

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO E DO TRABALHO**

Ariel Garcia Leite

**IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS:
ANÁLISE CONSTITUCIONAL E DE APLICABILIDADE COMO MEIO PARA
SUPERAÇÃO DE CRISE ECONÔMICA**

Porto Alegre

2021

Ariel Garcia Leite

**IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS:
ANÁLISE CONSTITUCIONAL E DE APLICABILIDADE COMO MEIO PARA
SUPERAÇÃO DE CRISE ECONÔMICA**

Trabalho de Conclusão de Curso de Graduação em Ciências Jurídicas e Sociais, pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), apresentado como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientação: Prof.^a Dr.^a Maria Cristina Cereser Pezzella

Porto Alegre

2021

Ariel Garcia Leite

**IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS:
ANÁLISE CONSTITUCIONAL E DE APLICABILIDADE COMO MEIO PARA
SUPERAÇÃO DE CRISE ECONÔMICA**

Trabalho de Conclusão de Curso de Graduação em Ciências Jurídicas e Sociais, pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), apresentado como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Aprovada em _____ de _____ de 2021

BANCA EXAMINADORA

Prof.^a Dr.^a Maria Cristina Cereser Pezzella
Orientadora

Prof.^a Dr.^a Kelly Lissandra Bruch

Prof. Rafael Costa

RESUMO

O objetivo do presente trabalho é examinar o Imposto sobre Grandes Fortunas, cuja previsão é encontrada na Constituição Federal de 1988, contudo, sem regulamentação até os dias atuais. A pesquisa se deu através de revisão bibliográfica, documental e realização de entrevista. Serão estudados os fatores históricos e econômicos que levaram à promulgação da Carta Constitucional, os comandos nela contidos e as dificuldades na efetivação de suas previsões. Nesse sentido, será realizada a análise da organização do sistema tributário brasileiro na Constituição, bem como a verificação da existência, ou não, de inconstitucionalidade por omissão na regulamentação do imposto. Igualmente, serão analisadas as formas que o imposto se apresenta nos países em que fora instituído, bem como as peculiaridades dos referidos sistemas tributários, ao escopo de identificar tendências e projetar eventuais efeitos decorrentes de sua implementação no Brasil. Em paralelo, serão estudados os projetos de lei sobre o tema, de modo a verificar sua adequação com os parâmetros internacionais.

Palavras-chave: Imposto sobre Grandes Fortunas. Direito Tributário. Direito Constitucional. Direito Comparado.

ABSTRACT

The objective of the present work is to examine the Tax on Great Fortunes, whose prediction is found in the Federal Constitution of 1988, however, without regulation until the present day. The research took place through bibliographic, documentary review and interview. The historical and economic factors that led to the promulgation of the Constitutional Charter, the commands contained therein and the difficulties in making its predictions effective will be studied. In this sense, the analysis of the organization of the Brazilian tax system in the Constitution will be carried out, as well as the verification of the existence, or not, of unconstitutionality due to omission in the regulation of said tax. Likewise, the forms that the tax presents in the countries in which it was imposed will be analyzed, as well as the peculiarities of the referred tax systems, in order to identify trends and project any effects resulting from its implementation in Brazil. In parallel, bills on the topic will be studied in order to verify their adequacy with international parameters.

Keywords: Great Fortunes Tax. Tax Law. Constitutional Law. Comparative Law.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Evolução da população de alto patrimônio, por região (2012-2019)53

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

ARENA	Aliança Renovadora Nacional
BCB	Banco Central do Brasil
BNDES	Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social
CF/88	Constituição Federal de 1988
CTN	Código Tributário Nacional
DOI-CODI	Destacamento de Operações de Informações-Centro de Operações de Ordem Interna
FMI	Fundo Monetário Internacional
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação
IGF	Imposto sobre Grandes Fortunas
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IRPF	Imposto de Renda de Pessoa Física
ITBI	Imposto de Transmissão de Bens Imóveis
ITCMD	Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação
ITR	Imposto Territorial Rural
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MDB	Movimento Democrático Brasileiro
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
ONU	Organização das Nações Unidas
PDS	Partido Democrático Social
PDT	Partido Democrático Trabalhista
PLS	Projeto de Lei do Senado
PMDB	Partido do Movimento Democrático Brasileiro
PT	Partido dos Trabalhadores
RFB	Receita Federal do Brasil

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
2 DISPUTAS POLÍTICAS E ECONÔMICAS PRÉVIAS À ELABORAÇÃO DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988	10
3 DISPUTAS HISTÓRICAS NA ELABORAÇÃO CONSTITUIÇÃO DE 1988	21
4 DISPUTAS POLÍTICAS E ECONÔMICAS PÓS CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988	27
5 CONSTITUIÇÃO FEDERAL BRASILEIRA DE 1988 COMO FONTE FORMAL DO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	30
6 OBJETIVOS DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL E O DESAFIO DA EFETIVIDADE DAS NORMAS CONSTITUCIONAIS	33
7 ORGANIZAÇÃO TRIBUTÁRIA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988	40
8 A EFETIVIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: DESAFIOS E URGÊNCIAS.....	50
9 IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS: EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL	55
10 PROJETOS DE REGULAMENTAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS NO BRASIL.....	64
10.1 PROJETO DE LEI DO SENADO Nº 315/2015 – “INSTRUMENTO DE CORREÇÃO DAS DISTORÇÕES DO SISTEMA TRIBUTÁRIO”.....	65
10.2 PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR Nº 183/2019 – “HOMENAGEM AO PRINCÍPIO DA PROGRESSIVIDADE”	66
10.3 PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR Nº 215/2020 – “O FIM DA ‘ESPERA SIM FIM’”?	68
10.4 PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR Nº 38/2020 – “NECESSÁRIA AJUDA DE TODOS, PRINCIPALMENTE DE QUEM TEM MAIS E PODE MAIS”	71
11 CONCLUSÃO	72
REFERÊNCIAS.....	74
APÊNDICE A – ENTREVISTA PARA TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO	83

1 INTRODUÇÃO

A presente monografia pretende analisar o Imposto sobre Grandes Fortunas, previsto na Constituição Federal de 1988 (CF/88), no artigo 153, VII, pendente de regulamentação até os dias atuais. Será realizada uma análise do imposto, a partir do histórico econômico que levou o país à elaboração da Carta Constitucional e suas disposições, bem como sob o enfoque da experiência de outros países que instituíram o tributo. Serão igualmente analisados fatores que podem influir no desempenho do Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) no Brasil, além dos elementos que dificultam ou facilitam a discussão acerca do tema. Em paralelo, serão analisados os desafios enfrentados pelo país para a efetivação dos objetivos encartados na Constituição Cidadã, assim como as urgências que sobrevieram com a pandemia decorrente da Covid-19.

Os problemas que este estudo pretende resolver são:

- a) análise do conteúdo do IGF na Carta Constitucional;
- b) detecção de tendências brasileiras capazes de influir na implementação do imposto;
- c) identificação de padrões, decorrentes da experiência internacional do IGF;
- d) comparação do padrão dos projetos brasileiros com os internacionais;
- e) análise da distribuição da carga tributária no Brasil e sua influência na realidade social;
- f) detecção de fatores que dificultam ou facilitam a discussão acerca do tema no país;
- g) possibilidade da utilização do IGF como meio para superação de crises econômicas.

O tema demonstra sua relevância na medida em que o país sofre com os impactos decorrentes da pandemia da Covid-19, iniciada em 2020, circunstância que reviveu os debates a respeito do Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) ao redor do mundo. Ainda, o tema se mostra como de grande importância na medida em que a carga tributária influi consideravelmente no cenário socioeconômico do país, tanto pelos movimentos mercadológicos, quanto pelo desenvolvimento social.

No capítulo 2, será apresentado o desenvolvimento histórico e econômico do país, desde os anos 30, até a elaboração da Constituição Federal de 1988, de modo a contextualizar o ambiente de sua promulgação. Em seguida, no capítulo 3, serão

estudadas as disputas internas existentes na Assembleia Nacional Constituinte, com a finalidade de identificar inclinações políticas e peculiaridades de sua estruturação. Já no capítulo 4, será analisado o desenvolvimento político e econômico posterior à CF/88. Dessa forma, se pretende detectar relações entre a política legislativa e os resultados econômicos e da administração do país.

No capítulo 5, se analisará a relação da Constituição com o direito tributário brasileiro. No ponto, se buscará levantar aspectos relevantes ao IGF, em especial quanto sua classificação na ordem jurídica. No capítulo 6, serão estudados os objetivos da República e as dificuldades da efetividade nas normas constitucionais. No tópico, serão analisados igualmente os mecanismos para a promoção da efetividade de tais ditames. Já no capítulo 7, será estudada a organização tributária na Constituição Federal. Assim, se buscará identificar elementos que provoquem a discussão acerca do IGF e suas relações com o sistema tributário.

No capítulo 8, serão explorados os problemas da efetividade do sistema tributário, em especial à luz das urgências decorrentes da pandemia da Covid-19. Em seguida, no capítulo 9, se analisará a experiência internacional do imposto sobre grandes fortunas. Alguns formatos serão analisados, como de alguns países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e da América Latina. Assim, será possível verificar padrões decorrentes de sua implementação.

No capítulo 10, serão analisados os projetos de regulamentação do IGF no Brasil. O escopo é analisar seus formatos e detectar identificações com os modelos internacionais experimentados. No capítulo 11, e último, a partir dos conhecimentos adquiridos e desenvolvidos, será realizada a verificação dos projetos brasileiros à luz das diretrizes internacionais, assim como apresentadas as conclusões relativas aos problemas propostos.

2 DISPUTAS POLÍTICAS E ECONÔMICAS PRÉVIAS À ELABORAÇÃO DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Para melhor contextualização do cenário sociopolítico que originou a produção da Constituição Federal de 1988, se faz necessária uma breve análise de seu desenvolvimento histórico. Conforme será visto, o país sofreu fortes mudanças estruturais em aproximadamente três décadas, evidenciando políticos e culturais de grande importância, que se mostram presentes até os dias atuais.

Em 1930, a dita “República Café com Leite” teve fim, com o golpe organizado pela denominada Aliança Libertadora, frente composta por oligarquias de alguns estados e por militares. O poder político brasileiro saía das mãos das elites de São Paulo e Minas Gerais. À época, o Brasil se mostrava dependente das exportações, situação que se agravou com a crise mundial que sobreveio. Inicialmente, o governo provisório passou a comprar o próprio café e incinerá-lo para manter o preço no exterior. Com falta de abastecimento e diminuição do poder de importação, o país submeteu-se ao processo de industrialização substitutivo à importação, subsidiado pelo capital exterior. Economicamente, o Brasil acompanhou o movimento internacional iniciado pelo *New Deal*¹, que passou a reconhecer a importância de investimento público e a geração de emprego para o desenvolvimento do país.

Encabeçado por Getúlio Vargas, o governo provisório fechou o Congresso Nacional, aboliu a Constituição de 1891 e substituiu governadores por interventores. Sobreveio, então, a Constituição de 1934, que modificou diversas questões sociais, prezando pelos recursos naturais, instituindo a legislação trabalhista, a autonomia sindical, voto feminino e o voto secreto. Igualmente, o governo federal provisório não quis perder o controle do poder, que lhe foi aumentado pela nova Carta Constitucional. Em 1937, Vargas cancela as eleições e se inicia o período da “ditadura varguista” ou

¹ A política de tributação dos Estados Unidos de 1930 seguia a maioria dos economistas da Europa, que prezavam pela intervenção mínima do Estado na livre concorrência. Roosevelt, no entanto, entendeu que seria necessária a intervenção estatal, haja vista a falta de controle na concessão de crédito para consumidores e fornecedores decorrente da desorganização do sistema bancário. MAZZUCHELLI, Frederico. **Os anos de chumbo: economia e política internacional no entreguerras**. 1. ed. Campinas, SP: Editora da Unesp, 2009. O *New Deal*, portanto, é a intervenção estatal na economia, que fora utilizada como forma de fomentar o crescimento e superar a denominada “grande depressão” da economia mundial. Desenvolveu-se o entendimento de que investimentos em infraestrutura, modernização dos meios de transporte, etc., gerariam emprego e renda e, assim, fomentaria o mercado consumidor.

Estado Novo. O avanço das questões sociais culmina na Consolidação das Leis do Trabalho de 1943, fator importante para a popularidade de Getúlio.²

Mesmo com a Segunda Guerra Mundial, o Brasil consegue manter o desenvolvimento da indústria, por meio de parcerias comerciais internacionais. Diversas estatais são criadas, na época, a exemplo da Hidrelétrica do São Francisco e da Vale do Rio Doce, a partir do investimento estrangeiro, inicialmente utilizado como substituição às importações decorrente do baixo poder de compra do país. Com o fim da guerra, em 1945, acontece a instituição de organismos internacionais, visando a ordenação do sistema financeiro, o Fundo Monetário Internacional (FMI) e a Organização das Nações Unidas (ONU), bem como o incentivo aos bancos centrais de cada país (ainda inexistente no Brasil).³

Após sofrer pressões por parte dos militares, Vargas é deposto em 1945, contudo, volta ao cargo após vencer as eleições de 1951. Durante o período, foi criada a Petrobrás, demonstrando a postura de defesa da economia nacional ao investimento estrangeiro. Em 1954, Getúlio deixa o cargo após cometer suicídio. Em meados de 1950, Juscelino Kubitschek assumia a presidência, encontrando o país com dificuldades econômicas e estruturais. O país, mesmo tendo avançado no processo de industrialização e de produção dos bens de consumo, sofria com a inflação, com o déficit público e com a balança de pagamentos. Buscando o crescimento nas áreas de energia, transporte, alimentos, indústria básica e educação, além da construção de Brasília, o governo utilizou a abertura da economia ao capital estrangeiro, contudo, preservando o monopólio do petróleo pelo governo. Inobstante tenha havido considerável avanço na industrialização do país, com a inflação anual na casa dos 50%, o Brasil ainda enfrentava problemas econômicos severos.⁴

Após o governo de Kubitschek, houve a eleição do presidente Jânio Quadros, em 1961, que já havia ganho popularidade como governador do estado de São Paulo, em 1950. Sua proposta de governo era opositora à de Juscelino, com o objetivo de estabilizar a situação econômica do país. No entanto, o novo presidente renunciou ao cargo seis meses após assumi-lo. Haja vista o posicionamento do vice-presidente,

² LUNA, Francisco Vidal; KLEIN, Herbert S. **História econômica e social do Brasil**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

³ LUNA, Francisco Vidal; KLEIN, Herbert S. **História econômica e social do Brasil**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

⁴ LUNA, Francisco Vidal; KLEIN, Herbert S. **História econômica e social do Brasil**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

João Goulart, houve resistência por parte do Exército à sua posse. Considerando, ainda, que o pretense sucessor ao cargo de chefia do Poder Executivo se encontrava no exterior no momento da renúncia, a soma de todos os fatores fez gerar uma espécie de parlamentarismo que, segundo Marcos Figueiredo, não passou de uma solução política para permitir a posse do então vice-presidente.⁵

Segundo Francisco Vidal Luna e Herbert S. Klein, o “período Goulart foi marcado pela crescente mobilização de sindicatos, estudantes e trabalhadores do campo, objetivando uma coalizão entre nacionalistas e esquerdistas”. As reformas pretendidas demonstravam preocupação com as pautas sociais, no que se refere à educação, distribuição de terras, e direito de voto aos analfabetos.⁶

Thomas E. Skidmore refere que se tratou de uma tentativa de alteração na estrutura do poder político brasileiro, uma vez que a organização das massas menos favorecidas poderia resultar em uma forte mudança no cenário político social do país.⁷ Após a realização do memorável comício na Central do Brasil, segundo Maria Yedda Leite Linhares e Francisco Carlos Teixeira da Silva, restou agravada a crise social no país e, com isso, foi encaminhado ao Congresso Nacional um projeto de ampla reforma agrária, que, no entanto, não foi votado, em função do golpe militar que sobreveio duas semanas depois.⁸

A resistência à proposta de reforma agrária ganha ainda mais força, uma vez que restou associada à ideia de defesa da propriedade privada em face de supostos interesses comunistas. Ainda, cristalizando a hereditariedade da propriedade latifundiária, percebeu-se que a concentração da terra brasileira se tornar um importante meio de produção de riqueza, que envolveria o investimento de empresas nacionais, além do capital estrangeiro.⁹

Sobre o tema, Maria Yedda Leite Linhares e Francisco Carlos Teixeira da Silva discorrem com brilhantismo:

⁵ FIGUEIREDO, Marcos *apud* LUNA, Francisco Vidal; KLEIN, Herbert S. **História econômica e social do Brasil**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 453.

⁶ LUNA, Francisco Vidal; KLEIN, Herbert S. **História econômica e social do Brasil**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 177.

⁷ SKIDMORE, Thomas E. **Politics in Brazil 1930-1964: an experiment in democracy**. New York: Oxford University Press, 1967.

⁸ LINHARES, Maria Yedda Leite; SILVA, Francisco Carlos Teixeira da. **História geral do Brasil**. Rio de Janeiro: GEN LTC, 2016.

⁹ LINHARES, Maria Yedda Leite; SILVA, Francisco Carlos Teixeira da. **História geral do Brasil**. Rio de Janeiro: GEN LTC, 2016.

Assim, não se tratava de discutir esse ou aquele modelo de desenvolvimento econômico, e sim de garantir um princípio que estava em risco: a propriedade privada. Mais tarde, após 1964, quando o capitalismo brasileiro e seus *partners* estrangeiros descobriram a terra como reserva de valor para seus capitais, tornou-se ainda mais difícil qualquer tentativa de reforma agrária. Somou-se a isso a crescente demanda de produtos primários como sejam, carne, madeira e derivados, propiciando imensos investimentos no campo, seja de empresas nacionais, seja de grandes conglomerados estrangeiros como as multinacionais Evadin, Volkswagen, Jari-Agroflorestal, de Daniel Ludwig, Phillip Morris, Anderson & Clayton.¹⁰

Tais observações se mostram relevantes para o debate do tema do Imposto sobre as Grandes Fortunas, haja vista que, em certa medida, a riqueza brasileira está inseparavelmente ligada à terra e aos seus recursos naturais.

O golpe militar de 1964 se deu a partir da decretação do Estado de Sítio pelo então presidente, na tentativa de controlar animosidades políticas dentro da própria organização militar, haja vista as reivindicações de suboficiais da Aeronáutica e da Marinha pelo direito de voto. Com o apoio de forças norte americanas¹¹, o Congresso Nacional declarou como vago o cargo presidencial, sem que houvesse resistência por parte de João Goulart.

Assim, se inicia o regime ditatorial militar no Brasil, que duraria vinte e um anos. O primeiro presidente foi o Marechal Castelo Branco, indicado pelo Congresso Nacional, em 1964, através do Ato Institucional nº 1, que outorgou poder à casa legislativa para exercer tal indicação. A gestão do primeiro militar foi até o ano de 1967 e alterou, de forma significativa, a política econômica brasileira, bem como o processo eleitoral. Quanto à primeira, em conjunto com Bulhões de Carvalho e Roberto Campos, abriram a economia ao capital estrangeiro, revogando o Decreto Lei nº 9.025, de 1946, cujo teor dispunha sobre as operações de câmbio e regulamentava o retorno de capitais estrangeiros ao Brasil. Internamente, o Marechal manteve a política de controle salarial abaixo da inflação, diminuindo o poder econômico dos trabalhadores assalariados. Por sua vez, no que se refere ao processo eleitoral, por

¹⁰ LINHARES, Maria Yedda Leite; SILVA, Francisco Carlos Teixeira da. **História geral do Brasil**. Rio de Janeiro: GEN LTC, 2016, p. 358.

¹¹ “Também existem relatos de que Goulart foi avisado, quando ainda estava no Rio de Janeiro, do apoio norte americano aos golpistas e da disposição dos Estados Unidos de reconhecerem um governo alternativo ao dele, o que certamente teria pesado em sua decisão de não resistir. As evidências existentes sobre o aviso são algo truncadas. San Tiago Dantas, que fora Ministro das Relações Exteriores do primeiro gabinete parlamentarista, teria procurador Goulart na manhã do dia 1º de abril e feito a advertência, baseado em informações de Afonso Arinos de Melo Franco, seu amigo, antecessor e sucessor no Itamaraty”. FICO, Carlos. **O grande irmão: da operação Brother Sam aos anos de chumbo: o governo dos Estados Unidos e a ditadura militar brasileira**. 2. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2008, p. 72.

meio de ato institucional, instaurou o voto indireto e extinguiu todos os partidos políticos, restando somente a ala que apoiava o regime militar ou a que representava a oposição, respectivamente, Aliança Renovadora Nacional (ARENA) e Movimento Democrático Brasileiro (MDB).

A administração militar percebeu que, para que a economia brasileira voltasse a crescer, seria elementar mais mão de obra qualificada. Nesse sentido, visando o crescimento do parque industrial brasileiro, o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES) passou a servir como instrumento de incentivo aos setores ligados à ciência, à tecnologia e à agricultura, além de criar programas de financiamento às pequenas e médias empresas.¹² Ao passo que incentivada a mão de obra, percebe-se, em certa medida, que houve uma retirada de direitos trabalhistas, como o projeto inicial do FGTS, que acabou com a estabilidade dos trabalhadores que completassem mais de dez anos no mesmo emprego.

Encerrado o mandato de Castelo Branco, houve um aumento na repressão aos opositores a partir da política de segurança implantada pelo General Arthur Costa e Silva. A frente política opositora ao regime foi declarada ilegal após a posse do general, em 1967. Destaca-se que, em janeiro do mesmo ano, foi promulgada uma nova constituição, que sofreu diversas alterações ao longo do regime. Uma das mais relevantes foi a Emenda Constitucional nº 1/69, cujo teor aumentou o poder do Executivo.

A respeito da concentração de poder outorgada pela Emenda Constitucional nº 1, de 1969, Marcos Figueiredo expôs:

Sobre o aspecto da centralização, por ilustrativo, recorde-se o disposto no art. 65, que fixava como da competência (exclusiva) do Poder Executivo a iniciativa das leis orçamentárias, as que abrissem crédito, fixassem vencimentos, vantagens dos servidores públicos ou que criassem ou aumentassem a despesa pública. Quanto à concentração de poder (e,

¹² O economista José Clemente de Oliveira deu depoimento no ano de 1982, relatando que “surgiu nesse período também o Funtec, que eu considero fundamental. O Banco tinha uma linha de crédito chamada Cota de Educação e Treinamento, para que os projetos aprovados pelo BNDES recebessem uma parcela de crédito para que a empresa ou instituição investisse no treinamento de mão de obra. Esse programa não deu certo e foi desativado. No Departamento Econômico, José Pelúcio Ferreira liderou os estudos que criaram o Funtec, um fundo destinado a apoiar não só a qualificação de mão de obra de nível superior, como também universidades e institutos afins em termos de pesquisa básica, mestrado e doutorado. O Funtec foi o verdadeiro introdutor da pós-graduação no Brasil. Foram beneficiadas com volumes substanciais de recursos várias instituições de ensino superior e pesquisa, entre as quais a PUC-Rio, o Centro de Pesquisas Físicas, o Instituto de Física da Universidade de São Paulo, a Coppe. O apoio do Funtec representou importante salto qualitativo na pós-graduação no Brasil, em termos de mestrado e doutorado e de pesquisas realizadas”. PAIVA, Marcia de. **BNDES**: um banco de história e do futuro. São Paulo: Museu da Pessoa, 2012.

certamente, mais do que isso), recorde-se o disposto no seu art. 181 (no título das Disposições Gerais e Transitórias): ‘ficam (entre outros) aprovados e excluídos de apreciação judicial os atos praticados pelo Comando Supremo da Revolução de 31 de março de 1964’.¹³

Posterior à Constituição de 1967 e antes da emenda mencionada, o Ato Institucional nº 5 consolidou a ditadura militar, em seu caráter mais severo, instaurando a censura, a retirada de direitos políticos, assassinatos, torturas e fechamento do Congresso Nacional. O lançamento do AI-5 se deu posteriormente à manifestação que ficou conhecida como “a passeata dos cem mil”¹⁴, ocorrida em 1968, no Rio de Janeiro¹⁵. O ato reuniu diferentes setores descontentes com o regime¹⁶. O General Costa e Silva faleceu em 1969, dois anos após ter assumido o cargo, após ser acometido por uma doença cardiovascular. Vale destacar que uma das vinte e sete emendas feitas à Constituição de 67, foi a que convocou a Assembleia Nacional Constituinte, que deu origem à Constituição Cidadã de 1988.

