

**UNIVERSIDADE DE SANTA CRUZ DO SUL – UNISC
CURSO DE DIREITO**

Steffen Schmidt

O IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS É (IM)POSSÍVEL NO BRASIL?

Capão da Canoa
2023

Steffen Schmidt

O IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS É (IM)POSSÍVEL NO BRASIL?

Trabalho de Curso, modalidade monografia, apresentado ao Curso de Direito da Universidade de Santa Cruz do Sul, UNISC, para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientadora: Professora Mestra Aline Burin Cella.

Capão da Canoa

2023

À minha família feliz.

AGRADECIMENTOS

Agradeço, em primeiro lugar, ao Universo pela vida, pela paz e pela energia e sabedoria proporcionadas para vivenciá-lo tão intensamente.

Sou grato a minha linda esposa Ana e ao meu amado filho Stean Maylon, pela compreensão e pela paciência nos tantos momentos da minha ausência. Encorajaram-me para fazer o primeiro passo para iniciar os estudos e manter o foco nos objetivos de longa e de curta distância que originaram a realização do presente trabalho.

Também agradeço à UNISC que cedeu o espaço acadêmico pelos últimos cinco anos para que fosse possível o intercâmbio de ideias e conhecimentos, sabendo-se que o pleno acesso ao ensino é capaz de reduzir as desigualdades ainda vivenciadas por muitas partes neste mundo, criando-se novos mensageiros da paz universal.

O mesmo espaço oportunizou-me a convivência com personagens incríveis permitindo a criação de laços profundos de amizade.

Agradeço muito à minha orientadora, Professora Aline, por ter aceitado para me guiar durante os desafios deste trabalho e à Professora Rosana pelo ensinamento das técnicas de pesquisa e adequações às normas.

Nem por ser menos importante, agradeço aos meus amigos e a todas as pessoas que de alguma maneira contribuíram, direta ou indiretamente, para a conclusão deste Curso de Direito.

Paz! Frieden! Peace! Pace! Мир! Paix!

RESUMO

O presente trabalho de conclusão de curso tem como objetivo geral o estudo sobre a viabilidade, ou não, da implementação do Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil, com vistas à previsão expressa na Constituição de 1988 e a falta de efetivação por força de Lei Complementar. Para tanto, é preciso estudar o Sistema Tributário Brasileiro, os princípios – gerais e tributários – que devem servir de orientação ao Poder Legislativo para criar aquele imposto e o porquê das tentativas de projetos de lei frustradas. Busca-se, também, entender a concepção do fenômeno jurídico de grandes fortunas. É imprescindível a investigação dos exemplos de experiência que outros países, como a Alemanha e a França, vivenciaram quando colocaram em prática o imposto que deve tributar os bens, os direitos e os proveitos econômicos das pessoas mais abastadas, semelhante àquele que é o objeto desta monografia, mas o aboliram mais tarde, enquanto a Espanha, atualmente, criou a tributação das grandes fortunas. Desta forma, tendo os argumentos benéficos e desvantajosos, será possível compreender a profundidade dos problemas enfrentados, um desafio de trinta e cinco anos, que conduzem à omissão legislativa, do único imposto ainda não efetivado no Brasil. Com o método dedutivo busca-se estudar os porquês desta falta e comparar com os outros países para identificar a possibilidade, ou não, da implementação do Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil. A conclusão deste trabalho demonstrará uma contradição entre a absoluta necessidade daquele imposto para a erradicação da pobreza e da diminuição da desigualdade fiscal na busca de justiça social e a inviabilidade de criação deste por enquanto.

Palavras-chave: Direito Tributário. Imposto sobre Grandes Fortunas. Solidariedade.

ZUSAMMENFASSUNG

Das Hauptziel dieser Kursabschlussarbeit besteht darin, im Hinblick auf den ausdrücklichen Vorbehalt in der Brasilianischen Verfassung von 1988 und der fehlenden Gesetzgebung, die Durchführbarkeit oder Unumsetzbarkeit der Einführung der Vermögenssteuer in Brasilien zu untersuchen. Dazu ist es notwendig, das brasilianische Steuersystem und die allgemeinen und steuerrechtlichen Prinzipien zu studieren, welche dem Gesetzgeber als Leitfäden für die Einführung dieser Steuer dienen sollten, aber auch zu untersuchen, warum die Gesetzesentwürfe scheiterten. Es wird auch versucht, die Grundidee des juristischen Phänomens des großen Vermögens zu verstehen. Es ist von wesentlicher Bedeutung, die erlebten Erfahrungen anderer Länder, wie Deutschland und Frankreich zu studieren, welche jene Steuer eingeführt hatten, um sie dennoch später wieder abgeschafft zu haben, um Vermögenswerte, Rechte und wirtschaftliche Vorteile der reichsten Menschen besteuern zu können, ähnlich ebenjener Besteuerung des Gegenstandes der hiesigen Arbeit, während dessen hat Spanien derzeit die Vermögensbesteuerung eingeführt. Auf dieser Weise wird es möglich sein, in Anbetracht der vorteilhaften und nachteiligen Argumente, die Tiefgründigkeit der fünfunddreißigjährigen Herausforderung zu verstehen, welche zur fehlenden Gesetzgebung der einzigen noch nicht eingeführten Steuer in Brasilien führte. An Hand der deduktiven Methode sucht man nach den Gründen dieser Gesetzeslücke und vergleicht es mit den anderen Ländern, um die Möglichkeit, oder auch nicht, der Umsetzbarkeit der Vermögenssteuer in Brasilien festzustellen. Die Schlußfolgerung dieser Arbeit wird einen Widerspruch aufzeigen, welcher zwischen der unbedingten Notwendigkeit jener Steuer, die zur Beseitigung der Armut und der Verringerung der steuerlichen Ungleichheit und auf der Suche nach sozialer Gerechtigkeit dienen sollte, und der gegenwärtigen Unumsetzbarkeit liegt.

Schlüsselwörter: Solidarität. Steuerrecht. Vermögenssteuer.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	8
2	CONCEITOS FUNDAMENTAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.....	11
2.1	Conceito de Direito Tributário e de tributação.....	11
2.2	O sistema tributário brasileiro.....	13
2.3	Princípios gerais do direito e tributários.....	15
2.3.1	Princípios gerais de direito.....	16
2.3.1.1	Princípio da Dignidade da Pessoa Humana.....	17
2.3.1.2	Princípio da isonomia.....	18
2.3.1.3	Princípio da Legalidade.....	19
2.3.2	Princípios Tributários.....	19
2.3.2.1	Princípios da Legalidade Tributária.....	20
2.3.2.2	Princípio da Segurança Jurídica Tributária.....	22
2.3.2.3	Princípio da Igualdade Tributária e da Capacidade Contributiva.....	23
2.3.2.4	Princípio da Progressividade.....	24
2.3.2.5	Princípio da Anterioridade.....	25
2.3.2.6	Princípio da irretroatividade dos tributos.....	26
2.3.2.7	Princípio da Solidariedade Tributária.....	27
3	O IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS	32
3.1	Reflexões iniciais a respeito de grandes fortunas.....	36
3.2	O Imposto sobre Grandes Fortunas e sua função social.....	39
3.3	Os Projetos de Lei Complementar.....	42
4	A TRIBUTAÇÃO DE RIQUEZAS EM OUTROS PAÍSES.....	47
4.1	Na França: <i>l'impôt de solidarité sur la grande fortune</i>	50
4.2	Na Alemanha: <i>die Vermögensteuer</i>	52
4.3	Na Espanha: <i>el Impuesto de Solidaridad de las Grandes Fortunas</i>	55
5	CONCLUSÃO.....	58
	REFERÊNCIAS	63

1 INTRODUÇÃO

O tema do presente trabalho é sobre a inércia legislativa para criar a lei complementar que instituiria o Imposto sobre Grandes Fortunas e o combate à desigualdade social e tributária no Brasil, comparando o imposto equivalente com os países da França, da Alemanha e da Espanha.

O problema é que a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, no seu artigo 153, inciso VII, tem a previsão de que a União possui a competência para que institua o Imposto sobre Grandes Fortunas por lei complementar. Mais tarde, o artigo 80, caput, inciso III, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, acrescentado pela Emenda Constitucional nº 31, de 14 de dezembro de 2000, desvela que o produto da arrecadação daquele imposto sobre as grandes fortunas compõe, dentre outros, o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, que tem como objetivo principal a luta contra a desigualdade social no Brasil.

Ocorre que as várias propostas apresentadas não lograram, até o momento, êxito para a criação da lei complementar necessária que daria a eficácia ao aludido Imposto sobre as Grandes Fortunas.

À vista disso, questiona-se: com o atual sistema tributário brasileiro é possível implementar e efetivar o Imposto sobre Grandes Fortunas, com previsão no artigo 153, VII da Constituição Federal de 1988, objetivando a redistribuição de partes das grandes fortunas duma classe social para outra?

O trabalho se divide em objetivos geral e específicos.

A análise da possibilidade de implementação do Imposto sobre Grandes Fortunas no sistema tributário brasileiro, examinando os conceitos de Direito Tributário como os princípios gerais e tributários que devem ser observados para implementar o Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil, é o objetivo geral.

Existem três objetivos específicos. Primeiro estuda-se os conceitos do Direito Tributário e de tributação, o sistema tributário brasileiro e os princípios gerais e tributários. Em seguida, será analisada a inércia legislativa na criação eficaz da Lei Complementar que instituiria o Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil, com previsão no artigo 153, inciso sétimo da Carta Magna de 1988 e as propostas contidas nos principais projetos de lei para a instituição do referido imposto.

Por fim, investiga-se as experiências de outros países como França, Alemanha e Espanha, buscando entender como as riquezas estão sendo tributadas naquelas

nações, cotejando-se as suas características e suas diretrizes com as dos projetos de lei que estão tramitando no Congresso Nacional para saber se os parâmetros internacionais estão sendo observados.

O Imposto sobre as Grandes Fortunas é inserido na Constituição Federal de 1988, ao artigo 153, inciso VII, devendo ser instituído por lei complementar. No entanto, apesar de várias tentativas com projetos de lei apresentados no Congresso Nacional, não houve êxito. A regulamentação deste imposto é muito importante para providenciar o controle da desigualdade social que existe no Brasil. O Estado Social tem como principal objetivo a proteção dos direitos fundamentais e sociais dos cidadãos, logo, precisa os meios para alcançar as suas metas. Considerando que a principal fonte econômica é a tributação, deveria utilizar-se de todos os tributos catalogados na Constituição para planejar um sistema tributário equilibrado.

Pode-se extrair da Lei de Responsabilidade Fiscal, no seu artigo 11, o entendimento de que todos os tributos que tenham previsão devem ser efetivamente arrecadados. Ora, a não regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas – justamente este que atingiria a camada de pessoas com as maiores rendas no país – é uma questão política, já que os sujeitos passivos deste têm influência nas decisões no Congresso Nacional, logo, são enormes os interesses para retardar ou para impedir a instituição da referida tributação.

A análise da tributação de riquezas em outros países, aquela que se equivale ao imposto em estudo, pode identificar as características necessárias para assemelhar as propostas de lei em tramitação e viabilizar a inserção do imposto no sistema tributário brasileiro. São muitos os países que já cobraram um imposto sobre o vultuoso patrimônio, contudo alguns outros deixaram de arrecadá-lo, tendo em vista a ausência de sucesso.

É a verificação dos números e dos métodos coletados e comparados que podem dar auxílio para que, aqui no Brasil, seja encerrado o conflito entre a previsão constitucional e não regulamentação pela falta da lei complementar, o que seria um enorme avanço para reparar a atual desigualdade e injustiça fiscal e, futuramente, instalar um novo marco no desenvolvimento equilibrado, tanto econômico quanto social.

Para responder ao problema posto nessa pesquisa, adotar-se-á, neste estudo, o método de pesquisa dedutivo, tendo como ponto de partida a ausência de previsão legal, a qual deveria criar e regulamentar o Imposto sobre Grandes Fortunas, mas

também o comparativo com outros sistemas tributários de países com históricos diversos do Brasil.

No tocante à técnica de pesquisa, utilizar-se-á a bibliográfica e jurisprudencial, em fontes primárias e secundárias, como a consulta em legislação, livros, jornais, periódicos, jurisprudências, projetos de lei e monografias acadêmicas sobre o tema, o que contribuirá para a análise pretendida do presente trabalho.

2 CONCEITOS FUNDAMENTAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Neste capítulo serão abordados os conceitos fundamentais de Direito Tributário, o sistema tributário brasileiro e os princípios gerais e específicos do Direito Tributário, que precisam ser observados, como um todo, para a criação de qualquer tributo. O Imposto sobre Grandes Fortunas, com previsão constitucional, uma vez instituído, será um tributo, de modo que o legislador é obrigado a respeitar o conjunto de diretrizes na sua elaboração para poder lograr a aprovação no Congresso Nacional.

Por isso é tão importante conhecê-lo antes de adentrar ao estudo do Imposto sobre Grandes Fortunas. Entretanto, busca-se sempre explorar os laços existentes entre este e as lições deste capítulo.

2.1 Conceito de Direito Tributário e de Tributação

O Estado contemporâneo precisa de recursos materiais para poder manter as suas atividades, segundo Paulsen (2022, p. 21). A arrecadação e a fiscalização de tributos são algumas das atribuições que o Estado tem para alcançar este objetivo.

A tributação é inerente ao Estado, seja totalitário ou libertário, autoritário ou democrático. Independentemente de o Estado servir de instrumento da sociedade ou servir-se dela, a busca de recursos privados para a manutenção do Estado é uma constante na história. (PAULSEN, 2022, p. 21).

É no patrimônio privado a percepção de recursos materiais para manter os serviços públicos que são fornecidos pelo Estado ao cidadão. “A cobrança de tributos se mostra como a principal fonte das receitas públicas, voltadas ao atingimento dos objetivos fundamentais, insertos no art. 3º da Constituição Federal, [...]” (MELO, 2008 apud SABBAG, 2022, p. 43).

O mencionado artigo 3º acima se refere aos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, que são a constituição de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e a marginalização e redução das desigualdades sociais e regionais, mas também a promoção do bem de todos sem que haja qualquer preconceito ou discriminação. (BRASIL, 1988, http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm).

São estas, entre outras, as garantias do cidadão que devem ser observadas quando o Estado usa o seu poder de tributar e institui uma prestação pecuniária obrigatória, o chamado tributo.

Percebe-se dois lados, o cidadão-contribuinte e o Estado mediante a sua atividade administrativa. O cidadão, obviamente, não tem nenhuma vontade, tampouco interesse para diminuir o seu patrimônio em prol de pagamentos de tributos. Do outro lado, o Estado precisa arrecadar fundos para, a partir destas receitas, alocá-las nos seus serviços públicos, mas também para as próprias atividades estatais tributárias de fiscalização e arrecadação.

Para Caparroz (2022, p. 36) o Direito Tributário surgiu para harmonizar a indubitável tensão entre os interesses oponentes, público e privado e objetiva “englobar todo o fenômeno da tributação, tarefa não necessariamente relevante para o direito financeiro, mais preocupado com a gestão das receitas e despesas públicas”. O mesmo autor, em continuação, propõe “conceituar o direito tributário como o conjunto de regras que disciplinam as relações entre Estado e as pessoas, com o objetivo de criar, arrecadar e fiscalizar tributos. Pode-se dizer que a autoridade do poder público e a liberdade singular estão em competição sobre o patrimônio particular destinado a tributos.

Na mesma linha, Reale (2021, p. 355) ensina que

embora naturalmente vinculado ao Direito Financeiro, desenvolve-se o Direito Tributário, que se refere, mais propriamente, às relações entre o Fisco e os contribuintes, tendo como objeto primordial o campo das receitas de caráter compulsório, isto é, as relativas à imposição, fiscalização e arrecadação de impostos, taxas e contribuições, determinando-se, de maneira complementar, os poderes do Estado e a situação subjetiva dos contribuintes, como complexo de direitos e deveres.

O indivíduo está sendo convidado para contribuir, de forma obrigatória, com uma parte do seu patrimônio para financiar as despesas coletivas, das quais ele mesmo se beneficia como cidadão.

“Dito de forma mais simples, onde houver tributo, haverá direito tributário.” (CAPARROZ, 2022, p. 39).

A tributação, hoje em tempos do Estado Democrático de Direito, deve ser encarada como um instrumento que sociedade tem para garantir os direitos fundamentais e sociais, uma vez que o Estado tem um dever de fornecer certos serviços, promover a segurança, saúde, educação dentre outros. É o tributo que o

Estado tem para assegurar os direitos, quase como uma contraprestação. Este é o entendimento de Paulsen (2022, p. 26), ele vai direto ao ponto quando cita Vanoni: “não há direito sem Estado, nem Estado sem tributo”. (VANONI, [19--] apud PAULSEN, 2022, p. 26).

