja, existia um desequilíbrio na valoração dos bens a fim de se saber quais incidiriam tal imposto. Outro ponto importante para a sua extinção consiste no fato de que existia uma bitributação entre o Vermögensteuergesetz e o Imposto de Renda, havendo situações em que se tributava a renda familiar acima de 50%, conforme expõe Humberto (2011, p.18).

Em contrapartida à extinção do IGF alemão, a tributação sobre a herança que detém um fato gerador semelhante ao IGF, pode chegar a 50% naquele país, segundo Eduardo Flaguioni Ribas.

De acordo Humberto (2011, p.17), outro Estado que detém um imposto nos moldes do IGF é a Suíça, o qual é conhecido mundialmente como um paraíso fiscal. Nesse país, o WealthTax tem alíquotas que giram em torno de 0,2% a 1%, podem ser progressivas ou não, e são beneficiários da isenção as pessoas com patrimônios entre 50 mil e 300 mil francos suíços. Salienta-se que o IGF suíço não condiciona os não residentes, melhor dizendo, se não for

residente não pagará o referido imposto, por isso esse país ainda é o destino das grandes fortunas mundiais.

Mudando a perspectiva geográfica, Humberto (2011, p.19) expande a análise do Imposto sobre Grandes Fortunas para a Argentina. Neste país tal imposto foi instituído no ano de 1973 com o nome de Imposto sobre Bens Pessoais e está sobre a competência do governo central. O IGF argentino guarda consigo alíquotas entre 0,75% e 1,25%, sendo isentos aqueles com patrimônio de 305 mil pesos. Deve-se informar que esse imposto recai sobre imóveis, automóveis, embarcações, ações e títulos, créditos e debêntures etc.

Ainda numa perspectiva de América Latina, outro país que instituiu um imposto muito parecido com o IGF brasileiro é o Uruguai. Nesse Estado o IGF é denominado como “Impuesto al Patrimonio” e está em vigor desde 1989. Ele consiste em alíquotas progressivas de 0,7% a 2%, e também existe a alíquota única de 1,5%. Além disso, estão isentos dessa tributação os patrimônios que não excedem o valor de 2,21 milhões de pesos uruguaios, segundo Humberto (2011, p.22).

Por fim chega-se ao Brasil, país que mesmo havendo previsão do Imposto Sobre Grandes Fortunas no Art. 153, inciso VII da CRFB/88, o referido imposto ainda necessita de Lei Complementar para sua regulamentação, e conseqüentemente, efetivação. No Brasil existem diversos projetos de lei sobre o tema que estão engavetados ou arquivados por questões jurídicas e principalmente políticas, conforme se verá no capítulo 5º do presente trabalho.

3.2 – CONCEITO E CARACTERÍSTICAS DO IGF

No primeiro momento, faz-se necessário demonstrar que o conceito do Imposto sobre Grandes Fortunas não guarda em si relevante complexidade. Para Giffone (1987, p. 371 apud Y, 2010, p. 38), o Imposto sobre Grandes Fortunas corresponde a um imposto patrimonial, o qual recai sobre os maiores patrimônios, ou seja, a grande fortuna de certa pessoa.

Como se sabe, a doutrina majoritária defende que os tributos são divididos em três categorias, taxas, contribuições e impostos. Conforme está posto na própria denominação do IGF, este se enquadra nas peculiaridades deste último.

Diante disso, pode-se dizer que a natureza do IGF é a de imposto. Lembrando que os impostos são os tributos cujo fato gerador independe de contraprestação direta do ente estatal que a executou. Outro fator interessante que está relacionado à natureza do Imposto Sobre Grandes Fortunas é o seu posicionamento híbrido, isso porque ele está ligado, diretamente, tanto aos contribuintes quanto ao seu patrimônio, ou seja, podem ser considerados tributos de natureza pessoal e real ao mesmo tempo, conforme fica claro na explicação de Nathalia Fazan (2015), “Uma pessoa com patrimônio considerado grande fortuna pagaria sobre a totalidade de seus bens uma alíquota de imposto.”

Salienta-se também que a natureza do tributo pode influenciar não tão somente na arrecadação, mas também na forma e no modo de utilização em benefício da sociedade. O IGF é um grande exemplo disso, pois é tido como mecanismo preponderantemente extrafiscal e foi pensado como instrumento modificador da grotesca desigualdade social em que vive grande parte do mundo e também o Brasil, onde poucos têm muito e muitos têm pouco.

Ocorre que, o IGF no Brasil, por se tratar de um Imposto, sua arrecadação não precisa ser direcionada ou vinculada à determinada ação estatal, portanto, caso venha a ser instituído o IGF brasileiro, a sua arrecadação pode ser direcionada para algo totalmente diverso do que o combate à desigualdade social. Em contrapartida a essa situação, foi instituído uma Emenda a Constituição de nº 31, no ano de 2000, na qual se positivou o direcionamento dos recursos do IGF para o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, conforme o Art. 80 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT):

“Art. 80. Compõem o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza:

(...)

III – o produto da arrecadação do imposto de que trata o art. 153, inciso VII, da Constituição;” (Atos das Disposições Constitucionais transitórias de 1988).

No entanto, por se tratar de uma emenda prevista no ADCT, a sua eficácia foi condicionado a um período de 10 anos. E como o IGF nunca foi instituído, esta modificação não gerou efeitos jurídicos. Ademais, o fato de ter feito a vinculação, isso não significa que seria plenamente direcionado para viabilizar políticas sociais, em especial, ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza.

Ainda analisando a perspectiva da natureza jurídica do Imposto Sobre Grandes Fortunas, alguns Projetos de Emenda à Constituição (PEC) tentaram transformar o IGF em Contribuição Sobre Grandes Fortunas (CSGF), a fim de se direcionar a sua arrecadação para uma atividade estatal específica.

Segundo Pedro Humberto de Carvalho Jr. (2008), a bancada do Partido dos Trabalhadores (PT) tentou tal modificação pensando no direcionamento do recurso proveniente dessa arrecadação para a educação, além de tornar mais fácil sua instituição e regulamentação.

Além da referida PEC exposta acima, outra tentativa infrutífera de transformação da natureza jurídica do IGF ocorreu no ano de 2012 através de um projeto que surgiu na Comissão de Seguridade Social e Família da Câmara dos Deputados, cujo objetivo seria direcionar a arrecadação do Imposto Sobre Grandes Fortunas para a saúde, conforme expõe Assis Ribeiro (2012).

Como já fora exposto, o IGF ou até mesmo a CSGF, ainda não foi devidamente instituído em nosso país. Acredita-se que a sua não regulamentação fere alguns princípios tributários constitucionais, como se verá no próximo subtópico.

3.3 – PRINCÍPIOS NORTEADORES

Através de um simples conhecimento jurídico, sabe-se que os princípios guardam consigo relevante papel de base estrutural em qualquer ordenamento jurídico, e até mesmo em uma lei específica. Diante disso, o presente trabalho fará uma análise a respeito dos Princípios da Capacidade Contributiva e, principalmente, do Princípio da Justiça Tributária, tendo em vista omissão legislativa em instituir o Imposto Sobre Grandes Fortunas no Brasil.

3.3.1 - Princípio da Justiça Tributária

Antes de prosseguir com a devida explicação sobre o Princípio da Justiça Tributária, faz-se necessário realizar uma análise a respeito do que seja justiça.

A justiça pode ser analisada por diversas perspectivas filosóficas, morais e até mesmo jurídicas. Segundo Favare (2012, p.25), a Grécia Antiga tem um grande papel disseminador da valoração do termo Justiça e da sua conceituação, como se observa:

*“A justiça é uma disposição do caráter humano, sendo a virtude (instrumento) que contém todas as outras. A vida em sociedade deve ser pautada no respeito à lei e a Equidade”.
(FAVARE 2012 p.25)*

Ainda sobre o posicionamento grego, não se pode esquecer-se da grande contribuição Aristotélica para a concepção de justiça, o qual acreditava nesse mecanismo como o meio termo entre as ações excessivas e deficitárias, produto da busca humana pela felicidade baseada na razão e pautada pela virtude, conforme expõe Favare (2012, p.26).