Com a saída de Costa e Silva, sem permitir que o então vice-presidente pudesse assumir, a Junta Governativa Provisória de 1969 (composta por militares ditos “linha-dura”) nomeou outro general ao comando do Poder Executivo, Emílio Garrastazu Médici. Dando sequência à política de repressão, o general acirra as medidas de violência contra os opositores políticos, com a criação de centros de articulados de repressão e violência política (DOI-CODI¹⁷).

¹³ FIGUEIREDO, Marcos *apud* MATHIAS, Carlos Fernando; MARCOS, Rui de Figueiredo; NORONHA, Ibsen. **História do Direito brasileiro**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 461.

¹⁴ A passeata dos cem mil, sem dúvidas representa um marco popular na história brasileira. O evento teve o condão de reunir diversos setores da sociedade, com posicionamentos políticos e ideológicos diversos, para manifestar o descontentamento com a administração realizada pelo Exército Brasileiro, que seguia implacável com a repressão violenta. Ressalta-se uma importante feição da manifestação, qual seja, o apoio da igreja e de outros centros religiosos, uma vez que a igreja católica representa uma das bandeiras defendidas pelos militares.

¹⁵ O Bispo de Volta Redonda: memórias de Dom Waldyr Calheiros. Rio de Janeiro: Editora da Fundação Getúlio Vargas, 2001, p. 23, consta o relato de Dom Waldyr Calheiro, em que mencionada a memória de um bispo de braços dados com estudantes e manifestantes em frente a sua igreja. Ainda, diversos grupos de combate armado, contra o regime, sobrevieram no período da ditadura militar. COSTA, Celia Maria Leite; PANDOLFI, Dulce Chaves; SERBIN, Kenneth. **O bispo de Volta Redonda: memórias de Dom Waldyr Calheiros**. Rio de Janeiro: FGV Editora, 2001.

¹⁶ “Nasceram diferentes grupos guerrilheiros, compostos por estudantes em sua grande maioria, mas incluindo também antigos militantes comunistas, militares nacionalistas, sindicalistas, intelectuais e religiosos. Essas organizações político-militares adotaram táticas de assalto a bancos, sequestro de diplomatas estrangeiros para resgatar presos políticos, atentados a quartéis e outras modalidades de enfrentamento, o que, por sua vez, também produziu inúmeras vítimas entre agentes dos órgãos de segurança e do Estado”. BRASIL. Secretaria Especial dos Direitos Humanos. Comissão Especial sobre Mortos e Desaparecidos Políticos. **Direito à verdade e à memória**. 400 p. Brasília: Secretaria Especial dos Direitos Humanos, 2007, p. 23.

¹⁷ Tais centros ficaram conhecidos como os “porões da ditadura”, em que aconteciam as maiores atrocidades contra a vida de opositores perseguidos. O DOI-CODI São Paulo ficou conhecido pelo caso do jornalista Vladimir Herzog, o qual foi assassinado e teve seu “suicídio forjado”. Sobre a

A gestão do novo presidente, contudo, ganha popularidade em certas camadas sociais, haja vista o crescimento econômico acelerado da economia nacional. Outro fator relevante, que desviou a atenção para os diversos atentados realizados pelo regime, foi a vitória do Brasil na Copa do Mundo de 1970.

Como visto, o crescimento da economia nacional se deu a partir de alianças formadas com países estrangeiros, facilitando a circulação de capitais, entretanto, em detrimento das condições de vida dos trabalhadores assalariados. Sobre os direitos trabalhistas durante o período, Maria Yedda Leite Linhares e Francisco Carlos Teixeira da Silva indicam que “para manter tal política econômica, concentradora de renda e antipopular, o regime militar foi obrigado a aprofundar, ainda mais, sua política repressiva contra os sindicatos”. Com tal proposta de governo, houve a concentração de renda entre os mais ricos e a diminuição entre os mais pobres. Perceptível, portanto, que apesar de ter havido um crescimento econômico considerável, o desenvolvimento nacional não chegava aos mais necessitados, enraizando ainda mais as desigualdades sociais.¹⁸

A instabilidade econômica ganha relevância com o “primeiro choque internacional do petróleo”, ocorrido em 1973. Na época, o país se encontrava dependente da importação do petróleo, haja vista seu período e modelo de desenvolvimento industrial, sendo fortemente impactado pelo aumento internacional no preço da matéria prima, não podendo suportar o peso das importações de petróleo inerente ao próprio desenvolvimento da economia interna e ante a conjuntura de baixas expectativas no mercado internacional, o governo contraiu dívidas para manter sua atividade industrial. No período, os países que produziam petróleo passaram a

composição de tais centros, “a principal inovação da diretriz foi a institucionalização do chamado Sistema Nacional de Segurança Interna (Sissegin). A partir da sua criação, houve uma centralização das operações de repressão política em nível nacional. Em outras palavras, as Forças Armadas iriam assumir o combate direto às ‘ameaças internas’. Nesse sentido, foi criado o Destacamento de Operações de Informações-Centro de Operações de Ordem Interna (DOI-CODI). A ideia era centralizar e integrar a ação dos órgãos de repressão política. Dessa maneira, os serviços de inteligência da Marinha (Cenimar) e da Aeronáutica (Cisa), a Polícia Federal, as Polícias Militares e, principalmente, as Delegacias de Ordem Política e Social (DOPS) estaduais passariam a desenvolver seu trabalho de forma homogeneizada e sempre sob a coordenação do Exército”. FAGUNDES, Pedro Ernesto (Coord.). **Comissão da Verdade**: relatório final. Vitória, ES: Editora da Superintendência de Cultura e Comunicação da Ufes, 2016, p. 15. Disponível em: <http://repositorio.ufes.br/bitstream/10/6768/1/Livro%20Comissao%20da%20Verdade%20%20web.pdf>. Acesso em: 21 abr. 2021.

¹⁸ LINHARES, Maria Yedda Leite; SILVA, Francisco Carlos Teixeira da. **História geral do Brasil**. Rio de Janeiro: GEN LTC, 2016.

concentrar as riquezas e financiar os países que passavam por dificuldades, como o Brasil.¹⁹

Para preservar o desenvolvimento econômico, sobreveio um novo plano econômico, com o intuito de produzir bens de capital, criando diversas empresas estatais²⁰, o que possibilitou o desenvolvimento de diversos setores industriais e de infraestrutura. Segundo Paul Singer, a razão do crescimento foi a mão de obra barata associada ao volume de recursos naturais, diferentemente da Alemanha e do Japão, que cresceram economicamente em função do desenvolvimento tecnológico.²¹

Em 1974, o General Médici foi sucedido por Ernesto Geisel, militar de mesma patente. Todavia, Geisel se alinhava ao grupo militar mais moderado, na esteira de Castelo Branco. O discurso do novo presidente era voltado para uma solução democrática dos problemas brasileiros. Francisco Vidal Luna e Herbert S. Klein ressaltam que, dentre outras razões, o interesse do militar em “devolver o poder aos civis” estava vinculada a mudança de posicionamento dos Estados Unidos no que se refere à ideologia militar de repressão ditatorial.²²

Durante o processo de suposta “volta à democracia”, a ARENA é vencida pelo MDB, nas eleições regionais de 1974, em diversos estados, indicando inclinações político-partidárias contra o regime. Não por outra razão, passados três anos, a gestão militar promulga a “Lei Falcão”, que restringiu a propaganda eleitoral. Ainda em 1977, Geisel impôs um pacote de medidas com intuito de atrapalhar o processo eleitoral e garantir a vitória do partido representante da ala militar nas eleições, fechando o Congresso Nacional durante um mês, o qual ficou conhecido como “Pacote de Abril”²³.

¹⁹ LINHARES, Maria Yedda Leite; SILVA, Francisco Carlos Teixeira da. **História geral do Brasil**. Rio de Janeiro: GEN LTC, 2016.

²⁰ Algumas estatais foram destaques à época, a exemplo da Companhia de Desenvolvimento dos Vales do São Francisco e do Parnaíba (CODEVAS), da Indústria de Material Bélico do Brasil (IMBEL), da Petrobrás Gás S.A. (GASPETRO) e da Nuclebrás Equipamentos Pesados S.A. (NUCLEP).

²¹ SINGER, Paul. **A crise do milagre**: interpretação crítica da economia brasileira. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1977.

²² “A primeira dessas questões era a crescente corrupção no governo e a grande desigualdade de salários desenvolvida em favor de oficiais de baixa patente, empregados nas agências federais civis – isso enfurecia os oficiais mais tradicionais, que viam nesses desmandos uma ameaça à integridade da corporação, bem como à sua estrutura hierárquica de poder e prestígio. A segunda foi a mudança ocorrida na política externa dos Estados Unidos, reduzindo seu apoio aos regimes militares – com a Guerra do Vietnã e o escândalo de Watergate na administração Nixon, a ideologia da Guerra Fria estava sendo lentamente desafiada nos Estados Unidos, e agora os líderes em Washington se dispunham menos a apoiar ou tolerar os regimes militares que, décadas antes, se estabeleceram na América Latina com apoio norte-americano. Essa mudança ocorreu com a eleição do presidente Jimmy Carter, em 1976”. LUNA, Francisco Vidal; KLEIN, Herbert S. **História econômica e social do Brasil**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 196.

²³ Sobre o “Pacote de Abril”, este previa eleições indiretas para governadores estaduais, eleição de um terço dos senadores também por via indireta (os senadores biônicos), extensão das restrições da

Durante o regime de Geisel o Brasil voltou, mesmo que de forma tímida, a se aproximar do regime democrático. Pontos que merecem destaque são a extinção do AI-5, a devolução da independência ao Poder Judiciário e a anistia política, permitindo o retorno de diversos exilados.

O programa político de anistia é aumentado pelo governo do sucessor de Geisel, outro general, João Baptista Figueiredo, que viria a devolver os direitos políticos aos cidadãos brasileiros, em 1979. Com a volta do pluripartidarismo, diversas associações, o movimento sindical, alianças e partidos políticos se originaram, como o Partido do Movimento Democrático Brasileiro (PMDB), uma nova roupagem do antigo MDB, o Partido dos Trabalhadores (PT)²⁴, o Partido Democrático Trabalhista (PDT) e o Partido Democrático Social (PDS), nova roupagem da antiga ARENA. Ainda em 1979, ocorre a segunda crise internacional do petróleo, com novo aumento de preço. Dessa vez, a gestão brasileira teria de lidar com a alta dos preços simultaneamente à dívida externa já contraída, que só aumentou, haja vista o salto da taxa de juros decorrente da inflação suportada no exterior. A inflação seguiu o mesmo caminho no Brasil, inclusive com uma violenta redução no crédito exterior anteriormente fornecido aos países endividados. Nesse momento, o movimento sindical ganha força, tensionando a relação com o regime militar.

Sobre o período, o repórter Ernesto Paglia relata o surgimento de novos partidos e figuras políticas, bem como as dificuldades de cobertura dos movimentos sindicais e das greves ocorridas:

As greves do ABC, que a gente cobria com muita dificuldade, havia censura, havia pressões de toda sorte. Eu vi, ali, o PT nascer, acompanhei o início da trajetória do Lula e de outros líderes sindicais, a intervenção do Dr. Ulysses Guimarães, Fernando Henrique Cardoso, Montoro. [...] Figuras que, no centro da política, estavam muito próximas e faziam gestos pela luta democrática, em favor do movimento operário. [...] Pelo momento político do país, tinha outra dimensão. Era muito mais do que um simples movimento sindical, ganhava um sabor de contestação ao governo militar.²⁵

Lei Falcão às eleições estaduais e federais, ampliação de cinco para seis anos do mandato presidencial e a redução do quórum necessário à aprovação de reformas constitucionais de dois terços para a maioria simples no Congresso. LINHARES, Maria Yedda Leite; SILVA, Francisco Carlos Teixeira da. **História geral do Brasil**. Rio de Janeiro: GEN LTC, 2016, p. 377.

²⁴ “Entre várias associações criadas estava o Partido dos Trabalhadores (PT), que consistia na nova liderança sindical, autêntica, sob o comando de Lula, e incluía intelectuais de esquerda e segmentos da classe média urbana. O PT era um partido incomum, no sentido de que possuía uma liderança coerente, ideologia e organização”. LUNA, Francisco Vidal; KLEIN, Herbert S. **História econômica e social do Brasil**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 200.

²⁵ Fonte: depoimentos concedidos ao Memória Globo, por Álvaro Pereira (14/02/2004), Armando Nogueira (27/04/2000, 29/11/2001 e 10/12/2003), Carlos Monforte (14/06/2002), Carlos Nascimento

Frequentemente, os movimentos sindicais acabavam por influir no Congresso Nacional, então, a ditadura militar perde força com as eleições diretas regionais de 1982, em que foram eleitos diversos governadores de estados importantes.²⁶ Com a inflação descontrolada e o forte desemprego, surge o movimento das “Diretas Já”, em 1984, articulado principalmente por Ulysses Guimarães, objetivando o voto popular para as eleições do ano seguinte. O movimento tem o apoio de figuras políticas importantes, como Lula, do PT, e Leonel Brizola, do PDT, contudo, a proposta de emenda constitucional restou rejeitada.

Dessa forma, o Colégio Eleitoral elege Tancredo Neves em 1985, sob acordo realizado com militares, para que estes não fossem investigados, mas este falece antes de assumir o cargo, o qual é assumido por José Sarney. Em certa medida, a vitória de Tancredo e Sarney se deu pela articulação política entre o PMDB e uma parcela de integrantes do PDS, revelando a face da política conservadora brasileira.

O governo de José Sarney teve como objetivo controlar a inflação com um plano de estabilização, contudo, entendia que não poderia implantar uma política de contração econômica. Paulo Arvate dispõe sobre a importância econômica das eleições políticas ideológicas:

A importância das eleições e da ideologia partidária nos resultados macroeconômicos deu origem a uma linha de pesquisa que se desenvolveu no âmbito da TEP, conhecida como ciclos político-econômicos (*political business cycles*) e que tem gerado uma das áreas mais estudadas, tanto do ponto de vista teórico, como empírico. Grande parte da literatura sobre ciclos político-econômicos tem origem nos modelos desenvolvidos em meados da década de 1970, introduzindo o enfoque racional no comportamento dos governantes. Em particular, os trabalhos de William Nordhaus e Douglas Hibbs são identificados como os principais pontos de partida de dois tipos de modelos sobre ciclos político-econômicos, com perspectivas distintas sobre as motivações dos partidos e sobre as preferências dos eleitores.²⁷

Sarney optou, inicialmente, por uma indexação geral de preços, impostos, rendimentos financeiros e do trabalho, todos baseados na correção monetária. Desse

(10/05/2002), Carlos Tramontina (27/01/2004), Ernesto Paglia (15/05/2002) e Woile Guimarães (03/10/2001). MEMÓRIA GLOBO. **Jornal Nacional**: a notícia faz história. Rio de Janeiro, Jorge Zahar, 2004. Disponível em: <https://memoriaglobo.globo.com/jornalismo/coberturas/greves-do-abc/>. Acesso em: 24 abr. 2021.

²⁶ “Neste pleito, a oposição elege dez governadores, incluindo os estados mais importantes: Franco Montoro em São Paulo, Leonel Brizola no Rio de Janeiro e Tancredo Neves em Minas Gerais. O regime militar vai gradativamente perdendo sua capacidade de controlar a situação política e alguns grupos oposicionistas começam a se articular com vistas à sucessão presidencial em 1985”. LINHARES, Maria Yedda Leite; SILVA, Francisco Carlos Teixeira da. **História geral do Brasil**. Rio de Janeiro: GEN LTC, 2016, p. 378.

²⁷ ARVATE, Paulo. **Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro: GEN Atlas, 2005, p. 121.

modo, formou-se uma descontrolada cadeia de correção dos preços e salários, classificada como inflação inercial. Na tentativa de conter a inflação, surgem os inexitosos Plano Cruzado e Plano Cruzado Novo, com a proposta de congelamento de preços, que culminaria em um aumento ainda maior da inflação. Até que, em 1985, por meio de emenda constitucional, foi convocada a Assembleia Constituinte, instalada em fevereiro de 1987, sob a presidência do então presidente do Supremo Tribunal, Ministro José Carlos Moreira Alves.

3 DISPUTAS HISTÓRICAS NA ELABORAÇÃO CONSTITUIÇÃO DE 1988

No fim do período iniciado em 1964, o Estado brasileiro vivia determinada crise de legitimidade política e institucional. Segundo João Alberto de Oliveira Lima, Edilenice Passos e João Rafael Nicola, as constituições resultantes do período autoritário romperam com o equilíbrio entre o poder estatal e os direitos fundamentais do homem. Ainda, interferiram na independência entre os poderes, especialmente entre o Executivo e o Legislativo, bem como o equilíbrio entre o poder central e os regionais e locais. Nesse sentido, existia a necessidade da criação de normas fundamentais, consagradoras de nova ideia de sociedade, formada pelo princípio da justiça social.²⁸

Com promessas progressistas, a chapa vencedora já prometia a convocação da Constituinte. Para Sarney, o cargo trazia consigo a cobrança da nação brasileira por mudanças, a partir de um novo modelo constitucional. João Alberto de Oliveira Lima, Edilenice Passos e João Rafael Nicola bem referem que, desde o movimento pelas eleições diretas, o espírito do povo já havia despertado, clamando por mudanças, circunstância típica de momentos políticos históricos. Nesse sentido, as cobranças sobre o governo de José Sarney começam a aumentar.²⁹ A convocação de uma Assembleia Nacional Constituinte, gerava divergências entre os que desejavam que ela fosse totalmente autônoma e independente e os que defendiam a conversão do Congresso Nacional em Assembleia Constituinte, prevalecendo a última tese.³⁰

Ulysses Guimarães foi eleito presidente da Constituinte. Em sua posse, evidenciou o desejo de mudança da nação: “Ecoam nesta sala as reivindicações das ruas. A nação quer mudar, a nação deve mudar, a nação vai mudar”.³¹ A particularidade desse processo constituinte atípico se deu no sentido de que, diferentemente da Constituição 1946, a Assembleia iniciou a redação do zero, sem nenhum anteprojeto, em que pese José Sarney, em 1985, tenha convocado uma

²⁸ LIMA, João Alberto de Oliveira; PASSOS, Edilenice; NICOLA, João Rafael. **A gênese do texto da Constituição de 1988**. Brasília: Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas, 2013.

²⁹ LIMA, João Alberto de Oliveira; PASSOS, Edilenice; NICOLA, João Rafael. **A gênese do texto da Constituição de 1988**. Brasília: Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas, 2013.

³⁰ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 1992.

³¹ Discurso de Ulysses Guimarães de posse como Presidente da Assembleia Nacional Constituinte, em 02 de fevereiro de 1987. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/plenario/discursos/escrevendohistoria/25-anos-da-constituicao-de-1988/constituente-1987-1988/pdf/Ulysses%20Guimaraes%20-%20DISCURSO%20%20REVISADO.pdf>. Acesso em: 04 abr. 2021.

comissão, denominada “Afonso Arinos”, justamente com o objetivo de redigir um anteprojeto a ser enviado. De acordo com João Alberto de Oliveira Lima, Edilenice Passos e João Rafael Nicola, um projeto elaborado pela referida comissão não foi enviado à Constituinte por ser repleto de conteúdo social e progressista, em desacordo com seu pensamento político.³²

A disputa política entre progressistas e conservadores tornou-se complexa na Assembleia, dado o elevado número de participantes e a estrutura descentralizada de deliberação, estabelecida pelo regimento interno. Na visão de Celso Ribeiro Bastos, a descentralização foi um erro fundamental, pois acabou por conduzir as comissões pulverizadas de deliberação a um trabalho detalhista e minucioso, sem diretrizes fundamentais, o que propiciou que os constituintes dessem vez aos pleitos de diversos segmentos da sociedade.³³

A Assembleia Nacional Constituinte foi composta por 594 parlamentares, sendo, 559 titulares e 35 suplentes. Dentre eles, 512 deputados, sendo 487 eleitos no pleito de 15 de novembro de 1986 e 25 suplentes, 82 senadores, sendo 49 eleitos no pleito de 15 de novembro de 1986, 23 eleitos em 1982 e 10 suplentes. A organização se deu por oito comissões temáticas, divididas em três subcomissões e uma comissão de sistematização.³⁴

Sobre o processo de deliberação, João Alberto de Oliveira Lima, Edilenice Passos e João Rafael Nicola explicitam com clareza:

Era uma engrenagem complexa, a matéria bruta entrava pelas vinte e quatro subcomissões, onde sofria o primeiro tratamento, mediante emenda e substitutivos, de onde saía a primeira formulação constitucional de anteprojetos temáticos. Estes seguiam para a segunda instância de decisão, as oito comissões temáticas em que se apurava e depurava o material vindo das subcomissões, formando um anteprojeto de constituição que, por sua vez, passava à Comissão de Sistematização, onde o material era reelaborado e sistematizado num projeto de constituição a ser submetido ao Plenário da Assembleia Nacional Constituinte, que sofria dois turnos de discussão e votação para se chegar à Constituição, como se chegou à Constituição de 1988.³⁵

³² LIMA, João Alberto de Oliveira; PASSOS, Edilenice; NICOLA, João Rafael. **A gênese do texto da Constituição de 1988**. Brasília: Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas, 2013.

³³ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 1992.

³⁴ BRASIL. Câmara dos Deputados. **Portal da Constituição Cidadã**. Brasília: Câmara dos Deputados, 1987. Disponível em: https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/legislacao/Constituicoes_Brasileiras/constituicao-cidada/constituintes. Acesso em: 25 abr. 2021.

³⁵ LIMA, João Alberto de Oliveira; PASSOS, Edilenice; NICOLA, João Rafael. **A gênese do texto da Constituição de 1988**. Brasília: Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas, 2013, p. 24.

Frente a esse contexto, para a aprovação de projetos progressistas, a distribuição dos parlamentares deveria ser estratégica e pulverizada, bem como a própria estrutura do regimento interno aprovado, uma vez que a maioria dos constituintes seguia a inclinação política conservadora que elegeu Tancredo Neves. Conforme mencionam João Alberto de Oliveira Lima, Edilenice Passos e João Rafael Nicola³⁶, o conjunto progressista concentrou-se nas relatorias das comissões e subcomissões temáticas que, em sua concepção, mereciam especial atenção. Tal articulação política se mostrou perspicaz, pois a Comissão de Sistematização, cuja função era a de receber os anteprojetos elaborados pelas Comissões Temáticas e, posteriormente, submetê-los ao plenário, nos termos do artigo 13, §1º, do Regimento Interno, aprovado em março de 1987³⁷, tinha sua composição suplementada com os presidentes e relatores das demais comissões e subcomissões.

De acordo com Adriano Pilatti, Mário Covas foi o grande articulador das engrenagens progressistas dentro da Constituinte. A referida distribuição gerou forte impacto dentre os parlamentares, haja vista que a maioria da Assembleia possuía posicionamento conservador e, observava, em certa medida, o processo de elaboração ser dirigido pela parcela progressista da composição.³⁸

Sobre o tema, Celso Ribeiro Bastos refere que, após um determinado período, a parcela conservadora passou a entender que os que não compunham a Comissão de Sistematização estariam excluídos das efetivas decisões da Assembleia. Com efeito, o denominado “Centrão” (grupo de parlamentares de partidos diversos, de maioria conservadora) reuniu 319 assinaturas para a mudança do regimento interno, sendo bem-sucedido.³⁹

Ao entender de João Alberto de Oliveira Lima, Edilenice Passos e João Rafael Nicola⁴⁰, tal movimento seria uma resposta conservadora ao regime, enquanto, para

³⁶ LIMA, João Alberto de Oliveira; PASSOS, Edilenice; NICOLA, João Rafael. **A gênese do texto da Constituição de 1988**. Brasília: Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas, 2013.

³⁷ “Resolução nº 2, de 1987: Art. 13, §1º - Além das Comissões referidas neste artigo, haverá uma Comissão de Sistematização, integrada inicialmente por 49 (quarenta e nove) membros e igual número de suplentes, a qual terá sua composição complementada com os Presidentes e Relatores das demais Comissões e Subcomissões, assegurada a participação de todos os partidos com assento na Assembleia”.