O dever fundamental para pagar tributos está diretamente ligado à ideia de ter um Estado de direito, ainda mais quando democrático. O custeio de todas as atividades de Estado precisa ter uma fonte formulada, de forma organizada. No caso de Brasil a Constituição Federal de 1988 estabelece no seu texto este compromisso entre Estado e Cidadão e Cidadão e Estado. E uma via de mão dupla.

A percepção do cidadão-contribuinte, embora errônea, no sentido de que Estado somente busca recursos no patrimônio privado, mas não fornece os serviços prometidos pela Carta Magna não pode ser a base de se eximir na colaboração com a tributação. Mas é o cidadão ao exercer a sua cidadania por meio de seus representantes eleitos que deve fazer valer o enunciado do parágrafo único do artigo 1º da Constituição Federal de 1988 que diz: “todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente”. (BRASIL, 1988, http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm).

2.2 O sistema tributário brasileiro

Cada país tem o seu próprio sistema tributário. O sistema tributário brasileiro é uma conjunção de três principais fontes: a Constituição Federal de 1988, o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios, as leis complementares com matéria tributária, como por exemplo a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, que institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, e as leis ordinárias, aquelas que instituem o tributo em concreto.

Para Paulsen (2022, p. 51), o Sistema Tributário Nacional “é um conjunto completo de elementos coordenados em face de princípios e fins que lhe são comuns”.

Assim no Brasil, com o evento da Constituição Federal de 1988 o Sistema Tributário Nacional situa-se em um próprio capítulo, mais especificamente o Capítulo I do Título VI, onde foram definidos as competências de todos os entes políticos, as

espécies tributárias, o cabimento de lei complementar em questões tributárias, as limitações do poder de tributar, a distribuição das competências de instituir impostos para a União, para os Estados-Membros e o Distrito Federal (como Estado) e para os Municípios e Distrito Federal (como Município), englobando os artigos 145 a 162 (BRASIL, 1988, http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm).

Como mencionado acima, faz parte do Sistema Tributário Nacional do Brasil o Código Tributário Nacional. O Livro Primeiro também contém as disposições referente ao sistema. Conforme o seu artigo 2º,

o sistema tributário nacional é regido pelo disposto na Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais, e em leis municipais. (BRASIL, 1966, http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm).

Já no art. 3º dispõe, expressamente, a definição legal do que é um tributo. Nesse sentido, “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. (BRASIL, 1966, http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm).

O tributo tem elementos que serão analisadas brevemente para uma visão básica do que é um tributo, já que é o objeto principal de todo Direito Tributário.

A prestação pecuniária diz respeito à prestação da obrigação do cidadão-contribuinte ao Estado em dinheiro. Por ser a prestação compulsória remete à ideia de obrigatoriedade, portanto não é uma obrigação voluntária nem contratual. O tributo não é multa e é instituído por meio de lei. O último elemento é a atividade administrativa plenamente vinculada, o que é um meio documental de cobrança que traz as informações a respeito da quantidade, da obrigação tributária. (SABBAG, 2022, p. 459-467).

O sistema tributário é um conjunto das principais atividades como a cobrança e arrecadação dos tributos, a fiscalização e a administração e partilha dos tributos arrecadados. Tendo em vista que é um sistema, deve funcionar como tal.

Quando se observa o sistema tributário como um todo ele é falha, segundo Cavalcante (2014, p. 227), veja-se:

O alto índice de litigiosidade referente às questões tributárias no Brasil faz com que se busquem novas reflexões sobre as finanças públicas. Acredita-se que o momento necessite muito mais de reflexão pré-legislativa do que inútil busca da adequação pós-legislativa. Para se comprovar isso, basta conferir as decisões dos tribunais brasileiros, nos quais a maioria das ações versa sobre litígios fiscais. É inconcebível que o sistema tolere essa imensa quantidade de atos normativos inconstitucionais que geram tantas divergências.

Esta mesma autora entende que aqui no Brasil só se critica a carga tributária alta, mas não se resolve isto tão somente levantando “a bandeira inócua de redução da carga tributária”. Tem que fiscalizar e diminuir os gastos públicos e erradicar a inadequada aplicação dos recursos. O sistema tributário deve ser encarado com a visão da multidisciplinaridade (CAVALCANTE, 2014, p. 228).

2.3 Princípios gerais do direito e do direito tributário

O Direito Positivo brasileiro com o evento da Lei de Introdução ao Código Civil, posteriormente nomeado como Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro traz a previsão legal de que os princípios gerais de direito, no caso da lei ser omissa auxiliam o juiz em decidir, conforme o artigo 4º que tem atualmente a seguinte redação: “Quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito”. (BRASIL, 2010, http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657compilado.htm).

Os princípios gerais do direito têm a possibilidade de suprir lacunas da legislação. Mais a frente será apurado se isto também é aplicável ao direito tributário. “Na realidade, a função integradora dos princípios gerais é bem mais ampla, tendo razão Simonius, quando afirma que o Direito vigente está impregnado de princípios até as suas últimas ramificações.” (SIMONIUS, [19--] apud REALE, 2021, p. 304).

Em seguida serão estudados os vários princípios, tanto gerais quanto específicos do ramo tributário, os significados jurídicos e a sua importância. Para melhor estruturação e entendimento são divididos em duas categorias: princípios gerais de direito, princípios tributários e depois subdivididos para que cada princípio é abordada separadamente, são estes: o Princípio da Dignidade da Pessoa Humana, o Princípio da isonomia, o Princípio da legalidade, o Princípio da Legalidade Tributária, o Princípio da Segurança Jurídica Tributária, o Princípio da

Igualdade Tributária e da Capacidade Contributiva, o Princípio da Progressividade, o Princípio da Anterioridade e o Princípio da retroatividade dos tributos.

Passa-se ao estudo dos princípios gerais em espécie.

2.3.1 Princípios gerais de direito

Como já acima mencionado, os princípios gerais de direito devem ser observados pelos juízes, e, por consequente, por todos os operadores de direito, logo é importante a compreensão. Para Reale (2021, p. 304) “[...] princípios gerais de direito são enunciações normativas de valor genérico, que condicionam e orientam a compreensão do ordenamento jurídico, quer para a sua aplicação e integração, quer para a elaboração de novas normas”.

No Brasil, quanto à proclamação da Constituição Federal de 1988, o Constituinte incluiu no seu texto constitucional vários princípios de forma expressa. A título de exemplo deve ser mencionado o princípio de isonomia que traz a ideia da igualdade de todos perante a lei, enraizado no artigo 5º da Constituição Federal de 1988 quando expressamente diz que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza [...]”. (BRASIL, 1988, http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm).

Segundo Paulsen (2022, p. 79), os princípios são um tipo de norma jurídica “quando indicam valores a serem promovidos, de modo que impõem a identificação da conduta devida em cada caso concreto, conforme suas circunstâncias peculiares”. Os princípios têm eficácia própria, mesmo que não havendo texto legal que os determine, porque são constituições do justo, extrínseco da lei. (REALE, 2021, p. 305).

Percebe-se que os princípios gerais de direito se aplicam a todos os ramos de direito, inclusive ao do Direito Tributário que é objeto deste trabalho, embora que nem todos têm a mesma amplitude, segundo Reale (2021, p. 305), por serem aplicados em ramos de direito específicos.

Em seguida serão estudados os seguintes princípios gerais de direito, a saber o Princípio da Dignidade da Pessoa Humana, o Princípio da Isonomia (Igualdade Jurídica) e o Princípio da Legalidade. Cabe ressaltar que estes três princípios escolhidos são os mais importantes para fins deste trabalho, não obstante a escolha

não é exaustivo e, por consequência, não exclui outros princípios gerais de direitos operantes no âmbito de Direito Tributário.

2.3.1.1 Princípio da Dignidade da Pessoa Humana

O Princípio da Dignidade da Pessoa Humana é um dos basilares fundamentos do Estado Democrático de Direito. Sendo de tamanha magnitude, no Brasil, a Constituição Federal de 1988 no seu artigo inaugural elenca, no seu inciso III (destacado), a aludida Dignidade da Pessoa Humana, evidenciado pela elevada posição na Lei Maior, como sobreprincípio, veja-se:

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

I - a soberania;

II - a cidadania

III - a dignidade da pessoa humana;

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; (Vide Lei nº 13.874, de 2019)

V - o pluralismo político. (BRASIL, 1988, http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm, grifo nosso).

Este princípio básico e fundamental parece, à primeira vista, em nada se relacionar com o Direito Tributário. Ocorre, que este sobreprincípio da Dignidade da Pessoa Humana contem valores jurídicos. Diniz (2017, p. 487) no seu Dicionário Jurídico Universitário intitula o princípio em análise como “Princípio do Respeito à Dignidade Humana”. Ela traz, dessa forma, um elemento axiológico principal no próprio título da definição. Para esta autora, aquele princípio é a alma de qualquer ordenamento jurídico e deve servir como paradigma da ordem jurídica do Estado Democrático de Direito. Ela percebe que “a pessoa humana e sua dignidade constituem o fundamento e fim da sociedade e do Estado, sendo o valor que prevalecerá na aplicação do direito e sobre qualquer tipo de avanço científico e tecnológico”. Na leitura desta definição destaca-se uma questão de individualidade, assim, cada um tem a sua própria dignidade.

Para Sarlet (2011, p. 340) a “dignidade da pessoa humana, na condição de valor (e princípio normativo) fundamental que, [...], atrai o conteúdo dos direitos fundamentais, exige e pressupõe o reconhecimento e proteção dos direitos

fundamentais de todas as dimensões [...]”. Para ele o não reconhecimento dos direitos fundamentais significa negar a própria dignidade.

No ramo do Direito Tributário a percepção do supramencionado princípio está sendo cada vez mais explorado por diversos pesquisadores. Dantas (2020, p. 78), por exemplo, investigou-o e chegou a conclusão que

de fato, a atividade estatal é essencial para a promoção e manutenção dos princípios fundamentais garantidores da dignidade da pessoa humana, o próprio estabelecimento de normas protetivas em matéria fiscal, tais como a vedação ao confisco, a igualdade, a estrita, a legalidade e a capacidade contributiva, com vistas ao estabelecimento de uma carga tributária que promova o livre desenvolvimento do contribuinte, constituem importantes limitações ao poder de tributar e instrumentos de preservação da dignidade da pessoa humana. [...] Ainda, de acordo com o presente trabalho, verificou-se que os princípios fundamentais básicos funcionam como fundamentos interpretativos da Constituição, sendo uma de suas finalidades principais a proteção dos direitos dos cidadãos contra restrições arbitrárias. Desta forma, não pode ser tolerada pelo sistema constitucional qualquer afronta ao princípio da dignidade da pessoa humana, sob pena de se privar o cidadão-contribuinte da justa tributação, em consonância com as prerrogativas dos direitos fundamentais.

Pode-se concluir que o sobreprincípio constitucional da Dignidade da Pessoa Humana deve ser respeitado enquanto a criação, arrecadação e fiscalização de tributos. A título de exemplo pode-se dizer que o sistema tributário não deve atingir a subsistência do contribuinte e sua família, impedindo que o Estado avance além do limite do mínimo existencial da pessoa humana, para, assim, tornar-se viável a vida com a dignidade que lhe é inerente.

O Princípio da Dignidade da Pessoa Humana não é propriamente tributário, mas está presente na essência dos demais princípios. Por isto foi o primeiro a ser estudado, dada a tamanha importância.

2.3.1.2 Princípio da isonomia

O Princípio da isonomia, também conhecido como o Princípio da Igualdade Jurídica, tem a sua origem, como anteriormente mencionado a título de exemplo, no artigo 5º, caput, da Constituição Federal de 1988 que tem a seguinte redação: todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade. (BRASIL, 1988,

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Nota-se que a Constituição visa cuidar todos iguais. A Igualdade Jurídica, bem como a palavra já deixa perceber, faz com que “as obrigações, as permissões e as proibições legais são as mesmas para todos os cidadãos”. (DINIZ, 2017, p. 327).

2.3.1.3 Princípio da legalidade

Um dos princípios mais importante no Direito é o Princípio da Legalidade. Este princípio tem seu principal fundamento constitucional formado pelo artigo 5º, inciso II da Constituição Federal de 1988, que tem a seguinte redação: “[...] ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei; [...]” (BRASIL, 1988, http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Trata-se da exigência de previsão legal para o Estado obrigar o cidadão a fazer ou não fazer algo que fora anteriormente formulado em lei. Da mesma forma é certo, em atendimento deste princípio, que toda lei deve estar conforme a Constituição Federal. Logo, pode ser confirmado que toda inconformidade com a Lei Maior é inconstitucional.

O princípio fundamental constitucional da legalidade, que está sob análise, tem vários desdobramentos com dispositivos expressos na Constituição Federal de 1988 ao tratar das diversas matérias como a penal, no artigo 5º, inciso XXXIX, da administrativa, no artigo 37, caput, e a tributária, no artigo 150, inciso I.

Para o Direito Tributário o princípio da legalidade tributário é essencial e, segundo Torres (2011, p. 776), é “princípio de mão dupla”, já que a Administração Pública somente pode, por conseguinte deve, operar dentro dos limites da lei.

No próximo capítulo serão abordados os princípios que são específicos do Direito Tributário.

2.3.2 Princípios Tributários

Os princípios que têm aplicabilidade na seara do Direito Tributário serão objetos de estudo neste capítulo. Insta salientar que o Poder Político dos entes federativos – a saber a União, os Estados-Membros, o Distrito Federal e os Municípios – tem competência tributária para instituir tributos, mas esta não é infinito. Para isto vale lembrar a norma limitadora genérica do artigo 5º, inciso II da

Constituição Federal de 1988 que diz que “[...] ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei; [...]” (BRASIL, 1988, http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm), o que fora objeto de estudo acima no capítulo 5.3.1.3 (Princípio da legalidade). Este dispositivo genérico, o da previsão legal, em conjunto com os demais elencados na Constituição nos artigos 150, 151 e 152 e os dos artigos 9º, 10 e 11 do Código Tributário Nacional são os principais limitadores legais. (CHIMENTI, 2019, p. 26).

Para Paulsen (2022, p. 81) há uma relação entre os princípios tributários e as limitações constitucionais ao poder de tributar:

Costume-se tomar as limitações constitucionais ao poder de tributar como princípios constitucionais tributários, mas esse critério não é tecnicamente correto. O rol de limitações, constante do art. 150 da CF, traz princípios e regras, conforme a estruturação normativa de cada qual, além do que há outros princípios que podem ser extraídos do sistema. No art.150 há garantias que constituem inequivocamente regras, como é o caso da anterioridade tributária, norma de conduta a ser simplesmente cumprida pelo legislador tal como posta. Mas também há princípios expressos, como o da isonomia, a ser considerado e ponderado nas mais diversas situações, conforme as circunstâncias e os interesses em questão.

Assim, o rol dos princípios, embora não sendo exaustivo, concentra a maioria das garantias da seara tributária ao cidadão-contribuinte.

Nos próximos 12 subcapítulos estuda-se os principais princípios aplicáveis no âmbito do Direito Tributário. Embora sejam muitos (numericamente) os princípios abordados, a abordagem não esgota o tema, devido à complexidade da matéria.

São estes: o Princípio da Legalidade Tributária, o Princípio da Igualdade e da Capacidade Contributiva, o Princípio da Progressividade, o Princípio da Proporcionalidade razoável, o Princípio da Anterioridade, o Princípio da irretroatividade dos tributos, o Princípio da Imunidade recíproca, o Princípio da Uniformidade tributária, o Princípio da não diferenciação tributária, o Princípio da Transparência, o Princípio da não Cumulatividade, o Princípio da Seletividade e o Princípio da Imunidade, o Princípio da Solidariedade Tributária.

2.3.2.1 Princípio da Legalidade Tributária

O Princípio da Legalidade Tributária tem o seu fundamento específico no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal de 1988. É o retratado princípio genérico da

legalidade do artigo 5º, inciso II da Carta Magna Brasileira, com a adaptação específica ao ramo tributário, veja-se a redação legal:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;
[...]. (BRASIL, 1988, http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm).

Segundo o entendimento de Sabbag (2022, p. 66), é “fato que o preceptivo em epígrafe é a franca especificação do indigitado art. 5º, II, da CF/88, permitindo-se a adoção do importante aforismo *nullum tributum sine lege*. Em outras palavras, o tributo depende de lei para ser instituído e para ser majorado”. Em seguida ele indaga que, em sendo o tributo o meio para invadir o patrimônio particular, a vontade popular para tanto deve se dar no Poder Legislativo, a casa do povo. Ou seja, a obrigação tributária instituída por lei tem a participação do próprio contribuinte que elege o seu representante ao Poder Legislativo.

É imperioso trazer o artigo 1º da Constituição Federal de 1988:

A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:
I - a soberania;
II - a cidadania
III - a dignidade da pessoa humana;
IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;
V - o pluralismo político.
Parágrafo único. **Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente**, nos termos desta Constituição. (BRASIL, 1988, http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm, grifo nosso).