No mais, Michael J. Sandel (2015, p.24) demonstra através do seu pensamento, que a atual concepção de justiça toma contornos mais concretos do que àquelas expostas por Aristóteles:

“Para saber se uma sociedade é justa, basta perguntar como ela distribui as coisas que valoriza — renda e riqueza, deveres e direitos, poderes e oportunidades, cargos e honrarias. Uma sociedade justa distribui esses bens da maneira correta; ela dá a cada indivíduo o que lhe é devido. As perguntas difíceis começam quando indagamos o que é devido às pessoas e por que.” (Michael J. Sandel 2015 p.24)

Diante disso, pode-se se dizer que a justiça está totalmente interligada ao direito tributário na busca por um mecanismo justo perante as pessoas, cujo pensamento é materializado pelo Princípio da Justiça Tributária, o qual é um dos pontos chave desse trabalho.

O Princípio da Justiça Tributária, segundo Favare (2012, p.65), está também ligado à solidariedade, que é um valor que condiciona os benefícios da coletividade em detrimento do individualismo exacerbado. Para esse Autor, tanto o Princípio da Justiça Tributária, quanto à solidariedade caminham lado a lado na busca por uma igualdade material entre as pessoas. Este estudioso também alega que os Estados devem proporcionar mecanismos para se concretizar a solidariedade e a justiça, e o Imposto Sobre Grandes Fortunas pode ser tomado como grande exemplo para isso.

De acordo com exposto e considerando o arcabouço da desigualdade social, é de fácil percepção que o Imposto sobre Grandes Fortunas pode ser considerado um grande mecanismo de busca pela justiça. Entretanto, ao analisar o caso do Brasil, país no qual o IGF tem previsão constitucional e nunca foi instituído, percebe-se que ocorre uma incoerência e desrespeito não só ao princípio da justiça tributária, mas também a toda concepção de justiça.

Além disso, o Princípio da Justiça Tributária pode ser considerado um princípio macro, isso porque ele está totalmente ligado a outros princípios gerais e valores do ordenamento jurídico, como a isonomia, a equidade, os direitos igualitários e a dignidade da pessoa humana, além dos próprios princípios do Direito Tributário, como a Vedação do Confisco e do próximo subtópico, o Princípio da Capacidade Contributiva, conforme Jaciel Paiva (2017) expõe em seu artigo.

3.3.2 - Princípio da Capacidade Contributiva

Como foi exposto acima, o Princípio da Capacidade Contributiva está totalmente interligado ao Princípio da Justiça Tributária. Segundo Favare (2012, p.87), o Princípio da Capacidade Contributiva consiste em um mecanismo jurídico específico, cujo contribuinte deve pagar tributos segundo sua capacidade econômica ou medida justa da sua capacidade de contribuição, com o intuito daquelas pessoas com maiores riquezas materiais financiar a solidariedade social, ou seja, o bem estar coletivo de uma determinada sociedade, principalmente daqueles com mais necessidades materiais.

Fanucchi (2012, p. 101) expõe que o Princípio da Capacidade Contributiva existe em diversos ordenamentos jurídicos pelo mundo, apesar de não haver previsão constitucional expressa. Segundo este Autor, o referido princípio não se mostra diretamente em determinados países, pois ele logicamente tem a mesma finalidade que o Princípio da Igualdade.

Na contramão desse pensamento e da grande valoração do positivismo, o Brasil, com a sua CRFB/88 prolixa, instituiu tal princípio de forma expressa, conforme o parágrafo 1º do Art. 145:

“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.” (Constituição da República Federativa do Brasil de 1988)

Segundo Fanucchi (2012, p. 101), o texto da CRFB/88 expresso acima guarda relevante obscuridade, principalmente no termo “sempre que possível”, isso porque, com ele pode-se fazer duas leituras distintas, sendo uma relacionada “sempre que possível instituir impostos de caráter pessoal” ou “sempre que possível graduar o contribuinte de acordo com sua capacidade econômica”. Esse pensamento pode abrir margem para que o Princípio da Capacidade Contributiva seja desrespeitado.

O estudioso Favare (2012, p.90) dispõe em seu trabalho que a capacidade contributiva deve ser aferida de acordo a capacidade do contribuinte, ocorre que os critérios para tal aferição nem sempre guardam consigo relevante segurança jurídica ou aparato para medir a subjetividade. Considerando isso, o que se observa atualmente é a predominância de critérios objetivos, como a renda declarada, o patrimônio, até mesmo pela essencialidade do produto tributado, entre outras perspectivas.

O mestre Fanucchi (2012, p. 118) alega em seu estudo que a capacidade contributiva, considerando todos os seus critérios de mensuração, não pode causar interferência na vida contribuinte a ponto de restringir direitos sociais e individuais.

De acordo com o pensamento de Favare (2012, p.89), a tributação no Brasil não exerce nenhuma função social, estando apenas a serviço da manutenção de privilégios dos cidadãos de primeira categoria. Segundo este

Autor, isso é uma consequência do desrespeito ao Princípio da Capacidade Contributiva. Além disso, a não instituição do IGF por falta de lei regulamentadora aprovada pelo Congresso, configura-se claramente, um grande desrespeito ao Princípio da Capacidade Contributiva, ao Princípio da Justiça Tributária, à igualdade, à solidariedade, e pior, perpetua a desigualdade social e a miséria da maior parcela da população brasileira.

4 – NORMATIZAÇÃO DO IGF

Na busca ampliativa por mais informações e conhecimento a respeito do IGF, este capítulo proporcionará uma análise tomando como pressuposto a sistemática rígida e jurídica, denominada normatização. A fim de se compreender o contexto do IGF no Brasil, o presente trabalho visa tecer esclarecimentos a respeito das normas constitucionais, normas infraconstitucionais, em especial, as regulamentadoras, assim como as normas princípios. No mais, o referido capítulo analisará o contexto omissivo do Poder Legislativo Federal, na regulamentação do IGF no Estado brasileiro, adentrando, inclusive, nos diversos projetos de lei quanto ao tema.

4.1 – NORMA CONSTITUCIONAL

Como já fora exposto, o IGF do Brasil está previsto na CRFB/88 em seu Art. 153, inciso VII. Explanou-se também que apesar de ter-se passado 30 anos da promulgação da Constituição brasileira, ainda não foi instituído tal imposto. Diante disso, o presente trabalho irá trazer algumas informações a respeito das normas constitucionais, assim como é definida a norma que positivou o IGF no Ordenamento Jurídico Brasileiro.

Segundo Nathalia Masson (2016 p.27-30), as normas constitucionais devem ser tomadas como supremas, mas não absolutas, podem ser escritas ou não, além de ser a base jurídica para a criação, estruturação e organização política de um Estado.

Além da definição acima, essa Autora ainda expõe que uma Constituição, assim como suas normas, pode ser analisada através de ótica sociológica, política e jurídica. Na concepção sociológica, uma norma constitucional é o reflexo das relações de poder, ou seja, reflete o resultado do embate e diálogo daquelas forças políticas vigentes em determinado Estado.

A positivação do IGF é um grande exemplo desse embate sociológico, isso porque durante a constituinte de 1987-1988 debateu-se muito o referido

tema, onde se estruturaram forças econômicas, contrárias a sua instituição, e outras de cunho social, que pensavam no IGF como uma das possíveis soluções à gritante desigualdade social da época, e que ainda assola o Brasil, segundo Mota (2010 p.90-91).

Ainda sobre o pensamento da perspectiva sociológica, política e jurídica das normas constitucionais, Nathalia Masson (2016 p.27-30) expõe que a ótica política da norma constitucional é produto de uma decisão política fundamental fruto do poder constituinte, ou seja, corresponde à escolha do constituinte.