³⁸ PILATTI, Adriano. **A Constituinte de 1987-1988: progressistas e conservadores. ordem econômica e regras do jogo**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

³⁹ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 1992.

⁴⁰ LIMA, João Alberto de Oliveira; PASSOS, Edilenice; NICOLA, João Rafael. **A gênese do texto da Constituição de 1988**. Brasília: Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas, 2013.

Celso Ribeiro Bastos⁴¹, uma “revolução democratizante”. O referido movimento, desde sua apresentação até a publicação do novo Regimento Interno da Assembleia Nacional Constituinte⁴², arrastou o processo por mais dois meses, terminando por possibilitar a apresentação de substitutivo integral ao projeto que estava sendo analisado, bem como meios de alterá-lo.

Embora tenha ocorrido a vitória do “Centrão” em alterar o regimento interno, a força dos votos utilizada para a referida alteração não se mostrava a mesma no plenário de deliberação. Esse contexto comprova que, em verdade, o referido agrupamento não tinha outro intuito que não fosse a ideia de ser ouvido como maioria.⁴³ Após a mudança regimental, a sistemática passou a ser outra, prevalecendo a negociação entre as forças progressistas e conservadoras, com objetivo de compor uma redação que pudesse, ao mesmo tempo, satisfazer as expectativas de cada setor e compor número suficiente de votos para aprovação.⁴⁴

O segundo turno de votação se iniciou em julho de 1988, após meses de negociações, em decorrência da vitória do “Centrão” em alterar o regimento interno. O segundo turno teve caráter predominantemente homologatório daquilo que fora previamente negociado e que, ao final, predominava um clima festivo, não sendo possível distinguir se decorria da alegria de fazer um bom trabalho ou de botar um ponto final a um trabalho exaustivo e tormentoso. Então, em 05 de outubro de 1988, é promulgado o texto base da Constituição Federal.⁴⁵

O processo de elaboração da Carta Magna de 1988, ocorrido em um período em que o povo brasileiro clamava por mudanças e pela ruptura com o período autoritário e ditatorial imposto pela ditadura militar refletiu no resultado produzido pela Assembleia Nacional Constituinte. Segundo Sacha Calmon Navarro Coelho, a descentralização levou à redação de um dos textos mais extensos e minuciosos em tema de tributação, inundado com princípios e regras. Nesse ponto, o referido autor destaca que os princípios do direito tributário brasileiro se encontram no próprio texto,

⁴¹ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 1992, p. 95.

⁴² Resolução nº 3 de 1988.

⁴³ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 1992.

⁴⁴ LIMA, João Alberto de Oliveira; PASSOS, Edilenice; NICOLA, João Rafael. **A gênese do texto da Constituição de 1988**. Brasília: Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas, 2013.

⁴⁵ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 1992.

razão pela qual o diploma constitucional merece atenção primeira dos aplicadores do direito, uma vez que funda a ordem jurídico-tributária.⁴⁶

Para Kiyoshi Harada, “o direito tributário tem relação direta com o direito constitucional, por representar este o tronco da árvore jurídica donde se originam todos os ramos jurídicos”.⁴⁷ Nessa senda, o autor refere que, no ordenamento jurídico brasileiro, a Constituição de 1988 representa fonte formal mais importante, haja vista sua posição hierárquica, bem como a quantidade de princípios ordenadores que carrega. No entanto, embora redigida com detalhismo, em matéria tributária, não institui tributos, mas dita como as demais leis devem ser produzidas, modificadas ou extintas. Ainda, a Constituição Cidadã fixa competências de instituir tributos⁴⁸, a repartição das receitas tributárias⁴⁹ e os limites ao poder de tributar por parte do Estado⁵⁰.

Paulo de Barros Carvalho leciona sobre o tema:

[...] é o texto constitucional portador dos grandes princípios que servem como diretrizes supremas a orientar o exercício das competências impositivas, consagrando os postulados que imprimem certeza e segurança às pretensões tributárias do Estado e, em contrapartida, preservam e garantem os direitos individuais dos cidadãos.⁵¹

Estabelece matéria de finanças públicas, o “tripé” composto pelo orçamento da União, o Plano Plurianual de Investimentos e a Lei de Diretrizes orçamentárias. Tal disposição demonstra a preocupação constitucional com o planejamento do Estado a longo prazo. Para Luciane Moessa de Souza, a atuação dos três poderes, em conjunto, é essencial para que o projeto constitucional tenha sua máxima efetividade.

⁴⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

⁴⁷ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 26. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017, p. 228.

⁴⁸ Seções III - Impostos da União, IV - Impostos dos Estados e do DF e V - Impostos dos Municípios (artigos 153 a 156). BRASIL. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: DOU, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 25 abr. 2021.

⁴⁹ Seção VI - Da Repartição das Receitas Tributárias (artigos 157 a 162). BRASIL. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: DOU, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 25 abr. 2021.

⁵⁰ Seção II - Das Limitações ao Poder de Tributar (artigos 150 a 152). BRASIL. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: DOU, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 25 abr. 2021.

⁵¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 67.

Dessa forma, a missão do Poder Legislativo seria a de, por via das leis infraconstitucionais, detalhar a vontade da Lei Maior, impondo seu cumprimento ao Poder Executivo.⁵²

Nesse contexto, é possível concluir que a elaboração da Constituição vigente se deu por meio de um processo exaustivo e muito negociado, tendo como pano de fundo uma verdadeira guerra contra a hiperinflação.⁵³ No período, ante o aumento descontrolado da inflação, houve um aumento no nível das desigualdades, chegando à crítica situação em que, aproximadamente, 20% da população mais rica detinha 64% da renda do país, enquanto os 50% mais pobres detinham apenas 12%, de acordo com pesquisa realizada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE).⁵⁴

No entanto, alguns pontos da Constituição padecem com a ausência de regulamentação até os dias atuais. Dentre os dispositivos não regulados, se encontra o objeto do presente estudo, o Imposto sobre Grandes Fortunas, disposto no artigo 153, inciso VII, da CF/88. Embora o referido imposto não possua regulamentação por meio de lei complementar, na forma preconizada pelo dispositivo citado, muitas são as discussões acerca do tema. Diversos projetos de lei sobre o imposto já foram rejeitados e, atualmente, um deles se encontra em tramitação no Senado Federal.

⁵² SOUZA, Luciane Moessa de. A omissão inconstitucional inviabilizadora de direitos fundamentais: limites e possibilidades para o controle judicial. **Ius Gentium**, Facinter, v. 3, p. 115-148, 2008.

⁵³ O governo Sarney seguia tentando conter a inflação por projetos de congelamento de preços, que levaram à hiperinflação e ao desabastecimento.

⁵⁴ LINHARES, Maria Yedda Leite; SILVA, Francisco Carlos Teixeira da. **História geral do Brasil**. Rio de Janeiro: GEN LTC, 2016, p. 374.

4 DISPUTAS POLÍTICAS E ECONÔMICAS PÓS CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Promulgada a Carta Constitucional, Fernando Collor foi o presidente eleito em 1990, através de eleição direta, tendo como desafio o controle da inflação. Implantou o denominado “Plano Collor”, conhecido por confiscar o dinheiro aplicado em contas financeiras. Em paralelo, o governo promoveu uma grande abertura da economia, inclusive privatizando diversas estatais. Não obtendo êxito em conter a inflação e, após se envolver em denúncias de corrupção, o presidente renuncia em 1992, com a pressão de movimentos de rua.

O vice Itamar Franco assumiu a presidência e convidou aquele que futuramente seria Presidente da República, Fernando Henrique Cardoso. Após falhas de diversos planos de estabilização da inflação⁵⁵, Fernando Henrique Cardoso nomeou os presidentes do Banco Central do Brasil (BCB) e do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES), bem como outros dois economistas renomados para projetar o Plano Real, implementado em 1994, o qual resolveu o problema da estabilidade da moeda. Anteriormente ao plano, o Brasil já tinha suspenso a moratória de 1987⁵⁶, o que gerou um ambiente favorável ao retorno dos financiamentos com capital estrangeiro. Fernando Henrique Cardoso, então, vence as eleições para presidência no primeiro turno.

Todavia, ao controlar a inflação, diversos bancos brasileiros quebraram, inclusive os públicos, o que levou à intervenção do Banco Central. Marcos Antônio

⁵⁵ Plano Cruzado (1986), Plano Bresser (1987), Plano Verão (1989), Plano Collor (1990) e Plano Collor II (1991).

⁵⁶ Entre os eventos a destacar para o setor externo do país, ocorridos durante o ano de 1987, é possível citar a suspensão das remessas ao exterior dos juros devidos sobre a dívida de médio e longo prazo e das obrigações decorrentes das linhas de crédito de curto prazo. A primeira medida foi implementada por meio da Resolução 1.263, de 20.2.87 e a segunda pelo telex Direx-87/043, de 23.2.87, expedido pelo Banco Central aos bancos autorizados a operar em câmbio no país. Os problemas que levaram o país à denominada moratória tiveram sua origem no Plano Cruzado – programa idealizado e executado pelo então Ministro da Fazenda Dilson Funaro – que prolongou o controle dos preços por tempo superior ao suportável. A demora em ajustar o Plano de Estabilização Econômica fez surgir primeiramente o ágio e depois o desabastecimento. Para tentar atender à demanda, o governo despendeu divisas em importações, com o que suas reservas chegaram a um nível crítico. A moratória foi um recurso com o qual o governo esperava aliviar o problema de caixa. Entretanto, anunciada como um remédio para economia, acabou agravando a saúde financeira do país, criando, ainda, dificuldade no relacionamento com credores externos. CERQUEIRA, Ceres Aires. **Dívida externa brasileira**. 2. ed. Brasília: Banco Central do Brasil, 2003, p. 45. Disponível em: <https://www.bcb.gov.br/htms/Infecon/DividaRevisada/01%20Primeira%20Parte.pdf>. Acesso em: 28 abr. 2021.

Macedo Cintra refere que o governo implementou, também, um ajuste fiscal, que resultou na evolução do PIB, de 29,73% para 35,91%, entre 1998 e 2004.⁵⁷

Reeleito em 1998, o governo enfrentou a crise de 1999 com a implementação do “tripé macroeconômico”, aliando a responsabilidade fiscal, o controle da inflação e a manutenção do câmbio flutuante, ou seja, sem a interferência do país. Para controlar o crescimento dos gastos, após a reeleição do presidente em 1998, em 2000 foi criada a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), prevendo sanções e limitações à ação dos gestores dos recursos públicos. A LRF se mostrou de extrema importância, no entanto, somente começou a apresentar seus resultados após alguns anos, após o devido aparelhamento do Estado, de modo a se adequar as previsões da lei.⁵⁸

A partir da estabilização da moeda, da negociação da dívida externa e, por consequência, o controle da inflação, houve uma inserção maior da população no mercado consumidor. Ainda, com a eleição de Lula, em 2002, houve um aumento na implementação de políticas sociais, visando a melhoria das condições de vida dos mais necessitados e, a longo prazo, a solidez econômica do país. No período, o presidente eleito manteve uma equipe de economistas que, embora ideologicamente contrários, puderam conduzir uma redução da dívida externa brasileira de forma conjunta com o governo.

O quadro mudaria em 2008, com a crise mundial, que trouxe incertezas ao mercado, provocando um processo de retirada de investimentos estrangeiros no país. O governo, então, passou a ser mais presente na economia pelos bancos públicos, por meio de políticas de financiamento. O governo sucessor, de Dilma Rousseff, não obteve os mesmos resultados de redução da dívida. Camilo Rampazzo Bresolin⁵⁹, na esteira de Dweck e Teixeira⁶⁰, lucidamente, refere a existência de “duas vertentes antagônicas sobre a condução da política fiscal durante o governo Dilma”. Uma delas

⁵⁷ CINTRA, Marcos Antônio Macedo. Suave fracasso: a política macroeconômica brasileira entre 1999 e 2005. **Novos Estudos**, CEBRAP, São Paulo, n. 73, p. 39-56, nov. 2005.

⁵⁸ CINTRA, Marcos Antônio Macedo. Suave fracasso: a política macroeconômica brasileira entre 1999 e 2005. **Novos Estudos**, CEBRAP, São Paulo, n. 73, p. 39-56, nov. 2005.

⁵⁹ BRESOLIN, Camilo Rampazzo. **Evolução da dívida pública brasileira pós-1994 e o advento da Emenda Constitucional de 95/2016**. 2018. 67 f. Monografia (Trabalho de Conclusão de Curso) – Graduação em Ciências Econômicas, Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2018, p. 37. Disponível em: <https://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/182297/001076832.pdf?sequence=1>. Acesso em: 26 abr. 2021.

⁶⁰ DWECK, Esther; TEIXEIRA, Rodrigo. A política fiscal do Governo Dilma e a crise econômica. **Texto para Discussão**, Unicamp, Campinas, SP, n. 303, p. 1-42, jun. 2017. Disponível em: www.eco.unicamp.br/docprod/downarq.php?id=3532&tp=a. Acesso em: 17 abr. 2021.

refere que a crise se deu em razão de uma má administração fiscal e outra que a redução dos gastos teria gerado a crise, em função da diminuição da demanda.⁶¹

Após o impeachment de Dilma, sobreveio a Emenda Constitucional nº 95/2016, instituindo o teto dos gastos públicos, ou seja, limitando as despesas primárias, a qual possui vigência de vinte anos. No entanto, conforme indica Vilma da Conceição Pinto, tal medida não se mostra como uma saída eficiente para solucionar o problema fiscal brasileiro, haja vista que representa aproximadamente 23% das despesas.⁶²

É possível afirmar, desse modo, que a elaboração da legislação, em especial no que se refere à matéria tributária e financeira, é bastante suscetível às influências e inclinações políticas. Ainda, seus efeitos somente podem ser percebidos em médio prazo, sendo, portanto, determinante para o futuro do país. Camilo Rampazzo Bresolin aponta que alguns países, como Holanda, Suécia, Dinamarca e Finlândia, também possuem experiência com o teto de gastos, no entanto, com prazos mais curtos, de modo a permitir que estes sejam recalculados de acordo com as necessidades.⁶³

⁶¹ PINTO, Vilma da Conceição. **Acompanhamento fiscal no contexto do controle dos gastos primários**. Boletim Macro FGV / IBRE, Rio de Janeiro, ago. 2017. Disponível em: https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/19378/2017_IBRE_Simula__o%20Gastos%20Prim_rios%20e%20Previdenci_rios.pdf. Acesso em: 26 abr. 2021.

⁶² PINTO, Vilma da Conceição. **Acompanhamento fiscal no contexto do controle dos gastos primários**. Boletim Macro FGV / IBRE, Rio de Janeiro, ago. 2017. Disponível em: https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/19378/2017_IBRE_Simula__o%20Gastos%20Prim_rios%20e%20Previdenci_rios.pdf. Acesso em: 26 abr. 2021.

⁶³ BRESOLIN, Camilo Rampazzo. **Evolução da dívida pública brasileira pós-1994 e o advento da Emenda Constitucional de 95/2016**. 2018. 67 f. Monografia (Trabalho de Conclusão de Curso) – Graduação em Ciências Econômicas, Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2018. Disponível em: <https://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/182297/001076832.pdf?sequence=1>. Acesso em: 26 abr. 2021.

5 CONSTITUIÇÃO FEDERAL BRASILEIRA DE 1988 COMO FONTE FORMAL DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Segundo Kiyoshi Harada, o direito tributário possui fontes formais e materiais, as quais geram obrigações tributárias.⁶⁴ As fontes materiais são os acontecimentos no mundo social, os quais atraem a aplicação de regras sistematizadas e ordenadas pelo sistema tributário nacional. Por sua vez, as fontes formais, são as normas legais que disciplinam as relações sociais mencionadas.⁶⁵

Não se olvida que o Código Tributário Nacional (CTN) de 1966 é anterior à redação do texto constitucional vigente, com caráter de lei ordinária. Leciona, ainda, Paulo de Barros Carvalho que, posteriormente, o CTN foi recebido pela Constituição Federal de 1988 com eficácia de lei complementar, por tratar de matéria exclusiva da referida espécie legal.⁶⁶

Hans Kelsen, em sua consagrada obra “Teoria pura do Direito”, refere precisamente que a constituição se encontra no vértice da pirâmide de normas escalonadas, as quais devem guardar relação lógica entre si.⁶⁷ Sob outra perspectiva, Celso Ribeiro Bastos refere que a distinção entre as normas constitucionais e as normas ordinárias decorre do processo de criação atípico daquela, a qual possui convocação de órgão especial e critérios específicos para sua elaboração. Nesse contexto, se pode afirmar que a constituição é a fonte formal última do direito tributário no Brasil, representando baliza que torna legítima as demais normas dela decorrentes. Conforme já referido, o processo de elaboração da Constituição de 1988 foi bastante disputado politicamente, resultando em uma redação detalhista e complexa em matéria tributária.⁶⁸

Luiz Roberto Barroso classificou as normas constitucionais em três categorias: as de organização, as fixadoras de direitos e as programáticas. As normas determinadoras da estrutura do estado, ou de organização, são aquelas que visam o organizar o funcionamento dos poderes que compõem o Estado, enquanto a segunda

⁶⁴ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 26. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017.

⁶⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

⁶⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

⁶⁷ KELSEN, Hans. **Teoria pura do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

⁶⁸ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 1992.

seria formada por normas fixadoras de direitos, aquelas que geram direitos subjetivos de exigir a prestação do Estado ou do particular. Há que se ressaltar que as normas contidas no primeiro grupo, de organização, podem igualmente gerar direitos subjetivos. Ademais, ao outorgar competência tributária exclusiva, por exemplo, conclui-se que a norma gera direito subjetivo do ente tributante de exigir a abstenção dos demais quanto ao tema. Segundo o autor, o enquadramento de determinada norma em uma das três categorias estaria regido pelo princípio da predominância.⁶⁹

Em se tratando de outorga de competência, o comando predominante seria o de organização do Estado. Sendo assim, seria incompatível com a segunda categoria, em que a predominância estaria na fixação expressa de direitos subjetivos, antevendo as circunstâncias fáticas, tal como se vê no artigo 5º, LXI da CF/88, cujo teor consagra o direito subjetivo do jurisdicionado de não ser preso em desacordo com a referida previsão. Necessário, portanto, seria identificar o comando constitucional contido no dispositivo, para sua melhor classificação.⁷⁰

A terceira classificação de Luiz Roberto Barroso contempla as normas categorizadas como pragmáticas, cujo teor destina-se a delinear os fins a serem atingidos pelo estado, sem a indicação específica dos os meios necessários para atingi-los.⁷¹ Sobre as normas denominadas pragmáticas, Celso Ribeiro Bastos já defendia elas não geram direitos subjetivos, mas atribuem ao Poder Legislativo, por via transversa, o dever de cumprir as diretrizes positivadas na norma constitucional.⁷² A espécie de norma referida pode ser encontrada na redação do artigo 193 da Constituição⁷³, em que definida a base e o objetivo da ordem social, contudo, sem a

⁶⁹ BARROSO, Luiz Roberto. A efetividade das normas constitucionais revistas. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 197, p. 30-60, 1994. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/46330>. Acesso em: 16 abr. 2021.

⁷⁰ Art. 5º - ninguém será preso senão em flagrante delito ou por ordem escrita e fundamentada de autoridade judiciária competente, salvo nos casos de transgressão militar ou crime propriamente militar, definidos em lei. BRASIL. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: DOU, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 25 abr. 2021.

⁷¹ BARROSO, Luiz Roberto. A efetividade das normas constitucionais revistas. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 197, p. 30-60, 1994. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/46330>. Acesso em: 16 abr. 2021.

⁷² BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 1992.

⁷³ Art. 193 - A ordem social tem como base o primado do trabalho, e como objetivo o bem-estar e a justiça sociais. BRASIL. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: DOU, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 25 abr. 2021.

exposição dos meios a serem utilizados, assim como no artigo 3º da CF/88, definidor dos objetivos constitucionais.⁷⁴

Todavia, é notório que tais normas nem sempre possuem o condão de produzirem efeitos imediatos no mundo jurídico, em razão de diversos fatores. Antes de ir adiante, portanto, propõe-se a análise da dificuldade de efetivação das normas e dos objetivos constitucionais.

⁷⁴ Art. 3º - Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. BRASIL. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: DOU, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 25 abr. 2021.

6 OBJETIVOS DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL E O DESAFIO DA EFETIVIDADE DAS NORMAS CONSTITUCIONAIS

A Constituição Federal de 1988, como parte do processo de redemocratização do país, incontestavelmente, atribui sentido à realidade cultural e o desenvolvimento histórico-social do Brasil. Não por outra razão, o texto ficou conhecido como “Constituição Cidadã”, uma vez que prevê direitos e deveres aos entes políticos e aos cidadãos. Na concepção de Alexandre de Moraes, “nossa atual Constituição Federal apresenta a seguinte classificação: formal, escrita, legal, dogmática, promulgada (democrática, popular), rígida e analítica”. Em que pese a importância das classificações relativas à forma constitucional, para o tema, entende-se como de grande importância o caráter dogmático, democrático, popular e analítico de nossa lei maior.⁷⁵

Dogmaticamente, há de se considerar o conteúdo das normas que, por certo, visam construir um sistema jurídico aplicável a realidade brasileira e que tendesse à perenidade. É possível enxergar a Constituição de 1988 como resposta aos problemas de sua época, no que se refere ao sistema financeiro, às garantias individuais e, inclusive, à ecologia. O desmatamento ganhou notoriedade com a expansão industrial e das atividades agrícolas e pecuárias, financiadas por instituições internacionais de crédito. Nessa esteira, já lecionava Paulo Dourado de Gusmão, que a dogmática só constrói seu sistema ao considerar a realidade histórica.⁷⁶

Quanto a seu caráter analítico, ou dirigente, se verifica que o texto promulgado define fins e programa o funcionamento do Estado para o futuro. Exsurge, no entanto, a discussão quanto aos limites de tal direcionamento, uma vez que diversas previsões constitucionais não são providas de aplicabilidade direta. José Gomes Canotilho já referia que a constituição dirigente causa divergências no que se refere ao seu poder/dever de imposição aos órgãos dotados de função legislativa, bem como quais são os deveres do legislador para cumprir e regular as disposições constitucionais.⁷⁷

No que tange aos objetivos fundamentais da República, se encontram expressamente previstos ao artigo 3º da Carta Magna, a saber:

⁷⁵ MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 40.

⁷⁶ GUSMÃO, Paulo Dourado de. **Introdução à ciência do Direito**. 3. ed. rev. Rio de Janeiro: Forense, 1965.

⁷⁷ CANOTILHO, José Gomes. **Constituição dirigente e vinculação do legislador**. Coimbra, Portugal: Coimbra Editora, 1994.

- a) construir uma sociedade livre, justa e solidária;
- b) garantir o desenvolvimento nacional;
- c) erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;
- d) promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.⁷⁸

Em que pese as disposições constitucionais estabeleçam expressamente objetivos para a República, o desafio de dar efetividade a estes, dentre outras razões, decorre das lacunas deixadas pelo legislador, transformando dispositivos em mera “letra morta”.

Quanto à eficácia, as normas constitucionais são divididas em absolutas, plenas, relativas restringíveis e “relativas complementáveis”, ou seja, dependentes de complementação. As absolutas seriam aquelas insuscetíveis de emenda, a exemplo da previsão de separação dos poderes. As de eficácia plena, por sua vez, estariam representadas pelos preceitos que possuem aplicação imediata desde sua entrada em vigor. As de eficácia restringível, ou relativa, aquelas que embora possuam aplicação imediata, seriam passíveis de restrição ou redução de sua eficácia pela atividade legislativa.⁷⁹

De acordo com a classificação de Maria Helena Diniz, entende-se que a disposição constitucional que prevê o Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) estaria enquadrada nas normas de eficácia relativa complementável, por depender de norma posterior para desenvolver sua eficácia prática. Cinge-se, então, a controvérsia relativa ao legislador outorgado de competência para complementar os ditames da Constituição, se tal competência representaria uma faculdade, que este pode optar por exercitá-la ou não, ou se estaríamos diante de um dever de legislar, de modo a complementar o comando constitucional, contribuindo para os fins da República.⁸⁰ No ponto, destaca-se o entendimento de Jorge Miranda, cujo teor indica como necessária a premissa de que toda norma constitucional desempenha função útil no ordenamento jurídico.⁸¹

⁷⁸ BRASIL. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: DOU, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 25 abr. 2021.