Extrai-se da leitura do supracitado parágrafo único a autocomposição tributária. O contribuinte faz parte, indiretamente, na sua própria obrigação tributária. Caparroz (2022, p. 193) esquematizou o Princípio da Legalidade Tributária, com maestria, da seguinte maneira, veja-se:

Como a nossa democracia é representativa e exige previsão legal, todos os cidadãos têm condições de participar da atividade normativa do Estado, ainda que de modo indireto, por meio da eleição de seus representantes. E o princípio da autoimposição pressupõe a participação democrática das pessoas na produção das regras jurídicas, com a automática aceitação dos comandos por elas veiculados, de forma que o cidadão não pode fugir à tributação, sob pena de ruptura do tecido democrático.

Isso revela, a um só tempo, o caráter legítimo e obrigatório do sistema tributário, posto que fundado na premissa de participação da sociedade, [...].

Nesse passo, repetimos, para melhor compreensão, o esquema sobre o papel da lei no regime democrático, com o acréscimo de uma nova etapa, extremamente importante. (CAPARROZ, 2022, p. 193).

É fundamental que se entenda que a obrigatoriedade da previsão legal protege o cidadão-contribuinte no sentido que não pode ser obrigado de fazer (ser tributado) se não for prescrito por lei, logo, exerce o seu poder de legislar os dispositivos com as obrigações tributárias, surgindo a autocomposição tributária em combinação da obrigatoriedade da previsão legal, “ou, como diria Pontes de Miranda, **a legalidade da tributação significa o povo tributando a si mesmo**”. (MIRANDA, [19--] apud CAPARROZ, 2022, p. 193, grifo nosso).

2.3.2.2 Princípio da Segurança Jurídica Tributária

O Princípio da Segurança Jurídica Tributária, por ser um sobreprincípio e origina outros números subprincípios, está presente no todo do que o Direito Tributário é, visto que “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada” com fundamento constitucional no artigo 5º, inciso XXXVI, da Constituição Federal de 1988. (BRASIL, 1988, http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm).

No ramo do Direito Tributário o Princípio da Segurança Jurídica é de suma importância porque contém a ideia do Estado de Direito, a certeza do direito que está alinhado com os princípios da legalidade, irretroatividade e anterioridade, princípios que tem o espírito de proteção por ser garantias para o contribuinte.

O princípio do segurança jurídica demanda que o Direito seja compreensível, confiável e calculável o que só ocorre quando o indivíduo conhece e compreende o conteúdo do Direito, quando tem assegurados no presente os direitos que conquistou no passado e quando pode razoavelmente calcular as consequências que são aplicadas no futuro relativamente aos atos que praticar no presente. (ÁVILA, 2019, p. 76).

Esta proteção à confiança que o aludido princípio assegura ao cidadão-contribuinte também engloba a ideia do instrumento jurídico do devido processo legal, sendo que há uma “ampla gama de instrumentos processuais colocados à

disposição do contribuinte para o questionamento de créditos tributários, tanto na esfera administrativa, [...]. (PAULSEN, 2022, p. 91).

Em seguida, nos respectivos capítulos estuda-se os princípios que tem uma relação com o Princípio da Segurança Jurídica Tributária.

2.3.2.3 Princípio da Igualdade Tributária e da Capacidade Contributiva

O Princípio da Igualdade Tributária e da Capacidade Contributiva tem o fundamento constitucional, no artigo 150, inciso II e no artigo 145, parágrafo único, ambos da Constituição Federal de 1988. Veja-se:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é **vedado** à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
[...]
II - **instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente**, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; [...]. (BRASIL, 1988, http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm, grifo nosso).

Esta supracitada norma constitucional deve ser interpretado em conjunto com o artigo 145, parágrafo primeiro da Constituição Federal de 1988, que tem a seguinte redação:

Art. 145, [...] § 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. (BRASIL, 1988, http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm, grifo nosso).

A leitura e análise destes dois dispositivos constitucionais, em conjunto, sendo no primeiro é de carácter limitador e no segundo de carácter autorizador ou flexibilizador, deve ser feito em conjunto ao acima estudado Princípio da Dignidade da Pessoa Humana. Sendo que este é o princípio norteador em qualquer experiência vivenciada entre o cidadão e o Estado.

Não deve ser apenas uma locução vazia de qualquer sentido jurídico contida na Carta Magna, mas pelo contrário, é a onipresença do sentido íntimo da

dignidade em todas as atividades interpessoais ou públicas. Nesse sentido, Serpa (2006, p. 131) entende que

a expressão dignidade humana é um conceito carregado de forte intenção (no sentido lógico do termo), conseguindo conotar uma gama variada de conteúdos que correspondem ao mínimo de consideração e tratamento que se deve dar ao ser humano em toda situação individual e social em que se encontrar.

O tratamento igualitário dos entre si semelhantes não pode, de forma igual, alcançar os desiguais. O tratamento – e leia-se aqui: tratamento com respeito à dignidade da pessoa humana – aos desiguais deve ter em consideração as suas desigualdades. Por um lado é a lei e todos perante dessa são iguais, é a igualdade na lei, e pelo outro lado é, para garantir e tratamento com dignidade, a própria lei o meio para alcançar este objetivo, ou seja, não é um tratamento aleatoriamente escolhido por ser diferenciado, mas é por meio da lei que este tratamento é instituído, portanto para todos que se enquadram nas condições prescritas. Assim, segundo Chimenti (2019, p. 32), “a análise conjunta dos princípios da capacidade contributiva e da dignidade da pessoa humana determina que o mínimo existencial para o bem-estar do ser humano deve ser excluído da tributação”.

O Princípio da Igualdade Tributária e da Capacidade Contributiva pode ser exemplificado, de forma simplificada, através do Imposto de Renda das pessoas físicas. Quanto maior a renda é auferida pelo contribuinte, maior a alíquota. Mas, tem-se um faixa até um determinado valor que é isento do imposto de renda, assim garantindo a exclusão de tributação do mínimo existencial.

2.3.2.4 Princípio da Progressividade

O Princípio de Progressividade é ligado ao Princípio da Igualdade Tributária e da Capacidade Contributiva. É justamente a instrumentalização da igualdade. Na visão de Caparroz (2022, p. 265), a progressividade “pode ser resumido, de forma simples, na frase quem ganha mais deve pagar mais, quem ganha menos deve pagar menos e quem ganha pouco não deve pagar”.

Sabbag (2022, p. 187) concorda com o sentido deste brocardo e entende que pelo princípio da progressividade, sob o ângulo da justiça distributiva, é possível colocar em prática a capacidade contributiva para que as pessoas “dotados de maior

poder aquisitivo devem pagar impostos com alíquotas maiores, de forma que o sacrifício econômico por eles sentido seja proporcionalmente maior do que o suportado pelos contribuintes mais economicamente vulneráveis”.

O Princípio de Progressividade não tem dispositivo explícito na Constituição Federal de 1988, mas, percebe-se, nitidamente, a ligação desse para o funcionamento dos da Igualdade Tributária e da Capacidade Contributiva.

2.3.2.5 Princípio da Anterioridade

O Princípio da Anterioridade, outro limitador de tributação, tem o fundamento no artigo 150, inciso III, alíneas b, c, da Constituição Federal de 1988. Estes dispositivos explicitam a vedação da cobrança de tributos “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou” e “antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b”. (BRASIL, 1988, http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm).

Por um lado a previsão legal, pelo Princípio da Legalidade, exige-se a lei para criar obrigação ou formular a proibição de determinado comportamento. O princípio da Anterioridade vá além da exigência de existência da lei, mas impõe que a lei seja anterior. Nesse sentido Sabbag (2022, p. 102) ensina:

Enquanto o estudo da legalidade tributária leva o aplicador da norma a entender, na tributação, a extensão semântica do verbo “como”, a análise da anterioridade tributária permitirá ao intérprete captar, idêntica seara, a dimensão vocabular do termo “quando”. Explicando: a legalidade tributária está para a “causa”, enquanto a anterioridade tributária se liga ao “efeito”; a primeira diz com a resposta à indagação “o que me imporá a pagamento?”, enquanto a segunda atrela-se à solução do questionamento “quando pagarei?”.

O cidadão-contribuinte deve ter a certeza de que a obrigatoriedade de um determinado tributo não aparece de repente, de surpresa, portanto devendo ser observado um prazo de *vacatio legis* entre a publicação e o primeiro incidente de obrigação, para o sujeito passivo da obrigação tributária proceder a preparação à nova tributação. (SABBAG, 2022, p. 103). No passo que, para Paulsen (2022, p. 143), a anterioridade tributária é um direito-garantia do contribuinte.

O Princípio da Anterioridade deve ser aplicado ao Imposto sobre Grandes Fortunas, tanto a anual quanto a de noventa dias. Ocorre que, tendo em vista a criação do imposto, o contribuinte que se encaixaria nos moldes da lei, pode criar mecanismos de ocultação ou incentivar para modificar os investimentos, direcionar as fortunas em fundos com oferecimento de isenção fiscal ou investimento em artes, joias ou, simplesmente, encorajar o contribuinte para levar toda ou partes da fortuna para ilhas fiscais, situados no exterior.

Merece destaque o fato de que o imposto em questão, em respeito ao princípio constitucional da anterioridade, só poderá ser cobrado no exercício seguinte ao da sanção e publicação da lei que o houver criado. Assim sendo, no mínimo, noventa dias para promover a transferência de bens para o exterior ou transformação deles em dinheiro nacional ou estrangeiro, a fim de fugir à incidência do novo tributo, com nocivas consequências para a economia do Brasil.

Do mesmo modo, o Imposto sobre Grandes Fortunas desestimula a poupança, também necessária para financiar os investimentos indispensáveis à geração de emprego e renda. (QUEIROZ, 2016, p. 32).

Nesse passo, há que se ter em mente, que os alvos deste novo tributo são pessoas com enorme potencial econômico e financeiro e que têm as possibilidades financeiras para contratar consultorias especializadas que passam encontrar caminhos legais para se “evadir” da incidência do Imposto sobre Grandes Fortunas.

2.3.2.6 Princípio da irretroatividade dos tributos

O Princípio da irretroatividade dos tributos, também chamado princípio da irretroatividade tributária, é um limitador expresso, elencado no artigo 150, inciso III, alínea a da Constituição Federal de 1988.

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; [...]. (BRASIL, 1988, http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm).

O supracitado artigo deve ser interpretado em combinação com o direito fundamental genérico do artigo 5º, inciso XXXVI da Constituição Federal de 1988,

pois “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada” (BRASIL, 1988, http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm).

Sabbag (2022, p. 216) ainda ensina que com o princípio da irretroatividade tributária “a lei deve atingir fatos a ela posterior, a lei tributária, em idêntica trilha, deve atingir fatos geradores a ela subsecutivos”.

A irretroatividade tributária assegura, garante a impossibilidade de cobrança de tributos que tem a origem antes do início da lei que o institui ou aumenta. É essencial para a segurança jurídica que os tributos não podem retroagir. O princípio em análise neste capítulo tem uma relação ao princípio da anterioridade, anteriormente estudado, mas não se confunde, já que o último trata do prazo e momento da eficácia, enquanto a irretroatividade é no sentido de que os tributos não possam retroagir.

Segundo Paulsen (2022, p. 153), “a enunciação da irretroatividade tributária [...] estabelece, quanto à instituição e à majoração de tributos, uma garantia adicional aos contribuintes, que extrapola a proteção ao direito adquirido e ao ato jurídico perfeito”. É este o sentido de segurança jurídica, para o contribuinte ter a “certeza quanto ao direito aplicável”. Não prevê a Constituição Federal de 1988 exceção à irretroatividade tributária, por consequência a lei tributária é prospectiva. Em seguida Paulsen (2022, p. 154) enfatiza que não importa o tipo de fato gerador que a lei tenha por objeto.

2.3.2.7 Princípio da Solidadriedade Tributária

O Princípio da Solidadriedade está estampado na Constituição de 1988, no seu artigo terceiro, inciso primeiro como objetivo fundamental da República Federativa do Brasil, quando visa construir uma sociedade justa e solidária (BRASIL, 1988, http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). A solidariedade, assim, é um elemento essencial e inquestionável no Estado Democrático de Direito como o de Brasil.

O Dicionário Enciclopédico Ilustrado Larousse (2007, p. 946) define a palavra solidariedade no sentido de haver uma responsabilidade mútua entre os homens para se auxiliarem e como “sentimento de simpatia ou piedade pelos desprotegidos” e, também, pode ser conceituado pelo “compromisso pelo qual as pessoas se obrigam umas às outras”. Percebe-se que a solidariedade é um fenômeno que

explica a interpessoalidade, ou seja, como um ser humano se relaciona com o outro e, conseqüentemente, como um conjunto de pessoas convive com um outro conjunto, enfim, como lidam os humanos em sociedade como um todo. “A solidariedade, assim, aparece como sentimento, como vínculo, como relação, verdadeiro valor que, juridicamente, transmuda-se em princípio constitucional, assumindo caráter normativa” (PAULSEN, 2019, p. 129).

Tendo em vista as definições acima sobre a solidariedade de modo geral e a explícita previsão na Constituição Federal de 1988, poder-se-ia deduzir que a solidariedade tributária é algo semelhante, mas com caráter de exigibilidade perante a sociedade, um dever fundamental de todos, já que é um dos objetivos fundamentais da República. Neste sentido:

O dever ético e fundamental do indivíduo contribuir com tributos para a comunidade em que vive, portanto, representa o papel que todos e todas (sic) devem cumprir em face de diferentes desígnios, aspirações, valores, interesses e expectativas presentes na sociedade que terminaram acolhidos nas Constituições contemporâneas.

Logo, a ideia do tributo como dever ético e fundamental não pode ser analisada sem levar em conta as ideias da solidariedade fiscal, do dever do Estado almejar a justiça tributária e do dever do contribuinte recolher tributos que sejam justos. (MOTA, 2022, p. 198-199).

Para Paulsen (2022, p 25), a tributação é um instrumento da sociedade e “já não mais se sustentam os sentimentos de pura e simples rejeição à tributação. A figura de Robin Hood, que em algumas versões atacava os coletores de impostos para devolver o dinheiro ao povo, hoje já não faz sentido”.

Os tempos são outros. Hoje a devolução ao povo ocorre por meio do estrito dever legal, prevista em leis e programas sociais, criados para atender o povo como um todo. O dever ético e fundamental de pagar tributos viabiliza o custeio das atividades públicas. Ou, pelo menos, é o ideal, o objetivo do Estado Democrático de Direito.

Segundo Tipke (2002, p. 13) “o dever de pagar impostos é um dever fundamental. O imposto não é meramente um sacrifício, mas sim, uma contribuição necessária para que o Estado possa cumprir suas tarefas no interesse do proveitoso convívio de todos os cidadãos”. Assim, sendo que o pagamento de impostos (justos) é um dever fundamental, de todos para todos, mas dentro da capacidade contributiva de cada um, pode-se visualizar a solidariedade, a fraternidade, além de

ser um valor fundamental do Estado de Direito, como, também, um princípio constitucional aplicável à matéria tributária.

Nas palavras de Torres (2005, p. 199):

A solidariedade, sendo um valor jurídico que aparece ao lado da liberdade, da justiça e da igualdade, projeta-se, como princípio, para o campo constitucional, em íntimo relacionamento com os princípios vinculados à liberdade, à justiça e à segurança.

Para que a solidariedade possa funcionar, tem que haver um mecanismo de redistribuição tanto da renda quanto da carga tributária. Com alíquotas progressivas do imposto de renda consegue-se a redistribuição da carga tributária, sendo que os contribuintes mais pobres pagariam a menor alíquota, enquanto os mais ricos a maior, desonerando, dessa forma, o contribuinte mais carente, mas não alcançaria o miserável, pois este normalmente não paga impostos diretos. Para poder englobar esta camada da sociedade, poder-se-ia aumentar as receitas tributárias para investimentos sociais que tem como principal destinatário a população mais carente (YAMASHITA, 2002, p. 63).

Fortunas estão sendo geradas, na maioria das vezes, por pessoas que têm rendas altíssimas e, conseqüentemente, podem destinar uma boa parte destes rendimentos para acumular riquezas, fortunas e até grandes fortunas. A tributação desta fonte seria o objetivo do Imposto sobre Grandes Fortunas, não para punir, mas para validar o compromisso de solidariedade entre estes e aqueles que se encontram em situações antagônicas.

Embora que cada pessoa poderia agir, dentro da sua moral, de forma isolada, para ajudar o próximo, o que na prática é pouco provável e não atingiria a todos de forma igualitária. De outro lado, os contribuintes de uma sociedade têm um vínculo de solidariedade estabelecido pela Carta Magna, logo, é dever de cada um cumpri-lo. Mota (2022, p. 192) destaca que “o princípio da solidariedade fiscal exterioriza um dever de corresponsabilidade, um dever ético e jurídico do indivíduo contribuir para a comunidade em que vive” e alerta que “ainda persiste, no Brasil, uma odiosa opressão fiscal, uma má gestão das receitas tributárias arrecadadas e uma enorme corrupção nos mais diversos setores do Estado, mas isso não legitimaria a evasão fiscal” (MOTA, 2022, p. 196).