No mais, do ponto de vista jurídico, pode-se expor aqui o pensamento de Hans Kelsen (1999 p.155), o qual acredita que as normas constitucionais fundamentam e validam todo Ordenamento Jurídico de um Estado, ou seja, as normas constitucionais estão num plano supremo em comparação às demais normas infraconstitucionais.

Apesar do posicionamento exposto acima de que existe uma supremacia das normas constitucionais, Luís Roberto Barroso (2010 p. 138) alega que essas normas guardam consigo uma característica de não autonomia, isso porque as normas constitucionais dependem da concretização da realidade fática para surtir os efeitos ali contidos.

Além disso, Luís Roberto Barroso (2010 p. 154) demonstra também a existência de uma classificação das normas constitucionais entre diretas e indiretas, conforme:

“O Direito haverá aplicação da Constituição, que se dará de maneira direta ou indireta. Será direta quando determinada pretensão se fundar em um dispositivo constitucional. Por exemplo: alguém vai a juízo em defesa de sua liberdade de expressão (CF, art. 5 2, IX) ou na defesa do seu direito de privacidade (CF, art. 5-, X). E será indireta sempre que uma pretensão se basear em uma norma infraconstitucional.”(Luís Roberto Barroso, 2010 p. 154).

Diante de tal pensamento, esclarece-se que o fato de uma norma estar ou não prevista na Constituição, não predispõe que seja constitucional ou não, mas sim a constitucionalização direta ou indireta.

Tal pensamento corresponde ao que alguns doutrinadores chamam de presunção de constitucionalidade de uma determinada norma.

Tomando como exemplo o IGF brasileiro, pode-se dizer que a norma do Art. 153, inciso VII, da CRFB/88 corresponde a uma norma constitucional direta, enquanto a norma infraconstitucional regulamentadora do IGF seria uma norma constitucional indireta, caso seja instituída através de lei complementar.

No mais, Gilmar Mendes (2016 p.77-78) expõe ainda que as normas constitucionais podem ser subdivididas em normas constitucionais de eficácia plena, contida e limitada. Para esse doutrinador, as normas de eficácia plena correspondem às normas que produzem seus efeitos previstos imediatamente, não necessitando de nenhum elemento externo; quanto às normas de eficácia contida, essas também produzem seus efeitos imediatamente, mas o que as difere da primeira é a possibilidade dos seus efeitos serem restringidos.

Por fim, a subdivisão mais importante para este estudo, a norma constitucional de eficácia limitada, norma que apesar de estar na Constituição, encontra-se também condicionada a uma lei que a regulamente. Tal divisão tem relevante valor para o presente trabalho, haja vista que a norma constitucional do IGF é expressamente uma norma de eficácia limitada e necessita de uma norma infraconstitucional regulamentadora.

4.2 – NORMA INFRACONSTITUCIONAL REGULAMENTADORA

Continuando a presente apresentação, faz-se necessário expor que as normas infraconstitucionais ou constitucionais indiretas, são basicamente as demais normas de um Ordenamento Jurídico que estão fora do texto constitucional.

O pensamento supracitado está contido no que os doutrinadores chamam de Pirâmide de Kelsen (1999 p.155-165). Segundo o mesmo autor, um Ordenamento Jurídico é criado através de uma estrutura piramidal, onde as normas constitucionais estão no topo, enquanto as demais estariam devidamente organizadas em grau de importância até a base, sendo essas as chamadas normas infraconstitucionais, ou seja, não tem o mesmo grau de importância que uma norma constitucional, mas guardam consigo relevante papel para um Ordenamento Jurídico e seu Estado.

As normas infraconstitucionais também podem ser classificadas e subdivididas. Para o presente trabalho, apenas se faz necessário tecer informações sobre a norma infraconstitucional regulamentadora, também conhecida por lei complementar, isso por que é ela que se faz necessária para instituir o IGF no Brasil, segundo o próprio texto constitucional. Além disso, a lei complementar ou norma infraconstitucional regulamentadora guarda na sua natureza algumas peculiaridades em relação às demais.

Segundo Gilmar Mendes (2016 p.809-810), a norma infraconstitucional regulamentadora ou lei complementar se distingue das demais por dois fatores, um de âmbito procedimental e outro de matéria, conforme:

“A lei complementar se peculiariza e se define por dois elementos básicos. Ela exige quorum de maioria absoluta para ser aprovada (art. 69 da CF) e o seu domínio normativo apenas se estende àquelas situações para as quais a própria Constituição exigiu – de modo expresse e inequívoco – a edição dessa qualificada espécie de caráter legislativo” (Gilmar Ferreira Mendes, 2016, p. 809-810)

Por fim, considerando o exposto acima e o que está positivado no Art. 153, inciso VII da CRFB/88, fica evidente que o IGF somente será instituído mediante Lei Complementar e seu rito específico, que exige uma votação com maioria absoluta. Para alguns estudiosos do tema, esse rito procedimental de

votação no Congresso Nacional guarda relevante parcela de culpa quanto à omissão legislativa, no que diz respeito à instituição do IGF.

4.3 – NORMAS PRINCÍPIOS

O estudo das normas princípios neste trabalho coaduna-se ao fato de que os Princípios Constitucionais Tributários da Capacidade Contributiva e da Justiça Tributária estão totalmente interligados ao IGF. Apesar de se considerar que os referidos princípios estão sendo desrespeitados, é de grande importância trazer algumas informações a respeito desse mecanismo jurídico.

Segundo Humberto Ávila (2015, p.54-55), as normas princípios correspondem a mecanismos jurídicos que estabelecem o alicerce para que um mandamento seja encontrado, ou seja, é o ponto de partida pela busca de um Direito. Tomando como base esse pensamento, em especial os Princípios da Capacidade Contributiva e da Justiça Tributária, pode-se dizer que tais mecanismos seriam o início de uma caminhada, onde o motor denominado IGF, levaria a sociedade brasileira alcançar os seus objetivos, como uma sociedade livre, justa e solidária, o desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e promover o bem de todos, conforme está previsto no Art. 3º da CRFB/88.

Para Robert Alexy (2015, p.145-146), as normas princípios estão interligadas aos valores, isso porque há possibilidade de mensuração e um balanceamento de pesos e contrapesos, tanto dos princípios quanto dos valores. Para esse Autor, os princípios e os valores guardam consigo relação de ordem subjetiva, isso porque os valores podem ser transformados em princípios e vice versa, sem que sofram perda de conteúdo.

Favare (2012, p.75) acredita que os princípios detêm a função de construir a interação entre as regras e subprincípios, a fim de que essa interpretação seja a que mais se aproxima do ditame principiológico. Além disso, esse Autor expõe também que um elemento normativo implícito pode ser facilmente suprido através de uma norma princípio.

No mais, com o presente trabalho, acredita-se que é necessário também tecer algumas informações para que se distingua as normas princípios das normas regras. Nessa perspectiva, é inegável a contribuição de Robert Alexy (2015, p.163- 169), o qual expõe que na existência de conflito de normas princípios, a solução fática passará por um sopesamento onde o resultado será a preferência por um dos princípios, sem a exclusão definitiva do outro.

Em contrapartida, um conflito de normas regras se resolve através do que os doutrinadores chamam de modo absoluto do “tudo ou nada”, ou seja, através de uma análise entre ambas as normas regras, o resultado condicionará de forma absoluta apenas uma das normas, conforme revela Humberto Ávila (2015, p.65-66).

Ante todo o exposto, percebe-se que o IGF está resguardado por um alicerce principiológico, com os Princípios da Capacidade Contributiva e da Justiça Tributária. É nítido também que, apesar desse imposto ter um alicerce jurídico sólido, ainda não foi regulamentado através de lei complementar, o que em tese é uma afronta a tais princípios, os quais foram facilmente demonstrados como mecanismos importantíssimos para a sociedade brasileira.