⁷⁹ DINIZ, Maria Helena. **Norma constitucional e seus efeitos**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1992.

⁸⁰ DINIZ, Maria Helena. **Norma constitucional e seus efeitos**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1992.

⁸¹ MIRANDA, Jorge. **Teoria do Estado e da Constituição**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

Para Wolfgang Ingo Sarlet, Luiz Guilherme Marinoni e Daniel Mitidiero, se faz necessária a distinção entre as esferas da eficácia e da efetividade dos ditames constitucionais, relacionadas entre si de maneira complementar, segundo o autor, contudo, carregando significações distintas. A esfera da efetividade corresponderia ao plano do “ser”, ou seja, da eficácia social da norma, enquanto a eficácia jurídica estaria situada no plano deontológico, do “dever ser”. Nesse sentido, portanto, para que haja a concretização dos objetivos constitucionais se faria necessária a conciliação de ambas as esferas.⁸²

Em se tratando do Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), ao assumir a premissa de que se trata de norma constitucional de eficácia limitada, que visa tão somente a organização e funcionamento do Estado, a consequência decorrente é o não reconhecimento, ao menos pela via judicial, de violação a direito subjetivo pela omissão legislativa. Não por outra razão, o entendimento do Supremo Tribunal Federal tem sido no sentido de não admitir mandado de injunção sobre o tema, por entender como ausente a violação a direito subjetivo.⁸³

A corrente majoritária da doutrina, no que se refere à interpretação das disposições constitucionais, consagra o princípio da força normativa da Constituição. Contudo, não se vê a realização do cotejo analítico e principiológico no que se refere ao processo legislativo das lei complementares, bem como com a ausência ou demora de sua efetiva realização. Mesmo que se analise o desafio da eficácia constitucional sob a ótica da problemática interpretativa, já se pode identificar dificuldades e interferências comuns ao processo de efetivação da constituição pela via legislativa. Wolfgang Ingo Sarlet, Luiz Guilherme Marinoni e Daniel Mitidiero já mencionavam que estruturas sociais conservadoras, pressões político-partidárias, dependência econômica e problemas sociais trazem mais complexidade ao debate, uma vez que poderiam representar obstáculo na realização da ideia constitucional.⁸⁴

Segundo o professor Ingo Wolfgang Sarlet, em entrevista realizada especificamente para o presente estudo, todos os princípios e regras constitucionais assumem condição de normas jurídicas, dotadas de eficácia e aplicabilidade,

⁸² SARLET, Wolfgang Ingo; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2020.

⁸³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Mandado de Injunção nº 6.389/DF**. Relator: Ministro Teori Zavascki. 26 de março de 2016.

⁸⁴ SARLET, Wolfgang Ingo; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2020.

apontando, contudo, para a controvérsia relativa à existência de direito subjetivo à edição de normas. No que tange à utilidade das previsões constitucionais, dispõe que estas se encontram atreladas à função intrínseca de uma Constituição, como marco normativo hierarquicamente superior e meio de legitimar a interpretação de toda a ordem jurídica.⁸⁵

Ainda segundo Ingo Wolfgang Sarlet, estão previstos na CF/88 instrumentos para suprir a omissão e induzir a ação legislativa, como o Mandado de Injunção e a Ação Direta de Inconstitucionalidade por omissão. O autor defende que, embora haja dissenso quanto à eficácia do IGF, existe um dever constitucional expresso de implementá-lo. Via de consequência, refere haver direito a exigir do Poder Legislativo a introdução e regulamentação do imposto. Nessa toada, refere que a ausência completa de regulamentação, quando existe um dever de legislar, importa em violação da CF.⁸⁶

Para Luiz Roberto Barroso, há que se diferenciar a legislação como faculdade e como dever jurídico, para a caracterização da inconstitucionalidade por omissão:

A simples inércia, o mero não fazer por parte do legislador não significa que se esteja diante de uma omissão inconstitucional. Esta se configura com o descumprimento de um mandamento constitucional no sentido de que atue positivamente, criando uma norma legal. A inconstitucionalidade resultará, portanto, de um comportamento contraste com uma obrigação jurídica de conteúdo positivo. Como regra geral, legislar é uma faculdade do legislador. Insere-se no âmbito de sua discricionariedade ou, mais propriamente, sua liberdade de conformação a decisão de criar, ou não, lei acerca de determinada matéria. De ordinário, sua inércia ou sua decisão política de não agir não caracterizarão comportamento inconstitucional. Todavia, nos casos em que a Constituição impõe ao órgão legislativo o dever de editar norma reguladora da atuação de determinado preceito constitucional, sua abstenção será ilegítima e configurará caso de inconstitucionalidade por omissão.⁸⁷

Norberto Bobbio já questionava acerca da efetividade dos objetivos econômicos e sociais contidos nas normas de organização do Estado de eficácia limitada. Para o autor, embora dependentes de complementação, tais normas não haveriam de ser ineficazes enquanto não regulamentadas. O autor levanta o

⁸⁵ SARLET, Wolfgang Ingo. Entrevista para Trabalho de Conclusão de Curso, realizada em 25 de abril de 2021.. Porto Alegre, 2021. A entrevista completa está apresentada no Apêndice A do presente trabalho.

⁸⁶ SARLET, Wolfgang Ingo. Entrevista para Trabalho de Conclusão de Curso, realizada em 25 de abril de 2021.. Porto Alegre, 2021. A entrevista completa está apresentada no Apêndice A do presente trabalho.

⁸⁷ BARROSO, Luiz Roberto. A efetividade das normas constitucionais revistadas. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 197, p. 30-60, 1994, p. 33. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/46330>. Acesso em: 16 abr. 2021.

questionamento sobre a natureza do direito cujo reconhecimento e efetividade é passível de adiamento *sine die* e restrito à vontade do legislador, de executá-lo ou não.⁸⁸

André Puccinelli Júnior parte da premissa que as normas constitucionais possuem caráter imperativo e, dessa forma, não poderia estar condicionada à vontade do legislador. Ainda, refere que negar eficácia imperativa aos ditames constitucionais, através omissão do legislador, seria entregar o Direito ao sabor de interesses político medida que classifica como inconstitucional.⁸⁹ Luiz Roberto Barroso refere que a premissa é de que toda norma jurídica, em especial a constitucional, é revestida de eficácia imperativa.⁹⁰

A dificuldade de concretização constitucional pela via legislativa não é um problema exclusivamente brasileiro, possuindo diferentes respostas pelo poder judiciário ao redor do mundo. Jorge Miranda indica que uma medida usualmente tomada pelos tribunais norte-americanos é requerer ao legislativo a aprovação de leis necessárias à efetivação constitucional. Segundo o autor, tal espécie de posicionamento é visto igualmente na Alemanha, Áustria, Itália, Espanha, Hungria e Costa Rica.⁹¹

Sergio Fernando Moro analisou o posicionamento do Supremo Tribunal da Índia que, no caso *Vishaka v. State of Rajasthan*, a Corte emitiu, inclusive, regulamentação provisória para suprir a omissão do legislador no caso, cujo teor envolve a proteção das mulheres contra a desigualdade e violência sexual. Com a experiência nacional e internacional, percebe-se que o tema relativo à omissão de leis complementares à Constituição envolve muito mais do que a demora inerente ao processo legislativo. Em verdade, diversos interesses políticos se encontram em jogo e são objeto de barganha entre os agentes legiferantes e seus partidos políticos.⁹²

⁸⁸ BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. Tradução de Carlos Nelson Coutinho. 19. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2004.

⁸⁹ PUCCINELLI JÚNIOR, André. **Omissão legislativa inconstitucional e responsabilidade do Estado legislador**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

⁹⁰ BARROSO, Luiz Roberto. A efetividade das normas constitucionais revistadas. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 197, p. 30-60, 1994. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/46330>. Acesso em: 16 abr. 2021.

⁹¹ MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**. Coimbra, Portugal: Coimbra Editora, 2011.

⁹² MORO, Sergio Fernando. **Jurisdição constitucional como democracia**. 2002. 284 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2002. Disponível em: <https://acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/43165/Tese%20Moro.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 10 abr. 2021.

Em 1994, o Supremo Tribunal Federal já referia que a mora é um dos pressupostos para que seja declarada a inconstitucionalidade por omissão do legislador. Ainda, outro pressuposto seria a existência de violação a direito subjetivo⁹³, o qual é definido com clareza pelo atual Ministro do Supremo Tribunal Federal, Gilmar Mendes:

Os direitos fundamentais são, a um só tempo, direitos subjetivos e elementos fundamentais da ordem constitucional objetiva. Enquanto direitos subjetivos, os direitos fundamentais outorgam aos titulares a possibilidade de impor os seus interesses em face dos órgãos obrigados. Na sua dimensão como elemento fundamental da ordem constitucional objetiva, os direitos fundamentais formam a base do ordenamento jurídico brasileiro e do Estado de Direito Democrático.⁹⁴

Em paralelo, destaca-se o entendimento da Corte Italiana, cujo teor já referia, em 1991, que embora haja certa discricionariedade do legislador, este não poderia deixar de exercer competências que lhe foram atribuídas pela Constituição:

*Non si disconosce che la disciplina della materia è affidata alla discrezionalità del legislatore, il quale può anche adottare trattamenti differenziati in relazione al fattore tempo ma, come più volte è stato affermato da questa Corte, non può non esercitare il potere attribuitogli secondo i canoni di razionalità e ragionevolezza.*⁹⁵

Não por outra razão, Elena Malfatti, Saule Panizza e Roberto Romboli já discutiram sobre as diversas tentativas, através de projetos de lei, de vedar a possibilidade de decisões da Corte Italiana que possuíssem tal caráter, sob a premissa que estas estariam a invadir a competência legislativa.⁹⁶ É bem verdade que alguns dos países citados anteriormente não possuem regulamentação específica no que se refere ao saneamento de omissões legislativas, circunstância que não se vê no Brasil. Pelo contrário, o advento da Constituição de 1988 inovou, trazendo ao ordenamento mecanismos processuais capazes para tal efetivação. No entanto, há dissenso interpretativo no que se refere às omissões que dariam ensejo ao provimento jurisdicional.

⁹³ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, **Mandado de Injunção nº 361/RJ**. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence, julgamento em 08.04.1994, Plenário, DJ de 17.06.1994.

⁹⁴ MENDES, Gilmar Ferreira. **Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade**. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 2.

⁹⁵ REPUBBLICA ITALIANA, La Corte Costituzionale. **Sentenza nº 1**. Ano 1991. Disponível em: <https://www.giurcost.org/decisioni/1991/0001s-91.html>. Acesso em: 13 abr. 2021.

⁹⁶ MALFATTI, Elena; PANIZZA, Saule; ROMBOLI, Roberto. **Giustizia costituzionale**. Torino, Itália: Giappichelli Editore, 2013.

Segundo Arthur Lira, atual presidente da Câmara dos Deputados, em entrevista dada ao Canal Conjur⁹⁷, “há uma ala do Congresso Nacional, não muito pequena, que pensa que não legislar sobre determinado assunto é legislar”, razão pela qual importantes temas deixam de ser objeto de deliberações legislativas. Em contrapartida, na mesma entrevista, o Ministro Gilmar Mendes destacou o “contexto proativo” da Constituição Federal de 1988, no que concerne ao controle das omissões legislativas. No entendimento de André Puccinelli Júnior, a inércia legislativa ainda é reflexo das inovações trazidas pela Carta Magna, inerente ao processo de redemocratização brasileiro, que produziu fortes mudanças sociais há muito arraigadas.⁹⁸

⁹⁷ CONSULTOR JURÍDICO. **O papel do Legislativo na produção da justiça**. Youtube, 2020. Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=WUGDg-Eyw28&t=476s&ab_channel=ConJur. Acesso em: 25 abr. 2021.

⁹⁸ PUCCINELLI JÚNIOR, André. **Omissão legislativa inconstitucional e responsabilidade do Estado legislador**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

7 ORGANIZAÇÃO TRIBUTÁRIA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Importa frisar que o presente estudo não pretende esgotar o tema do direito tributário na Carta Magna, mas trazer elementos que provoquem a discussão acerca da regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas, expressamente previsto no artigo 153, VII da CF/88.⁹⁹ Tendo em vista o enfoque proposto, para a análise da tributação na Constituição de 1988, entende-se que alguns pontos merecem especial destaque.

O diploma constitucional, no artigo 145 da CF/88¹⁰⁰, dispõe sobre as espécies e competências tributárias: impostos, taxas e contribuições de melhoria. No entanto, segundo Arthur Maria Ferreira Neto, para além das referidas espécies de tributárias, não há como deixar de considerar os empréstimos compulsórios e as contribuições como elementos integrantes ao gênero de tributo.¹⁰¹

Sobre a ideia de tributo, Celso Ribeiro Bastos já definia que é “[...] toda prestação paga ao Estado de forma impositiva, mas que não se caracterize enquanto de uma penalidade ou sanção por ato ilícito”.¹⁰² Tal perspectiva guarda relação com a definição trazida pelo artigo 3º do Código Tributário Nacional, cujo teor dispõe que “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.¹⁰³

Sacha Calmon Navarro Coelho destaca três grandes lições a partir da organização do sistema tributário nacional, extraídas da redação do artigo 145 da

⁹⁹ Art. 153 - Compete à União instituir impostos sobre: VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar. BRASIL. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: DOU, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 25 abr. 2021.

¹⁰⁰ Art. 145 - A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - impostos; II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas. BRASIL. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: DOU, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 25 abr. 2021.

¹⁰¹ FERREIRA NETO, Arthur Maria. **Classificação constitucional de tributos**: pela perspectiva da justiça. 1. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

¹⁰² BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 1992.

¹⁰³ Embora a redação da referida lei tenha se dado previamente à Constituição de 1988, o conceito destacado foi bem recepcionado, permanecendo hígido. BRASIL. Presidência da República. **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: DOU, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 25 abr. 2021.

CF/88. A primeira lição é a existência de uma divisão expressa do poder de tributar entre as pessoas políticas que compõe a Federação. O segundo ensinamento do autor é no sentido de que o tributo configura um gênero subdividido em espécies. Por fim, destaca que o imposto, diferentemente das outras espécies de tributo, não descreve atos ou fatos que autorizem sua instituição.¹⁰⁴

Embora referido artigo não tenha positivado atos ou fatos autorizadores da instituição dos tributos, posteriormente, o legislador constituinte pormenorizou a divisão de competências e peculiaridades das espécies.¹⁰⁵ Isto posto, se pode verificar que o legislador constituinte distribuiu, expressamente, a respectiva competência tributária para cada um dos entes que compõe a federação, ao escopo de organizar os campos sobre os quais os estes podem instituir tributos.

No caso do IGF, trata-se de espécie tributária de competência exclusiva da União Federal e, portanto, somente esta tem o poder, ou dever, de instituí-lo. Regina Helena Costa refere que as limitações ao poder de tributar, essencialmente, são definidas pela distribuição de competências rígidas e pela indicação de princípios e imunidades. Dessa forma, é seguramente plausível afirmar que a legislação tributária deve obedecer aos parâmetros estabelecidos pela Carta Magna.¹⁰⁶

Para Roque Antônio Carraza, a competência tributária busca seu fundamento de validade na própria redação constitucional. Há que se distinguir, no entanto, a competência tributária impositiva da capacidade tributária ativa, enquanto a segunda diz respeito à capacidade do ente de figurar o polo ativo da relação jurídico-tributária, ou seja, cobrar o tributo, a primeira se refere ao poder/dever de instituí-lo.¹⁰⁷

Em matéria tributária, a Constituição Federal é também regida pelos princípios, que se apresentam como critérios balizadores do tema. Eduardo de Moraes Sabbag¹⁰⁸ elenca os princípios constitucionais tributários que podem ser extraídos dos dispositivos constantes na seção II, da CF/88, “Das Limitações ao Poder de

¹⁰⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

¹⁰⁵ Vide seções III, IV e V, do capítulo I, do título VI. BRASIL. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: DOU, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 25 abr. 2021.

¹⁰⁶ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

¹⁰⁷ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional**. 4. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1993.

¹⁰⁸ SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 50.

Tributar”.¹⁰⁹ Segundo Roque Antônio Carraza, o papel dos princípios é de fundamental importância para a coesão e estrutura do ordenamento jurídico. Nesse sentido, as leis hierarquicamente inferiores devem ser elaboradas, aplicadas e interpretadas de acordo com os princípios oriundos da Constituição Federal. Dentre os princípios tributários constitucionais, entende-se como relevante destacar os da legalidade, da isonomia e da capacidade contributiva.¹¹⁰

O entendimento majoritário da doutrina é no sentido de que os princípios são o mecanismo de proteção do contribuinte, para conter o poder tributante do Estado. Nesse prumo, Hugo de Brito Machado refere haver uma hipótese de mitigação dos tributários constitucionais, somente quando passar a vigor lei mais favorável ao contribuinte. Tal entendimento, contudo, não é aceito por todos.¹¹¹

O princípio da legalidade pode ser encontrado no artigo 150, I, da CF/88, cujo teor veda a exigência ou aumento de tributo sem lei que estabeleça. De modo genérico, é um ordenador do texto constitucional em matéria tributária, possuindo correspondência com outros dispositivos para além do sistema tributário. Roque Antônio Carraza já referia que a essência da legalidade é o consentimento do povo representado pelos legisladores que, outorgados de competência, cumprem a função de elaboração de normas que visem o bem comum, contemplando os objetivos republicanos.¹¹²

Paralelamente, a legalidade tributária é uma tendência internacional histórica, que adveio como forma de limitação do poder estatal sobre a população. Antônio Manoel Bandeira Cardoso já referia que, em meados de 1215, no Reino Unido, o regime de confisco medieval sobre os artífices e agricultores resultou na insurgência popular contra o poder do então príncipe. Tal descontentamento com as imposições teria dado origem à redação da primeira Carta Magna Inglesa.¹¹³

¹⁰⁹ Vide artigos 150, 151 e 152. BRASIL. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: DOU, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 25 abr. 2021.

¹¹⁰ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional**. 4. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1993.

¹¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

¹¹² CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional**. 4. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1993.

¹¹³ CARDOSO, Antônio Manoel Bandeira. A Magna Carta: conceituação e antecedentes. **Revista de Informação Legislativa**, Senado Federal, v. 23, n. 91, p. 135-140, jul./set. 1986. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/22/browse?type=author&value=Cardoso%2C+Antonio+Manoel+Bandeira>. Acesso em: 16 abr. 2021.

Vale destaque para um trecho do texto de Antônio Manoel Bandeira Cardoso, o qual refere a redação do artigo 12, da *Magna Charta Libertatum*:

Art. 12 - Não lançaremos taxas ou tributos, sem o consentimento do conselho geral do reino (*commune concilium regni*), a não ser para resgate da nossa pessoa, para armar cavaleiro o nosso filho mais velho e para celebrar, mais uma única vez, o casamento da nossa filha mais velha; e esses tributos não excederão os limites razoáveis. De igual maneira se procederá quanto aos impostos da cidade de Londres.¹¹⁴

Note-se que tal previsão já consagrava o princípio da legalidade na experiência internacional, restringindo o poder estatal de cobrar tributos, que antes se mostrava ilimitado. No mesmo sentido, a croata Ilija Vukcevic dispôs, em sua publicação na revista de estudos jurídicos Harmonious, que, para o funcionamento do sistema democrático, o poder político deve estar centralizado nas mãos dos representantes de todos os cidadãos e, nesse sentido, não haveria forma legítima de tributar, senão através de lei.¹¹⁵

Roque Antônio Carraza dispõe que, para o devido atendimento ao princípio da legalidade, o legislador deve suprimir lacunas que propiciem arbitrariedades por parte do Fisco. Há, então, a necessidade de uma pormenorização dos sujeitos da relação jurídico-tributária, hipóteses de incidência, bases de cálculo e alíquotas, bem como os procedimentos de fiscalização, lançamento e recolhimento do tributo.¹¹⁶

No que se refere à isonomia, esta envolve a pertinente discussão acerca do que é justo, igual ou desigual. Sabe-se que o referido princípio tributário encontra correspondência ao artigo 150, §2º, da CF/88, dispositivo de disciplina a vedação de tratamento tributário desigual entre contribuintes que se encontrem em situações equivalentes. Ainda, refere que é proibida qualquer distinção em razão de ocupação, função, denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos. Sacha Calmon Navarro Coelho refere que, do princípio da igualdade, podem ser extraídos dois

¹¹⁴ CARDOSO, Antônio Manoel Bandeira. A Magna Carta: conceituação e antecedentes. **Revista de Informação Legislativa**, Senado Federal, v. 23, n. 91, p. 135-140, jul./set. 1986, p. 140. Disponível em:

<https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/22/browse?type=author&value=Cardoso%2C+Antonio+Manoel+Bandeira>. Acesso em: 16 abr. 2021.

¹¹⁵ VUKCEVIC, Ilija. **Constitutional principle of legality of taxes and tax reliefs**: is the establishment of tax reliefs on the basis of secondary legislation in the Montenegrin legal system contrary to the constitution. Harmonious: J. Legal & Soc. Stud. Se. Eur., 2017. Disponível em: <https://heinonline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/harmonious2017&collection=journals&id=255&startid=&end=270>. Acesso em: 09 abr. 2021.

¹¹⁶ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional**. 4. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1993.

deveres, o negativo, de deixar de distinguir os sujeitos em situações de equivalência, e o positivo, de tratar desigualmente, de acordo com a capacidade contributiva.¹¹⁷

Tal interpretação revolve o clássico pensamento de Aristóteles, no sentido de “tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de suas desigualdades”. Na mesma senda, Robert Alexy ensina que, se justificado por princípios contrapostos, o tratamento desigual passa a ser obrigatório, para que o princípio da igualdade seja efetivado.¹¹⁸

No mesmo sentido, se pode referir que o princípio da capacidade contributiva, consagrado ao artigo 145, §1º da CF, se relaciona com o princípio da igualdade, pois leva em conta a realidade econômica e social de desigualdade do país, que é inegável. Segundo dados obtidos através de pesquisa realizada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), no ano de 2018, o rendimento médio mensal do 1% da população com maiores rendimentos corresponde a 33,8 vezes o rendimento dos 50% menos favorecidos da população.¹¹⁹

Se é verdade que os princípios configuram elementos que visam a proteção do contribuinte em relação aos entes tributantes, assim como a afirmativa de que cada um possui determinada capacidade contributiva, não se poderia admitir que o Estado tivesse autorização para tributar mais do que o suportável pelo contribuinte. Em que pese os diversos entendimentos sobre a existência, ou não, de tributação abusiva do país, cabe ao Poder Judiciário interpretar o caso concreto para a identificação do efeito confiscatório. Fabio Brun Goldschmidt menciona que o efeito de confisco é configurado quando existe a quebra da reciprocidade entre o Estado e o contribuinte. O sinalagma consistiria na autorização da tomada da propriedade do particular, em prol interesse público, por via da tributação, entretanto, lhe indenizando a perda. Uma vez quebrado o sinalagma de indenizar o contribuinte pela tomada da propriedade, se estaria diante do efeito confiscatório.¹²⁰

¹¹⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

¹¹⁸ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

¹¹⁹ INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **PNAD Contínua 2018**: 10% da população concentram 43,1% da massa de rendimentos do país. Brasília: Agência IBGE Notícias, 16 out. 2019. Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de-noticias/releases/25700-pnad-continua-2018-10-da-populacao-concentram-43-1-da-massa-de-rendimentos-do-pais>. Acesso em: 26 abr. 2021.

¹²⁰ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. **O princípio do não confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

Kiyoshi Harada entende que, por inexistir previsão legal que fixe o limite de tributação de cada contribuinte, se torna difícil mensurar a compatibilidade da carga tributária com respectiva capacidade do contribuinte. Refere, ainda, que a capacidade do contribuinte deve ser vista sob a ótica de suas garantias constitucionais, sem não podendo ser confundida com a ótica do direito financeiro. Do contrário, segundo o autor, se estaria criando terreno propício para, por meio da tributação, haver a tomada da propriedade do contribuinte de elevada capacidade econômica.¹²¹

Tal ponto possui relevância de discussão referente ao IGF, uma vez que explora os limites do efeito confiscatório sobre os contribuintes detentores de grandes fortunas, bem como traz a caracterização das garantias constitucionais do contribuinte. Porém, embora se busque demarcar os limites do efeito confiscatório, todas as tentativas doutrinárias e jurisprudenciais revelam a falta de perspectiva para o encontro de uma saída científica.¹²²

No entanto, o Supremo Tribunal Federal, em 1998, manifestou-se no sentido de que o princípio de vedação ao confisco visa a proteção dos direitos fundamentais do contribuinte, decorrentes do direito à propriedade:

A proibição constitucional do confisco em matéria tributária [...] nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas.¹²³

No ponto, é possível concluir que a doutrina e a jurisprudência são uníssonas, no sentido de que há forte relação entre o princípio da capacidade contributiva e o da vedação ao confisco. Nesse sentido, é seguro afirmar que o efeito de confiscatório começa quando a capacidade contributiva é ultrapassada. Sobre o princípio da capacidade contributiva, leciona Celso Ribeiro Bastos:

De fato não se pode falar de igualdades de todos perante a lei sem falar em igualdade perante os tributos. Na Constituição anterior, não havia referência propriamente dita à capacidade econômica, quer dizer, à procura de que

¹²¹ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 26. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017.