A vontade da Constituição Federal de 1988 é no sentido de haver o Imposto sobre Grandes Fortunas. Ignorar esta vontade é abandonar os objetivos fundamentais, consagradas nos primeiros artigos da Carta.

Nessa toada, o Estado brasileiro deve efetivamente orientar todas suas ações pela defesa da liberdade, da justiça e da solidariedade, trabalhando pela erradicação da pobreza e da marginalização, bem como pela contínua redução das desigualdades sociais e regionais, sempre tendo como fundamento a busca pela justiça social. (VALLE, 2020, p. 227).

O artigo 11 da Lei Complementar nº 101 de 2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal, prevê que “constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação” (BRASIL, 2000, https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm). Ou seja, desde 1988 a União deixa de cumprir este requisito da responsabilidade, ocasionado pela inércia legislativa. Para que a solidariedade possa funcionar o legislador deve desempenhar o seu papel, outorgado pelos seus eleitores, e pôr em prática a vontade constitucional. Ignorar a existência do Imposto sobre Grandes Fortunas, é dilapidar uma receita em expectativa, com previsão constitucional, ou seja, é dinheiro público não arrecadado.

“A questão da gestão eficiente tem que sair da letra da lei e entrar na realidade do Poder Executivo e da própria sociedade. Os desperdícios com o dinheiro público têm que ser denunciado. [...] Chega de retórica.” (CAVALCANTE, 2014, p. 230).

A fraternidade como objetivo e princípio constitucional fundamenta o Princípio da Solidariedade Tributária. Não é uma ilusão, nem miragem, mas é um valor normatizado pela Constituição Federal de 1988.

Atualmente o papel do Estado vem sendo muito questionado, principalmente em países como o Brasil, que vem sofrendo uma forte crise ético-fiscal, com problemas sociais graves e com grande fragilidade institucional.

Sem dúvida, estamos vivenciando um novo momento estatal em que a ordem econômica mundial ainda não se definiu.

E neste conturbado cenário prevalece a feição social dos tributos, em nome da chamada solidariedade fiscal.

Alguns poucos autores vêm buscando uma delimitação para o tema, sendo de difícil definição, principalmente quando o Estado tem severo *déficit* social, sendo inviável pensar em novos tributos e muito menos aumentar os atuais, mesmo sob a bandeira da solidariedade. Solidariedade esta que pode estar prevista na lei e nos relatórios das receitas públicas (entradas),

mas não nas estatísticas das despesas públicas. (CAVALCANTE, 2014, p. 233).

Percebe-se, por fim, que a solidariedade é questão complexa e depende da boa vontade dos envolvidos – os contribuintes, o legislador e o Estado – para atuarem em conjunto no sentido de atingir as metas deixadas pelo Poder Constituinte: construir uma sociedade livre, justa e solidária e erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais, promovendo-se, assim, a dignidade da pessoa humana, que é o fundamento do Estado Democrático de Direito. (BRASIL, 1988, https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm).

3 O IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS

O Preâmbulo da atual Constituição Federal enfatiza, dentre muitos outros valores necessários para um Estado Democrático, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna. O Imposto sobre Grandes Fortunas é um imposto inovador na busca para cumprir os princípios fundamentais dos artigos inaugurais da Carta Constitucional de 1988. Em especial no que diz respeito ao Estado Democrático de Direito, a dignidade da pessoa humana é um fundamento que vem diretamente ao encontro do objetivo de erradicar a pobreza e a redução das desigualdades sociais e regionais, além dos demais (BRASIL, 1988, http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm).

Inicialmente cumpre mencionar que a Constituição da República Federativa do Brasil de 1967 não teve um imposto semelhante àquele da atual constituição. O artigo 22 da anterior constituição traz a lista dos impostos federais daquela época:

Art 22 - Compete à União decretar impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

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

III - propriedade territorial, rural;

IV - rendas e proventos de qualquer natureza, salvo ajuda de custo e diárias pagas pelos cofres públicos;

V - produtos industrializados;

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

VII - serviços de transporte e comunicações, salvo os de natureza estritamente municipal;

VIII - produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos;

IX - produção, importação, distribuição ou consumo de energia elétrica;

X - extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais do País.

(BRASIL, 1967, http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm).

No atual sistema tributário brasileiro existem sete impostos federais, enumerados no artigo 153 da Constituição Federal de 1988. O único imposto que ainda não foi efetivado, por falta de Lei Complementar que o regula, é o Imposto sobre Grandes Fortunas que tem a sua previsão no inciso terminal do retromencionado artigo, veja:

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

I - importação de produtos estrangeiros;

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

III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV - produtos industrializados;
 V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
 VI - propriedade territorial rural;
VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar. (BRASIL, 1988, http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm, grifo nosso).

Percebe-se que a Assembleia Nacional Constituinte inovou quando foi elaborado o texto da então nova Constituição de 1988.

Em que pese a previsão constitucional para implantação, o Imposto sobre Grandes Fortunas nunca foi instituído, pois exige lei complementar e que, até o momento, nenhum projeto de lei conseguiu lograr sucesso nas Casas do Congresso Nacional, não obstante de muitas tentativas.

Como “nasceu” a invenção do imposto que irá tributar os super-ricos? Segundo Henrique (1987, p. 5), a ideia para dar competência à União para instituir um Imposto sobre Grandes Fortunas era do então deputado federal Antônio Mariz do PMDB-PB. A Comissão de Sistematização aprovou a inclusão do dispositivo em 8 de novembro de 1987, sendo que 47 constituintes votaram a favor da criação do novo tributo, que era o número necessário para a aprovação, 37 destinaram o seu voto contra a proposta e, ainda, teve 2 abstenções. Mariz sustentou que aquele imposto não incidiria sobre a classe média e ficara dependendo de lei complementar e não teria se deixado influenciar de legislação socialista. Posteriormente, em 14 de abril de 1988, em votação no plenário da Assembleia Nacional Constituinte o Imposto sobre Grandes Fortunas foi aprovado por 308 votos a favor, 84 votos contrários e 8 votante se absteram, (NOVAES, 1988, <https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/108037>).

Acontece que Brasil não inventou a tributação das grandes fortunas. Mota (2022, p. 63) explica que até a criação do *Impôt sur les Grandes Fortunes*, tributo francês, ocorrido em 1981, não existia em outro lugar do mundo tributação específica sobre grandes fortunas.

No Brasil o Imposto sobre Grandes Fortunas seria, segundo Mamede (2018, p. 9-11), um “valioso instrumento de justiça social, por meio do qual seria possível corrigir as distorções de renda no País”, visando-se a tributação dos cidadãos mais afortunados e instrumentalizando, por meio deste tributo, a distribuição melhorada de renda, ainda conflitante e decadente.

Com a Emenda Constitucional nº 31, de 14 de dezembro de 2000, que altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, introduzindo artigos que criam o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, deu-se se o fundamento para destinação do Imposto sobre Grandes Fortunas. Veja-se:

Art. 1º A Constituição Federal, no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, é acrescida dos seguintes artigos:

[...]

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;** [...]. (BRASIL, 2000, https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc31.htm, grifo nosso).

O Poder Legislativo decretou, em seguida, a Lei Complementar nº 111, de 6 de julho de 2001, que dispõe sobre o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, na forma prevista nos artigos 79, 80 e 81 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. No seu artigo 2º, inciso III, confirma que “o produto da arrecadação do imposto de que trata o inciso VII do art. 153 da Constituição” constitui receita deste fundo (BRASIL, 2001, https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp111.htm). A mesma lei estipulou o direcionamento dos recursos no seu artigo 3º:

Art. 3º Os **recursos do Fundo serão direcionados** a ações que tenham como alvo:

I – **famílias cuja renda per capita seja inferior à linha de pobreza**, assim como indivíduos em igual situação de renda;

II – **as populações** de municípios e localidades urbanas ou rurais, isoladas ou integrantes de regiões metropolitanas, **que apresentem condições de vida desfavoráveis.**

§ 1º O atendimento às famílias e indivíduos de que trata o inciso I será feito, prioritariamente, por meio de programas de reforço de renda, nas modalidades "Bolsa Escola", para as famílias que têm filhos com idade entre seis e quinze anos, e "Bolsa Alimentação", àquelas com filhos em idade de zero a seis anos e indivíduos que perderam os vínculos familiares.

§ 2º A linha de pobreza ou conceito que venha a substituí-lo, assim como os municípios que apresentem condições de vida desfavoráveis, serão definidos e divulgados, pelo Poder Executivo, a cada ano. (BRASIL, 2001, https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp111.htm, grifo nosso).

Percebe-se que existe, além da previsão constitucional do Imposto sobre Grandes Fortunas, a previsão do encaminhamento dos recursos arrecadados às famílias que vivem ainda abaixo da linha de pobreza. Pode-se deduzir que o montante dos recursos não arrecadado, pela simples falta de lei complementar, sabota o próprio Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, no sentido de que o

produto da arrecadação programada é reduzido e retarda ou mesmo impossibilita a batalha da erradicação da pobreza e das desigualdade sociais, isto sob responsabilidade daqueles congressistas eleitos, que deveriam selar pela “arrecadação de todos os tributos da competência constitucional”, conforme a previsão do artigo 11, da Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 2000, https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm).

Para alcançar os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, contidos na Carta Magna, é preciso o acúmulo de todas as forças políticas para proporcionar as condições financeiras ao Estado, pois sem recursos suficientes não tem como alimentar os programas sociais, direcionadas às pessoas mais vulneráveis.

Por outro lado, existe um impasse a cerca do direcionamento do produto da arrecadação do Imposto sobre Grandes Fortunas ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza. O artigo 167, inciso IV da Constituição é taxativo quando dispõe que “são vedados: [...] a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa [...]”, sendo que o referido imposto não se encontra nas ressalvas (BRASIL, 1988, https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm).

Logo, tendo em vista que o tributo em questão é inquestionavelmente um imposto, a vinculação da arrecadação dada pela redação do retrocitado artigo 80, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, não está em conformidade com o artigo 167, inciso IV, da Constituição.

As receitas tributárias arrecadadas terminam por ser empregadas para financiar as prestações sociais estatais, de modo a assegurar-se os mínimos sociais. Em outras palavras, as prestações sociais estatais positivas são viabilizadas financeiramente em razão dos recursos arrecadados na tributação, de modo que a eventual instituição do IGF em muito colaboraria para que sejam cumpridos aqueles objetivos fundamentais do Estado brasileiro fixados na Constituição Federal: construir uma sociedade livre, justa e solidária, garantir o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais, bem como promover o bem de todos. (MOTA, 2022, p. 168).

Aborda-se, em seguida, as considerações iniciais a respeito de grandes fortunas e a sua função social, os projetos de lei que tentaram criar o imposto sobre grandes fortunas no passado e aqueles que estão em tramitação no Congresso Nacional no momento.

3.1 Reflexões iniciais a respeito de grandes fortunas

O que são grandes fortunas e como estas se formam e mantêm? É preciso estudar, antes de adentrar acerca do Imposto sobre Grandes Fortunas, alguns conceitos principais e refletir sobre considerações que envolvem o objeto do imposto e sua criação.

Um dos maiores desafios que envolve o Imposto sobre Grandes Fortunas é a conceituação de fortunas grandes. A palavra fortuna traz várias possibilidades significados. Em senso comum o verbete fortuna pode ser ligado ao termo ter sorte ou riquezas. O Dicionário Enciclopédico Ilustrado Larousse (2007, p. 471) define fortuna, além dos acima mencionados, como “conjunto de bens, de riquezas pertencentes a indivíduo ou coletividade” mas também como “Grande soma de dinheiro”. Enquanto a interpretação semântica do conjunto das palavras grandes e fortunas, a mensagem que está sendo transmitida é no sentido que não basta ter fortunas, mas as fortunas devem ser grandes. Por consequência o Imposto sobre Grandes Fortunas não pode incidir sobre o conjunto de bens e/ou a grande soma de dinheiro de pessoas, que apenas são ricos ou têm tão somente fortunas pequenas ou médias. O que importa é que as fortunas não podem ser grandes. Martins (2007, p. 408) entende que “fortuna é mais do que riqueza. E grande fortuna é mais do que fortuna. A Pessoa rica, portanto, não se deverá submeter a qualquer imposição, incidível apenas sobre os grandes bilionários deste país.” Segundo Queiroz (2012, p. 30), pode ser afirmado de que este imposto “nunca poderá incidir sobre o patrimônio da classe média”.

A própria Constituição de 1988 não define a dimensão do patrimônio do contribuinte para incidir no imposto, mas deixou esta tarefa às casas legislativas para serem determinados limites e condições, estabelecidos em Lei Complementar. Esta falta de definição é fonte de críticas dos adversários do Imposto sobre Grandes Fortunas, alias, para Valle (2020, p. 303) é vaga e indeterminável a expressão daquele imposto. No entanto, ela entende que não deveria ser causa de abominação do imposto. Por outro lado, tendo em vista que o fenômeno jurídico imposto envolve cálculos, a expressão “grandes fortunas” precisa ser um conceito jurídico determinável.

Assim, resume Torres (2011, p. 384), do “[...] critério nominalista do texto constitucional resultam poucas orientações, pela extrema ambiguidade da expressão

grandes fortunas”. O papel do Poder Legislativo é determinante para a implementação daquele imposto que leva nomenclatura com difícil compreensão para suprir a indeterminabilidade da expressão.

Nesse contexto, a delimitação do que será considerada uma grande fortuna, ou seja, de qual seria o limite de isenção do imposto, cabe exclusivamente ao legislador complementar, que gozará de ampla liberdade, somente restringida pelas limitações ao poder de tributar e demais previstos no ordenamento jurídico nacional, em especial no próprio texto constitucional. Na oportunidade de o legislador definir o que seja “grande fortuna”, deve-se atentar, principalmente, aos princípios constitucionais da capacidade contributiva, da isonomia tributária e da vedação ao confisco, além dos direitos à propriedade privada e ao livre exercício de atividade econômica. (VALLE, 2020, p. 305).

O Poder Legislativo, além de definir o que são grandes fortunas, enfrentará um segundo desafio que é acerca da formação de grandes fortunas, terá que ser determinável o processo da sua formação. Presume-se, na geral, que a formação de grandes fortunas não ocorre em momento único, a não ser quando tem a sua origem em prêmio de loteria ou, ainda, com fontes ilícitas.

A criação de grandes fortunas pode ter origem na valorização do bens adquiridos há muito tempo. O que acontece por exemplo com imóveis em locais antes menos explorados que vieram a ser valorizados. Um proprietário, percebendo um salário-mínimo nacional, que comprou uma casa simples e barata, com financiamento bancário e com pequenas parcelas por muitos anos, em zona desvalorizada, e, depois de 25 anos, sem demais atitudes será beneficiado pelo efeito da mais-valia, quando este local for descoberto, por exemplo por investidores ou turistas. A valorização daquele imóvel poderia atingir patamares que alcançariam o limite do fisco, previamente determinado por lei complementar, para ser considerado contribuinte por ser pessoa física que tem grandes fortunas, simplesmente por ter um único imóvel em localidade supervalorizada e sem mais valores no banco e poderia estar ainda recebendo aquele mesmo salário-mínimo nacional. Queiroz (2012, p. 20) ilustra esta situação no exemplo da cidade do Rio de Janeiro.

A valorização dos bens imóveis pode decorrer de obras públicas e privadas, no mesmo bairro ou na mesma cidade, como também de razões de mercado (maior procura por bens imóveis, em desfavor de bens de outra natureza).

Na cidade do Rio de Janeiro, a construção do metrô, as melhorias do Projeto Rio-Cidade, a construção das Linhas Vermelhas e Amarelas, entre outras, resultaram na elevação do preço dos imóveis beneficiados por tais realizações, o que daria margem, inclusive, à cobrança da contribuição de melhoria. Na Barra da Tijuca, os imóveis têm sido valorizados não só por obras públicas, mas também por obras privadas, como a construção de *shopping centers*, cinemas e grandes conjuntos residenciais com infraestrutura de verdadeiros hotéis ou clubes. A próxima realização, no Brasil, da Copa do Mundo e das Olimpíadas certamente importará em valorização dos imóveis situados nas proximidades dos equipamentos esportivos [...] em que serão realizados.

Como aquela pessoa com um salário-mínimo nacional poderia arcar com a nova obrigação tributária? Esta pessoa será considerada detentora de grandes fortunas? A resposta teria que ser descrito na lei regulamentadora do Imposto sobre as Grandes Fortunas e deve se manter adstrito aos princípios e garantias constitucionais e vedações positivadas na Carta Magna.