4.4 – A OMISSÃO LEGISLATIVA NA REGULAMENTAÇÃO DO IGF

Como se sabe, o IGF encontra-se positivado na CRFB/88, mas até a presente data nunca foi instituído devido à falta de lei complementar. Reitera-se aqui, que essa omissão legislativa corresponde a um grande desrespeito aos Princípios da Capacidade Contributiva e da Justiça Tributária, frente à grande desigualdade social em que se vive no Brasil. No entanto, se faz necessário esclarecer que tal omissão não é fruto da falta de projetos sobre o tema, mas sim da falta de lisura em aprovar um sequer dos diversos projetos apresentados, que em tese, trariam grande e positiva contribuição para a sociedade brasileira.

A fim de demonstra o quão grande é a referida omissão, explana-se aqui que desde a promulgação da CRFB/88, foram apresentados vinte Projetos de Lei Complementar (PLP) e dois Projetos de Emenda à Constituição (PEC) a respeito da regulamentação do IGF. Alguns desses PLP já foram arquivados, outros estão em tramitação, e a sua maioria continua engavetada no Congresso Nacional. A omissão é tamanha, que se tentou instituir tal imposto antes mesmo da CRFB/88, através do Projeto de Lei de nº 310 de 1987, ainda na gestão do Presidente José Sarney, conforme expõe Mota (2010, p. 67).

De acordo com exposto acima, a quantidade de PLP é muito grande para ser analisada rigorosamente por esse trabalho. Diante disso, fez-se a escolha de realizar uma análise dos principais PLP, até porque os demais foram apensados por estes.

4.5.1 – PLP de nº 202/1989

O primeiro PLP a ser analisado corresponde ao de nº 202/1989. Esse projeto foi apresentado em 23 de junho de 1989, por Fernando Henrique Cardoso, na condição senador à época. O presente projeto foi apensado por mais quatro PLP de nº 108/1989, nº 208/1989, nº 218/1990, e nº 268/1990, conforme informações da Câmara dos Deputados.

Segundo o projeto original o fato gerador deveria recair sobre as fortunas com valor superior a NCz\$ 2.000.000,00 (dois milhões de cruzados novos), equivalente a R\$ 3.331.387,00 (três milhões, trezentos e trinta e um mil, trezentos e oitenta e sete de reais), - 2018, segundo o Índice Geral de Preços de Mercado.

Além disso, esse imposto somente poderia ser cobrado sobre o patrimônio de pessoa físicas residentes ou domiciliados no país. Alguns bens estariam isentos de tal cobrança e existiriam três alíquotas, conforme a tabela abaixo:

Valores em Cruzados Novos - Ncz\$	Aliquotas
Até NCz\$ 2.000.000,00	Isento
Mais de NCz\$ 2.000.000,00 até NCz\$ 4.000.000,00	0,30%
Mais de NCz\$ 4.000.000,00 até NCz\$ 6.000.000,00	0,50%
Mais de NCz\$ 6.000.000,00 até NCz\$ 8.000.000,00	0,70%
Mais de NCz\$ 8.000.000,00	1%

No mais, esse PLP foi rejeitado, assim como os seus apensados, sob o argumento de que o IGF implicava no confisco de propriedade, na bitributação pelo mesmo fato gerador que outros tributos, como ITR, IPTU, IPVA, além da baixa arrecadação e a sua extinção nos países europeus, sendo arquivado no ano de 2000, conforme expõe Felipe Broering (2014).

4.5.2 – PLP de nº 277/2008

O segundo projeto de lei que será analisado por este trabalho consiste no PLP de nº 277/2008. Tal projeto foi apresentado no dia 26 de março de 2008, através de três Deputados Federais, Luciana Genro, Chico Alencar e Ivan Valente do Partido Socialismo e Liberdade (PSOL).

A esse PLP foram apensados mais treze projetos, PLPde nº26/2011; PLPde nº 62/2011; PLPde nº 130/2012; PLPde nº48/2011; PLP de nº 2/2015 ; PLP de nº 6/2015; PLPde nº 10/2015; PLPde nº 11/2015; PLPde nº 281/2016; PLPde nº 294/2016; PLPde nº 302/2016; PLPde nº 324/2016; e PLPde nº 335/2016. De acordo com o inteiro teor do referido projeto, o imposto recairia anualmente sobre as fortunas acima de R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais), o equivalente a R\$ 3.502.086,00 (três milhões, quinhentos e dois mil, e oitenta e seis de reais), - 2018, segundo o Índice Geral de Preços de

Mercado. Sendo isentos bens artísticos, de coleções, bens de alta relevância social, econômica ou ecológica, entre outros.

Esse PLP diverge dos primeiros analisados por quatro fatores, a base de cálculo recai sobre a nova moeda Real, as isenções são mais detalhadas, as pessoas jurídicas domiciliadas no exterior também serão taxadas e existiu um número maior de alíquotas, de acordo a tabela abaixo:

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

O PLP de nº 277/2008, encontra-se em tramitação no Congresso Nacional até a presente data e isso não é um entrave para que outros possam ser propostos.

4.5.3 – PLP de nº 139/2017

Por fim, expõe-se aqui o mais atual PLP que busca instituir o IGF no campo fático do Ordenamento Jurídico Brasileiro. Esse PLP é representado pelo nº 139/2017, e foi proposto pela Senadora Vanessa Grazziantin do Partido Comunista do Brasil (PC do B) do Amazonas.

Esse projeto diverge dos demais pelo simples fato de se ter analisado também o patrimônio familiar, a fim de se inibir possíveis fraudes. Além disso, o referido projeto demonstra a existência de três alíquotas progressivas das quais tem como base o valor do Imposto de Renda, conforme o texto a seguir:

“Art. 4º O imposto será cobrado de acordo com a seguinte progressão: I - para a faixa de patrimônio líquido que superar o valor de 8.000 (oito mil) vezes o limite mensal da isenção para pe² € física do imposto de que trata o inciso III do art. 153 da Constituição Federal, até 25.000 (vinte e cinco mil) vezes este mesmo limite, incidirá alíquota de 0,5% (zero vírgula cinco por cento); II – para a faixa de patrimônio líquido que superar os valores do inciso anterior, até 75.000 (setenta e cinco mil) vezes o mesmo limite mensal de isenção, incidirá alíquota de 0,75% (zero vírgula setenta e cinco por cento); III - para a faixa de patrimônio líquido que superar o valor do inciso anterior, incidirá alíquota de 1% (um por cento).” (Projeto de Lei Complementar de nº 139/2017 – de Autoria da Senadora Vanessa Grazziantin).

Seguindo a perspectiva do Art. 4º do referido projeto, remetemos a seguinte tabela:

Classe de valor de patrimônio (em R\$)	Aliquotas
Até R\$ 15.231.840,00	Isento
Mais de R\$ 15.231.840,00 até R\$ 47.599.500,00	0,50%
Mais de R\$ 47.599.500,00 até R\$ 142.798.500,00	0,75%
Mais de R\$ 142.798.500,00	1%

Diante de tudo que foi exposto, é impossível pensar que sequer um dos vinte PLP apresentados durante esses 30 anos de Constituição, seja incapaz de satisfazer a instituição do IGF, conforme está posto no Art. 153, inciso VII, da CRFB/88. Ao que parece, esse tema encontra bastante resistência de aprovação por parte da classe política, conforme se verá no próximo capítulo deste trabalho.

5 – FATORES POLÍTICOS E JURÍDICOS NA APLICAÇÃO DO IGF NO BRASIL

Conforme exposto no capítulo anterior, a instituição do IGF no Brasil encontra-se em uma perspectiva de negatividade, considerando a sua rejeição pela maioria do Legislativo Federal durante esses trinta anos da CRFB/88. Este capítulo buscará traçar os principais fatores jurídicos e políticos que travam um PLP que institua o IGF. Tal pensando consistirá na existência de uma resistência da classe alta em sua instituição; a condição dos contribuintes, a função social desse imposto; a possibilidade ou não da retroatividade do IGF, além da possível bitributação e “bis in idem”; e a problemática da mensuração do que seja grande fortuna e as suas alíquotas aceitáveis para não se corromper um patrimônio.