¹²² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

¹²³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI-MC nº 1.075-DF**. Relator: Ministro Celso de Mello. 1998. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=392114>. Acesso em: 14 abr. 2021.

estes tributos se adaptem à capacidade econômica do contribuinte; isto é o que consistiria especificamente no princípio da igualdade.¹²⁴

Tal noção se mostra importante para a posterior análise do Imposto sobre Grandes Fortunas, uma vez possui o justo objetivo de onerar aqueles que detêm maior capacidade contributiva, em prol do Estado como um todo. Ademais, sendo o IGF um imposto sobre o patrimônio, Roque Antônio Carraza consagra que, nestes casos, a capacidade contributiva revela-se com o próprio bem. Cumpre destacar que a progressividade é a técnica para, na prática, efetivar o princípio da igualdade e da capacidade contributiva, uma vez que impõe alíquotas maiores àqueles que possuem maior capacidade, buscando, assim, a contribuição minimamente proporcional em relação aos jurisdicionados.¹²⁵

Em homenagem ao princípio da capacidade contributiva, os impostos pátrios podem ser classificados como fixos, proporcionais ou progressivos. A categoria de imposto proporcional é aquela em que a alíquota aplicada se mantém a mesma e, portanto, a arrecadação será proporcional à base de cálculo. De outro lado, a categoria dos impostos progressivos, pode ser subdividida em outras duas, a saber: a progressividade simples e a graduada. Na simples, aplica-se a alíquota sobre a totalidade da matéria tributável, enquanto que, na graduada, aplica-se determinada alíquota somente sobre a parcela do valor que se encontra entre duas “faixas” de incidência. Ao final, para a apuração do montante a pagar, na progressividade simples, se faz necessário o cálculo simples da alíquota incidindo sobre a base tributável. Para a apuração do montante referente ao imposto de progressividade graduada, se faz necessário calcular o valor parcial de cada alíquota incidente em relação à cada parcela para, posteriormente, serem somados, chegando ao montante final.¹²⁶

Em se tratando do IGF, pela experiência internacional e pelas propostas legislativas brasileiras, resguardadas as particularidades de cada Estado, se estaria diante de imposto com alíquotas progressivas, de modo a onerar mais o contribuinte ao passo de sua capacidade contributiva. Em que pese a previsão de tal princípio na

¹²⁴ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 1992, p. 351.

¹²⁵ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional**. 4. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1993.

¹²⁶ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 26. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017.

Carta Magna, paradoxalmente, a tributação no Brasil sobrecarrega os menos favorecidos economicamente, ao se concentrar massivamente no consumo.¹²⁷

Pelos dados constantes nos relatórios, resta evidenciada a escassez de incidência tributária sobre o patrimônio, a qual se concentra preponderantemente sobre o consumo. Desse modo, entende-se que a organização da carga tributária sobrecarrega aqueles que possuem menor poder aquisitivo, se mostrando na contramão do princípio da capacidade contributiva. Ao organizar a distribuição de competências tributárias, a Constituição Federal, no artigo 153, positivou os impostos que cabem à União, no artigo 155, os que cabem aos estados, e no artigo 156, os que cabem aos municípios, cabendo a estes a elaboração dos regramentos atinentes ao sistema tributário.¹²⁸

Leandro Paulsen refere que os tributos do sistema brasileiro podem, também, ser classificados quanto à sua finalidade: fiscal, parafiscal e extrafiscal. De acordo com a referida classificação, o motivo determinante para o devido enquadramento estaria na intenção do legislador de promover alterações na realidade social. As referidas alterações na realidade dos contribuintes podem ser de caráter econômico, social, de inibir ou induzir estes à realização de determinadas práticas ou condutas. Ainda conforme o autor, os fiscais representariam a fonte de arrecadação da administração direta, enquanto os parafiscais da administração indireta, como autarquias, serviços sociais, etc.¹²⁹

Para Hugo de Brito Machado Segundo, as entidades beneficiadas com os recursos decorrentes da arrecadação parafiscal atuam como “‘prolongamentos’ da entidade estatal”. Seguindo a classificação, os tributos extrafiscais seriam aqueles cuja finalidade é destinada à influenciar positiva ou negativamente na conduta dos contribuintes.¹³⁰ Em complemento, o autor destaca que a extra fiscalidade leva outros parâmetros em consideração, para além da capacidade contributiva: “vale insistir que a extrafiscalidade leva à adoção de critérios, diferentes da capacidade contributiva,

¹²⁷ ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Relatórios Econômicos OCDE Brasil**: fevereiro 2018. Paris: Éditions OCDE, 2018. Disponível em: <https://static.poder360.com.br/2018/02/ocde-relatorio-brasil-2018.pdf>. Acesso em: 25 abr. 2021.

¹²⁸ BRASIL. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: DOU, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 25 abr. 2021.

¹²⁹ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário completo**. São Paulo: Saraiva, 2019.

¹³⁰ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 11. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2019, p. 51.

como fatores ambientais, trabalhistas, ou ligados ao desenvolvimento de regiões mais pobres do país, por exemplo”.¹³¹

Destacamos, igualmente, outra classificação realizada por Leandro Paulsen, definida pelo “critério de justiça que o inspira: distributivo ou comutativo”. Segundo as justificações do autor, na prática, a classificação decorre da existência, ou não, de contraprestação equivalente por parte do Estado ao contribuinte. Em não havendo, se estaria diante de um tributo baseado no critério distributivo, cujo conceito de justiça militar no sentido de redistribuir a renda através de aplicação dos recursos em políticas públicas.¹³²

Segundo Marcus Abraham, os conceitos de justiça distributiva e justiça legal seriam sinônimos, objetivando a repartição dos encargos conforme a capacidade e os méritos de cada sujeito, estabelecendo a igualdade. De outro lado, havendo contraprestação equivalente, o tributo não teria em si o critério de justiça distributiva, uma vez que tem origem em uma relação sinalagmática entre o Estado e o contribuinte. Entretanto, nota-se a existência de uma intenção constitucional em cada um dos tributos previstos na Carta Magna. Tal noção se mostra importante na medida em que o Imposto sobre Grandes Fortunas é, notadamente, de caráter distributivo, revelando a intenção constitucional de equalizar as desigualdades sociais.¹³³

As referidas classificações, em certa medida, correspondem às estabelecidas por Eduardo de Moraes Sabbag, segundo as quais, dois seriam os critérios de classificação dos tributos no Sistema Tributário Nacional, a saber: intrínsecos e extrínsecos. A classificação intrínseca seria aquela determinada pelos elementos internos do tributo instituído, ou seja, da definição de seu objeto. Por outro lado, a classificação extrínseca se relaciona com as razões pelas quais o tributo se encontra no ordenamento jurídico.¹³⁴

Eurico Marcos Diniz Santi dispõe que dois são os campos de análise em que devem ser vistas as classificações em matéria tributária, o da ciência do direito e do direito positivo. Pela ótica do direito positivo, segundo o autor, seria auferível a

¹³¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 11. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2019, p. 52.

¹³² PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário completo**. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 185.

¹³³ ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Financeiro brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

¹³⁴ SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2021.

validade, ou não, destas. À luz da ciência do direito, de outro lado, auferível seria sua coerência com os critérios do direito positivo.¹³⁵

Em que pese as diversas classificações tributárias que se encontram na doutrina brasileira, o fato notório é que sua arrecadação e/ou sua administração pelo Poder Executivo, vem sendo insuficiente para o desenvolvimento econômico do país. Tal situação se agrava, principalmente, em razão da necessidade de enfrentamento da pandemia da Covid-19, que se iniciou em 2020 e ainda provoca consequências severas na realidade econômica e social do país.

¹³⁵ SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Justiça tributária**: direitos do fisco e garantia dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário. I Congresso de Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. São Paulo: Max Limonad, 1998.

8 A EFETIVIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: DESAFIOS E URGÊNCIAS

Resguardadas todas as razões jurídicas dadas pela doutrina no que se referem às possibilidades de classificação dos tributos, considerando todas as particularidades do momento vivido, se faz necessária a análise da efetividade do sistema tributário nacional. Mais ainda, se considerar que o país enfrenta uma grave pandemia, tendo atingido taxa de ocupação dos leitos de UTI de 80% em diversos estados, segundo dados divulgados pela Fundação Oswaldo Cruz.¹³⁶

Segundo Antônio Guterres, Secretário-Geral da ONU, “a Covid-19 foi comparada a um raio-x, revelando fraturas no frágil esqueleto das sociedades que construímos”.¹³⁷

O Fundo Monetário Internacional (FMI) analisou que os países que compõem o G-20 encontram-se em situações preocupantes, concluindo que houve:

- a) a diminuição da renda per capita em relação aos níveis dos anos anteriores, afetando a produtividade;
- b) a sobrecarga dos sistemas nacionais de saúde, de modo a prejudicar o atendimento de outras doenças;
- c) a falência de um grande número de empresas, o que pode reduzir a produtividade;
- d) o aumento dos níveis de dívida, o que pode impedir o potencial de investimentos.¹³⁸

Segundo Marcus Abraham, há de se considerar as duas missões impostas ao sistema tributário. A primeira, consistente em financiar as atividades estatais e a segunda, de realizar a justiça fiscal, assim entendida como a distribuição dos encargos como meio de manutenção do equilíbrio econômico, da prosperidade e da dignidade

¹³⁶ FUNDAÇÃO OSWALDO CRUZ. Observatório Covid-19. **Série histórica situação ocupação de leitos UTI Covid-19 para adultos**. Brasília: Fiocruz, mar. 2021. Disponível em: https://portal.fiocruz.br/sites/portal.fiocruz.br/files/documentos/serie_historica_leitos_uti_covid-19_adultos.pdf. Acesso em: 10 abr. 2021.

¹³⁷ ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **Secretary-General's Nelson Mandela Lecture: “Tackling the inequality pandemic: a new social contract for a new era”** [as delivered]. Nova Iorque, 18 jul. 2020. Disponível em: <https://www.un.org/sg/en/content/sg/statement/2020-07-18/secretary-generals-nelson-mandela-lecture-%E2%80%9Ctackling-the-inequality-pandemic-new-social-contract-for-new-era%E2%80%9D-delivered>. Acesso em: 26 abr. 2021.

¹³⁸ INTERNATIONAL MONETARY FUND. **G-20 Surveillance Note**. G-20 Leaders' Summit, 21-22 nov. 2020. Disponível em: <https://www.imf.org/external/np/g20/pdf/2020/111920.pdf>. Acesso em: 17 abr. 2021.

da pessoa humana. Entretanto, para melhor compreensão do sistema atual, importa analisar seu desenvolvimento até o presente.¹³⁹

Na esteira dos ensinamentos do autor, alguns tributos de nosso sistema tiveram sua origem na transferência da Família Real para o Brasil, a exemplo do Imposto sobre Importações e do Imposto Predial. Com o desenvolvimento histórico, algumas limitações ao poder de tributar, regras de competência e repartição de receitas sobrevieram, especialmente através das Constituições de 1891 e 1934. Contudo, tais alterações estariam sempre atreladas aos interesses do poder de cada época. Tais circunstâncias não teriam sido diferentes na promulgação da Constituição Federal de 1988, cujo objetivo primeiro seria reestabelecer a democracia no país após o regime ditatorial.

É bem verdade que, em que pese haja a previsão dos valerosos objetivos constitucionais, quando confrontados com a realidade social brasileira, fica evidente que o sistema se mostra debilitado em sua forma atual, clamando por medidas urgentes ante determinadas situações imprevisíveis. No entanto, uma questão remanesce: existem, na ordem jurídica brasileira, soluções possíveis e hábeis a auxiliar na transformação da crítica realidade social? A pergunta, que parece ser simples à primeira vista, certamente demanda um complexo processo de cognição para ser respondida, uma vez que há de considerar as inúmeras variáveis que decorrem da implementação de tais soluções.

Conforme informativo da Oxfam Brasil¹⁴⁰, antes mesmo da pandemia decorrente da Covid-19, o Brasil já se encontrava com severas dificuldades financeiras, alcançando o patamar de sua dívida pública em 75,8% do PIB. Ainda segundo relatório realizado pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), a arrecadação tributária brasileira representaria 33,1% do PIB do país, dez pontos percentuais acima da média da América Latina.¹⁴¹

¹³⁹ ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Financeiro brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

¹⁴⁰ RUIZ, Susana *et al.* **Quem paga a conta?: taxar a riqueza para enfrentar a crise da Covid-19 na América Latina e Caribe**. Oxfam Brasil, São Paulo, jul. 2020. Disponível em: <https://www.oxfam.org.br/publicacao/quem-paga-a-conta/>. Acesso em: 26 abr. 2021.

¹⁴¹ ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Relatórios Econômicos OCDE Brasil**: fevereiro 2018. Paris: Éditions OCDE, 2018. Disponível em: <https://static.poder360.com.br/2018/02/ocde-relatorio-brasil-2018.pdf>. Acesso em: 25 abr. 2021.

Entretanto, o sistema tributário brasileiro ainda sofre com as enormes perdas em sua arrecadação, em razão da sonegação fiscal e outras condutas lesivas ao erário público. O Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT) analisou dados dos anos de 2018 e 2019, junto à Receita Federal do Brasil, e divulgou estudo em que se estima o rombo anual de R\$ 417 bilhões ao erário, decorrente da sonegação fiscal pelas empresas no país.¹⁴²

Como se não bastasse, além dos problemas inerentes à pandemia da Covid-19, assim entendidos como a necessidade de medidas governamentais de saúde pública, há de se considerar o agravamento das desigualdades sociais dela decorrentes.

Segundo pesquisa realizada pela Oxfam Brasil, com 295 economistas de 79 países, conclui-se que a crise sanitária agravou a desigualdade na distribuição de renda ao redor do mundo. O estudo aponta que 87% dos economistas entrevistados entendem que a pandemia melhorou a situação dos mais ricos em detrimento daqueles mais pobres.¹⁴³

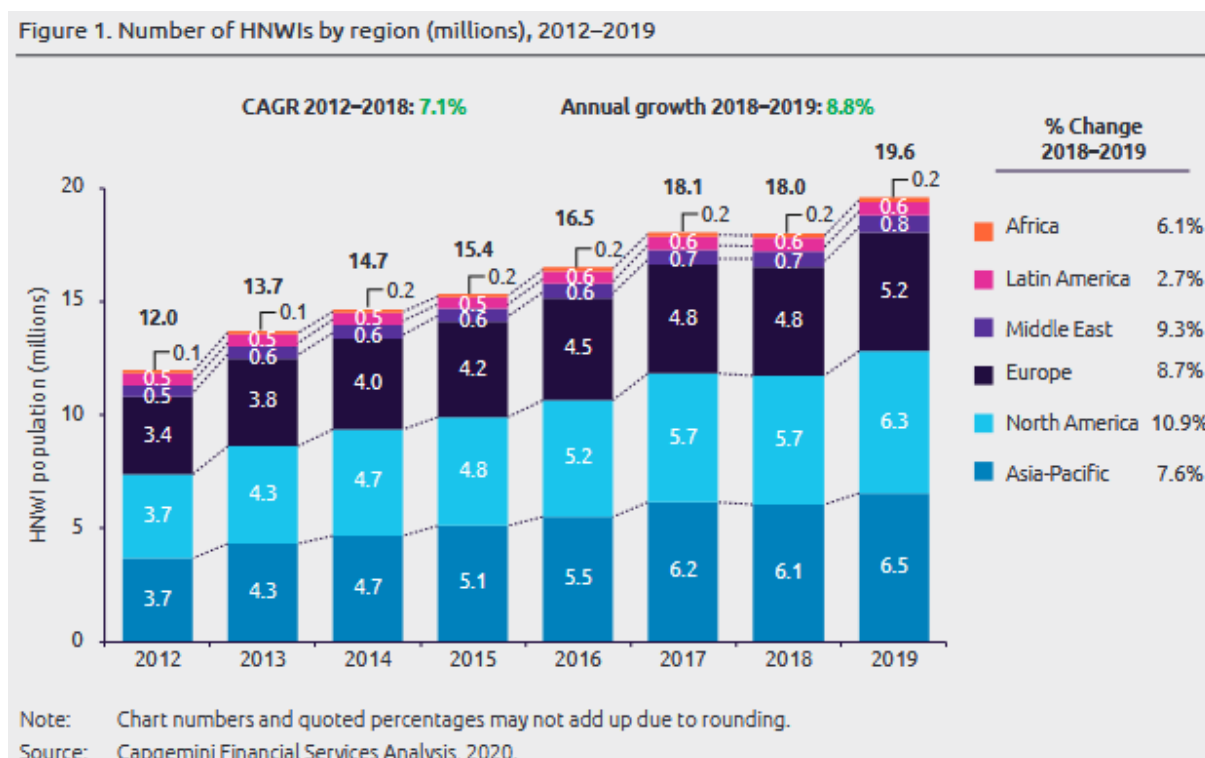
Na mesma esteira, o Capgemini Research Institute divulgou estudo¹⁴⁴, atestando que, apesar da pandemia, a população possuidora de alto patrimônio líquido e riqueza teve aumento de aproximadamente 9%, conforme demonstrado na Figura 1.

¹⁴² INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. **Estudo autos de infração e sonegação fiscal**. Curitiba: IBPT, 2020. Disponível em: <https://ibpt.com.br/estudo-autos-de-infracao-e-sonegacao-fiscal/>. Acesso em: 26 abr. 2021.

¹⁴³ REVOLLO, Patricia Espinoza *et al.* **O vírus da desigualdade**: nota metodológica. Oxfam Brasil, São Paulo, jan. 2021. Disponível em: https://www.oxfam.org.br/wp-content/uploads/2021/01/bp-the-inequality-virus-110122_PT_Final_ordenado.pdf?utm_campaign=davos_2021_-_pre_lancamento&utm_medium=email&utm_source=RD+Station. Acesso em: 26 abr. 2021.

¹⁴⁴ CAPGEMINI RESEARCH INSTITUTE. **World Wealth Report 2020**. Sogeti, Luxembourg, 2020. Disponível em: https://www4.anfip.org.br/doc/publicacoes/Revistas_18_07_2018_12_23_20.pdf. Acesso em: 26 abr. 2021, p. 6.

Figura 1 – Evolução da população de alto patrimônio, por região (2012-2019)



Fonte: Capgemini Research Institute¹⁴⁵

Ainda sobre os impactos causados pela pandemia, em julho de 2020, pesquisa realizada pela Rede Brasileira de Pesquisa em Soberania e Segurança Alimentar e Nutricional (Rede PENSSAN), revelou que 19,1 milhões de pessoas estão sem o suficiente para se alimentar, número que se aproxima da população da Região Metropolitana São Paulo.¹⁴⁶

Nesse cenário, é evidente que o Brasil possui grandes desafios no que se refere à efetividade de seu sistema tributário que, sabidamente, deve desempenhar papel determinante em períodos de crise, como o atual. Eduardo Schoueri, na esteira dos ensinamentos de Adam Smith, dispõe que um bom sistema tributário deve, necessariamente, reunir eficiência econômica, simplicidade administrativa, flexibilidade, responsabilidade política e equidade. Um sistema assim organizado deve

¹⁴⁵ CAPGEMINI RESEARCH INSTITUTE. **World Wealth Report 2020**. Sogeti, Luxembourg, 2020. Disponível em: https://www4.anfip.org.br/doc/publicacoes/Revistas_18_07_2018_12_23_20.pdf. Acesso em: 26 abr. 2021, p. 6.

¹⁴⁶ REDE PENSSAN. **Insegurança alimentar e o Covid-19 no Brasil**. Inquérito Nacional sobre Insegurança Alimentar no Contexto da Pandemia da Covid-19 no Brasil. São Paulo, 2021. Disponível em: http://olheparaafome.com.br/VIGISAN_Inseguranca_alimentar.pdf. Acesso em: 24 abr. 2021.

proporcionar, de forma sadia, o financiamento dos gastos do governo e, simultaneamente, alcançar objetivos distributivos.¹⁴⁷

No entanto, pela análise dos relatórios econômicos realizados pela OCDE, no ano de 2018, resta evidenciado que a carga tributária brasileira se encontra massivamente concentrada sobre o consumo, onerando mais, em termos de proporção, aqueles que possuem menor capacidade contributiva. Tal estrutura sistêmica, à luz do princípio da capacidade contributiva, se mostra paradoxal em uma sociedade com alto nível de desigualdade, pois desconsidera a realidade fática em que opera, tributando igualmente aqueles que se encontram em condições diversas.¹⁴⁸

Verifica-se, portanto, que os jurisdicionados de menor poder aquisitivo suportam carga tributária mais elevada se comparada com os de maior poder aquisitivo. De outro lado, se tem que a estruturação do sistema tributário nacional deve ser pautada na realidade fática da sociedade, a qual não se mostra inerte às intervenções estatais, pelo contrário. Portanto, importa destacar o papel da Constituição Federal como instrumento de transformação social, que impõe ao Estado a busca pelos objetivos republicanos, já mencionados anteriormente. Assim, o Imposto sobre Grandes Fortunas se mostra como uma possibilidade de, em tese, aumentar a arrecadação tributária nacional. Há que se ponderar, contudo, que uma única espécie de tributo está longe de ser a solução para todos os problemas e urgências de uma nação.

¹⁴⁷ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2021.

¹⁴⁸ ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Relatórios Econômicos OCDE Brasil**: fevereiro 2018. Paris: Éditions OCDE, 2018. Disponível em: <https://static.poder360.com.br/2018/02/ocde-relatorio-brasil-2018.pdf>. Acesso em: 25 abr. 2021.

9 IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS: EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL

Existem, ao mínimo, três relações entre as normas tributárias e os direitos humanos, quais sejam:

- a) os direitos fundamentais como limite à cobrança de tributos e à edição de normas tributárias;
- b) a tributação como fonte de recursos para custeio de políticas públicas voltadas à implementação de direitos fundamentais;
- c) as normas tributárias como instrumentos extrafiscais de efetivação dos direitos fundamentais.¹⁴⁹

Assim, para a análise legal comparada em matéria tributária de diferentes estados, se faz necessário considerar as diferentes formas que o Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) pode se apresentar, bem como, deve ser levado em conta o papel que este desempenha nos mais diversos sistemas tributários, variando sua base de cálculo, progressividade das alíquotas, formas de arrecadação, administração e destinação do produto da arrecadação. Dessa forma, é possível afirmar que não há um modelo único de IGF, haja vista que cada uma das formas de administração do tributo deve considerar as necessidades e limitações do Estado no qual será implementado.

A experiência internacional do IGF se mostra de grande valia para a avaliação dos impactos decorrentes da regulação do referido tributo, uma vez que expõe pontos importantes que devem ser observados pelo Estado, para que haja uma fiscalização eficiente. No mesmo sentido, permite a análise dos resultados da arrecadação, para estimar o potencial arrecadatório brasileiro, bem como os custos de sua administração. Conforme será visto, o IGF produziu efeitos diversos nos estados em que fora implementado, os quais foram objetos de críticas e debates que dividem opiniões. Alguns países instituíram o tributo com caráter temporário, inclusive como tentativa de aumentar a arrecadação em períodos de crise, a exemplo da Argentina, que o fez recentemente “*para ayudar a morigerar los efectos de la pandemia*”.¹⁵⁰

¹⁴⁹ CORREIA NETO, Celso de Barros. **Os impostos e o Estado de Direito**. Lisboa, Portugal: Grupo Almedina, 2017.