Tendo em vista as garantias asseguradas ao contribuinte, em especial a vedação para a União utilizar o tributo, neste caso o Imposto sobre Grandes Fortunas, com efeito de confisco, conforme a previsão no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988, http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm), aquela valorização de bens imóveis não poderia levar à venda forçada pelo proprietário que tenha tão somente um imóvel. A definição de confiscar, contida no Dicionário Enciclopédico Ilustrado Larousse (2007, p. 291), é no sentido do ato de apreensão em proveito do fisco e, logo, do Estado.

Tendo em vista que a Constituição Federal de 1988 tem previsão expressa da não confiscatoriedade, o Poder Legislativo, exercendo o seu direito-dever para criar leis, antes de levar à votação, deve checar o preenchimento de todos os requisitos.

Mamede (2018, p. 39) afirma que a vedação do confisco “é o princípio segundo o qual é proibido o confisco em matéria tributária, haja vista ser vedada a existência de tributo que absorva parte expressiva da renda ou do patrimônio dos contribuintes”.

Sabe-se que as acima estudadas reflexões e considerações sobre o imposto em estudo, não tem a intenção para esgotar todo sobre o tema, aliás, seria tarefa efetivamente impossível.

No próximo item é sobre aspectos da função social do Imposto sobre Grandes Fortunas.

3.2 O Imposto sobre Grandes Fortunas e sua função social

É notório que no Brasil ainda há muita desigualdade social. Existe uma luta contínua na tentativa da efetivação dos direitos estampados na Carte Magna do Brasil. Para Mamede (2018, p. 64) o Imposto sobre Grandes Fortunas poderia ser, uma vez inserido, um “possível instrumento de efetivação da função social exercida pelo Estado, mediante a promoção do bem comum, da igualdade e justiça social”.

Como já mencionado acima, a Constituição Federal de 1988 prima para erradicar a pobreza e reduzir as desigualdades sociais e regionais. Mota (2022, p. 144) afirma que

hoje, no Brasil, os tributos cumprem tanto função financeira como função social, mas também possuem finalidades que a doutrina tributarista terminou por classificar como finalidades fiscal, extrafiscal e parafiscal. Embora diferentes desígnios, aspirações, valores, interesses e expectativas presentes na sociedade brasileira tenham sido acolhidos na Constituição de 1988, verifica-se, após transcorridos 30 anos de sua promulgação, que a concentração de renda e riquezas e a injustiça partilha da carga tributária se perpetuaram.

São várias as atividades públicas exercidas pelo Estado, dentre outras é a tributação que serve para a obtenção de recursos financeiros que, por sua vez, estão à disposição das demais atividades dele. O Estado pode utilizar a receita para atender as necessidades públicas. No entendimento de Mamede (2018, p. 26), a arrecadação de recursos financeiros para o Estado não é apenas uma função fiscal, mas pode ser um instrumento importante da justiça distributiva e da inclusão social, “detendo a possibilidade de equilibrar as relações sociais, por meio de uma tributação sedimentada na equidade e na justiça fiscal [...] para tentar reduzir ou minimizar as desigualdades sociais tão evidentes em vários países no mundo”. É neste sentido que o Estado Democrático de Direito cumpre o seu papel constitucional, que é construir uma sociedade livre, justa e solidária, erradicando-se a pobreza e reduzindo as desigualdades sociais e regionais (BRASIL, 1988, http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Percebe-se, de grosso modo, que existe, em virtude função social do imposto, uma recíproca dependência entre o Estado, a arrecadação, a sociedade e a distribuição das receitas. Mota (2022, p. 157) enfatiza este mecanismo da seguinte forma:

Como o Estado depende financeiramente dos tributos que arrecada, eles representam um instrumento de alcance do bem comum. Aliás, não podem ter outro escopo senão instrumentar o Estado a alcançá-lo, já que tanto o Estado (instrumento da sociedade) como o tributo (instrumento do Estado) se prestam à consecução desse bem comum.

Por outro lado, como o modelo de Estado Social é instrumento da sociedade contemporânea para a consecução do bem comum, isto é, para a busca do cumprimento de uma função social, e como o tributo é instrumento de alcance desse bem comum, logo, também cumpre função social.

Para ele a finalidade tributária no Brasil é destinada ao cumprimento da função social do tributo.

O cumprimento da função social do tributo é necessário para o desenvolvimento econômico-social do Brasil. Mamede (2018, p. 27) que o não-cumprimento da função social do tributo levaria à grave disfunção social e exemplifica isto com a minoração de geração de empregos que causaria, por sua vez, um desserviço ao desenvolvimento econômico-social. Para ela o principal objetivo dos programas e projetos da política tributária brasileira não deve ser a arrecadação, tão somente, mas a distribuição justa destas riquezas. Deve ser repensado “o próprio papel do Estado no que tange à formação das suas diretrizes políticas, em especial a tributária, a fim de que o tributo, principal instrumento de arrecadação, sirva também como importante ferramenta de justiça social”.

Tendo em vista que o Imposto sobre Grandes Fortunas visa alcançar uma camada da sociedade que menos se utiliza de certas atividades do Estado, como por exemplo a saúde e educação públicas. Pois eles pagam serviços privados semelhantes que possam satisfazer as suas necessidades e com qualidades de entrega superiores aos dos serviços públicos. Neste sentido, caso implementado este imposto, a parte arrecadada estaria disponível para ser direcionado em benefício da classe menos favorecida. Valle (2020, p. 308) afirma que a implementação de um imposto que atinge “exclusivamente sobre os detentores dos maiores patrimônios teriam a capacidade de reduzir a regressividade do sistema tributário e de tornar a distribuição da carga tributária brasileira menos injusto”.

Estuda-se acerca de alguns conceitos da função social e como o Imposto sobre Grandes Fortunas poderia, caso implementado no Brasil, ajudar na erradicação da pobreza e reduzir a desigualdade na distribuição de rendas, fazendo com que a dignidade da pessoa humana não seja somente uma expressão vazia no artigo inaugural da Constituição Federal de 1988.

Em seguida, para dar um contraponto, será abordado sobre um tema que poderia ser uma das consequências da implementação do Imposto sobre Grandes Fortunas que é a evasão de capitais.

Sabe-se que no Brasil existem, hoje, cinco impostos patrimoniais, são eles: o Imposto Predial e Territorial Urbano, o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, o Imposto Sobre Transmissão de Bens Imóveis e o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos. No caso da implementação do Imposto sobre Grandes Fortunas seria o sexto tributo compulsório que alcançaria o patrimônio das pessoas.

Queiroz (2012, p. 31) prevê a evasão de capitais como um dos efeitos desfavoráveis à implementação do Imposto sobre Grandes Fortunas. Já que é garantido aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País, pelo artigo 5º, inciso XV, da Constituição Federal de 1988 que é “[...] livre a locomoção no território nacional em tempo de paz, podendo qualquer pessoa, nos termos da lei, nele entrar, permanecer ou dele sair com seus bens; [...]”, (BRASIL, 1988, http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm).

O Poder Legislativo deverá respeitar o princípio constitucional da anterioridade, tanto a anual quanto a nonagesimal, com fundamento no artigo 150, inciso III, letras “b” e “c”, da Constituição Federal de 1988, veja-se:

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**:

[...]

b) **no mesmo exercício financeiro** em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) **antes de decorridos noventa dias** da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; [...].

(BRASIL, 1988, http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm, grifo nosso).

Assim, o contribuinte que sente ameaça ao seu patrimônio pela implementação do novo imposto terá pelo mínimo noventa dias para elaborar um plano para a fuga do seu capital, transferindo-o para um país que ofereça melhores condições tributárias para os seus bens, sem a possibilidade de nenhuma penalização por parte do fisco. Observado por um outro ângulo, será que a introdução do Imposto sobre Grandes Fortunas, resultaria em fuga significativa, questiona Valle (2020, p.

327), e faria com que a poupança e os investimentos internos estariam diminuindo a ponto ser uma questão prejudicial à implementação? Para ele, em rasa síntese, existem várias ferramentas que atuariam na inibição da fuga do capital, como taxas de câmbio, tarifas bancários elevados para a remessa dos bens ao exterior e, ainda, o Brasil é em comparação com outros países que pouco tributa o patrimônio e a renda oriundo de capital (VALLE, 2020, p. 330), conforme argumenta:

Assim, o detentor da riqueza que, com a introdução do IGF, pretender remeter seus bens para fora do país deve levar em consideração não somente a existência ou não de um tributo periódico sobre a riqueza, mas o sistema tributário como um todo – não só o brasileiro, mas também o do país para o qual ele pretende remeter sua fortuna. Muitas nações que jamais instituíram ou aboliram o imposto periódico sobre a riqueza de seus ordenamentos aplicam impostos sobre heranças e doações e impostos sobre a renda de maneira muito mais progressiva que o Brasil – com alíquotas efetivas muito maiores -, inclusive sendo comum a adoção de alguma espécie de sobretaxa na sistemática da tributação da renda como mecanismo de incremento arrecadatória e de redução da desigualdade.

Na questão da evasão de capital, percebe-se, não é necessariamente o efeito instantâneo e todos as fortunas “desaparecem” no Brasil, mas é seletivo e dependo de um estudo aprofundado pelos contribuintes que, eventualmente, estariam afetados pela implementação do Imposto sobre Grandes Fortunas.

Uma consequência seria o planejamento tributário, ferramenta legal, para redistribuir os bens e valores de modo que menos impostos pesem sobre aquele patrimônio.

3.3 Os Projetos de Lei Complementar

A Constituição Federal de 1988 tem, no seu texto ordinário, previsão do Imposto sobre Grandes Fortunas desde a sua promulgação em Brasília em 5 de outubro de 1988. Ou seja, depois de 35 anos não foi instituído o imposto que tem por objetivo a tributação daqueles que não são apenas rico ou têm tortunas, mas têm fortunas grandes.

Existem hoje, no âmbito da Câmara dos Deputados, conforme o portal na rede internacional de computadores (<https://www.camara.leg.br/>), quarenta e cinco Projetos de Lei Complementar (PLP), das quais estão trinta e cinco em tramitação, a maioria apensados a outros, e os outros dez foram arquivados. Para fins deste estudo aborda-se umas propostas, sem menosprezar os demais.

Logo após a promulgação teve muitas tentativas que não lograram sucesso. Cabe mencionar alguns projetos pioneiros. “No governo do presidente José Sarney, o ministro da Fazenda, Luiz Carlos Bresser Pereira, chegou a propor um projeto de lei para criar o Imposto sobre Grandes Fortunas, mas a iniciativa não teve êxito” (QUEIROZ, 2012, p. 42). Após foi a vez do então presidente Fernando Collor de Mello, aliás, foi apresentado no primeiro dia do governo dele e mais tarde o Fernando Henrique Cardoso apresentou o seu projeto, originando o Projeto de Lei Complementar sob o número 202/1989, arquivado em 31 de janeiro de 2023 pela Mesa Diretora da Câmara dos Deputados.

Somente dois dos Projetos de Lei Complementar foram apreciados: o PLP 162/1989 e o PLP 128/2008, ambos rejeitados nos anos 2000 e 2010, respectivamente. “Os principais argumentos para rejeitar os projetos foram os mesmos nos dois casos: baixa arrecadação, alto custo administrativo e a sua extinção em diversos países europeus”, (VALLE, 2020, p. 352). Como já levantado acima, nenhum projeto foi aprovado até os atuais dias.

Em 23 de maio de 2022 foi apresentado o Projeto de Lei Complementar número 74/2022, da autoria do Deputado Nereu Crispim (PSD/RS) na tentativa de implantação do Imposto sobre Grandes Fortunas, foi registrado com tramitação prioritária com a seguinte Ementa:

Institui o Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), de que trata o art. 153, inciso VII, da Constituição Federal e estabelece normas gerais de participação dos Estados no produto da arrecadação do tributo de competência Federal da União, em decorrência de renúncia fiscal na arrecadação do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) na forma monofásica incidente sobre combustíveis, nos termos autorizados na lei complementar nº 192, de 11 de março de 2022. (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2022, <https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/2324190>).

O projeto prevê uma periodicidade anual, incidindo o Imposto sobre Grandes Fortunas sobre aquele contribuinte que em 1º de janeiro de cada ano estiver com uma grande fortuna, considerado o valor superior de R\$ 10.000.000,00 em propriedade, a posse ou domínio útil de bens, conforme artigo 2º, caput e § 1º da PLP 74/2022. Percebe-se que, neste projeto, os valores referentes a bens que estão na posse do contribuinte será computado no conjunto que formaria a fortuna grande. Não ficou esclarecido que tipo de posse estaria sendo considerada.

O projeto definiu os contribuintes e os responsáveis do Imposto sobre Grandes Fortunas no seu artigo 3º, *in verbis*:

Art. 3º São contribuintes do IGF:

I - as pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil, em relação aos bens e direitos situados ou detidos no Brasil e no exterior;

II - as pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior, em relação aos bens e direitos situados ou mantidos no Brasil;

III - os administradores de entes despersonalizados, tais como condomínios e fundos, constituídos no exterior em relação aos ativos mantidos no Brasil.

§ 1º Equipara-se a contribuinte, para os efeitos dessa Lei Complementar, o espólio das pessoas físicas mencionadas nos incisos I e II do caput desse artigo.

§ 2º Na apuração do fato gerador, cada cônjuge será tributado pela titularidade dos direitos ou pela propriedade, posse ou domínio útil dos bens que lhe couber individualmente e, se for o caso, pelo critério adotado no regime de tributação em separado do Imposto de Renda de Pessoa Física.

§ 3º São responsáveis os pais, tutores e curadores em relação aos bens e direitos dos filhos e enteados não emancipados, dos tutelados e dos curatelados.

§ 4º Considera-se residente a pessoa física que ingressar no Brasil na forma definida no art. 12 da Lei n. 9.718, de 27 de novembro de 1998. (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2022, <https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/2324190>).

O que pode ser observado é que os curadores e tutores serão os responsáveis dos seus tutelados e curatelados, que de certo modo irá trazer situações específicas no que diz respeito a crianças que estão sob custódia do Estado, por exemplo.

O que chama a atenção é o parágrafo 1º do artigo 5º deste texto de projeto, pois ele fala sobre a exclusão da base de cálculo: I - o valor do saldo devedor do financiamento para aquisição de bens, limitado ao valor dos bens a que se refiram; II - o valor do saldo devedor de dívidas assumidas junto a instituições financeiras para a aquisição de participações societárias de partes não relacionadas ou aumento de participações por aumento de capital; III - o valor dos instrumentos utilizados pelo contribuinte em atividades de que decorram rendimentos do trabalho, limitado a R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais); IV - o valor de um único imóvel residencial, limitado a R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais).

O PLP 74/2022 que implementará, caso aprovado, o Imposto sobre Grandes Fortunas prevê progressividade, dependendo de certas faixas de valor patrimonial e suas alíquotas. Assim o artigo 6º, inciso I determina um período de cinco anos, após a instituição que para serem calculados da seguinte forma: a) na faixa acima de R\$ 10 milhões até R\$ 40 milhões, aplica-se a alíquota de 1,0 %; b) na faixa acima de R\$ 40 milhões até R\$ 80 milhões, aplica-se a alíquota de 2,0 % e c) na faixa acima de

R\$ 80 milhões, aplica-se a alíquota de 3,0 %. A redução em 50,0 % seria após o período dos primeiros cinco anos, conforme inciso II. Resulta que o projeto observou no seu texto o princípio de anterioridade, tanto anual quanto nonagesimal, com previsão no artigo final do PLP 74/2022 (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2022, <https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/2324190>).

O Projeto de Lei Complementar número 69/2023, que instituiria o Imposto sobre Grandes Fortunas, da autoria do Deputado Jorge Goetten, tem como fato gerador a propriedade de bens e direitos com valores superiores a R\$ 10.000.000,00 - igual PLP 74/2022 - na data de 31 de dezembro do ano da publicação (art. 2º). Ocorre este imposto é levantado uma única vez, conforme o parágrafo único do artigo 2º. Os contribuintes são as pessoas físicas com residência no Brasil e para o patrimônio das pessoas físicas e jurídicas com domicílio no exterior que estes detêm no Brasil e os espólios daqueles contribuintes mencionados anteriormente (art. 3º). (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2023, <https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/2352061>). O cálculo do conjunto de bens está previsto no artigo 4º, *in verbis*:

Art. 4º A base de cálculo do IGF é o valor total dos bens e direitos que compõem o patrimônio do contribuinte e de seus dependentes, apurado no dia 31 de dezembro do ano da publicação desta Lei Complementar.

§ 1º O valor dos bens e direitos corresponderá:

I – ao valor patrimonial da participação na data do fato gerador, no caso das participações societárias em empresas de capital fechado;

II – à cotação na data do fato gerador, no caso de participações societárias em empresas de capital aberto e outros valores mobiliários negociados no mercado;

III – ao custo da aquisição, no caso dos demais bens móveis ou imóveis adquiridos há menos de 5 anos; e

IV – ao valor de mercado do bem ou direito na data do fato gerador do imposto, nos demais casos.