5.1 – RESISTÊNCIA DA CLASSE ALTA E LOBISTAS

A gritante desigualdade social do Brasil é um notório e negativo adjetivo para com esta Nação desde os tempos da colonização. Segundo a Organização das Nações Unidas (ONU), através do Instituto de Pesquisa Econômica (IPEA), o Brasil está entre as cinco nações mais desiguais do mundo.

A desigualdade social é tamanha no Brasil que em 2017 os 10% das pessoas com maiores rendimentos agregavam pra si 43% dos rendimentos totais, enquanto os 10% das pessoas com os menores rendimentos minguavam com 0,7% da massa total dos rendimentos, segundo dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE).

Diante disso, é perceptível que essa parcela dos mais ricos do Brasil defende a continuação dessa sistemática de desigualdade social, tendo vista que existe uma “função” nessa problemática social, que contrabalança as regalias da classe mais alta, conforme expõe Pedrinho Guarechi:

“Quando se chama uma determinada sociedade de sistema, entende-se, do mesmo modo, que nesse país, ou nessa nação, há um conjunto todo de elementos, de mil tipos diferentes, que formam a estrutura dessa sociedade. Essa sociedade é um sistema, isto é, uma máquina, e tudo que existe nela tem sua função. O sistema é tanto mais perfeito quanto mais os subsistemas, ou os diversos elementos que formam essa sociedade, se interrelacionarem, e quanto melhor cada um deles, cumprir sua função” (Pedrinho Guarechi, 2008, p.34)

A fim de demonstrar de forma peculiar a condição da classe mais “bem aventurada” do Brasil, assim como sua resistência em promover uma sociedade mais justa, expõe-se aqui um dito popular que retrata muito bem essa situação de demérito da classe mais alta, “Venha a nós e ao vosso reino, nada!”. Sabe-se também que a maior parcela do legislativo federal é tida como pessoas de classe alta, sendo isso também um dos empecilhos para se instituir o IGF no Brasil.

Dando continuidade ao subtópico, faz-se necessário tratar agora da condição Lotista (lobbies), frente à aprovação de um dos PLP's sobre o IGF, principalmente àqueles que recaem às pessoas jurídicas.

Segundo Débora Pires (2009, p. 11-12), o Lobbies, ou lobismo como popularmente se conhece, em tese não é uma atuação maléfica para um Estado ou sociedade. Segundo essa autora, Lobbie/ Lobby corresponde a um grupo de profissionais, assim como um grupo social, definitivos ou temporários, que buscam satisfazer interesses próprios, através de influência dos poderes públicos.

No Brasil, em que pese atuação lobista sem regulamentação da profissão, é notório que a sua pressão ocorre sem nenhum controle, o que na maioria das vezes chega até a população entrelaçado a notícias e escândalos de corrupção. Tendo em vista essa não regulamentação, o Lobismo sempre esteve interligado e contra as diversas tentativas de aprovação do IGF.

Em que pese à afirmação acima, é lógico que somente os ricos ou empresas têm o condão financeiro de patrocinar a atuação lobista, conforme expõe o jornalista Cezar Santos (2016).

Portando, considerando essa perspectiva entre ricos “patrocinadores” do legislativo e os pobres que apenas tem seu voto periódico a oferecer, é obvio que a maioria legislativa venha a condenar a instituição do IGF como algo maléfico.

5.2 – A FUNÇÃO SOCIAL

A função social é um instituto muito conhecido pelos operadores do direito. Tal instituto tem bastante relevância quando se analisa as relações jurídicas entre as partes, ou até mesmo entre parte e objeto. No entanto, ele também se faz presente nos tributos e nas relações tributárias.

Perceber-se também que a função social é mais abordada em outros ramos do direito, como direito civil, criminal, etc., enquanto no direito tributário é esquecida, apesar do tributo ser uma função social em si mesmo. Diante disso, João Paulo Fanucchi (2012, p.17) expõe que é através da arrecadação, principalmente dos tributos, que um Estado obtém recursos para desenvolver a sua sociedade.

Quando se compara a função social da propriedade, que é muito conhecida pelos operadores do direito, com a função social do tributo, é de fácil percepção que o segundo mecanismo guarda em si, maior relevância e grande generalidade quando se observa os benefícios sociais. Para Melhim Namem (2003, p.305-306) a função da propriedade busca regular o exercício da propriedade visando o bem comum no primeiro momento local, regional e sucessivamente. Quanto à função social do tributo, sua abrangência regula um Estado como um todo, em busca do bem comum para toda sociedade.

Tomando como base à função social do IGF, Aline Ribeiro Mamede (2011, p. 23-24) demonstra em seu trabalho que esse imposto tem uma função

de grande magnitude para qualquer Estado, inclusive para o brasileiro, haja vista que é um mecanismo que em tese foi criado para promover a busca por uma igualdade socioeconômica, igualdade essa, que no Brasil está longe daquilo que pode ser considerado aceitável. Essa autora relata também que a função social do IGF está em plena consonância com os Princípios da Capacidade Contributiva, e principalmente, da Justiça Tributária.

5.3 – SOLIDARIEDADE SOCIAL

A solidariedade pode ser enquadrada como um Princípio Constitucional, um valor ou um instituto jurídico, que em tese está inteiramente relacionado à função social do IGF, exposta acima. Além disso, a solidariedade também é classificada como um dos fundamentos da sociedade brasileira, conforme está posto no Art. 3º, inciso I, da CRFB/88:

“Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

(...)”

Segundo Favare (2012, p. 65-66), a solidariedade numa perspectiva estatal revela-se em políticas públicas que visem o bem comum de todos. Para esse autor, não basta um Estado positivar a solidariedade e permanecer com um povo agarrado no individualismo.

Frente aos pressupostos acima, a análise da solidariedade conjuntamente com o IGF substancia-se em dois fatores, um de ordem objetiva, onde a arrecadação desse imposto proporcionará o bem comum; e outro de ordem subjetiva, onde o contribuinte percebe-se como parte indissociável da sociedade.

Diante disso e analisando a proposta desse trabalho, fica evidente que a não instituição do IGF no Brasil retrata muito bem a verdadeira realidade, que apesar de se ter positivado a solidariedade, a sociedade brasileira ainda está longe de entender o que ela representa. Por sinal, a solidariedade social mudou a sua natureza moral para se tornar norma jurídica, exigindo que o estado responsabilize a sociedade pela eficácia do princípio.

5.4 – A CONDIÇÃO DE CONTRIBUINTE

Antes de qualquer coisa, necessita-se aqui expor o pensamento de Luciano Amaro (2006, p. 16-17), o qual acredita que a condição de contribuinte mudou historicamente de forma considerável, como subordinados de guerra, súditos, e que atualmente, num Estado Democrático de Direito, substancia-se como aparte passiva da relação jurídica tributária.

A condição do contribuinte também se engloba nesse contexto problemático de instituição do IGF no Brasil. Isso ocorre pelo simples fato de o brasileiro tem um péssimo hábito de buscar a melhora particular, mesmo que isso custe o bem comum da sociedade.

Tal pensamento consiste em dois pontos chave:

O primeiro remete-se à condição de contribuinte pessoa natural ou física, ou o contribuinte pessoa jurídica. A maior parcela dos PLP's que buscam ou buscava instituir o IGF no Brasil, remetem-se a condição de contribuintes às pessoas naturais, mas considerando os bens ativos de um sócio empreendedor como patrimônio passível de tributação. Isso ocorre justamente para se inibir possíveis fraudes através confusão patrimonial.

Além disso, alguns dos PLP's apresentados ao legislativo, assim como expostos no capítulo anterior deste trabalho, colocam as pessoas jurídicas internacionais que atuam no Brasil como contribuintes, isso porque seus sócios, e tese não são nacionais, e a mensuração da fortuna fruto do empreendedorismo no Brasil é quase que impossível. Diante disso, é notável

que exista uma pressão internacional para não se instituir o IGF no Brasil, isso porque poderia acarretar em uma fuga de investimento internacional.