¹⁵⁰ REPÚBLICA ARGENTINA. **Resolución General 4930/2021**. Aporte solidario y extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la pandemia. Ley n° 27.605. Declaración Jurada e ingreso del gravamen. Régimen de información. Su implementación. Buenos Aires: Diálogo Oficial Argentino, 05 fev. 2021. Disponível em: <https://www.boletinoficial.gob.ar/detalleAviso/primera/240535/20210208>. Acesso em: 10 abr. 2021.

De outro lado, alguns países instituiriam o tributo e, em alguns anos, desistiram do projeto, como se viu na Itália. Tal análise se mostra de grande valia para a avaliação dos impactos decorrentes da regulação do referido tributo, uma vez que expõe pontos importantes que devem ser observados pelo Estado, para que haja uma fiscalização eficiente. No mesmo sentido, permite verificar os resultados da arrecadação internacional, para os fins de estimar o potencial arrecadatário brasileiro, bem como os custos de sua administração.

Nos tempos atuais, em que os recursos públicos se mostram essenciais à gestão da crise decorrente da pandemia da Covid-19 no Brasil, o tema voltou a ser debatido com mais ênfase, assim como em diversos países. Inclusive, observa-se que, dentre outros projetos que tramitam no Senado brasileiro, o PL nº 38/2020 propõe a destinação da arrecadação do imposto especificamente para o custeio de ações de combate à moléstia. A experiência internacional do IGF concentra-se, em grande medida, na Europa Ocidental, no entanto, também foi instituído na América Latina. Muitos desses aboliram o tributo na década de 90, bem como no período da crise mundial de 2008. Atualmente, países como a França e Noruega seguem regularmente com a tributação.

Segundo Maria Clara de Mello Motta, a constituinte brasileira foi fortemente influenciada pelas legislações presentes nos países da Comunidade Europeia, os quais constituíram tributação sobre o patrimônio sob diversas nomenclaturas. No entanto, diferem do Brasil na medida em que delegam, na maioria das vezes, a estruturação de seus respectivos sistemas fiscais ao parlamento.¹⁵¹ A Constituição Portuguesa, em seu artigo 103, dispõe sobre seu sistema fiscal, consagrando que todos os tributos deverão ser criados por lei, com respectiva pormenorização de sua incidência, taxas, benefícios e garantias aos contribuintes, de modo a efetivar as necessidades financeiras do Estado e a repartição justa dos rendimentos e da riqueza.¹⁵²

¹⁵¹ MOTTA, Maria Clara de Mello. Tributação sobre grandes fortunas: fenômeno de recepção no campo fiscal. **Direito, Estado e Sociedade**, Rio de Janeiro, n. 8, p. 23-37, jan./jul. 1996. Disponível em: <https://revistades.jur.puc-rio.br/index.php/revistades/article/view/346/319>. Acesso em: 26 abr. 2021.

¹⁵² REPÚBLICA PORTUGUESA. Assembleia Constituinte. **Constituição da República Portuguesa**. Lisboa, 02 abr. 1976. Disponível em: <https://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>. Acesso em: 10 abr. 2021.

No mesmo sentido, as Constituições Espanhola e Francesa atribuem ao parlamento a competência para a criação dos tributos, a primeira em seu artigo 133¹⁵³ e a segunda no artigo 47¹⁵⁴. Conforme relatório da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico¹⁵⁵, o número de países integrantes da OCDE que cobram o IGF caiu significativamente, entre os anos de 1990 e 2017, de doze para quatro. Dentre os fatores para a revogação, segundo a organização, estão o risco de fuga de capital, o custo de administração do tributo e o resultado das metas redistributivas.

Na França, a carga tributária guarda forte relação histórica e ideológica com a Revolução, uma vez que fora uma de suas causas, representando um caminho para atingir a liberdade, a igualdade e a fraternidade.¹⁵⁶ O “*Impôt sur lês Grandes Fortunes*” foi instituído em 1981, por François Mitterrand, primeiro-ministro eleito pelo partido socialista, revertendo tendência eleitoral presente há vinte e três anos.¹⁵⁷ Os estudos para a instituição do tributo, que se deu em 1982, já ocorriam desde 1978¹⁵⁸,

¹⁵³ REINO DE ESPANHA. Junta de Castilla y León. **Constitución Española de 1978**. Madrid: Boletín Oficial del Estado, 31 out. 1978. Disponível em: <https://www.tribunalconstitucional.es/es/tribunal/normativa/Normativa/CEportugu%C3%A9s.pdf>. Acesso em: 10 abr. 2021.

“*Artículo 133 - 1. La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley. 2. Las comunidades autónomas y las corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes*”. REINO DE ESPANHA. Junta de Castilla y León. **Constitución Española de 1978**. Madrid: Boletín Oficial del Estado, 31 out. 1978. Disponível em: <https://www.tribunalconstitucional.es/es/tribunal/normativa/Normativa/CEportugu%C3%A9s.pdf>. Acesso em: 10 abr. 2021.

¹⁵⁴ “*Article 47-1 - Le Parlemente vote les projets de loi de financement de la sécurité sociale dans les conditions prévues par une loi organique*”. REPÚBLICA DA FRANÇA. **Constitution du 4 octobre 1958**. Paris: Journal Officiel de la République Française, 1958. Disponível em: <https://www.legifrance.gouv.fr/loda/id/LEGIARTI000019241054/2008-07-25/>. Acesso em: 10 abr. 2021.

¹⁵⁵ ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. The role and design of net wealth taxes in the OECD. **Estudos de Política Fiscal da OCDE**, Paris, nº 26, 2018. Disponível em: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/the-role-and-design-of-net-wealth-taxes-in-the-oecd_9789264290303-en. Acesso em: 25 abr. 2021.

¹⁵⁶ SERIACOPI, Gislane Campos Azevedo; SERIACOPI, Reinaldo. A Revolução Francesa. *In: História Contemporânea*: volume único. São Paulo: Ática, 2005.

¹⁵⁷ EDER, Richard. **Mitterrand beats giscard**: special to the New York Times. The New York Times, 11 maio 1981. Disponível em: <https://www.nytimes.com/1981/05/11/world/miterrand-beats-giscard-socialist-victory-reverses-trend-of-23-years-in-france.html>. Acesso em: 12 abr. 2021.

¹⁵⁸ Conforme dispõe Cid Heráclito de Queiroz, em “Liberdade e patrimônio: o imposto sobre grandes fortunas”, “na França, o Governo Raymond Barre designou em 1978, uma comissão de três sábios, Gabriel Ventenjol, Robert Bolt e Jacques Méraud, para efetuar um amplo estudo sobre os reflexos da eventual criação de um imposto sobre as grandes fortunas. No final daquele ano, a Comissão apresentou um minucioso e fundamentado relatório desaconselhando a instituição do referido tributo”. CORSATTO, Olavo Nery. Imposto sobre grandes fortunas. **Revista de Informação Legislativa**, Senado Federal, v. 37, n. 146, abr./jun. 2000. Brasília. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/581/r146-06.pdf?sequence=4&isAllowed=y>. Acesso em: 26 abr. 2021.

objetivando antever eventuais problemas decorrentes de sua implementação. O imposto não resistiu muito tempo pois, com a eleição de Jacques Chirac, em 1986, fora abolido, voltando a vigor somente em 1989, com a volta de François Mitterrand ao cargo. O imposto, no entanto, recebeu nomenclatura diversa: “*Impôt de Solidarité sur La Fortune*”.

O irlandês Marc Morgan frisa que a experiência de implementação do IGF nos países mais ricos se deu somente após estarem desenvolvidos:

A experiência dos países mais ricos é ter esse tipo de tributação quando há um nível maior de desenvolvimento no país. O Reino Unido, por exemplo, utilizou essa abordagem quanto tinha muito desenvolvimento. Será que é isso que devemos fazer? Ou será que o Brasil deveria considerar a tributação progressiva mesmo sem tanto desenvolvimento?¹⁵⁹

O modelo de tributação francesa separou os bens utilizados com fins profissionais pelos contribuintes, os quais deveriam realizar a declaração de seus bens realizando tal diferenciação. Após, caberia ao governo homologar, ou não, a referida declaração, nos moldes do Imposto de Renda do Brasil. Cid Heráclito de Queiroz remonta à ideia de Pierre Courois, cujo teor refere que o imposto francês era tecnicamente complicado:

[...] não era tecnicamente simples, porque teve de ser regulado em um Decreto que ocupou duas páginas e meia do jornal oficial, complementado por uma Instrução Geral, com 35 páginas, uma instrução detalhada, com 150 páginas, um guia de avaliação dos bens, com 200 páginas, e diversos outros atos, num total de cerca de 500 páginas.¹⁶⁰

Não obstante, ainda é um dos poucos países que mantem a vigência do tributo até os dias atuais. Torres, Martins e Locatelli analisam que o imposto francês, além de se mostrar de difícil adaptação técnica, pode ser nocivo à economia nacional, distanciando-se, assim, de seu objetivo social.¹⁶¹ Tal nocividade se daria pela dificuldade de avaliação dos bens submetidos à tributação, bem como o aumento do

¹⁵⁹ ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS AUDITORES FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Seguridade social e tributação**: Brasil no centro do mundo. Brasília: ANFIP, 2018. Disponível em: https://www4.anfip.org.br/doc/publicacoes/Revistas_18_07_2018_12_23_20.pdf. Acesso em: 26 abr. 2021.

¹⁶⁰ QUEIROZ, Cid Heráclito de. Liberdade e patrimônio: o imposto sobre grandes fortunas *apud* CORSATTO, Olavo Nery. Imposto sobre grandes fortunas. **Revista de Informação Legislativa**, Senado Federal, v. 37, n. 146, abr./jun. 2000. Brasília. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/581/r146-06.pdf?sequence=4&isAllowed=y>. Acesso em: 26 abr. 2021.

¹⁶¹ TORRES, Ricardo Lobo; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva; LOCATELLI, Soraya David Monteiro. **O imposto sobre grandes fortunas**. São Paulo: Fecomércio, 2008.

índice de evasão fiscal pelos contribuintes, na mesma senda dos mencionados dados divulgados pela OCDE, o que poderia representar uma diminuição dos capitais concentrados no país.

Thomas Piketty, de outro lado, refere que os impostos sobre o patrimônio, no geral, merecem melhor reflexão, chamando atenção para a forma do imposto predial. Criado há mais de dois séculos, o autor analisa o desenvolvimento histórico do país ao dispor que este fora implementado quando a propriedade possuía, na maioria das vezes, forma de terrenos e bens imóveis. Inobstante as drásticas mudanças históricas ocorridas, aponta que este ainda segue sendo um dos principais impostos cobrados no país e no mundo, gerando receitas próximas dos 25 bilhões de euros na França. Ou seja, em que pese tenha havido um grande desenvolvimento político e social, com a diversificação da propriedade para além de bens imóveis e áreas de terras, tal sofisticação não se viu na forma de tributar.¹⁶²

Dessa forma, o IGF seria mais um mecanismo de aumento da tributação sobre o patrimônio, que o autor julga necessário ante a desproporcionalidade na distribuição da carga tributária. Refere que, tendo em vista as novas realidades do desenvolvimento global, diversos aspectos tributários necessitam de aprimoramento, inclusive o IGF:

Ao fim de um quinquênio marcado pelo escândalo de Cahuzac¹⁶³ e os Panama Papers¹⁶⁴, é imperioso introduzir mais transparência nas declarações de ISF, que deveriam indicar os montantes dos ativos financeiros transmitidas à administração pelos bancos franceses e estrangeiros, assim como nas declarações de renda pré-preenchidas.

É possível verificar, nesse sentido, que a eficiência na administração do tributo se mostra como um ponto relevante para que o IGF alcance seus objetivos. Segundo Olavo Nery Corsatto, o IGF francês incidia, em sua primeira fase, apenas sobre fortunas superiores a três milhões de francos, com alíquotas progressivas que

¹⁶² PIKETTY, Thomas. **Às urnas, cidadãos!**: crônicas 2012-2016. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2017

¹⁶³ “O Caso Cahuzac”, do ex-ministro do orçamento francês, gerou forte impacto no país, após Jérôme Cahuzac admitir ter mantido conta bancária não declarada na Suíça durante vinte anos. MAZUIR, Valerie. **Caso Cahuzac**: eletrochoque. Les Echos, Paris, 22 abr. 2013. Disponível em: <https://www.lesechos.fr/2013/04/affaire-cahuzac-lelectrochoc-338342>. Acesso em: 04 abr. 2021.

¹⁶⁴ Os *Panama Papers* são documentos que foram vazados, cujo teor expôs o esquema global de sonegação de impostos através de empresas de fachada, revelando a utilização de tal prática por poderosos políticos, empresários, jogadores de futebol, etc. THE NEW YORK TIMES. **What are the Panama Papers?** Nova Iorque, 04 abr. 2016. Disponível em: <https://www.nytimes.com/2016/04/05/world/panama-papers-explainer.html>. Acesso em: 04 abr. 2021.

variavam de 0,5% a 1,5% e seus contribuintes representavam, em média, 1% dos contribuintes do IR.¹⁶⁵

Recentemente, sobreveio a Lei nº 2017-1837, de 30 de dezembro de 2017, artigo 31 (V), modificando as disposições do “*Impôt de Solidarité sur La Fortune*”, o qual passou a ser chamado de “*Impôt sur la Fortune Immobilière*”. A legislação inovou ao prever a incidência do tributo somente sobre os ativos imobiliários das pessoas físicas, assim como isenções e incentivos fiscais de acordo com sua natureza e na hipótese em que utilizados para atividade profissional. Chama atenção, igualmente, a tentativa do legislador de antever problemas relativos a fraudes decorrentes de transferências patrimoniais aos descendentes, onde a legislação francesa previu que o patrimônio dos filhos menores será considerado para os fins de incidência do tributo.¹⁶⁶

Após a realização de descontos e isenções, o imposto francês incide sobre o valor líquido superior a € 800.000, variando sua alíquota de 0,5% até 1,5%.¹⁶⁷ Sua arrecadação chegou a 0,2% em relação ao PIB¹⁶⁸, percentual que gera críticas relativas aos impactos econômicos de sua implementação.

Conforme dados divulgados pela OCDE¹⁶⁹, entre os anos de 1970 e 2010, embora a riqueza líquida, na França, tenha aumentado em 80%, se comparada à da

¹⁶⁵ CORSATTO, Olavo Nery. Imposto sobre grandes fortunas. **Revista de Informação Legislativa**, Senado Federal, v. 37, n. 146, abr./jun. 2000. Brasília. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/581/r146-06.pdf?sequence=4&isAllowed=y>. Acesso em: 26 abr. 2021.

¹⁶⁶ “*Article 965 - L'assiette de l'impôt sur la fortune immobilière est constituée par la valeur nette au 1er janvier de l'année: 1° De l'ensemble des biens et droits immobiliers appartenant aux personnes mentionnées à l'article 964 ainsi qu'à leurs enfants mineurs, lorsqu'elles ont l'administration légale des biens de ceux-ci;*
Article 975 I - Sont exonérés les biens ou droits immobiliers mentionnés au 1° de l'article 965 et les parts ou actions mentionnées au 2° du même article 965 représentatives de ces mêmes biens ou droits, lorsque ces biens ou droits immobiliers sont affectés à l'activité principale industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale des personnes mentionnées au 1° dudit article 965;
Article 976 I - Les propriétés en nature de bois et forêts sont exonérées à concurrence des trois quarts de leur valeur imposable si les conditions prévues au 2° du 2 de l'article 793 sont satisfaites”.
REPÚBLICA DA FRANÇA. **Code général des impôts**: première partie: impôts d'état: articles 1 a 1378 nonies. Paris, 2021. Disponível em: https://www.legifrance.gouv.fr/codes/section_lc/LEGITEXT000006069577/LEGISCTA000006114494/#LEGISCTA000006114494. Acesso em: 04 abr. 2021.

¹⁶⁷ REPÚBLICA DA FRANÇA. **Code général des impôts**: première partie: impôts d'état: articles 1 a 1378 nonies. Paris, 2021. Disponível em: https://www.legifrance.gouv.fr/codes/section_lc/LEGITEXT000006069577/LEGISCTA000006114494/#LEGISCTA000006114494. Acesso em: 04 abr. 2021.

¹⁶⁸ ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Database**. Disponível em: <https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=REV>. Acesso em: 25 abr. 2021.

¹⁶⁹ ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. The role and design of net wealth taxes in the OECD. **Estudos de Política Fiscal da OCDE**, Paris, nº 26, 2018. Disponível em: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/the-role-and-design-of-net-wealth-taxes-in-the-oecd_9789264290303-en. Acesso em: 25 abr. 2021.

renda nacional, não se viu tal reflexo na arrecadação das receitas decorrentes do IGF. Assim, verifica-se que o papel desempenhado pelas autoridades encarregadas de operacionalizar o referido imposto é fundamental para a eficiência do tributo.

De acordo com informações divulgadas pelo Fundo Monetário Internacional, em 2014, o crescimento substancial da média de riqueza se deu principalmente pelo aumento vertiginoso do preço de ativos do mercado mobiliário e da poupança privada. Vale destacar que tal capacidade de administração do tributo inclui a capacidade de avaliar os bens, coletar os impostos, cruzar dados, combater a corrupção e otimizar a utilização das tecnologias disponíveis. Nesse aspecto, ganha relevância o custo que a administração do IGF pode ter para o país.

Na mesma esteira da França, a Alemanha possui um sistema tributário com maior peso nos tributos diretos, de modo a perseguir, em tese, o patrimônio dos mais ricos, com maior progressividade. Segundo a economista Katjja Simone Rieter, em palestra dada ao Fórum Internacional de Direito Tributário¹⁷⁰, em 2018, as últimas reformas no sistema alemão diminuiu a progressividade dos impostos, aumentando a carga indireta.

A experiência do IGF no país teve origem em 1922, quando ainda sofria com os impactos do pós-guerra. Após a unificação da Alemanha, foi criado o *Solidaritätszuschlag*, ou imposto de solidariedade, que, até 2018, representava aproximadamente 5,5% dos impostos de renda e corporativo.¹⁷¹ Posteriormente, o IGF foi abolido, em 1997¹⁷². Atualmente, o governo alemão discute abolir o *Solidaritätszuschlag*, em consideração ao crescimento do país ocorrida após a reunificação.

A arrecadação com o IGF, na França, Espanha, Suíça e Noruega, varia de 0,2% até 3,7% em relação ao PIB. Contudo, somente a Suíça havia superado o patamar de 1% até 2016. Não se pode perder de vista, contudo, a distribuição da carga tributária

¹⁷⁰ ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS AUDITORES FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Seguridade social e tributação**: Brasil no centro do mundo. Brasília: ANFIP, 2018. Disponível em: https://www4.anfip.org.br/doc/publicacoes/Revistas_18_07_2018_12_23_20.pdf. Acesso em: 26 abr. 2021.

¹⁷¹ DEUTSCHE WELLE BRASIL. **Governo corta imposto de solidariedade à antiga Alemanha Oriental**. Brasília, 15 nov. 2019. Disponível em: <https://www.dw.com/pt-br/governo-corta-imposto-de-solidariedade-%C3%A0-antiga-alemanha-oriental/a-51268708>. Acesso em: 27 abr. 2021.

¹⁷² ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. O papel dos Impostos sobre a Riqueza Líquida na OCDE. **Estudos de Política Fiscal da OCDE**, Paris, 2017. Disponível em: https://www.oecd-ilibrary.org/sites/9789264290303-en/1/2/1/index.html?itemId=/content/publication/9789264290303-en&_csp_=b746b256f23e109b9244f92078eb7093&itemIGO=oecd&itemContentType=book. Acesso em: 25 abr. 2021.

em cada um dos sistemas. A experiência suíça, assim como na Noruega, é administrada de modo descentralizado, ou seja, pelos governos regionais. O *Formuesskatt*, IGF norueguês, foi introduzido como um imposto nacional em 1892 e, atualmente, incide somente sobre as pessoas físicas, com alíquotas de 0,7% e 0,15%. A incidência somente sobre o patrimônio de pessoas físicas também se vê na Suíça, com alíquotas progressivas de 0,3% a 1,0%, cujo alto desempenho na arrecadação, segundo a OCDE, pode ser explicado pela grande parcela de ricos no país.¹⁷³

A Espanha teve o IGF vigente de 1977 até sua abolição, em 2008, uma vez que possuía caráter inicialmente provisório. Sua incidência visava bens suntuários, de forma independente do Imposto de Renda, porém a soma dos dois impostos não poderia ultrapassar, inicialmente, 55% da renda tributável.¹⁷⁴ A estrutura do imposto espanhol gerou críticas referentes às dificuldades administrativas, no que se refere à avaliação dos bens, contudo o imposto foi reinserido em 2012 e vigente até o momento, com a variação das alíquotas de 0,5% a 2,5%.

O IGF foi experimentado, também, na América Latina, a exemplo da Argentina, Colômbia e Uruguai. Na Argentina, o *Imposto sobre los Bienes Personales* substituiu o Imposto sobre Heranças, na reforma tributária de 1973. O imposto argentino já fora cobrado com a incidência de alíquota fixa e alíquotas progressivas, que, desde 2019, variaram de 0,5% a 0,75% sobre o patrimônio bruto. Recentemente, como medida de enfrentamento à pandemia da Covid-19, o país instituiu alíquotas entre 2% e 3,5% para o patrimônio declarado excedente a 35 milhões de dólares.¹⁷⁵

O IGF colombiano, instituído em 1986, com caráter transitório, foi extinto em 1991, no entanto, reintroduzido em 2003, para financiar o combate às guerrilhas.¹⁷⁶ O referido recai sobre pessoas físicas e jurídicas e, em 2014, após modificações no

¹⁷³ ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. O papel dos Impostos sobre a Riqueza Líquida na OCDE. **Estudos de Política Fiscal da OCDE**, Paris, 2017. Disponível em: https://www.oecd-ilibrary.org/sites/9789264290303-en/1/2/1/index.html?itemId=/content/publication/9789264290303-en&_csp_=b746b256f23e109b9244f92078eb7093&itemIGO=oecd&itemContentType=book. Acesso em: 25 abr. 2021.

¹⁷⁴ BARROS, Rodrigo Rige da Silva *apud* MACEDO, João Victor Pires. **A tributação sobre grandes fortunas, sua função social e os problemas de sua implantação**. 2019. 91 f. Monografia (Trabalho de Conclusão de Curso) – Curso de Direito, Departamento de Direito, Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2019.

¹⁷⁵ MOLINA, Federico Rivas. **Argentina aprova imposto sobre grandes fortunas para financiar a luta contra o coronavírus**. El País, Buenos Aires, 06 dez. 2020. Disponível em: <https://brasil.elpais.com/internacional/2020-12-06/argentina-aprova-imposto-sobre-a-riqueza-para-financiar-a-luta-contra-o-coronavirus.html>. Acesso em: 04 abr. 2021.

¹⁷⁶ CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de. **As discussões sobre a regulamentação do imposto sobre grandes fortunas: a situação do Brasil e a experiência internacional**. Rio de Janeiro: IPEA, 2011.

sistema tributário introduzidas pela Lei nº 1.739/2014, em seu artigo 3º, passou a ter incidência sobre o patrimônio bruto excedente a 1.000 milhões de pesos colombianos.¹⁷⁷ O *Impuesto a La Riqueza* diverge dos outros modelos ao prever a incidência sobre sucessões, mesmo que referente unicamente ao patrimônio do *de cuius* situado no país. As alíquotas incidentes sobre o patrimônio das pessoas físicas variam de 0,12% a 1,15%, enquanto das pessoas jurídicas de 0,05% a 0,4%.

Pela análise da experiência internacional, se pode verificar a tendência da progressividade do Imposto sobre Grandes Fortunas nos países que o instituíram, bem como suas alíquotas reduzidas, que dificilmente superam 2%, com fato gerador complexo, assim como o Imposto de Renda do Brasil, devido anualmente. Todos os países, entretanto, evidenciaram questões inerentes à instituição do tributo, em especial a dificuldade em administrá-lo e a efetividade da arrecadação. Igualmente, é possível perceber uma inclinação inicial dos países em instituir o tributo com caráter provisório, como uma medida de enfrentamento a situações adversas.

¹⁷⁷ COLÔMBIA. **Lei nº 1.739/2014**. “Artículo 3º, Artículo 294-2 - Se genera por la posesión de la misma al 1º de enero del año 2015, cuyo valor sea igual o superior a \$1.000 millones de pesos. Para efectos de este gravamen, el concepto de riqueza es equivalente al total del patrimonio bruto del contribuyente poseído en la misma fecha menos las deudas a cargo del contribuyente vigentes en esa fecha”.