§ 2º Na constância da sociedade conjugal, cada cônjuge será tributado em relação aos bens e direitos particulares e à metade do valor dos bens comuns. (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2023, <https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/2352061>).

O imposto tem seu cálculo, por meio de alíquotas progressivas, sobre o valor do patrimônio apurado na forma como o artigo 4º determina. O artigo 5º prevê três graus de alíquotas sobre o valor do patrimônio. Entre R\$ 10.000.000,00 e R\$ 30.000.000,00 a alíquota é de 1,5 %, depois até R\$ 50.000.000,00 são 2,5 % e acima deste valor será deduzido 3,5 %. Ainda, pelo parágrafo único deste artigo, existe a possibilidade da incidência de adicional do imposto, quanto a bens e direitos

encontrados no exterior, são estes: entre R\$ 10.000.000,00 e R\$ 30.000.000,00 aumenta 1 % e acima deste valor a alíquota adicional é de 1,75 %. (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2023, <https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/2352061>).

Desta forma, percebe-se, que os bens e direitos mantidos fora do Brasil podem chegar até 5,25 %, enquanto os que ficam dentro do país tem a máxima dedução fixada em 3,5 %. Assim, existe um certo incentivo, no máximo 1,75 %, para que os contribuintes mantenham os bens e direitos no Brasil e evitam a transferência da riqueza para o exterior.

As justificativas do PLP nº 69/2023 vem ao encontro dos objetivos fundamentais que a instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas deve cumprir e seria uma “forma de colaborar para a redução do expressivo déficit das contas do setor público e para possibilitar a redução do pagamento de juros sobre a dívida pública”, tendo com evento paradigma a pandemia de COVID-19 que evidenciou consequências econômicas desfavoráveis à população mais pobre. Os recursos arrecadados seriam para adotar as “ações tendentes à redução da pobreza e das desigualdades agravadas pela pandemia, bem como à preservação de empresas e de empregos”. (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2023, <https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/2352061>).

Deve ser ressaltado que o fato gerador do Imposto sobre Grandes Fortunas desta proposta de lei complementar, tem a incidência uma única vez sobre a parcela superior a dez milhões de reais, conforme os gaus de alíquotas. Assim, não seria uma ferramenta contínuo para o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza.

4 A TRIBUTAÇÃO DE RIQUEZAS EM OUTROS PAÍSES

O Brasil, mesmo com a previsão constitucional, até hoje não instituiu o Imposto sobre Grandes Fortunas. No Brasil existem divergências entre políticos, juristas, acadêmicos tributaristas e economistas sobre a eficácia da tributação por meio deste Imposto para servir de instrumento no combate à injustiça social

A concentração de renda pode auxiliar no acúmulo de riquezas e, por consequência, alimenta a desigualdade econômica crescente no mundo. Logo, faz-se necessário de criar políticas voltadas à justiça fiscal-social.

Mota (2022, p. 65) ensina que “as prestações in pecúnia (moeda corrente) hoje exigidas como tributos devem estar inseridas no atual regime de economia capitalista e balizadas pelos direitos humanos perseguidos pela sociedade contemporânea” e lembra que os tributos recaem sobre fatos que revelam a capacidade econômica, que normalmente está ligado à renda, ao consumo ou ao patrimônio dos contribuintes. Ele entende que o imposto sobre a fortuna pode ter incidência tanto no patrimônio quanto na renda do contribuinte, “isto é, pode ser um imposto sobre o patrimônio global, um imposto sobre categorias específicas de patrimônio, um imposto sobre transferência de patrimônio ou um imposto sobre a renda”.

Diversos países europeus, por meio dos seus respectivos poderes legislativos, já tiveram a oportunidade para liderarem com a ideia de tributação de patrimônio das pessoas mais ricas da população.

A maioria dos países que adotam ou já adotaram um imposto periódico sobre a riqueza levam em consideração o estoque patrimonial global de determinada pessoa física, jurídica ou entidade familiar, com um limite de isenção em geral não muito elevado. Não encontramos no estudo comparado muitos exemplos de países que instituíram impostos periódicos que incidam elusivamente sobre grandes fortunas, ou seja, sobre patrimônios que, por sua grandeza, estejam muito acima da média de determinado Estado nacional, colocando seu titular no seletivo grupo dos super-ricos. (VALLE, 2020, p. 281).

Por isto é importante analisar as experiências internacionais que instituíram ou tentaram incluir nos seus sistemas tributários um imposto sobre fortunas - uns ordenamentos as chamam de riquezas. A aprendizagem com as suas convivências com o assunto leva a compreensão da matéria para evitar erros cometidos e aplicar técnicas eficientes. Avalie-se, depois, os argumentos favoráveis e desfavoráveis da

implementação, ou não, de um imposto que visa atingir os contribuintes que se enquadrariam nos requisitos da lei.

Os dados podem trazer informações valiosas para observar vários aspectos como, por exemplo, a definição qualitativa e quantitativa do termo grande fortuna e os comportamentos antes de depois da efetivação da tributação dos contribuintes sobre quem recairia o incidente, mas também eventuais indícios de cometimentos de fraudes no intuito de esconder partes do patrimônio.

Historicamente tem-se receio da evasão das riquezas à chamados paraísos fiscais, podendo resultar em desequilíbrio entre o produto da arrecadação e o seu custo da implementação, manutenção e fiscalização.

Quais são os países europeus que mantém um imposto sobre a riqueza? São poucos. Pelos dados da *Organisation for Economic Co-operation and Development - OECD*¹, organização que promove o desenvolvimento econômico, são tão somente três países, veja-se:

Atualmente a taxação sobre grandes fortunas só se mantém de pé em três dos 38 países-membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE): Espanha (que já aboliu o IGF uma vez, mas decidiu retomá-lo no ano passado), Noruega e Suíça. A arrecadação é baixíssima: 0,2%, 0,4% e 1,1% do PIB, respectivamente. Na Escócia, o primeiro-ministro Humza Yousaf, eleito em março deste ano, quer um imposto sobre grandes fortunas para financiar medidas de apoio aos mais pobres. Na América do Sul, a taxação resiste, ainda, no Uruguai e na Argentina. A Colômbia a extinguiu recentemente. (MATOS, 2023, <https://www.metropoles.com/negocios/por-que-taxar-grandes-fortunas-e-inutil-no-brasil-e-no-mundo>).

Por outro lado, existe a grande possibilidade de que os contribuintes se utilizem de técnicas legais, portanto não fraudulentas, de planejamento tributário para diminuam as suas respectivas cargas tributárias, desde que estes não sejam abusivas. Percebe-se, no entanto, que muitos dos países aboliram definitivamente os seus planos enquanto outros, por enquanto, suspenderam as investidas políticas para a sua instituição.

O IGF foi instituído em diversos países, mas a maioria deles desistiu da ideia e aboliu o imposto. É o caso de Alemanha, França, Itália, Suécia, Dinamarca, Áustria, Grécia, Holanda, Índia, Irlanda, Islândia, Tailândia, entre outros. Na França, o imposto foi extinto em 2018, no início do primeiro mandato do presidente Emmanuel Macron, em meio a uma das maiores fugas de capital da história do país. (MATOS, 2023,

¹ Sigla em português: Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)

<https://www.metropoles.com/negocios/por-que-taxar-grandes-fortunas-e-inutil-no-brasil-e-no-mundo>).

Assim, na Europa os movimentos financeiros dos contribuintes estão no sentido de manter o patrimônio em lugares que tem a menor oneração tributária. Enache (2023, <https://taxfoundation.org/blog/eu-wealth-tax-discussion/>) explica que as discussões e desenvolvimentos da matéria sobre impostos sobre a riqueza na Europa implicaram, recentemente, na instituição de um novo imposto de solidariedade sobre a riqueza e na Noruega, onde também existe o referido imposto, foi aprovado um imposto de saída, elevado, pois os multimilionários deste país estão fugindo. Ao longo dos anos, os países estão revogando os seus impostos sobre o patrimônio líquido por várias razões, incluindo o impacto econômico.

Percebe-se também que o principal motivo para a abolição, ou não instituição, dessa espécie de tributo em diversos países é a facilidade de o capital, em especial o financeiro, se deslocar para outras localidades na modernidade líquida – além da capacidade de influência dos super-ricos nas decisões políticas. Em face dessa volatilidade do capital financeiro, optou-se recentemente na França, até então paradigma mundial da tributação periódica das riquezas, por limitar a incidência do imposto somente aos ativos imobiliários. (VALLE, 2020, p. 297).

Já no Brasil, com o atual Governo do Partido dos Trabalhadores, o Presidente Luiz Inácio Lula da Silva tem intenções de viabilizar o Imposto sobre Grandes Fortunas. Segundo Capelli (2023, <https://www.metropoles.com/colunas/paulo-cappelli/aliados-de-lula-querem-votar-taxacao-de-grandes-fortunas-no-congresso>), existem expectativas de que ainda no segundo semestre de 2023 seja apresentado um projeto ao Congresso Nacional.

Lula tem sido aconselhado por aliados a enviar ao Congresso, neste segundo semestre, projeto para taxar grandes fortunas. O objetivo é, claro, aumentar o caixa do governo.

Esses parlamentares argumentam que a medida tem de ser aprovada o quanto antes, por conta da noventena a que terá de se submeter antes de entrar em vigor. Para que a taxação de grandes fortunas valha já no próximo ano, o texto precisaria ser discutido e aprovado até o fim de setembro.

A avaliação é que o governo precisa incrementar urgentemente a receita para compensar iniciativas como o aumento do salário mínimo (sic), anunciado em abril.

Caso venha ser levado à apreciação dos deputados e senadores da República no Congresso Nacional, este projeto estaria indo na contramão dos movimentos internacionais neste sentido, já que, segundo Matos (2023,

<https://www.metropoles.com/negocios/por-que-taxar-grandes-fortunas-e-inutil-no-brasil-e-no-mundo>), aquele imposto é um “fracasso pelo mundo”.

Por outro lado, dados levantados recentemente revelam a previsão de uma arrecadação de mais de R\$ 40.000.000.000,00 (quarenta bilhões de reais) por ano, levando-se em consideração que existem 59.000 pessoas com patrimônio superior a R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais). O presidente do Instituto Justiça Fiscal, Dão Real Pereira dos Santos, entende que os principais impostos do sistema tributário no Brasil são de forma regressivo, e “são cobrados em cima do consumo e não sobre patrimônio e renda, contribuindo não para corrigir, mas aprofundar a injustiça social no Brasil. O auditor fiscal explica que a criação do IGF seria temporária”. (DEISTER, 2023, <https://www.brasildefato.com.br/2023/09/07/imposto-sobre-grandes-fortunas-tributo-pode-render-r-40-bilhoes-ao-pais>).

Em seguida estuda-se os respectivos impostos da França (*L'impôt de solidarité sur la grande fortune*), da Alemanha (*Vermögensteuer*) e da Espanha (*Impuesto de Solidaridad de las Grandes Fortunas*).

4.1 Na França: *L'impôt de solidarité sur la grande fortune*

A França já teve o imposto de solidariedade sobre a grande fortuna e serviu como paradigma para muitos outros países. A primeira vez de implementação ocorreu durante o governo socialista do então Primeiro Ministro da França, François Mitterrand, sob Lei nº 81-1160 de 30 de dezembro de 1981, com entrada em vigor em 01 de janeiro de 1982, denominado *L'impôt sur les grandes fortunes*. Mamede (2018, 58) ensina que aquele imposto tem recebido da população o nome de “Imposto Robin Hood”, pois a arrecadação teve a sua destinação para manutenção de uma renda mínima das pessoas mais desfavorecidas.

Em seguida serão abordados alguns aspectos, os principais, desta primeira lei sobre fortunas, não se esgotando, por óbvio, todos os detalhes e possibilidades que o sistema tributário francês oferecia.

A Lei nº 81-1160 de 30 de dezembro de 1981, modificado em 1982, tem como sujeitos passivos as pessoas físicas e singulares que têm bens na França ou fora dela. As avaliações dos bens são datadas, anualmente, sempre no dia 1º de janeiro (art. 2º) e são tributáveis quando são maiores de 3.200.000,00 francos. Os valores do patrimônio se faz da soma de todos os bens e direitos, inclusive dos cônjuges e

filhos, quando menores e sob sua administração. O contribuinte tem isenção sobre os bens profissionais até 2.200.000,00 francos e, caso ultrapasse este valor, será aumentado o valor do artigo 2º desta lei para 5.400.000,00 francos. Os bens profissionais estão especificados no artigo 4º, que podem ser tanto do próprio contribuinte quanto do seu cônjuge. Importa mencionar que os bens profissionais do contribuinte quando são necessários para o exercício da sua profissão, ou cônjuge, que pode ser industrial, comercial, artesanal, agrícola e, ainda, liberal. Existem situações que o bem arrendado não seja incluído no cálculo, caso, por exemplo, o contrato seja de longa duração (pelo menos de dezoito anos). (FRANÇA, 1981, <https://www.legifrance.gouv.fr/loda/id/JORFTEXT000000515870>).

São isentos de tributação antiguidades, artes, coleções, direitos de propriedades literárias e artísticas e os valores de bem imóvel será tributado com imposto próprio, quando sua transmissão pôs morte do contribuinte. Tem outras capitalizações de longo período de aplicação não fazem parte do cálculo (art. 3º). (FRANÇA, 1981, <https://www.legifrance.gouv.fr/loda/id/JORFTEXT000000515870>)

O artigo 5º traz uma interessante isenção que visa excluir da somatória do patrimônio tributável deste imposto as indenizações oriundo de título de indenização por lesões corporais. O legislador francês se preocupou para evitar ao máximo da incidência de bitributação, oferecendo abatimentos do(s) ano(s) seguinte(s) em situações específicas de determinado patrimônio profissional. (FRANÇA, 1981, <https://www.legifrance.gouv.fr/loda/id/JORFTEXT000000515870>).

As declarações anuais do seu patrimônio devem ser apresentados, até o dia 15 de junho de cada anos. A inobservância pode acarretar à fixação provisória pelo fisco por arbitramento, sendo somente a declaração estaria capaz de modificar o valor fixado. A escala das alíquotas progressivas teve quatro degraus: até 3.200.000,00 francos é 0 %, até 5.300.000,00 francos ficou determinado 0,5 %, até 10.600.000,00 francos é 1 % e acima desde valor de patrimônio fixou-se 1,5 %. (FRANÇA, 1981, <https://www.legifrance.gouv.fr/loda/id/JORFTEXT000000515870>).

Este imposto sobre as grandes fortunas foi abolido durante o governo conservador de Jacques Chirac, entre os anos 1986 e 1989. Mas, assim que Mitterrand entrou pela segunda vez para governar a França, retomou o imposto sobre as fortunas, agora denominado *L'impôt de solidarité sur la fortune*. Até 2018 sofreu várias reformas com aumentos de limites. Com o governo de Emmanuel Macron o imposto foi abolido outra vez, em 2017, mas criou-se, em substituição, um

imposto novo sobre as riquezas imobiliários, denominada *L'impôt sur la fortune immobilière*. A mudança do imposto da solidadiedade para novo imposto sobre as fortunas imobiliárias acarreta uma significativa redução na arrecadação, aliviando os contribuintes mais ricos, mas contrariando o objetivo deste tipo de tributo que é a solidariedade e a justiça fiscal. (VALLE, 2020, p. 295).

4.2 Na Alemanha: *die Vermögensteuer*

A Alemanha é outro país europeu que instituiu o imposto sobre fortunas, denominado *Vermögensteuer*. A população a conhece também como *Reichensteuer* que seria em português o imposto dos ricos. É um imposto substancial, levantado em uma certa data (*stichtagsbezogene Substanzsteuer*) e dentro do direito tributário alemão objetiva o patrimônio líquido, ou seja, levando em conta os valores positivos e negativos do contribuinte, que se enquadra nos requisitos da lei, subtraindo do patrimônio bruto as dívidas do seu declarante.

Segundo Schmalbach (2021, <https://datenbank.nwb.de/Dokument/123726/>) a tributação se baseia numa ideia de que o fenômeno da fortuna, em si, representa uma capacidade de desempenho (*Leistungsfähigkeit*) fiscalmente relevante para que o Estado possa vincular uma tributação. A versão atual do referido imposto sobre fortunas foi instituído em 14 de novembro de 1990, sob a lei chamada *Vermögenssteuergesetz* (VStG)². Existe a previsão expressa na Constituição da Alemanha (*Grundgesetz* - GG). Pelo seu artigo 106, *Absatz* (2), Nr. 1, GG, os estados (*Länder*) têm direito ao imposto sobre a fortuna. Portanto, é um imposto estadual e pertence aos seus estados membros. (ALEMANHA, 1949, <https://www.gesetze-im-internet.de/gg/BJNR000010949.html>).

No Código Tributário Alemão (*Abgabenordnung* – AO), no seu § 271, por sua vez, são estabelecidos todos os critérios de cálculo e avaliação dos bens e a escala de divisão (*Aufteilungmaßstab*). Esta norma, por exemplo, determina que os cônjuges, quando optam pela avaliação conjunta, serão tratados individualmente, cada um por si. (ALEMANHA, 2002, https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/BJNR006130976.html).