O segundo ponto de vista sobre a condição do contribuinte do IGF perpassa pela confusão patrimonial familiar. Essa problemática consiste na possibilidade de transferência de bens entre cônjuge, filhos etc, a fim de se buscar a utilização de alíquotas menores ou até mesmo a isenção.

Ainda nessa perspectiva de confusão patrimonial seria plenamente possível, de acordo:

“Art. 1.689. O pai e a mãe, enquanto no exercício do poder familiar:

I - são usufrutuários dos bens dos filhos;

II - têm a administração dos bens dos filhos menores sob sua autoridade.”(Código Civil de 2003).

Diante disso, seria necessária a utilização do sistema de tributação conjunta, conforme defende Rochele Juliane e Rogério Saraiva (2015, p.1377):

“(...) esta técnica de tributação conjunta só poderá ser adotada se estiver de acordo com os princípios da igualdade tributária, capacidade contributiva e proteção à família. Assim, só haverá aplicação desta técnica caso seja favorável aos integrantes da família, de forma que não poderá agravar a carga tributária que cada um dos sujeitos passivos haveria de suportar com sua própria capacidade contributiva.”Rochele Juliane e Rogério Saraiva (2015, p.1377)

Tal pensamento de tributação conjunta consiste em mecanismo válido e benéfico à instituição do IGF desde que estejam em conformidade com aos Princípios da Capacidade Contributiva e Justiça Tributária, apesar da busca do caráter pessoal da tributação, conforme se verá no prosseguimento desse capítulo.

5.5 – TRANCEDÊNCIA RETROATIVA, BITRIBUTAÇÃO E “BIS IN IDEM”

Adentrando especificamente neste subtópico, é de suma importância esclarecer o que representa a retroatividade, a bitributação e o “*bis in idem*” para o Direito Tributário e a sua possível função de resguardar a segurança jurídica do contribuinte.

O primeiro instituto acima referido é tido como base principiológica do Direito Tributário, além de ser conhecido como irretroatividade tributária, e também está positivado pela CRFB/88, conforme:

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

III – cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.” (CRFB/88)

Segundo Ricardo Alexandre (2017, p.155-156) esse instituto jurídico veda a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei. De acordo com esse princípio, um tributo somente poderia ser eficaz, melhor dizendo, arrecadado do contribuinte, através de fatos geradores futuros.

Tomando como base exemplificativa o IGF e seguindo esse raciocínio, o referido imposto só poderia ser cobrado através das grandes fortunas futuras. As fortunas que foram acumuladas durante toda história por variadas famílias e seu descendentes, no primeiro momento, não poderiam ser taxadas, e esse é um dos argumentos para não se instituir o IGF no Brasil.

Entretanto, Tilbery (1987, p.290-292) acredita que os impostos que recaem sobre o patrimônio podem ser tributados de forma extraordinária ou periódica, ou seja, através de fatos geradores passados. Isso também faz

sentido quando relembramos a utilização do IGF temporariamente na Espanha, conforme fora exposto no 3º capítulo deste trabalho.

Entretanto, considerando que essa tese não é aceita pelo Poder Legislativo brasileiro, nada impediria de instituir o IGF com tal irretroatividade absoluta, isso porque, conseqüentemente, um novo fato gerador surgiria, como uma herança, uma doação etc.

Em seguida, faz-se aqui uma análise do instituto jurídico da bitributação que em muito se parece com “bis in idem”, mas que guarda relevante diferença deste instituto.

O instituto da bitributação é observado quando há dupla ou poli incidência tributária sobre um mesmo fato gerador por dois ou mais sujeitos ativos, exemplificando, um município e o Estado Federado cobrando impostos sobre o mesmo fato gerador. Entretanto, o “bis in idem” corresponde a uma dupla ou poli incidência tributária do mesmo fato gerador pelo mesmo sujeito ativo, conforme expõe Ricardo Alexandre (2017, p.258-260).

No mais, Ricardo Alexandre (2017, p.259-261) expõe também que a bitributação é proibida por nosso ordenamento jurídico, principalmente pelo o que está posto no Art. 154, inciso I, da CRFB/88:

“Art. 154 – A União poderá instituir:

I – mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que não-cumulativos e não tenha fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta constituição.”
(grifos nosso)

Em compensação, não existe nenhuma vedação expressa a respeito do “bis in idem” nas normas infraconstitucionais tributárias, quicá na CRFB/88.

Diante disso, passamos ao ponto mais importante da nossa análise. Tal pensamento consiste no fato de que o IGF poderia sim ser instituído no Brasil sem que haja bitributação. De certo, o que ocorreria é um “*bis in idem*”. Segundo alguns doutrinadores, considerando que este instituto não estar positivado em nosso Ordenamento Jurídico Tributário, tal pensamento não serviria para vedar a aplicação do IGF.

Além disso, ainda nesse aspecto de “*bis in idem*”, Mota (2010, p.213-214) acredita que existe uma vedação tácita a tal instituto, mas que em tese não afetaria a instituição do IGF, tendo em vista que a grande fortuna é uma universalidade de direito, ou seja, uma entidade única distinta dos bens em separados e por isso pode ser tributada.

Além disso, Mota (2010, p.213-214) aponta também a possibilidade de se transformar a natureza de imposto do IGF para contribuição social, conforme já foi pensado e apresentado no Congresso Nacional, além de exposto no 3º capítulo deste trabalho.

Por fim, a instituição do IGF corresponderia basicamente ao que já ocorre com o Imposto Sobre a Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis e de Direito (ITBI), o Imposto Sobre Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD), onde o fato gerador é a transferência da propriedade e pode recair sobre um mesmo bem.

5.6 – A MENSURAÇÃO DE VALORES/ALÍQUOTAS

A perspectiva quantitativa na instituição do IGF, no primeiro momento, parece tranqüila, entretanto, esse ponto de vista pode levar a constantes questionamentos, como: que base de cálculo deve recair, se sobre o patrimônio líquido ou bruto; as alíquotas devem ser progressivas ou estáticas; os bens de uma fortuna devem incidir de forma igual às mesmas alíquotas; além dos valores em si; e até qual quantia é razoável a isenção.

No primeiro momento, explana-se aqui que a base de cálculo corresponde a um aspecto material do qual se traduz o fato gerador para as ciências econômicas, conforme expõe Machado (2010 p.324). Além disso, a base de cálculo tem como função especificar o objeto tributário, como por exemplo, patrimônio líquido ou bruto.

Diante disso, Mota (2010 p.233) afirma que a base de cálculo do IGF deve recair sobre o patrimônio líquido, tendo em vista os Princípios da Capacidade Contributiva e da Vedação do Confisco. Segundo esse autor, seria muito prejudicial o IGF ter sua base de cálculo no patrimônio bruto, haja vista que esse fator poderia acarretar em futuras não arrecadações.

Dando prosseguimento ao tema, remete-se agora à utilização das alíquotas progressivas ou não. Ante tal questionamento, faz-se necessário analisar o que está posto no Art. 145, §1 da CRFB/88:

“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.” (CRFB/88)

Esse posicionamento constitucional torna nítido que é preferível a utilização de alíquotas progressivas, isso porque esse mecanismo é de suma importância para se dar um caráter pessoal aos tributos, e isso não seria diferente com o IGF. Alguns dos PLP apresentados por este trabalho no 4º Capítulo enfocam essa progressividade quanto à instituição do IGF no Ordenamento Jurídico brasileiro.

Outro ponto importante no que diz respeito às alíquotas do IGF, remete-se aqui a possibilidade de existir alíquotas distintas considerando a natureza

dos bens da grande fortuna, ou seja, uma grande fortuna pode ter bens de grande função produtiva e outros como meros objetos suntuários.