10 PROJETOS DE REGULAMENTAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS NO BRASIL

Expostas algumas características da experiência internacional com o Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), passa-se à análise de sua regulamentação no Brasil, que, atualmente, possui alguns projetos de lei em tramitação, sendo quatro deles perante o Senado Federal. Há de se considerar, no entanto, a distribuição da carga tributária brasileira, que representa aproximadamente 3,28% do PIB, contudo, predominantemente administrada pela via indireta, o que torna o sistema menos favorável aqueles que possuem menor poder aquisitivo.

Conforme Marc Morgan¹⁷⁸, o desafio do sistema brasileiro é conciliar o caráter da eficiência e o da igualdade da tributação, haja vista que os países desenvolvidos possuem a carga tributária similar ao Brasil em relação ao PIB, contudo, com maior concentração em tributação direta sobre a renda ou sobre a propriedade. Segundo ele, em comparação aos sistemas internacionais, o brasileiro possui níveis distributivos similares aos da África do Sul, do Oriente Médio e da Índia. O irlandês refere, expressamente, que “é um país onde 1% dos mais ricos detém 28% da riqueza nacional, enquanto os 50% mais pobres, apenas 11%”.¹⁷⁹

Em razão do cenário decorrente da atual situação pandêmica do país, novos projetos foram propostos, inclusive com o intuito de auxiliar na recuperação e estabilização das contas públicas para o período posterior a ela. Chama atenção as diferentes visões dos órgãos legiferantes sobre o instituto, especialmente no que concerne à definição do que seria a base de cálculo do tributo, sua alíquota incidente e sua duração. Passa-se, então, nas próximas seções, à análise dos seguintes projetos: Projeto de Lei do Senado nº 315/2015, Projeto de Lei Complementar nº 183/2019, Projeto de Lei Complementar nº 215/2020 e Projeto de Lei Complementar nº 38/2020.

¹⁷⁸ ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS AUDITORES FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Seguridade social e tributação:** Brasil no centro do mundo. Brasília: ANFIP, 2018. Disponível em: https://www4.anfip.org.br/doc/publicacoes/Revistas_18_07_2018_12_23_20.pdf. Acesso em: 26 abr. 2021.

¹⁷⁹ ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS AUDITORES FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Seguridade social e tributação:** Brasil no centro do mundo. Brasília: ANFIP, 2018. Disponível em: https://www4.anfip.org.br/doc/publicacoes/Revistas_18_07_2018_12_23_20.pdf. Acesso em: 26 abr. 2021.

10.1 PROJETO DE LEI DO SENADO Nº 315/2015 – “INSTRUMENTO DE CORREÇÃO DAS DISTORÇÕES DO SISTEMA TRIBUTÁRIO”

O Projeto de Lei do Senado nº 315/2015 é de autoria do Senador Paulo Paim e possui sua justificacão na ideia de corrigir “distorces que, inevitavelmente, vão se acumulando no funcionamento do sistema tributário” se tratando. Quanto  duraco do imposto, seria permanente. Segundo o Senador, o patrimônio possui o caráter de renda acumulada, ou seja, esttica. Desse modo, a tributao do patrimônio representaria maior efetividade do princípio da capacidade contributiva, uma vez que o atual sistema, classificado por ele como “extremamente injusto e vergonhoso”, estaria sobrecarregando proporcionalmente os indivíduos que possuem renda mais baixa.¹⁸⁰

No projeto ora sob análise, a base de cálculo do tributo restou definida como o patrimônio acima de R\$ 50.000.000,00, diminuído das dvidas e obrigaes pecuniárias do contribuinte, no dia 31 de dezembro do ano civil, base esta que seria anualmente atualizada pelo ndice de inflaco adotado pelo governo. A alíquota incidente sobre a base seria fixa, no patamar de 1%. Vale frisar que o projeto de lei define como contribuinte somente as pessoas físicas, de nacionalidade brasileira, em relao aos bens situados em qualquer país, bem como os estrangeiros domiciliados no Brasil, relativamente aos seus bens aqui situados.¹⁸¹

Importa ressaltar, também, que uma série de bens não são considerados como integrantes do patrimônio para os fins da exao no presente projeto, a exemplo do imóvel de residência do contribuinte, bens de pequeno valor, bens de produo e outros, inclusive aqueles gravados por cláusula de inalienabilidade. Inobstante, o projeto prevê a deduo de valores pagos a título de Imposto Territorial Rural (ITR), Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), Imposto sobre a Propriedade de Veículos

¹⁸⁰ BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei do Senado nº 315/2015**. Institui o Imposto sobre Grandes Fortunas, de que trata o art. 153, inciso VII, da Constituio Federal e dá outras providências. Brasília: DSF, 27 maio 2015. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=4612222&ts=1611228799205&disposition=inline>. Acesso em: 17 abr. 2021.

¹⁸¹ BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei do Senado nº 315/2015**. Institui o Imposto sobre Grandes Fortunas, de que trata o art. 153, inciso VII, da Constituio Federal e dá outras providências. Brasília: DSF, 27 maio 2015. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=4612222&ts=1611228799205&disposition=inline>. Acesso em: 17 abr. 2021.

Automotores (IPVA), Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) e Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD), da base de cálculo do imposto.¹⁸²

A administração do tributo estaria concentrada na Secretaria da Receita Federal do Brasil, incumbindo-lhe a imposição das respectivas obrigações acessórias. O lançamento do imposto seria administrado por declaração anual, de acordo com o valor venal dos bens, atualizados pela inflação do ano anterior. O pagamento prevê a hipótese de parcelamento em até oito quotas, como no Imposto de Renda. As consequências do atraso no pagamento ou do inadimplemento, em suma, estariam restritas à incidência de multa e possibilidade de responsabilização solidária de outras pessoas, físicas ou jurídicas, quando verificadas irregularidades.¹⁸³

Tal projeto serviu de base para outros que sobrevieram, com uma proposta de imposto permanente, no entanto, menos abrangente que os posteriores, uma vez que limitado às pessoas físicas. Vale igualmente considerar que, quando de sua elaboração, o país não se encontrava na atual conjuntura social e de saúde pública.

10.2 PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR Nº 183/2019 – “HOMENAGEM AO PRINCÍPIO DA PROGRESSIVIDADE”

O presente projeto foi elaborado pelo Senador Plínio Valério, sob a justificativa de tentar amenizar a grave desigualdade econômico-social do país. No mesmo sentido, aduz que não se pretende “acabar magicamente com a miséria” ou “criar um imposto inspirado no clássico personagem ‘Robin Hood’”. O destino dos recursos arrecadados seria o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, na esteira do disposto no artigo 80, inciso III do ADCT. Ainda, o projeto se daria em homenagem ao princípio da progressividade, reduzindo a regressividade do sistema tributário brasileiro.¹⁸⁴

¹⁸² BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei do Senado nº 315/2015**. Institui o Imposto sobre Grandes Fortunas, de que trata o art. 153, inciso VII, da Constituição Federal e dá outras providências. Brasília: DSF, 27 maio 2015. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=4612222&ts=1611228799205&disposition=inline>. Acesso em: 17 abr. 2021.

¹⁸³ BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei do Senado nº 315/2015**. Institui o Imposto sobre Grandes Fortunas, de que trata o art. 153, inciso VII, da Constituição Federal e dá outras providências. Brasília: DSF, 27 maio 2015. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=4612222&ts=1611228799205&disposition=inline>. Acesso em: 17 abr. 2021.

¹⁸⁴ BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei Complementar nº 183, de 2019**. Regulamenta o disposto no art. 153, inciso VII, da Constituição Federal, para instituir o Imposto sobre Grandes Fortunas. Brasília, 2019. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137929>. Acesso em: 27 abr. 2021.

Diferente do anterior, o rol de sujeitos passivos da relação tributária foi ampliado, sendo, neste, as pessoas físicas ou jurídicas, titulares de grandes fortunas, inclusive aquelas domiciliadas no exterior, em relação ao patrimônio situado no Brasil. Ainda, o espólio das pessoas físicas que possuam a mesma condição será igualmente considerado. No mesmo intuito, de abranger mais contribuintes, a base de cálculo passou a ser configurada pelo patrimônio líquido que exceda o valor de doze mil vezes o limite mensal do IRPF (R\$ 1.903,98). Considerando a base de cálculo do projeto anterior, houve, na prática, uma redução à metade, pois passou a ser de R\$ 22.847.760,00. O valor cobrado, de acordo com as disposições do projeto de lei, seria composto pela soma das parcelas correspondentes à aplicação das alíquotas sobre o valor compreendido em cada uma das faixas, alíquotas estas, que variam entre 0,5%, 0,75% e 1,0%. A primeira e a segunda faixa corresponderiam, respectivamente, à base de cálculo superior a 27.000 vezes o limite de isenção.¹⁸⁵

Demonstrando, mais uma vez, a intenção mais incisiva de arrecadação no presente projeto, a exclusão de bens do cômputo do patrimônio líquido, antes ilimitada, passou a ser definida a um percentual do patrimônio do contribuinte, em algumas situações. O imóvel de residência do contribuinte, no presente, pode ser excluído até o limite de 20% e os instrumentos de trabalho a até 10% do patrimônio. De outro lado, os bens de pequeno valor seriam objeto de regulamento próprio e os direitos de propriedade industrial poderiam ser excluídos na integralidade, assim como as obrigações contraídas na aquisição dos referidos bens, desde que não estejam afeitos às atividades empresariais. Quanto aos abatimentos da base de cálculo, o projeto preservou as importâncias já pagas, incidentes sobre os bens constantes na declaração, a título de ITR, IPTU, IPVA, ITBI e ITCMD.¹⁸⁶

É possível verificar que, neste caso, o projeto de lei previu alguns mecanismos com o intuito de conter tentativas de fraude por parte dos contribuintes. Para tanto, o artigo 3º, em seus parágrafos 2º e 3º, permite que a tributação alcance os bens e direitos de filhos menores, na forma conjunta com os pais, bem como eventual

¹⁸⁵ BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei Complementar nº 183, de 2019**. Regulamenta o disposto no art. 153, inciso VII, da Constituição Federal, para instituir o Imposto sobre Grandes Fortunas. Brasília, 2019. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137929>. Acesso em: 27 abr. 2021.

¹⁸⁶ BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei Complementar nº 183, de 2019**. Regulamenta o disposto no art. 153, inciso VII, da Constituição Federal, para instituir o Imposto sobre Grandes Fortunas. Brasília, 2019. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137929>. Acesso em: 27 abr. 2021.

consideração de metade do valor do patrimônio comum entre os cônjuges. É nítido, neste caso, que o legislador se preocupou com práticas comuns no Brasil, a transferência de bens a terceiros, de mesma família, ao alvo de burlar a incidência fiscal.¹⁸⁷

Quanto à administração, fiscalização, formas e prazos de pagamento, caberiam ao Poder Executivo a discipliná-los, sendo vedado o parcelamento do imposto apurado. O lançamento se daria através de declaração, de acordo com o valor de avaliação do município quanto aos imóveis sujeitos ao IPTU, sendo os créditos pecuniários atualizados de acordo com a inflação e sujeitos à correção monetária. O custo de aquisição, como no Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF), serviria para os demais casos, resguardado o direito de arbitramento pela autoridade, mediante processo específico, quando verificado que o valor do bem tenha sido com notória diferença do valor de mercado. Ainda, seriam aplicáveis, no que coubessem, as disposições previstas no IRPF.¹⁸⁸

É auferível que, no presente projeto, o legislador avançou na direção de uma maior arrecadação em relação ao projeto de autoria do Senador Paulo Paim, assim como procurou modernizar o sistema de administração do tributo, de modo a incentivar o combate à sonegação fiscal. Entretanto, houve a tentativa de modernização da administração, ainda concentrada no Poder Executivo.

10.3 PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR Nº 215/2020 – “O FIM DA ‘ESPERA SIM FIM’”?

De autoria do Deputado Federal Paulo Guedes, atual Ministro da Economia, o Projeto de Lei Complementar nº 215/2020 tramita perante a Câmara dos Deputados, com a proposta de instituir o Imposto sobre Grandes Fortunas e definir seus regramentos. Justificando o referido projeto, a autoria registrou que este seria “o fim

¹⁸⁷ BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei Complementar nº 183, de 2019**. Regulamenta o disposto no art. 153, inciso VII, da Constituição Federal, para instituir o Imposto sobre Grandes Fortunas. Brasília, 2019. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137929>. Acesso em: 27 abr. 2021.

¹⁸⁸ BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei Complementar nº 183, de 2019**. Regulamenta o disposto no art. 153, inciso VII, da Constituição Federal, para instituir o Imposto sobre Grandes Fortunas. Brasília, 2019. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137929>. Acesso em: 27 abr. 2021.

da ‘espera sem fim’ e o início de um caminho, novo e importante aspecto da justiça social”.¹⁸⁹

O presente projeto se diferencia do Projeto de Lei Complementar nº 183/2015 em diversos pontos e justifica sua sistematização na simplicidade de administração do tributo, ao escopo de proteger e estimular o patrimônio produtivo. Vale frisar, ainda, que o presente busca contornar os obstáculos que, segundo o autor, entravaram a tramitação das demais propostas, mais especialmente no que se refere à fuga de capitais, redução do investimento e diminuição na produção.

O projeto possui certa identidade com o Projeto de Lei Complementar nº 183/2015, no que concerne à ideia de permanência do tributo, bem como aos sujeitos passivos da relação, atingindo pessoas físicas e jurídicas, contudo, deixando de incluir o espólio das pessoas físicas. Entretanto, o presente projeto prevê que o imposto incidirá sobre o valor dos bens suntuários de propriedade do grande afortunado, assim entendidos como os imóveis para uso pessoal com valor superior a R\$ 5.000.000,00, veículos terrestres de valor superior R\$ 500.000,00, aquáticos acima de R\$ 1.000.000,00 e aéreos com valor superior a R\$ 5.000.000,00. A alíquota incidente sobre o valor dos bens seria fixa, no patamar de 2,5%, no entanto, o projeto previu uma hipótese de redução ao patamar de 1,75%, como incentivo para aqueles contribuintes que espontaneamente declararem suas grandes fortunas e bens suntuários.¹⁹⁰

No que tange à administração do tributo, outra vez, se verifica a tendência presente em ambos os projetos, qual seja, centralizá-la na Secretaria da Receita Federal do Brasil. Nessa senda, o imposto teria vencimento no último dia útil do mês de setembro e teria sua base de cálculo apurada no primeiro dia do ano, a partir dos valores patrimoniais dos contribuinte, que seriam extraídos da base de dados da Receita Federal do Brasil (RFB). Ainda, nos casos em que não conste no banco de dados da Receita o valor do patrimônio, esta poderá se valer do valor de mercado ou daquele arbitrado pelas autoridades dos estados e dos municípios. As consequências

¹⁸⁹ BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 215/2020**. Institui o Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) de que trata o inciso VII do art. 153 da Constituição. Brasília: Câmara dos Deputados, 2020. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2260489>. Acesso em: 25 abr. 2021.

¹⁹⁰ BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 215/2020**. Institui o Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) de que trata o inciso VII do art. 153 da Constituição. Brasília: Câmara dos Deputados, 2020. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2260489>. Acesso em: 25 abr. 2021.

do inadimplemento ou atraso no pagamento seriam a incidência de juros equivalentes à taxa SELIC, multa de mora na forma do IRPF e, em se tratando de lançamento de ofício, a multa prevista na legislação do IRPF.¹⁹¹

É notável que o presente projeto diverge do Projeto de Lei Complementar nº 183/2015 em diversos pontos, diminuindo a abrangência do imposto, todavia, o ponto de singular modificação trazido por ele se refere à destinação que seria dada aos recursos arrecadados. Nos termos do PL, a arrecadação decorrente do novo imposto seria destinada “exclusivamente a projetos para construção de unidades de ensino ou saúde credenciados pelo Governo Federal, pelos Estados ou pelos Municípios” (artigo 2º, §2º). Ainda, na hipótese do contribuinte ser enquadrado como beneficiário do incentivo fiscal de redução da alíquota para o patamar de 1,75%, este poderia optar a quais projetos o valor pago seria destinado proporcionando, em tese, mais transparência ao processo. Vale destacar que a vinculação do produto da arrecadação do tributo atrai a discussão acerca de sua constitucionalidade, à luz do artigo 167, §4º, da CF/88.¹⁹²

A proposta legislativa ora analisada, portanto, se mostra como uma tentativa de simplificação da administração do imposto, haja vista que utilizaria exclusivamente das informações constantes no sistema da Receita Federal do Brasil (RFB), sem demandar a realização de declaração anual específica para este fim. Nesse sentido, entende-se que este projeto de IGF representaria uma espécie de extensão do Imposto de Renda já existente.

¹⁹¹ BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 215/2020**. Institui o Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) de que trata o inciso VII do art. 153 da Constituição. Brasília: Câmara dos Deputados, 2020. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2260489>. Acesso em: 25 abr. 2021.

¹⁹² Art. 167 - São vedados: IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003). BRASIL. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: DOU, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 25 abr. 2021.

10.4 PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR Nº 38/2020 – “NECESSÁRIA AJUDA DE TODOS, PRINCIPALMENTE DE QUEM TEM MAIS E PODE MAIS”

Diversamente dos três projetos destacados anteriormente, o Projeto de Lei Complementar nº 38/2020 apresenta um pretense Imposto Extraordinário sobre Grandes Fortunas, ou seja, de caráter transitório, mais especificamente enquanto durar o período de calamidade pública no Brasil. De autoria do Senador Reguffe, o projeto não é aprofundado no que se refere aos meios de administração do tributo, possibilidades de exclusão e abatimentos.¹⁹³

Quanto aos contribuintes, estariam limitados às pessoas físicas titulares de patrimônio líquido excedente a 50.000 salários mínimos, no último dia do ano, sobre o qual incidiria a alíquota de 0,5%. A destinação dos recursos arrecadados seria 50% para ações e serviços públicos de saúde e o restante a um fundo social de amparo aos mais pobres, enquanto as formas de cobrança, prazos e pagamento seriam definidos pelo Poder Executivo, em trinta dias a partir do início da vigência.¹⁹⁴

Importante destacar que, embora o presente projeto não se apresente como o mais detalhado e abrangente, parte de uma premissa atual e que demanda medidas urgentes, qual seja, a grave crise sanitária e social pela qual o país vem passando. Chama atenção, igualmente, os dados referidos pelo Senador Reguffe, na justificção do projeto, que atestam a existência de 206 bilionários no Brasil, cuja soma dos patrimônios superaria a monta de R\$ 1,2 trilhão.¹⁹⁵

¹⁹³ BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei Complementar nº 38, de 2020**. Fica instituído, durante o período de calamidade pública no Brasil, o Imposto Extraordinário sobre Grandes Fortunas. Brasília, 2020. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/141181>. Acesso em: 27 abr. 2021.

¹⁹⁴ BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei Complementar nº 38, de 2020**. Fica instituído, durante o período de calamidade pública no Brasil, o Imposto Extraordinário sobre Grandes Fortunas. Brasília, 2020. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/141181>. Acesso em: 27 abr. 2021.

¹⁹⁵ BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei Complementar nº 38, de 2020**. Fica instituído, durante o período de calamidade pública no Brasil, o Imposto Extraordinário sobre Grandes Fortunas. Brasília, 2020. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/141181>. Acesso em: 27 abr. 2021.

11 CONCLUSÃO

A partir do estudo conduzido, conclui-se que o Imposto sobre Grandes Fortunas importa relevantes discussões acerca das dificuldades da administração tributária, questionamentos acerca da legislação e da efetividade da justiça fiscal. Sendo assim, é possível concluir que se faz necessário considerar, igualmente, os impactos econômicos e sociais que a implementação do imposto pode causar. Ainda, nessa esteira, observou-se que a sociedade não se mostra inerte às inovações legislativas, em especial às que possuem forte caráter distributivo.

Da mesma maneira, é pertinente analisar eventuais movimentos de mercado que poderiam ser causados pela instituição do imposto sobre grandes fortunas, a exemplo da retirada de investimentos de empresas no país. Nesse aspecto, é possível verificar que o desenvolvimento econômico brasileiro foi pautado no processo de industrialização, estando alicerçado, em grande parte, nas riquezas naturais do país. Dessa forma, não se pode afirmar, com precisão, se haveria, ou não, uma retirada de tais ativos, voltados à extração das fontes naturais brasileiras.

No que se refere aos projetos de lei brasileiros, é possível afirmar que suas características seguem os padrões das legislações internacionais, em especial quanto à estrutura (alíquotas, bases de cálculo, isenções e fato gerador). Se pode prever, no entanto, considerando a hipótese de implementação do imposto no país, problemas no que tange à dificuldade na administração, em especial pela evasão fiscal que atualmente já causa grandes prejuízos aos cofres públicos.¹⁹⁶

No ponto, entende-se que, para a efetiva administração do tributo, deve haver uma cooperação internacional padronizada, haja vista os acelerados avanços da economia digital. Vale, igualmente, realizar um contraponto no sentido de que o problema da sonegação fiscal não é exclusivo dos grandes empresários, mas também dos pequenos, o que revela um desvio cultural do país em certa medida. Ainda, é possível atingir a conclusão de que o IGF está de acordo com os princípios

¹⁹⁶ As grandes empresas criaram um tipo de sistema offshore que acobertam a lavagem de dinheiro e elisão fiscal. Distinguir entre uma evasão criminosa e uma elisão fiscal é uma linha muito tênue. O que é uma atividade criminosa e o que é ilegal, que não chega a ser uma atividade criminosa. Dizer que a elisão fiscal é totalmente legal também não está muito certo. Os fluxos financeiros ilícitos abordam um número muito grande de transações. PICCIOTTO, Sol *apud* ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS AUDITORES FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Seguridade social e tributação**: Brasil no centro do mundo. Brasília: ANFIP, 2018. Disponível em: https://www4.anfip.org.br/doc/publicacoes/Revistas_18_07_2018_12_23_20.pdf. Acesso em: 26 abr. 2021.

constitucionais tributários da capacidade contributiva e da isonomia, como uma forma de perseguir a justiça fiscal, corolário dos objetivos da República.

Internacionalmente, se percebeu uma **tendência de implementação do IGF com caráter transitório, aplicado como uma forma de suprir necessidades decorrentes da realidade social. Nessa senda, se verificou que poucos países mantiveram a vigência do imposto.** No entanto, se pode igualmente observar que a maioria dos **países desenvolvidos, que possuem uma carga tributária em relação ao PIB similar a do Brasil, possuem uma maior incidência de impostos sobre o patrimônio, que, por si só, tente a diminuir as desigualdades sociais.**

Tal realidade, no entanto, não se verifica no Brasil, que possui a concentração de sua carga tributária sobre o consumo, onerando mais, proporcionalmente, aqueles que possuem menos. Nessa toada, bem como na esteira do entendimento do professor Ingo Wolfgang Sarlet¹⁹⁷, **seria necessária a regulamentação do IGF juntamente com outras reformas, que visem a tributação mais elevada sobre o patrimônio e que, em contrapartida, reduzam os impostos indiretos.**

Também foi visto, a partir do estudo, que apesar da existência de mecanismos constitucionais para a efetivação das previsões da Carta Magna, pouco se fez quanto ao IGF. A razão maior pela qual o imposto não foi implementado é a ausência de interesse da classe política em regulamentá-lo. Assim, se conclui como fundamental para a implementação do tributo, o potencial de arrecadação, a capacidade administrativa do estado, que se refere à efetividade do sistema e a força política para implementação e regulamentação, de modo a cumprir a previsão constitucional, que tem como objetivo a redução das desigualdades sociais.

¹⁹⁷ SARLET, Wolfgang Ingo. Entrevista para Trabalho de Conclusão de Curso, realizada em 25 de abril de 2021.. Porto Alegre, 2021. A entrevista completa está apresentada no Apêndice A do presente trabalho.