Em seguida serão detalhados alguns pontos, os mais relevantes, daquela lei sobre a fortuna (*Vermögenssteuergesetz*).

² A lei é datada (*Ausfertigungsdatum*) em 17.04.1974, com nova redação em 1990, sendo que foi alterado em 2001, verificar site: https://www.gesetze-im-internet.de/vstg_1974/.

São ilimitadamente responsáveis para o imposto as pessoas naturais (físicas) com domicílio ou com residência habitual no país (§ 1, VStG). Pelo § 6º desta lei existe uma isenção de 120.000,00 marcos alemães para cada pessoa do § 1, sendo que no caso de avaliação conjunta (*Zusammenveranlagung*) cada um dos cônjuges tem este valor, sendo que as famílias podem aumentar com aquele valor para cada filho, sendo que não há distinção entre filhos legítimos e ilegítimos, enteados, filhos adotivos e filhos sob seus cuidados até a idade de 18 anos (§ 14, VStG). (ALEMANHA, 1990, https://www.gesetze-im-internet.de/vstg_1974/).

Contribuintes com mais de 60 anos de idade tem outra isenção personalíssima de 50.000,00 marcos alemães, além da principal. Assim um casal de sessenta anos, sem filhos, teria neste caso uma isenção de 340.000,00 marcos alemães.

O valor total do patrimônio bruto do contribuinte é será arredondado aos próximos mil marcos alemães para baixa (§ 4, VStG). (ALEMANHA, 1990, https://www.gesetze-im-internet.de/vstg_1974/).

Pelo § 9, VStG, calcula-se o patrimônio tributável da pessoa natural como resultado entre patrimônio bruto diminuído do respectivo valor de isenção. Sendo que a alíquota fica em 1 % daquele valor (§ 10, VStG), sendo esta somente 0,5 % para patrimônio agrícola, florestal, comercial ou empresarial. Serão creditados os valores que foram pagos em impostos sobre riquezas no estrangeiro (§ 11, VStG), para evita a bitributação (*Doppelbesteuerung*). (ALEMANHA, 1990, https://www.gesetze-im-internet.de/vstg_1974/).

Existe uma obrigação da declaração sobre impostos sobre fortuna (*Vermögensteuererklärung*) e o imposto é devido a cada trimestre, segundo o § 20, VStG, sendo possível o pagamento anual se o crédito do tributo não ultrapassar os 500,00 marcos alemães. No fim o fisco alemão reservou uma isenção para aqueles contribuintes que não juntam anualmente um crédito tributário daquele imposto de 50,00 marcos alemães. (ALEMANHA, 1990, https://www.gesetze-im-internet.de/vstg_1974/).

Na Alemanha, hoje, não está sendo cobrado o imposto sobre fortuna. Em 22 de junho de 1995 o Tribunal Constitucional Federal da Alemanha (*Bundesverfassungsgericht*) declarou que o imposto sobre fortuna, naquela redação não está compatível com a constituição deste país, em especial quanto ao princípio da igualdade (*Gleichheitsgrundsatzprinzip*), conforme a garantia constitucional do artigo 3, inciso 1, GG, pois patrimônio imobiliário estaria sendo tratado com privilégio

frente aos outros. Foi determinado que aquela lei teria ainda aplicabilidade até o dia 31 de dezembro de 1996, sendo que a decisão determinou que as alíquotas dos bens imóveis deveria ser aumentadas, igualando-se aos demais bens. Ocorre que o Governo alemão preferiu não mais levantar o imposto. O que não significa que a lei foi revogada, mas simplesmente o imposto deixa de ser cobrado, por enquanto. (BUNDESVERFASSUNGSGERICHT, 1995, https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/1995/06/rs19950622_2bvr055291.html).

Tem-se atualmente, por isto, uma nova discussão sobre a reativação do imposto. Thiele (2023, p. 7) argumenta que a decisão da inconstitucionalidade não é sobre a tributabilidade de fortuna, mas é sobre diferenciação no cálculo de diversos tipos de patrimônio, sendo que os bens imóveis teriam a alíquota pela metade (*Halbteilungsgrundsatz*). Desta forma seria viável que seja rediscutido, já que existe expressa previsão no 106, Absatz (2), Nr. 1, da Constituição alemã, bem como mencionado acima. (ALEMANHA, 1949, <https://www.gesetze-im-internet.de/gg/BJNR000010949.html>).

Tendo em vista os enormes desafios, como a guerra na Ucrânia e a crescente desigualdade (*Ungleichheit*) patrimonial na Alemanha as necessidades financeiras do Estado são elevadas. É a política que deve repensar a reintrodução do imposto sobre fortuna, tendo em vista as necessidades extraordinários do Estado e levando em conta se a extensão da desigualdade social já tenha atingido um nível que põe em perigo à democracia. A nova implementação do imposto sobre fortuna na Alemanha, embora que existam divergências entre os apoiadores e os opositores políticos, juridicamente seria viável após modificações legislativos, conforme a Suprema Corte (*Bundesverfassungsgericht*), porque o referido Imposto (*Vermögensteuer*) não foi declarado inconstitucional. A reintrodução deve ser subjugado ao princípio da proporcionalidade (*Grundsatz der Verhältnismäßigkeit*). Também é preciso a observância do princípio da igualdade. No direito fiscal, igualdade significa, principalmente, o tratamento diferenciado, dependendo do desempenho econômico individual³. (THIELE, 2023, https://www.boeckler.de/fpdf/HBS-008555/p_fofoe_WP_266_2023.pdf).

Alemanha enfrenta, no momento, grandes desafios ecológicos, digitais e sociais. A suspensão do imposto dos ricos (*Reichensteuer*) por mais de 26 anos fez

³ "Gleichheit heißt im Steuerrecht vor allem unterschiedliche Behandlung je nach individueller wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit." (THIELE, 2023, https://www.boeckler.de/fpdf/HBS-008555/p_fofoe_WP_266_2023.pdf).

com que as consequências estão começando ser visíveis. Na Alemanha, a riqueza está distribuída de forma desigual. Enquanto 1 % da população possui um terço da riqueza total, a metade mais pobre detém apenas 2,5%. Tem-se que o Estado deve tomar contramedidas, oferecendo uma solução no sentido de se tentar a reintrodução do imposto sobre a riqueza. Sabe-se que não existe impedimento legal para isto. (DEUTSCHER GEWEWRKSCHAFTSBUND, 2023, <https://www.dgb.de/einblick/++co++7b51109c-d83c-11ed-8b42-001a4a160123>).

Será que Alemanha suporta um novo imposto sobre a riqueza? Os principais afetados serão aqueles da classe média, com empresas familiares. O Ministro das Finanças, Christian Lindner, entende que muitas pessoas se preocupam para conseguirem pagar todas as suas contas no final do mês. O poder de compra da camada intermediária da sociedade está em declínio e muitas pequenas e médias empresas enfrentam dificuldades existenciais, sendo os ativos na Alemanha são justamente os comerciais de empresas de médio porte. Desde a suspensão do imposto sobre as riquezas em 1997, nenhum governo o reintroduziu. Os custos para cobrança e fiscalização representaram cerca de um terço da receita do imposto. Para o Ministro é precisa uma reforma fiscal para poder garantir a competitividade de Alemanha no mercado internacional, sendo que qualquer ausência de atenção pode levar à perda de empregos no país e, ainda, perder poder econômico para outros locais mais atrativos do mundo. Ele está aberto para debater a tributação na Alemanha, mas rejeita o imposto sobre as riquezas. (BUNDESFINANZMINISTERIUM, 2022, <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Presse/Namensartikel/2022/2022-11-11-lindner-zur-vermoegensteuer.html>).

4.3 Na Espanha: *el Impuesto de Solidaridad de las Grandes Fortunas*

A Espanha historicamente é um país com muita movimentação no sentido de alcançar a tributação do alto patrimônio. Mas com a lei 19/1991 que foi posteriormente modificado em 2008, instituiu-se um imposto que tributava a fortuna, que se derivou de imposto sobre a renda de pessoas físicas.

Atualmente foi sancionada a lei 38/2022 que contém no seu artigo 3º a criação do *Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas*. Importante ressaltar que é um imposto complementar sobre o patrimônio da pessoa física. Será tributável

o patrimônio líquido superior a 3.000.000,00 euros, sendo que que é o somatório dos bens e direitos do contribuinte. Ao sujeito passivo também se aplica o imposto quando pretende sair do país e migrar o patrimônio fora dos Estados-Membros da União Europeia. A base de cálculo tributário se faz pelo patrimônio neto do contribuinte. Assim será feito o balanço entre os valores de patrimônio e direitos e deste será diminuída a carga tributária já realizada, mas também as dívidas e obrigações pessoais, sendo que existe o valor de 700.000,00 euros de isenção mínima. (ESPAÑA, 2023, <https://www.boe.es/eli/es/l/2022/12/27/38/con>).

O patrimônio líquido do contribuinte será identificado, como data base, no dia 31 de dezembro de cada ano, sendo que as alíquotas obedecem uma progressividade: de 3 milhões a 5 milhões de euros o imposto é de 1,7% e entre 5 milhões e 10 milhões de euros já são 2,1% e as fortunas que ultrapassam os 10 milhões de euros tem uma alíquota de 3,5%. (ESPAÑA, 2023, <https://www.boe.es/eli/es/l/2022/12/27/38/con>). Percebe-se dos valores que a alíquota entre base mínima e máxima é dobrada. Existem ainda limites para serem observadas em um cálculo complexo entre o imposto em questão e o imposto sobre o patrimônio.

É dedutível o imposto pago no exterior referente a imposto semelhante, sendo observados os tratados e acordos internacionais. Tendo em vista que este imposto sobre grandes fortunas é instituído de forma temporária, inicialmente para os exercícios dos anos 2022 e 2023, o próprio legislador reservou ao governo espanhol a possibilidade, após avaliação dos resultados, na final da sua vigência, a decisão sobre a manutenção ou eliminação do imposto. (ESPAÑA, 2023, <https://www.boe.es/eli/es/l/2022/12/27/38/con>).

O imposto solidário deve atingir 23000 pessoas na Espanha, que correspondem 0,1% dos contribuintes do país, conforme a ministra das Finanças, Maria Jesús Montero, sendo que o governo socialista destinará o dinheiro arrecadado (estimado em 1,3 bilhão de euros em dois anos) em benefício das pessoas de baixa renda. (EXAME, 2022, <https://exame.com/mundo/espanha-anuncia-imposto-temporario-sobre-grandes-fortunas/>).

Na Espanha o imposto temporário pode ser classificado como um sucesso, por enquanto. Para o Ministerio de Hacienda y Función Pública a arrecadação de 2023 somou já 623 milhões de euros, anunciado em 20 de setembro de 2023 e alcançou 12010 grandes patrimônios, correspondendo 0,1% dos contribuintes. O valor vai ao

encontro do objetivo do Governo espanhol que é avançar com uma política fiscal mais progressiva. Solicita-se um maior esforço aos que mais tem neste atual contexto de aumento de preço devido à guerra na Ucrânia. (ESPAÑA, 2023, <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Notas%20Prensa/2023/S.E.HACIENDA/20-09-23-NP-Impuesto-Grandes-Fortunas.pdf>).

Tendo em vista a recente criação do imposto solidário na Espanha, não existem informações sobre os impactos econômico-sociais, nem sobre eventuais casos de evasão de divisas. Por outro lado, mostrou-se eficaz na arrecadação de recursos consideráveis em pouco tempo.

5 CONCLUSÃO

Este trabalho examinou a (im)possibilidade da implementação do Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil. Para tanto, se analisou princípios gerais e específicos do Direito Tributário que precisam ser observados para a criação do tributo *sub examine*. Também foram pesquisados Projetos de Lei Complementar que visaram instituí-lo, embora não tenham logrado sucesso até o momento. Em seguida, foram examinados impostos semelhantes da França (*L'impôt de solidarité sur la grande fortune*), da Alemanha (*Vermögensteuer*) e da Espanha (*Impuesto de Solidaridad de las Grandes Fortunas*) para poder entender como outros sistemas tributários lidaram com a tributação das riquezas e se realmente foram sucedidos.

Contudo, o Imposto sobre Grandes Fortunas está previsto no artigo 153, inciso VII, da Constituição da República do Brasil de 1988 e deve ser instituído por lei complementar. Houve várias tentativas para criar o imposto. O Poder Legislativo, no entanto, não conseguiu articular as forças políticas suficientes para resultar em êxito.

Uma arrecadação “extra” de impostos das pessoas mais ricas do Brasil poderia trazer um sentimento de justiça fiscal-social, tendo em vista a redistribuição de riquezas à camada da população mais carecedora. Assim, seria um gesto inicial de solidariedade entre os dois extremos da escala da desigualdade econômica, fiscal e social.

Para a criação do referido imposto, devem ser observados todos os princípios gerais e tributários. Estudou-se vários destes princípios no segundo capítulo deste trabalho. Ficou evidente que o Imposto sobre Grandes Fortunas, uma vez instituído por lei complementar, seria somente cobrado no exercício financeiro seguinte, sendo que não poderia ser antes de decorrer o prazo mínimo de noventa dias. De toda sorte, não pode retroagir e deve observar a capacidade econômica de cada contribuinte individualmente, garantindo-se o mínimo existencial para o bem-estar daquelas pessoas que se encontram na faixa econômica mais baixa, isentando-os deste imposto. Além da faixa isenta, as alíquotas deveriam obedecer uma graduação progressiva, alcançando dentre os ricos, desta forma, com alíquotas mais altas aquele rico que maior patrimônio tem. Deu-se maior ênfase ao Princípio da Solidariedade Tributária, pois nele se expressa da melhor forma o objetivo do Imposto sobre Grandes Fortunas. Percebeu-se um conjunto de fatores que fazem validar um compromisso entre contribuintes que acumularam uma fortuna e

daqueles que vivem à margem da pobreza para redistribuir partes dessas riquezas. Contudo, o imposto não pode ter caráter confiscatório e precisa ser guiado, sempre, para proteger a dignidade do contribuinte. O Poder Legislativo e o Estado também têm que desempenhar os seus papéis institucionais, instituindo o imposto e direcionar os recursos sem desperdícios ao público-alvo, respectivamente, cumprindo-se, dessa forma o previsto na Constituição.

No terceiro capítulo passou-se analisar previsão constitucional do imposto e a destinação predefinida para compor o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza. Em seguida, refletiu-se sobre os conceitos de riqueza, de fortuna e de grandes fortunas. Percebeu-se que realmente deve ser tributado a fortuna grande, porém a riqueza não. Para isso, teriam que ser observadas as tantas facetas de riquezas e como surgem na vida real. Muitas vezes os bens que foram anteriormente pouco valorizados, tornam-se supervaliosos, enfim fortunas, sem que o proprietário possa ser reconhecido como pessoa rica, comparando-se com a renda que aufera.

Bens podem sofrer aumentos exponenciais e, em tese, serem avaliados como fortunas, sem que o seu detentor tenha recursos para mantê-los, caso teria que pagar um imposto extra sobre estes bens (fortuna), somente por tê-los. De fato, teria que se desfazer daquele bem para satisfazer o fisco. Neste caso, percebe-se, sem muito esforço, que existe uma desproporção. O princípio da não-confiscatoriedade pode, aliás deve, ser confrontado em casos como estes.

Existe também uma discussão sobre bens antigos (antiguidades) que se valorizam com o tempo, mas não existe a certeza para o seu possuidor que realmente um dia aquele bem poderia ser uma pequena ou grande fortuna, aliás ele não o adquire com o objetivo de especulação. O mesmo ocorre com peças de arte, coleções, carros antigos que ultrapassam, após da suposta vida útil, o seu valor de compra (corrigido monetariamente) em 2, 5, 10 vezes do seu valor original. Outro exemplo: terrenos baldios podem se transformar em grandes investimentos para empreendimentos imobiliários, por exemplo para a construção de “arranha céu” ou imóvel de luxo para pessoas ricas. Questiona-se: como um proprietário (com um salário mínimo) pode pagar um imposto extra sobre aquele único bem que fora classificado como grande fortuna? Provavelmente teria que vendê-lo para se livrar da tributação impagável.

Artes modernas desconhecidas podem ser transformados, em um piscar de olhos, em fortunas. Esta valorização não é um fato indesejado, de forma alguma,

mas o proprietário teria que vender, talvez por preço vil, tão somente para honrar com as obrigações tributários. Será que isto é a desejada justiça fiscal-social?

Ocorre que o contrário também é possível acontecer, pois grandes valores poderiam ser “escondidos” dos olhos do fisco quando aplicados em artes, antiguidades, coleções que são de difícil localização.