Nessa perspectiva, Machado (2010, p.144) expõe que nos impostos patrimoniais se faz necessária a utilização de alíquotas distintas, sendo-as de menor valor as que recaem sobre os bens com função produtiva, em contrapartida, as maiores alíquotas àqueles que recaírem sobre os bens luxuosos, suntuosos etc.

Quanto aos valores das alíquotas, tomam-se aqui como base os PLP apresentados nesse trabalho, no 4º Capítulo, onde se percebe que estes não extrapolam a vedação ao confisco, pois começam em regra entre 0,5% (meio por cento), e podem chegar a 5% (cinco por cento). Além disso, o patrimônio que é isento de tal tributação, em tese, é perfeitamente compatível com a ótica sócio econômica, haja vista que seu valor é muito acima das condições econômicas mínimas para a sobrevivência do ser humano.

6 – CONSIDERAÇÕES FINAIS

A desigualdade social no Brasil demonstra a fragilidade que se vive o povo deste país. Percebe-se também que o mecanismo mais propício para se ajustar tal negativa condição é o Direito, o qual, mesmo a trancos e barrancos, vem buscando assegurar a dignidade humana do povo brasileiro. Em consonância a essa busca, pode-se afirmar que a CRFB/88 é a maior base jurídica e social que tem como objetivo central, a busca pelo bem comum da sociedade brasileira.

Percebe-se também que o bem comum de uma sociedade não é consequência de uma simples letra de lei, mas sim de toda uma estruturação e consciência comum de um povo. Diante disso, destaca-se aqui o Art. 153, inciso VII, da CRFB/88, que positivou a instituição do IGF, mediante Lei Complementar, é um mecanismo importantíssimo na condição fonte financeiro, substrato do desenvolvimento social.

Em contrapartida à importância IGF, esse mecanismo infelizmente nunca foi regulamentado pelo Estado Brasileiro, fato este que corresponde à falta de prestígio do Princípio da Capacidade, da Justiça Tributária, e também da solidariedade, que é um dos fundamentos basilares da sociedade brasileira.

O presente trabalho perpassou por uma análise da omissão do Poder Legislativo Federal em regulamentar o IGF, a qual pode ser qualificada como ilegal e imoral, considerando a norma constitucional e os princípios tributários da Capacidade Contributiva e da Justiça Tributária como modelos a serem seguidos. A imoralidade de tal omissão pactua com a sistemática de arrecadação do IGF e a sua distribuição através de políticas públicas que podem proporcionar direitos, pressupostos da dignidade da pessoa humana.

O fenômeno da tributação é um tanto emblemático no seu surgimento atrelado a idéia de poder e que em muito se parece com os dias de hoje. As finalidades dos tributos são diversas e essa perspectiva do evolutivo cenário do Brasil reflete o modelo tributário atual.

Apesar do IGF está sobre grande debate no Brasil durante aproximadamente 30 anos, esse tributo não é uma criação brasileira. O surgimento e a utilização do IGF pelo mundo demonstram a sua real finalidade de financiar o bem comum de uma sociedade. O bem comum social deve ser norteado através dos princípios da Capacidade Contributiva e Justiça Tributária. No mais, a natureza jurídica e características do IGF revelam seu grande potencial para se promover uma sociedade mais justa.

Como se trata de imposto, a sua destinação é universal, podendo ter seus recursos direcionados para financiar qualquer necessidade pública, não obstante o Art. 80 da ADCT ter vinculado ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza. Por sinal, um dos projetos para instituição do tributo propõe transformar o IGF em Contribuição Sobre Grandes Fortunas (CSGF), a fim de se direcionar a sua arrecadação para uma atividade estatal específica.

O IGF reflete-se sob uma sistemática rígida e jurídica, conhecida como normatização. A conjuntura das normas constitucionais, normas infraconstitucionais, assim como as normas princípios guarda relevante papel tanto na positivação do IGF quanto na instituição deste tributo. Esse contexto da possível omissão do Poder Legislativo Federal, na regulamentação do IGF no Estado brasileiro, fica evidente quando se observa os diversos projetos de lei quanto ao tema.

Além disso, a instituição do IGF no Brasil detém diversos fatores políticos e jurídicos que travam um PLP. Entre eles existe uma resistência da classe alta que tentam perpetuar as suas regalias, fruto da desigualdade social, o desrespeito da função social e solidariedade que estão esquecidas; além disso, existem empecilhos quanto à possibilidade ou não da retroatividade do IGF, da possível bitributação e “bis in idem”; e a problemática da mensuração do que seja grande fortuna e as suas alíquotas.

Merece ressaltar que a função social é mais abordada em outros ramos do direito, como direito civil, criminal, ao passo que no direito tributário é esquecida, apesar do tributo ser uma função social em si mesmo. Do mesmo

modo, é necessário dar efetividade ao princípio constitucional (norma) da solidariedade social, que mudou a sua natureza moral para se tornar norma jurídica, exigindo que o estado responsabilize a sociedade, sendo que o IGF seria uma medida legítima para cumprimento do dos ditames constitucionais.

Quanto à atuação omissiva do poder legiferante do Brasil, isso em escala federal, está também se torna muito nítida, tendo em vista a quantidade de PLP's sobre o IGF, e os argumentos políticos e jurídicos pífios que travam a instituição do IGF no Brasil.

Por fim, este trabalho chega-se ao pensamento de que os tributos em si não são o problema do Estado brasileiro, mas sim a visão negativa que se transmite sobre aqueles, e principalmente, o modelo adotado, onde se tributa de forma errada, desconsiderando a Capacidade Contributiva e a Justiça Tributária.

Levando em consideração todo o exposto por este trabalho, fica evidente que a utilização do IGF no Brasil, respeitando os princípios da Capacidade Contributiva e Justiça Tributária, é um de muitos mecanismos válidos e eficazes na promoção de uma igualdade de fato, e principalmente, da melhoria da condição de vida da maior parcela da população que vive a margem da sociedade, sem nenhuma perspectiva de vida digna.

A dignidade humana e a solidariedade é o centro basilar não só do Ordenamento Jurídico brasileiro, mas também de toda uma ótica internacional contemporânea, que visa alcançar os mais elevados níveis de solidariedade entre os povos.

Ousa-se afirmar que o Estado é devedor da sociedade no que diz respeito ao combate das desigualdades sociais, sendo inaceitável ter protelado por mais de 30 anos um instrumento para cumprimento dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, no que diz respeito à construção de uma sociedade livre, fraterna, justa e solidária. Tributar a grandes fortunas, preferencialmente com a natureza de contribuição social em

vez de imposto, é fundamental também para o desenvolvimento econômico e social do nosso país.

7 - REFERÊNCIAS

AGÜERO, Antonia Agulló. Impuesto sobre el patrimônio líquido em derecho comparado. Revista de Direito Tributário, 1987. In: MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. Imposto sobre grandes fortunas no Brasil: origens, especulações e arquétipo constitucional. São Paulo: MP Ed, 2010.

ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário. 11º ed., Salvador: Editora Juspodivm, 2017.

ALEXY, Robert. Teoria Dos Direitos Fundamentais. 2 º Edição, , Editores Malheiros, São Paulo/SP, 2015.

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 12º ed., São Paulo: Editora Saraiva, 2006.

AMED, Fernando José; Negreiros, Plínio José Labriola de Campos. História dos Tributos no Braisl. 1 ed., São Paulo: Nobel, 2000 disponível em : <<https://www.skoob.com.br/historia-dos-tributos-no-brasil-295808ed331475.html>>. Acesso em 15 de setembro de 2018.

ATALIBA, Geraldo. Hipóteses de Incidência Tributária. 5º ed., São Paulo: Malheiros Editores, 1999.

ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 16ª Edição, Editores Malheiros, São Paulo/SP, 2015.