REFERÊNCIAS

- ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Financeiro brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2020.
- ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- ARVATE, Paulo. **Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro: GEN Atlas, 2005.
- ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS AUDITORES FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Seguridade social e tributação**: Brasil no centro do mundo. Brasília: ANFIP, 2018. Disponível em: https://www4.anfip.org.br/doc/publicacoes/Revistas_18_07_2018_12_23_20.pdf. Acesso em: 26 abr. 2021.
- BARROSO, Luiz Roberto. A efetividade das normas constitucionais revistadas. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 197, p. 30-60, 1994. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/46330>. Acesso em: 16 abr. 2021.
- BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 1992.
- BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil**. v. 6. São Paulo: Saraiva, 1998.
- BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. Tradução de Carlos Nelson Coutinho. 19. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2004.
- BOBBIO, Norberto. **O positivismo jurídico**: lições de Filosofia do Direito. São Paulo: Ícone, 1995.
- BRASIL. Câmara dos Deputados. **Portal da Constituição Cidadã**. Brasília: Câmara dos Deputados, 1987. Disponível em: https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/legislacao/Constituicoes_Brasileiras/constituicao-cidada/constituintes. Acesso em: 25 abr. 2021.
- BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 215/2020**. Institui o Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) de que trata o inciso VII do art. 153 da Constituição. Brasília: Câmara dos Deputados, 2020. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2260489>. Acesso em: 25 abr. 2021.
- BRASIL. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: DOU, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 25 abr. 2021.

BRASIL. Presidência da República. **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: DOU, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 25 abr. 2021.

BRASIL. Secretaria Especial dos Direitos Humanos. Comissão Especial sobre Mortos e Desaparecidos Políticos. **Direito à verdade e à memória**. 400 p. Brasília: Secretaria Especial dos Direitos Humanos, 2007.

BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei Complementar nº 183, de 2019**. Regulamenta o disposto no art. 153, inciso VII, da Constituição Federal, para instituir o Imposto sobre Grandes Fortunas. Brasília, 2019. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137929>. Acesso em: 27 abr. 2021.

BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei Complementar nº 38, de 2020**. Fica instituído, durante o período de calamidade pública no Brasil, o Imposto Extraordinário sobre Grandes Fortunas. Brasília, 2020. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/141181>. Acesso em: 27 abr. 2021.

BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei do Senado nº 315/2015**. Institui o Imposto sobre Grandes Fortunas, de que trata o art. 153, inciso VII, da Constituição Federal e dá outras providências. Brasília: DSF, 27 maio 2015. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=4612222&ts=1611228799205&disposition=inline>. Acesso em: 17 abr. 2021.

BRESOLIN, Camilo Rampazzo. **Evolução da dívida pública brasileira pós-1994 e o advento da Emenda Constitucional de 95/2016**. 2018. 67 f. Monografia (Trabalho de Conclusão de Curso) – Graduação em Ciências Econômicas, Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2018. Disponível em: <https://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/182297/001076832.pdf?sequence=1>. Acesso em: 26 abr. 2021.

CANOTILHO, José Gomes. **Constituição dirigente e vinculação do legislador**. Coimbra, Portugal: Coimbra Editora, 1994.

CANOTILHO, José Gomes. **Direito Constitucional**. Coimbra, Portugal: Livraria Almedina, 1991

CAPGEMINI RESEARCH INSTITUTE. **World Wealth Report 2020**. Sogeti, Luxembourg, 2020. Disponível em: <https://www.sogeti.lu/news/communiques-de-presse/research-world-wealth-report-2020/>. Acesso em: 26 abr. 2021.

CARDOSO, Antônio Manoel Bandeira. A Magna Carta: conceituação e antecedentes. **Revista de Informação Legislativa**, Senado Federal, v. 23, n. 91, p. 135-140, jul./set. 1986. Disponível em:

<https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/22/browse?type=author&value=Cardoso%2C+Antonio+Manoel+Bandeira>. Acesso em: 16 abr. 2021.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional**. 4. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1993.

CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de. **As discussões sobre a regulamentação do imposto sobre grandes fortunas: a situação do Brasil e a experiência internacional**. Rio de Janeiro: IPEA, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CERQUEIRA, Ceres Aires. **Dívida externa brasileira**. 2. ed. Brasília: Banco Central do Brasil, 2003. Disponível em: <https://www.bcb.gov.br/htms/Infecon/DividaRevisada/01%20Primeira%20Parte.pdf>. Acesso em: 28 abr. 2021.

CINTRA, Marcos Antônio Macedo. Suave fracasso: a política macroeconômica brasileira entre 1999 e 2005. **Novos Estudos**, CEBRAP, São Paulo, n. 73, p. 39-56, nov. 2005.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

CONSULTOR JURÍDICO. **O papel do Legislativo na produção da justiça**. Youtube, 2020. Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=WUGDg-Eyw28&t=476s&ab_channel=ConJur. Acesso em: 25 abr. 2021.

CORREIA NETO, Celso de Barros. **Os impostos e o Estado de Direito**. Lisboa, Portugal: Grupo Almedina, 2017.

CORSATTO, Olavo Nery. Imposto sobre grandes fortunas. **Revista de Informação Legislativa**, Senado Federal, v. 37, n. 146, abr./jun. 2000. Brasília. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/581/r146-06.pdf?sequence=4&isAllowed=y>. Acesso em: 26 abr. 2021.

COSTA, Celia Maria Leite; PANDOLFI, Dulce Chaves; SERBIN, Kenneth. **O bispo de Volta Redonda**: memórias de Dom Waldyr Calheiros. Rio de Janeiro: FGV Editora, 2001.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

DEUTSCHE WELLE BRASIL. **Governo corta imposto de solidariedade à antiga Alemanha Oriental**. Brasília, 15 nov. 2019. Disponível em: <https://www.dw.com/pt-br/governo-corta-imposto-de-solidariedade-%C3%A0-antiga-alemanha-oriental/a-51268708>. Acesso em: 27 abr. 2021.

DINIZ, Maria Helena. **Norma constitucional e seus efeitos**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1992.

DWECK, Esther; TEIXEIRA, Rodrigo. A política fiscal do Governo Dilma e a crise econômica. **Texto para Discussão**, Unicamp, Campinas, SP, n, 303, p. 1-42, jun. 2017. Disponível em: www.eco.unicamp.br/docprod/downarq.php?id=3532&tp=a. Acesso em: 17 abr. 2021.

EDER, Richard. **Mitterrand beats giscard**: special to the New York Times. The New York Times, 11 maio 1981. Disponível em: <https://www.nytimes.com/1981/05/11/world/miterrand-beats-giscard-socialist-victory-reverses-trend-of-23-years-in-france.html>. Acesso em: 12 abr. 2021.

FAGUNDES, Pedro Ernesto (Coord.). **Comissão da Verdade**: relatório final. Vitória, ES: Editora da Superintendência de Cultura e Comunicação da Ufes, 2016. Disponível em: <http://repositorio.ufes.br/bitstream/10/6768/1/Livro%20Comissao%20da%20Verdade%20%20web.pdf>. Acesso em: 21 abr. 2021.

FERREIRA NETO, Arthur Maria. **Classificação constitucional de tributos**: pela perspectiva da justiça. 1. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

FICO, Carlos. **O grande irmão**: da operação Brother Sam aos anos de chumbo: o governo dos Estados Unidos e a ditadura militar brasileira. 2. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2008.

FUNDAÇÃO OSWALDO CRUZ. Observatório Covid-19. **Série histórica situação ocupação de leitos UTI Covid-19 para adultos**. Brasília: Fiocruz, mar. 2021. Disponível em: https://portal.fiocruz.br/sites/portal.fiocruz.br/files/documentos/serie_historica_leitos_uti_covid-19_adultos.pdf. Acesso em: 10 abr. 2021.

GOLDSCHIMIDT, Fabio Brun. **O princípio do não confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

GUSMÃO, Paulo Dourado de. **Introdução à ciência do Direito**. 3. ed. rev. Rio de Janeiro: Forense, 1965.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 26. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **PNAD Contínua 2018**: 10% da população concentram 43,1% da massa de rendimentos do país. Brasília: Agência IBGE Notícias, 16 out. 2019. Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de-noticias/releases/25700-pnad-continua-2018-10-da-populacao-concentram-43-1-da-massa-de-rendimentos-do-pais>. Acesso em: 26 abr. 2021.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. **Estudo autos de infração e sonegação fiscal**. Curitiba: IBPT, 2020. Disponível em: <https://ibpt.com.br/estudo-autos-de-infracao-e-sonegacao-fiscal/>. Acesso em: 26 abr. 2021.

INTERNATIONAL MONETARY FUND. **G-20 Surveillance Note**. G-20 Leaders' Summit, 21-22 nov. 2020. Disponível em: <https://www.imf.org/external/np/g20/pdf/2020/111920.pdf>. Acesso em: 17 abr. 2021.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL DE FRANCE. **Constituição Francesa em Português**. Paris, 1958. Disponível em: https://www.conseil-constitutionnel.fr/sites/default/files/as/root/bank_mm/portugais/constitution_portugais.pdf. Acesso em: 10 abr. 2021.

LIMA, João Alberto de Oliveira; PASSOS, Edilenice; NICOLA, João Rafael. **A gênese do texto da Constituição de 1988**. Brasília: Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas, 2013.

LINHARES, Maria Yedda Leite; SILVA, Francisco Carlos Teixeira da. **História geral do Brasil**. Rio de Janeiro: GEN LTC, 2016.

LUNA, Francisco Vidal; KLEIN, Herbert S. **História econômica e social do Brasil**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

MACEDO, João Victor Pires. **A tributação sobre grandes fortunas, sua função social e os problemas de sua implantação**. 2019. 91 f. Monografia (Trabalho de Conclusão de Curso) – Curso de Direito, Departamento de Direito, Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2019.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 11. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MALFATTI, Elena; PANIZZA, Saulle; ROMBOLI, Roberto. **Giustizia costituzionale**. Torino, Itália: Giappichelli Editore, 2013.

MALTA, Pierre Di. **Droit fiscal européen comparé**. 1. ed. Paris: Presses Universitaires de France, 1995.

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

MATHIAS, Carlos Fernando; MARCOS, Rui de Figueiredo; NORONHA, Ibsen. **História do Direito brasileiro**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

MAZUIR, Valerie. **Caso Cahuzac: eletrochoque**. Les Echos, Paris, 22 abr. 2013. Disponível em: <https://www.lesechos.fr/2013/04/affaire-cahuzac-lelectrochoc-338342>. Acesso em: 04 abr. 2021.

MAZZUCHELLI, Frederico. **Os anos de chumbo: economia e política internacional no entreguerras**. 1. ed. Campinas, SP: Editora da Unesp, 2009.

MEMÓRIA GLOBO. **Jornal Nacional**: a notícia faz história. Rio de Janeiro, Jorge Zahar, 2004. Disponível em: <https://memoriaglobo.globo.com/jornalismo/coberturas/greves-do-abc/>. Acesso em: 24 abr. 2021.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade**. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2006.

MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**. Coimbra, Portugal: Coimbra Editora, 2011.

MIRANDA, Jorge. **Teoria do Estado e da Constituição**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

MOLINA, Federico Rivas. **Argentina aprova imposto sobre grandes fortunas para financiar a luta contra o coronavírus**. El País, Buenos Aires, 06 dez. 2020. Disponível em: <https://brasil.elpais.com/internacional/2020-12-06/argentina-aprova-imposto-sobre-a-riqueza-para-financiar-a-luta-contra-o-coronavirus.html>. Acesso em: 04 abr. 2021.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MORO, Sergio Fernando. **Jurisdição constitucional como democracia**. 2002. 284 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2002. Disponível em: <https://acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/43165/Tese%20Moro.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 10 abr. 2021.

MOTTA, Maria Clara de Mello. Tributação sobre grandes fortunas: fenômeno de recepção no campo fiscal. **Direito, Estado e Sociedade**, Rio de Janeiro, n. 8, p. 23-37, jan./jul. 1996. Disponível em: <https://revistades.jur.puc-rio.br/index.php/revistades/article/view/346/319>. Acesso em: 26 abr. 2021.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **Secretary-General's Nelson Mandela Lecture**: “Tackling the inequality pandemic: a new social contract for a new era” [as delivered]. Nova Iorque, 18 jul. 2020. Disponível em: <https://www.un.org/sg/en/content/sg/statement/2020-07-18/secretary-generals-nelson-mandela-lecture-%E2%80%9Ctackling-the-inequality-pandemic-new-social-contract-for-new-era%E2%80%9D-delivered>. Acesso em: 26 abr. 2021.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. O papel dos Impostos sobre a Riqueza Líquida na OCDE. **Estudos de Política Fiscal da OCDE**, Paris, 2017. Disponível em: https://www.oecd-ilibrary.org/sites/9789264290303-en/1/2/1/index.html?itemId=/content/publication/9789264290303-en&_csp_=b746b256f23e109b9244f92078eb7093&itemIGO=oecd&itemContentType=book. Acesso em: 25 abr. 2021.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Relatórios Econômicos OCDE Brasil**: fevereiro 2018. Paris: Éditions OCDE, 2018. Disponível em: <https://static.poder360.com.br/2018/02/ocde-relatorio-brasil-2018.pdf>. Acesso em: 25 abr. 2021.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. The role and design of net wealth taxes in the OECD. **Estudos de Política Fiscal da OCDE**, Paris, nº 26, 2018. Disponível em: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/the-role-and-design-of-net-wealth-taxes-in-the-oecd_9789264290303-en. Acesso em: 25 abr. 2021.

PAIVA, Marcia de. **BNDES: um banco de história e do futuro**. São Paulo: Museu da Pessoa, 2012.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário completo**. São Paulo: Saraiva, 2019.

PAULSEN, Leandro. **Impostos federais, estaduais e municipais**. São Paulo: Saraiva, 2018.

PIKETTY, Thomas. **Às urnas, cidadãos!**: crônicas 2012-2016. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2017.

PILATTI, Adriano. **A Constituinte de 1987-1988: progressistas e conservadores. ordem econômica e regras do jogo**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008. 334 p.

PINTO, Vilma da Conceição. **Acompanhamento fiscal no contexto do controle dos gastos primários**. Boletim Macro FGV / IBRE, Rio de Janeiro, ago. 2017. Disponível em: https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/19378/2017_IBRE_Simula_o%20Gastos%20Prim_rios%20e%20Previdenci_rios.pdf. Acesso em: 26 abr. 2021.

PUCCINELLI JÚNIOR, André. **Omissão legislativa inconstitucional e responsabilidade do Estado legislador**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

REDE PENSSAN. **Insegurança alimentar e o Covid-19 no Brasil**. Inquérito Nacional sobre Insegurança Alimentar no Contexto da Pandemia da Covid-19 no Brasil. São Paulo, 2021. Disponível em: http://olheparaafome.com.br/VIGISAN_Inseguranca_alimentar.pdf. Acesso em: 24 abr. 2021.

REINO DE ESPANHA. Junta de Castilla y León. **Constitución Española de 1978**. Madrid: Boletín Oficial del Estado, 31 out. 1978. Disponível em: <https://www.tribunalconstitucional.es/es/tribunal/normativa/Normativa/CEportugu%C3%A9s.pdf>. Acesso em: 10 abr. 2021.

REPÚBLICA ARGENTINA. **Resolución General 4930/2021**. Aporte solidario y extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la pandemia. Ley nº 27.605. Declaración Jurada e ingreso del gravamen. Régimen de información. Su implementación. Buenos Aires: Diário Oficial Argentino, 05 fev. 2021. Disponível em: <https://www.boletinoficial.gob.ar/detalleAviso/primera/240535/20210208>. Acesso em: 10 abr. 2021.

REPÚBLICA DA FRANÇA. **Code général des impôts**: première partie: impôts d'état: articles 1 a 1378 nonies. Paris, 2021. Disponível em:

https://www.legifrance.gouv.fr/codes/section_lc/LEGITEXT000006069577/LEGISCTA000006114494/#LEGISCTA000006114494. Acesso em: 04 abr. 2021.

REPÚBLICA DA FRANÇA. **Constitution du 4 octobre 1958**. Paris: Journal Officiel de la République Française, 1958. Disponível em: <https://www.legifrance.gouv.fr/loda/id/LEGIARTI000019241054/2008-07-25/>. Acesso em: 10 abr. 2021.

REPÚBLICA PORTUGUESA. Assembleia Constituinte. **Constituição da República Portuguesa**. Lisboa, 02 abr. 1976. Disponível em: <https://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>. Acesso em: 10 abr. 2021.

REVOLLO, Patricia Espinoza *et al.* **O vírus da desigualdade**: nota metodológica. Oxfam Brasil, São Paulo, jan. 2021. Disponível em: https://www.oxfam.org.br/wp-content/uploads/2021/01/bp-the-inequality-virus-110122_PT_Final_ordenado.pdf?utm_campaign=davos_2021_-_pre_lancamento&utm_medium=email&utm_source=RD+Station. Acesso em: 26 abr. 2021.

RUIZ, Susana *et al.* **Quem paga a conta?**: taxar a riqueza para enfrentar a crise da Covid-19 na América Latina e Caribe. Oxfam Brasil, São Paulo, jul. 2020. Disponível em: <https://www.oxfam.org.br/publicacao/quem-paga-a-conta/>. Acesso em: 26 abr. 2021.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2021.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SAMPAIO, Nelson de Sousa. **As ideias-forças da democracia**. Bahia: Imprensa Regina, 1941.

SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Justiça tributária**: direitos do fisco e garantia dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário. I Congresso de Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. São Paulo: Max Limonad, 1998.

SARLET, Wolfgang Ingo; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2020.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2021.

SERIACOPI, Gislane Campos Azevedo; SERIACOPI, Reinaldo. A Revolução Francesa. *In*: **História Contemporânea**: volume único. São Paulo: Ática, 2005.

SILVA NETO, José Francisco da. **Apontamentos de Direito Tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

SINGER, Paul. **A crise do milagre**: interpretação crítica da economia brasileira. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1977.

SKIDMORE, Thomas E. **Politics in Brazil 1930-1964**: an experiment in democracy. New York: Oxford University Press, 1967.

SOARES, Ricardo Mauricio Freire. **Sociologia e Antropologia do Direito**. São Paulo: Saraiva, 2019.

SOUZA, Luciane Moessa de. A omissão inconstitucional inviabilizadora de direitos fundamentais: limites e possibilidades para o controle judicial. **Ius Gentium**, Facinter, v. 3, p. 115-148, 2008.

TAVARES, Ana Lucia de Lyra. O Direito comparado na história do sistema jurídico brasileiro. **Revista de Ciência Política**, Fundação Getulio Vargas, Rio de Janeiro, v. 33, n. 1, nov./dez. 1989.

THE NEW YORK TIMES. **What are the Panama Papers?** Nova Iorque, 04 abr. 2016. Disponível em: <https://www.nytimes.com/2016/04/05/world/panama-papers-explainer.html>. Acesso em: 04 abr. 2021.

TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva; LOCATELLI, Soraya David Monteiro. **O imposto sobre grandes fortunas**. São Paulo: Fecomércio, 2008.

UNITED STATES CENSUS BUREAU. **Measuring household experiences during the coronavirus pandemic**. Household Pulse Survey, phase 3, 2020. Disponível em: <https://www.census.gov/householdpulsedata>. Acesso em: 26 abr. 2021.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 2. ed. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

VUKCEVIC, Ilija. **Constitutional principle of legality of taxes and tax reliefs**: is the establishment of tax reliefs on the basis of secondary legislation in the Montenegrin legal system contrary to the constitution. *Harmonius: J. Legal & Soc. Stud. Se. Eur.*, 2017. Disponível em: <https://heinonline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/harmonius2017&collection=journals&id=255&startid=&end=270>. Acesso em: 09 abr. 2021.

APÊNDICE A – ENTREVISTA PARA TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Ciências Jurídicas e Sociais – Universidade Federal do Rio Grande do Sul

Trabalho: IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS: ANÁLISE CONSTITUCIONAL E DE APLICABILIDADE COMO MEIO PARA SUPERAÇÃO DE CRISE ECONÔMICA

Aluno: Ariel Garcia Leite

Orientadora: Professora Doutora em Direito Maria Cristina Cereser Pezella

Entrevistado: Professor Doutor em Direito Ingo Wolfgang Sarlet

- 1. Ante a conjuntura e o desenvolvimento político que deu origem à Constituição de 1988, é possível afirmar que seus dispositivos representam, em certa medida, a vontade popular em resposta ao regime militar? Todos eles possuem força imperativa? E quanto à utilidade destes no ordenamento jurídico brasileiro?**

Nem tudo o que consta no texto constitucional de 1988 está relacionado com o processo de redemocratização, posto que a CF é muito analítica e abarca um manancial diferenciado e complexo de temáticas, mas certamente os princípios estruturantes, um robusto catálogo de direitos fundamentais, o fortalecimento dos direitos políticos, das imunidades parlamentares, da independência do poder judiciário, dentre outros, de fato estão vinculados a tal perspectiva. Todos os princípios e regras constitucionais assumem condição de normas jurídicas, dotadas de eficácia e aplicabilidade, ainda que esta, a depender da norma e sua função, possa ser diferenciada. No que diz com a utilidade, esta é certamente atrelada às funções de uma Constituição, na condição de marco normativo hierarquicamente superior e parâmetro da legitimidade jurídica e da interpretação de toda a ordem jurídica.

- 2. Quanto aos dispositivos constitucionais que delineiam os objetivos a serem atingidos pelo Estado, a exemplo dos artigos 3º e 193¹, estão vinculados, em alguma medida, com outros dispositivos constitucionais que pendem de regulamentação? Se sim, há como identificá-los? Nesse sentido, haveria direito subjetivo à prestação do Estado, no sentido de regulamentá-los?**

A CF está repleta de normas impositivas de objetivos e tarefas, algumas das quais expressamente cometidas ao legislador infraconstitucional e alguns ainda hoje pendem de regulamentação. A existência de um direito subjetivo à edição de normas (prestações normativas) é controversa, mas pode ser aceita no sentido de que embora não se tenha como obrigar o legislador a legislar, mediante mecanismos coercitivos, o fato é que existem alguns instrumentos que podem em parte suprir a omissão e induzir à ação legislativa, como o Mandado de Injunção, responsabilidade do estado por omissão legislativa ou regulamentadora, ADIO.

3. O Imposto sobre Grandes Fortunas, em sua visão, tem função fixadora de direitos ou somente de organização do funcionamento estatal?

O que posso dizer é que o IGF é de eficácia controversa, mas existe um dever constitucional expresso a ser implementado, ainda que o legislador tenha aqui ampla liberdade de conformação. Não há como sustentar a existência de um direito ao IGF, mas sim de um direito a exigir do Poder Legislativo a sua introdução e regulamentação.

4. Quanto à outorga de competência exclusiva para legislar sobre determinada matéria, é admitido ao legislador restringir a eficácia jurídica/efetividade da norma constitucional ao deixar de regulamentá-la?

A não regulamentação por completo, omissão total, sempre é uma violação da CF quando existente um dever de legislar inadimplido ainda mais se passado eventual prazo fixado pela própria CF ou então quando transcorrido pelo menos uma legislatura (quatro anos) sem regulamentação, pois se exige, na ausência de prazo fixado, que o legislador tenha condições de deliberar sobre a matéria, amadurecer as opções, promover o debate público, etc;

5. Dado o desempenho do tributo nos países em que fora regulamentado, qual sua percepção sobre a regulamentação do IGF no Brasil?

Não conheço o desempenho em outros países. Não sou tributarista. Mas penso que, juntamente com algumas outras reformas na esfera tributária (imposto sobre heranças, com percentuais mais elevados sobre patrimônios elevados – o que também implica tributar grandes fortunas -, impostos sobre ganhos de capital e dividendos, redução dos impostos indiretos etc.).

Porto Alegre, 25 de abril de 2021.



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO**

AUTORIZAÇÃO

Eu, **INGO WOLFGANG SARLET** abaixo assinado, autorizo **ARIEL GARCIA LEITE**, estudante do curso de **CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS**, da **Faculdade de Direito Universidade Federal do Rio Grande do Sul**, a utilizar as informações por mim prestadas, para a elaboração de seu Trabalho de Conclusão de Curso, que tem como título **Imposto Sobre Grandes Fortunas: Uma análise constitucional e de aplicabilidade como meio para superação de crises econômicas**. e está sendo orientado pela Prof.^a Dr.^a **Maria Cristina Cesere Pezzella**.

Porto Alegre, 17 de maio de 2021.

INGO WOLFGANG

SARLET:48270512087

Assinado de forma digital por INGO
WOLFGANG SARLET:48270512087
Dados: 2021.05.17 12:00:42 -03'00'

Assinatura do entrevistado