Além do mais, tem-se ainda em mente a expressão coloquial de milionário, que é nos olhos de muitas pessoas uma pessoa rica, afortunada, convivendo com fortunas. Contudo, a definição qualitativa e quantitativa não poderia ser o que a pessoa “acha”. É a função do Poder Legislativo para construir conceitos, definições, limites, fórmulas, por escrito, detalhadamente, para que todos os contribuintes possam conhecer o fenômeno jurídico da grande fortuna. O Imposto sobre Grandes Fortunas, por levar em consideração que fará parte da redistribuição da renda, é uma peça chave na luta contra a desigualdade social. Sabe-se que todos os tributos têm função social, assim, o imposto em questão tem um papel ainda maior para cumprir, neste sentido, para alcançar a camada da sociedade menos favorecida. Sem dúvida, é um grande desafio.

Foram analisados alguns projetos que visam instituir o Imposto sobre Grandes Fortunas. Eles observaram uma faixa isenta e tem alíquotas progressivas. Contudo, uma proposta estudada teria a incidência do fato gerador por uma única vez. Ou seja, não é um projeto de lei complementar que busca uma continuidade de tributação da fortuna. Desse modo, não estaria capaz solucionar, verdadeiramente, o problema da desigualdade social.

No quarto capítulo foram abordados os impostos semelhantes ao Imposto sobre Grandes Fortunas em outros países como França, Alemanha e Espanha. A pesquisa mostrou que a instituição dos respectivos impostos irmãos nem sempre resultaram em atingir os seus objetivos, que é a redistribuição da renda e do patrimônio. Interessante é perceber que a abolição na maioria dos países, é a regra atual. Mas, em sentido oposto, tem-se a inovação do imposto na Espanha e a criação de imposto substituto na França. A Alemanha, por sua vez, está a todo vapor estudando a possibilidade para recriar a lei autorizativa do imposto sobre fortunas, sendo que a abolição não se deu por incompatibilidade do imposto em si, mas pela maneira do cálculo, logo existe a possibilidade de ter-se um “imposto Robin Hood” também na Alemanha, funcionando justamente para arrecadar recursos para enfrentar os atuais problemas de “empobrecimento” do povo alemão, ocasionado

por crises econômicas, pandemia, mas também pelo grande número de pessoas que escolheram Alemanha para a imigração de suas famílias, fugindo de regiões de conflitos e guerras, assim como pelo fato da guerra em curso entre Ucrânia e Rússia. Existe a possibilidade jurídica para reestabelecer o imposto sobre riquezas, mas não há a situação política favorável para tanto.

Ao longo da pesquisa do presente trabalho, tem-se estudado que a arrecadação estatal, através de tributos cria recursos para o Estado, fornecendo a base financeira para as próprias despesas e é a principal fonte para a realização das políticas sociais, saúde, educação, segurança, infraestrutura, dentre outros, enfim, para colocar em prática os objetivos fundamentais da República: a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, erradicando a pobreza e reduzir as desigualdades sociais, no todo, sem deixar de observar os princípios fundamentais do Estado Democrático de Direito, sempre ressaltando a dignidade da pessoa humana.

Contudo, sem impostos não há Estado Democrático de Direito e sem justa distribuição da arrecadação não há se falar em redução das desigualdades sociais.

Porém, é uma tarefa difícil para o Poder Legislativo resolver, tendo em vista que estes requisitos precisam estar presentes na lei complementar que cria o Imposto sobre Grandes Fortunas, já que a destinação deste impostos não pode ser predeterminada, pela natureza do tributo que representa. Também tem que se levar em conta a possibilidade de evasão de patrimônio para paraísos fiscais. Por outro lado, a previsão constitucional está sem reflexo prático, ou seja, não cumpre nenhum papel a não ser a discussão sobre o assunto nos bastidores.

Existem espécies de impostos o suficiente para iniciar a redistribuição, basta usar as ferramentas já existentes de forma eficiente.

Para poder alcançar o principal objetivo da instituição do imposto, que é a redistribuição da riqueza, renda e patrimônio para ajudar na erradicação da pobreza, não seria o único instrumento viável. Há outros mecanismos, como um exemplo a elevação das alíquotas do imposto sobre rendas. Pois é a renda, em si, que é o maior fator para a criação de riquezas e as consequentes fortunas. Aliás, deve ser investido esforço para reestruturar o imposto que tributa as rendas, no sentido de criar níveis intermediários e aumentar a faixa de isenção, por exemplo.

Uma reforma tributária profunda em conjunto à outra reforma de cunho administrativo traria de imediato resultados positivos com o mesmo numerário

arrecadado, pois a simplificação do sistema tributário e administrativo, diminui os gastos do seu próprio aparato e aumentaria a eficácia da arrecadação.

Analisando-se os dados oriundos desta pesquisa, a não-instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas se deu pela falta de interesse político e interesses próprios dos integrantes do Poder Legislativo, mas também é efeito do *lobby* que desvia as forças políticas necessárias para pôr em prática este tributo.

Parece um paradoxo em dizer que o efeito da não-implementação é oriundo da força do povo e resultado da democracia, já que são os representantes eleitos que não criam o solo fértil para sua plantação e coleta. É o efeito democrático do imposto, como o saudoso Pontes de Miranda ([19--] apud CAPARROZ, 2022, p. 193) tanto dizia: “[...] a legalidade da tributação significa o povo tributando a si mesmo”. É tão pertinente, aliás, esta expressão é o cerne do presente trabalho.

Com tudo exposto, no momento não existe a possibilidade para implementar o Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil, sendo o reflexo das várias adversidades à criação.

Sem embargos, dando importância ao fato que a maioria da população brasileira não tem fortunas, tem-se que a vontade do povo é no sentido de tributar os mais ricos, logo, é pacífico que o Imposto sobre Grandes Fortunas estaria posto em prática, imediatamente após da Promulgação da Constituição Federal do Brasil de 1988. Ato contínuo, o povo escolheria a justiça social-fiscal e não a inércia legislativa que resulta no peso tributário sobre aqueles que menos oferecem renda e promoveria, de tempos em tempos, a adequação do sistema tributário brasileiro, permitindo-se as necessárias reformas tributarias e administrativos.

Por fim, se fosse a vontade do povo, escolheria, para si, a vida digna e a paz social.

REFERÊNCIAS

ALEMANHA, **Abgabenordnung (AO) in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002**. Bonn, Deutschland: Bundesamt für Justiz, 2002. Disponível em: https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/BJNR006130976.html. Acesso em: 10 out. 2023.

ALEMANHA, **Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland (GG) vom 8. Mai des Jahres 1949**. Bonn, Deutschland: Bundesamt für Justiz, 1949. Disponível em: <https://www.gesetze-im-internet.de/gg/BJNR000010949.html>. Acesso em: 10 out. 2023.

ALEMANHA. **Vermögenssteuergesetz (VStG) von 14.11.1990**. Bonn, Deutschland: Bundesamt für Justiz, 1990. Disponível em: https://www.gesetze-im-internet.de/vstg_1974/. Acesso em: 10 out. 2023.

ÁVILA, Humberto. **Constituição, liberdade e interpretação**. São Paulo: Malheiros, 2019.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2022]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 08 set. 2022.

BRASIL. [Constituição (1967)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Brasília, DF: Presidência da República, [2023]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm. Acesso em: 01 set. 2023.

BRASIL. Código Tributário Nacional (1966). **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, [2022]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 15 set. 2022.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 31, de 14 de dezembro de 2000**. Altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, introduzindo artigos que criam o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza. Brasília, DF: Presidência da República, [2000]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc31.htm. Acesso em: 08 set. 2022.

BRASIL. **Lei Complementar nº 111, de 6 de julho de 2001**. Dispõe sobre o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, na forma prevista nos artigos 79, 80 e 81 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Brasília, DF: Presidência da República, [2000]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp111.htm. Acesso em: 08 set. 2022.

BRASIL. Lei de Responsabilidade Fiscal (2000). **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2023]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 10 set. 2022.

BRASIL. LINDB (2010). **Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942**. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. Brasília, DF: Presidência da República [2010]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657compilado.htm. Acesso em: 15 set. 2022.

BUNDESFINANZMINISTERIUM. **Eine Vermögensteuer kann Deutschland sich nicht leisten**: Gastbeitrag von Christian Lindner für das Handelsblatt. Berlin: Presse, 2022. Disponível em: <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Presse/Namensartikel/2022/2022-11-11-lindner-zur-vermoegensteuer.html>. Acesso em: 20 set. 2023.

BUNDESVERFASSUNGSGERICHT. **Beschluss des Zweiten Senats vom 22. Juni 1995- 2 BvR 552/91 -, Rn. 1-42**. Karlsruhe: Presse, 1995. https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/1995/06/rs19950622_2bvr055291.html. Acesso em: 10 out. 2023.

BUNDESVERFASSUNGSGERICHT. **BVerfG-Beschluß vom 22.6.1995 (2 BvL 37/91) BStBl. 1995 II S. 655**. Alemanha: Openjur, 2011. Disponível em: <https://openjur.de/u/178522.html>. Acesso em: 10 out. 2023.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Projeto de Lei Complementar nº 69/2023, de 21 de março de 2023**. Brasília, DF: Presidência da Câmara dos Deputados, 2023. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/2352061>. Acesso em: 11 out. 2023.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Projeto de Lei Complementar nº 74/2022, de 23 de maio de 2022**. Brasília, DF: Presidência da Câmara dos Deputados, 2022. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/2324190>. Acesso em: 01 set. 2023.

CAPELLI, Paulo. **Aliados de Lula querem agilizar taxaço de grandes fortunas**. Brasil: Metrópolis, 2023. Disponível em: <https://www.metropoles.com/colunas/paulo-cappelli/aliados-de-lula-querem-votar-taxacao-de-grandes-fortunas-no-congresso>. Acesso em: 13 out. 2023.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 31. ed. rev. atual. São Paulo: Noeses, 2021.

CAVALCANTE, Denise Lucena. Finanças públicas: o contexto do Brasil no século XXI. In: PASIN, J. B. C. (Org.); DA SILVA, M. I. G. (Org.). **Direito Financeiro e Tributário Comparado** – Estudos em Homenagem a Eusébio Gonzáles García. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 226-239.

CHIMENTI, R. C. **Sinopses Jurídicas - Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

DANTAS, Thaile Xavier. O estado democrático de direito e o princípio da dignidade humana aplicado às normas jurídico tributárias. **Revista Acadêmica da Faculdade de Direito do Recife**, Recife, v. 91, n.1, p.39-57, ago. 2020. ISSN 2448-2307. Disponível em: <https://periodicos.ufpe.br/revistas/ACADEMICA/article/view/238409>. Acesso em: 17 set. 2022.

DEISTER, Jaquiline. **Imposto sobre grandes fortunas pode render R\$ 40 bilhões ao país**. Brasil: Brasil de Fato, 2023. Disponível em: <https://www.brasildefato.com.br/2023/09/07/imposto-sobre-grandes-fortunas-tributo-pode-render-r-40-bilhoes-ao-pais>. Acesso em: 10 out. 2023.

DEUTSCHER GEWEWRKSCHAFTSBUND. **Comeback der Vermögensteuer**. Berlim: DGB, 2023. Disponível em: <https://www.dgb.de/einblick/++co++7b51109c-d83c-11ed-8b42-001a4a160123>. Acesso em: 05 out. 2023.

DICIONÁRIO enciclopédico ilustrado Larousse. 1. ed. São Paulo: Larousse do Brasil, 2007.

DINIZ, Maria Helena. **Dicionário jurídico universitário**. 3. ed. atual. e aum. São Paulo: Saraiva, 2017.

ENACHE, Cristina. **Spain Is Doubling Down on Poor Tax Policy**. Washington/DC: Tax Foudation, 2023. Disponível em: <https://taxfoundation.org/blog/spain-wealth-tax-windfall-tax/>. Acesso em: 10 out. 2023.

ENACHE, Cristina. **The wealth tax discussion is back**. Washington/DC: Tax Foudation, 2023. Disponível em: <https://taxfoundation.org/blog/eu-wealth-tax-discussion/>. Acesso em: 10 out. 2023.

ESPAÑA. **Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias**. Espanha: Boletín Oficial del Estado, 2023. Disponível em: <https://www.boe.es/eli/es/l/2022/12/27/38/con>. Acesso em: 10 out. 2023.

ESPAÑA. Ministerio de Hacienda y Función Pública. **El Impuesto de Solidaridad de las Grandes Fortunas recauda 623 millones de euros**. Madrid: Ministerio de Hacienda y Función Pública, 2023. Disponível em: <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Notas%20Prensa/2023/S.E.HACIENDA/20-09-23-NP-Impuesto-Grandes-Fortunas.pdf>. Acesso em: 13 out. 2023.

EXAME. **Espanha anuncia imposto temporário sobre grandes fortunas**. Brasil: Exame, 2022. Disponível em: <https://exame.com/mundo/espanha-anuncia-imposto-temporario-sobre-grandes-fortunas/>. Acesso em: 13 out. 2023.

FRANÇA. **Loi n° 81-1160 du 30 décembre 1981 de finances pour 1982**. França: République Française, 1982. Disponível em: <https://www.legifrance.gouv.fr/loda/id/JORFTEXT000000515870>. Acesso em: 15 out. 2023.

FRANÇA. **Patrimoine taxable à LIFI**. França: République Française, 2018. Disponível em: <https://www.impots.gouv.fr/particulier/patrimoine-taxable-lifi>. Acesso em: 15 out. 2023.

GRECO, M. A. (Org.); GODOI, M. G. de. (Org.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

HENRIQUE, Marco. **Grandes fortunas pagarão imposto: Conservadores dão votos decisivos para criar o novo tributo**. Brasília: Senado Federal, 1987. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/152907>. Acesso em: 15 jul. 2023.

LENZA, P.; CAPARROZ, R. **Direito Tributário Esquemático**®. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2022.

MAMEDE, Aline Ribeiro. **A função social do imposto sobre grandes fortunas**. 1. ed. Curitiba: Appris, 2018.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O Sistema Tributário na Constituição**. 6. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007.

MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. **Imposto sobre grandes fortunas: legitimidade da tributação e limites constitucionais**. 1. ed. Forianópolis: Editora Insular, 2022.

MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. Imposto sobre Grandes Fortunas e imposto sobre o patrimônio líquido. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, [s.l.], n. 155, p. 205-228, 2022.. Disponível em: <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rftp/article/view/611/309>. Acesso em: 11 out. 2023.

MATOS, Fábio. **Por que taxar grandes fortunas é inútil – no Brasil e no mundo**. Brasil: Metrópolis, 2023. Disponível em: <https://www.metropoles.com/negocios/por-que-taxar-grandes-fortunas-e-inutil-no-brasil-e-no-mundo>. Acesso em: 13 out. 2023.

NOVAES, Luiz. **Constituinte aprova imposto sobre as grandes fortunas por 308 votos**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/108037>. Acesso em: 15 jul. 2023.

PASIN, J. B. C. (Org.); DA SILVA, M. I. G. (Org.). **Direito Financeiro e Tributário Comparado – Estudos em Homenagem a Eusébio Gonzáles García**. São Paulo: Saraiva, 2014.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2022.

PAULSEN, L.; VELLOSO, A. P. **Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2019.

QUEIROZ, Marcelo Cid Heráclito. **O imposto sobre grandes fortunas**. 1. ed. Rio de Janeiro: Editora Lacre, 2012.

REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2021.

SABBAG, E. **Manual de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2022.

SARLET, Ingo. Princípio da dignidade humana (no Direito Constitucional). *In*: TORRES, Ricardo Lobo (Org.). **Dicionário de princípios jurídicos**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011. p. 330-360.

SCHMALBACH, Hildegard. **Vermögenssteuer**. Alemanha: NWB Verlag, 2021. Disponível em: <https://datenbank.nwb.de/Dokument/123726/>. Acesso em: 10 out. 2023.

SERPA, José Hermílio Ribeiro. **Direito constitucional interdisciplinar**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2006.

THIELE, Alexander. **Der grundgesetzliche Rahmen für die Wiedereinführung einer Vermögenssteuer Forschungsförderung**. Düsseldorf: Working Paper, 2023. Disponível em: https://www.boeckler.de/fpdf/HBS-008555/p_fofoe_WP_266_2023.pdf. Acesso em: 10 out. 2023.

TIPKE, K.; YAMASHITA, D. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed. Rio de Janeiro: Renover, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo (Org.). **Dicionário de princípios jurídicos**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. Existe um princípio estrutural da solidariedade? *In*: GRECO, M. A. (Org.); GODOI, M. G. de. (Org.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 198-207.

TORRES, Ricardo Lobo. Princípio da legalidade (no Direito Tributário). *In*: TORRES, Ricardo Lobo (Org.). **Dicionário de princípios jurídicos**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011. p. 775-781.

VALLE, Gabriel Arbex. **Imposto sobre grandes fortunas: análise em face das peculiaridades da realidade brasileira**. Belo Horizonte: Editora Letramento, 2020.

YAMASHITA, Douglas. Princípio da solidariedade em Direito Tributário. *In*: GRECO, M. A.; GODOI, M. G. de. (Org.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 53-67.