BARROSO, Luís Roberto. Curso de Direito Constitucional Contemporâneo. Os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. 2º edição, Editora Saraiva, São Paulo/SP 2010.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

BRASIL. Receita Federal. Ministério da Fazenda: Estudo Tributário e Aduaneiros. Disponível em:<<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e->

[aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf/view](http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=21594)>

Acesso em: 22 de agosto de 2018.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar PLP nº 202/1989 que dispõe sobre o Imposto Sobre Grandes Fortunas. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=21594>> Acesso em: 25 de outubro de 2018.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar PLP nº 202/1989 que dispõe sobre o Imposto Sobre Grandes Fortunas. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=388149>> Acesso em: 25 de outubro de 2018.

BRASIL. Senado Federal. de Lei Complementar PLP nº 139/2017 que dispõe sobre o Imposto Sobre Grandes Fortunas. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/129136>> Acesso em: 25 de outubro de 2018.

BRASIL. Receita Federal. Ministério da Fazenda: Estudo Tributário e Aduaneiros. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf/view>> Acesso em: 22 de agosto de 2018.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. IBGE Notícias. Disponível em: <<https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de-noticias/releases/20843-pnad-continua-10-da-populacao-concentravam-quase-metade-da-massa-de-rendimentos-do-pais-em-2017>> Acesso em: 08 de novembro de 2018.

BROERING, Felipe de Souza. Imposto Sobre Grandes Fortunas: Projetos de Lei Apresentados e Casos Internacionais Similares. UERJ e-publicações. Disponível em: <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/viewFile/11420/10134>> Acesso em: 25 de outubro de 2018.

CALMON, Sasha Navarro Coelho. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 12^o Edição, Rio de Janeiro/RJ: Editora Forense, 2012.

FANUCCHI, João Paulo de Almeida Melo. Princípio da Capacidade Contributiva. A sua aplicação nos casos concretos. 1^o Edição, Editora QuartierLatin do Brasil, São Paulo, 2012.

FAVARE, Hélio Daniel Baptista. Justiça Tributária e Solidariedade Social. Aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva. 1^o Edição, LETRAS Jurídicas Editora, São Paulo/SP, 2012.

FAZAN, Nathalia. IGF – Imposto Sobre Grandes Fortunas. Jus Brasil, 2015. Disponível em: <<https://nathaliafazan.jusbrasil.com.br/artigos/310144977/igf-imposto-sobre-grandes-fortunas>>. Acesso em: 20 de setembro de 2018.

FERREIRA, Benedito. Legislação Tributária: A história da tributação no Brasil. Imprensa: Brasília, Senado Federal, Centro Gráfico, 1986. Disponível em:

<<http://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:redes.virtual.bibliotecas:livro:1986:000084766>> Acesso em 20 de outubro de 2018.

FIRMEZA, Rochele Juliane Lima, XERES, Rogério Saraiva. As Entidades Familiares Contemporâneas e a Tributação no Brasil. Revista Eletrônica Direito e Política, Programa de PósGraduação Stricto Sensu em Ciência Jurídica da UNIVALI, Itajaí, v.10, n.2, 1^o quadrimestre de 2015. Disponível em: <www.univali.br/direitoepolitica - ISSN 1980-7791>. Acesso em 14 de novembro de 2018.

FLAGUIONI, Eduardo Ribas. Tributação de Herança, um Comparativo. Gazeta do Povo, 2015. Disponível em: <<https://www.gazetadopovo.com.br/opiniao/artigos/tributacao-de-herancas-um-comparativo-03zp4j2zvpuwbtyklr92xnqi/>> Acesso em: 20 de setembro de 2018.

GIFFONI, Francisco de Paula C. Memorando para ante-projeto de regulamentação de impostos sobre o patrimônio líquido pessoal ou grandes fortunas. Revista Finanças Públicas, Ministério da Fazenda, Brasília, 1987. In: MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. Imposto sobre grandes fortunas no Brasil: origens, especulações e arquétipo constitucional. São Paulo: MP Ed, 2010.

GUARECHI, Pedrinho A.. Sociologia Crítica: alternativas de mudança. 61ª Edição, Editora Mundo Jovem, Porto Alegre/RS, 2008.

HUMBERTO, Pedro Bruno de Carvalho Jr.. As discussões sobre a regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas: a situação no Brasil e a experiência internacional. Nota Técnica. Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 2011. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicadinte7.pdf> Acesso em: 20 de setembro de 2018.

KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito. 6ª edição, 3ª triagem, Livraria Martins Fontes, São Paulo/SP, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 31 ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

MAMEDE, Aline Ribeiro. A extrafiscalidade do imposto sobre grandes fortunas como instrumento de emancipação dos direitos humanos. Fundação Edson Queiroz, UNIFOR – Universidade de Fortaleza, Fortaleza/CE, 2011.

MARTELLI, José Américo Tristão. O imposto Invisível – Um estudo do fenômeno da ocultação do imposto no sistema tributário brasileiro. São Paulo/SP, 1998.

MASSON, Nathalia. Manual de Direito Constitucional. 4ª Edição, Editora Juspodivm, Salvador/BA, 2016.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Ganet. Curso de Direito Constitucional. 12ª Edição, Editora Saraiva, São Paulo/SP 2017.

MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. Imposto Sobre Grandes Fortunas no Brasil: origens, especulações e arquétipo constitucional. 1ª ed., São Paulo: MP Editora, 2010.

NAMEM, Melhim Chalhub. Função Social da Propriedade. Revista EMERJ do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, volume 06, n.24, 2003, Rio de Janeiro/RJ. Disponível em: <http://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/revista24/revista24_305.pdf> Acesso em: 01 de novembro de 2018.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. Nações Unidas no Brasil. Brasil está entre os cinco países mais desiguais, diz estudo de centro da ONU, 2018. Disponível em: <https://nacoesunidas.org/brasil-esta-entre-os-cinco-paises-mais-desiguais-diz-estudo-de-centro-da-onu/> Acesso em: 11 de outubro de 2018.

PAIVA, Jaciel. Poder(?) de Tributar: uma breve análise sobre justiça tributária e Estado Democrático de Direito. Jus Navigandi, 2017. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/55382/poder-de-tributar-uma-breve-analise-sobre-justica-tributaria-e-estado-democratico-de-direito>> Acesso em: 23 de setembro de 2018.

PIRES, Débora de Moura. Análise do Funcionamento do Lobby no Brasil: A necessidade de sua regulamentação. Centro universitário de Brasília – UNICEUB, 2009, Brasília/DF.

RIBEIRO, Assis. O Lobby que Barrou a Contribuição Sobre Grandes Fortunas. Jornal GGN, 2012. Disponível em: <https://jornalggn.com.br/blog/luisnassif/o-lobby-que-barrou-a-contribuicao-sobre-grandes-fortunas>> Acesso em: 21 de setembro de 2018.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. O Contrato Social. Antônio de Pádua Danesi. 3 ed., São Paulo: Martins Fontes Editora, 1999.

SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 8. Edição – São Paulo : Saraiva, 2016.

SANDEL, Michael J.. Justiça. O que é fazer a coisa certa. 1º Edição, Editora Civilização Brasileira, Rio de Janeiro/RJ, 2015.

SANTOS, Cezar. Pra que Serve um Lobista?. Jornal Opção. Disponível em: <https://www.jornalopcao.com.br/reportagens/praque-serve-um-lobista-70346/>> Acesso em 09 de novembro de 2018.

SOUSA, Rubens Gomes de. Compêndio de legislação tributária. 2. ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1954, p. 13 e 14. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. Disponível em: <https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:redes.virtual.bibliotecas:livro:1975:000036565>> Acesso em 04 de setembro de 2018.

SOUZA, Alderi de Matos. As indulgências, a Reforma Protestante e o Significado do Evangelho. Edição 318. Revista Ultimato. Disponível em: <<https://www.ultimato.com.br/revista/artigos/318/as-indulgencias-a-reforma-protestante-e-o-significado-do-evangelho> >. Acesso em: 24 de agosto de 2018.

TILBERY, Henry. Reflexões sobre a tributação do patrimônio. In: Imposto de renda - estudos 4. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1987. In: Corsatto, Olavo Nery. Imposto sobre grandes fortunas. Revista Informação Legislativa, 2000.