

# PROTÓTIPO DO IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS: PARA UMA JUSTA PARTILHA DA CARGA TRIBUTÁRIA

---

## *TAX ON LARGE FORTUNES PROTOTYPE: FOR A FAIR DISTRIBUTION OF THE TAX BURDEN*

**SERGIO RICARDO FERREIRA MOTA**

Doutor em Direito pela Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC. Mestre em Direito, Estado e Sociedade pela UFSC. Especialista em Direito Tributário pela UFSC. Especialista em Jurisdição Federal pela Universidade do Vale do Itajaí – Univali. Bacharel em Direito pela Universidade Estadual de Londrina – UEL. Foi professor de Direito Tributário e de Direito Constitucional na UFSC. Pesquisador Independente (*Independent Researcher*).  
motadefloripa@gmail.com

**Resumo:** Uma justa tributação só pode vir a ser alcançada se implementada uma justa partilha da carga tributária. O Imposto sobre Grandes Fortunas – IGF pode vir a possibilitar uma justa partilha da carga tributária. Nenhum projeto de lei complementar que pretenda instituir o IGF pode afrontar o quantum mínimo delimitador dessa riqueza. Suas alíquotas não devem estimular a elisão e/ou evasão fiscal, ainda que isto resulte em uma menor arrecadação. Nenhum projeto de lei complementar pode afrontar a Constituição Federal, de modo que o produto da arrecadação do IGF deve compor o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza. A cobrança deve observar a limitação imposta pelo Princípio da Anterioridade Tributária, tanto na sua forma geral quanto na sua forma especial.

**Palavras-chaves:** Imposto sobre Grandes Fortunas; carga tributária; partilha; tributação justa; projeto de lei complementar.

**Sumário:** 1. Introdução - 2. Partilha da carga tributária - 3. Projetos de lei relativos ao Imposto sobre Grandes Fortunas – IGF - 4. *Quantum* mínimo delimitador do IGF - 5. Proposta de legislação para criação do IGF - 6. Protótipo das diretrizes básicas e da regra matriz de incidência do IGF: 6.1. Fato gerador; 6.2. Não incidência tributária; 6.3. Desconsideração do *quantum* mínimo delimitador da riqueza; 6.4. Sujeito passivo; 6.5. Base de cálculo; 6.6. Deduções da base de cálculo; 6.7. Alíquotas - 7. Conclusão - 8. Referências.

**Abstract:** A fair taxation can only be achieved if a fair distribution of the tax burden is implemented. The Tax on Large Fortunes - IGF can make possible a fair distribution of the tax burden. No declaratory statute bill that intends to establish the IGF can violate the minimum delimiting quantum of this wealth. Their tax rates must not encourage tax avoidance and/or tax evasion, even if this results in lower revenue. No declaratory statute bill can violate the Brazilian Constitution, so the proceeds from the IGF collection must form part of the Poverty Combat and Eradication Fund. The collecting must observe the limitation imposed by the Principle of Tax Anteriority, both in its general and special form.

**Keywords:** Tax on Large Fortunes; tax burden; distribution; fair taxation; declaratory statute bill.

## 1. INTRODUÇÃO

Conforme estudo publicado no *Atlas da Exclusão Social*, cinco mil famílias, representantes de um grupo de apenas 0,001% das famílias brasileiras, no início do século XXI, possuíam um estoque de riqueza equivalente a 2/5 de todo o fluxo de renda gerado pelo país no período de um ano e detinham um volume patrimonial equivalente a 42% do PIB brasileiro.<sup>1</sup>

Em face dessa realidade, cerca de 30% dos bens e direitos líquidos declarados no IRPF do ano de 2020 pertenciam a apenas 220.220 contribuintes, o que representa 0,67% dos declarantes ou 0,1% da população brasileira. Destes, 28.540 contribuintes possuem patrimônio líquido médio de R\$ 53,47 milhões. Por conseguinte, estes dados “desmontam o mito” de a renda estar concentrada em 1% da população brasileira. Na verdade, a riqueza está concentrada numa “faixa ainda mais restrita da população”. Conforme cálculos realizados pela Unafisco Nacional, referido estrato da população que “detém 30% da riqueza nacional”, representa apenas 0,1% da sociedade brasileira.<sup>2</sup>

Por outro lado, cumpre lembrar aqui, ainda, a advertência levantada por André Calixtre, no sentido de o grupo das famílias mais ricas no Brasil estar “subestimado”, pois a maioria dos dados levantados levam em consideração apenas ativos e desconsideram os fluxos de renda, o que demonstra a existência de uma “economia oculta do patrimônio”.<sup>3</sup>

Logo, parece cristalina a necessidade de tributação das *grandes fortunas*. A não tributação dessas grandes fortunas soa como *não razoável*, para não dizer *irracional*.

Embora a Assembleia Nacional Constituinte de 1987-1988 tenha oportunizado, na época, um *debate aberto* acerca do Imposto sobre Grandes Fortunas – IGF, diante de *fake news* ainda propagadas a respeito do tributo, urge retomar-se o tema para defender-se que na defesa, ou crítica, à eventual instituição do IGF, seja premente e razoável que o debate leve em consideração a legitimidade da tributação das grandes fortunas, os direitos fundamentais positivados na Constituição Federal, o dever do Estado almejar a justiça tributária e o dever do contribuinte recolher tributos que sejam justos.<sup>4</sup>

Nesse contexto, é premente e razoável que se promova um novo debate que leve em consideração a necessidade de uma justa tributação a ser implementada mediante uma justa partilha da carga tributária.

<sup>1</sup> POCHMANN, Márcio et al (Orgs.). *Atlas da exclusão social no Brasil: os ricos no Brasil*. v. 3. São Paulo: Cortez, 2004. p. 11, 29.

<sup>2</sup> UNAFISCO NACIONAL. *Nota Técnica Unafisco Nº 17/2020*. São Paulo, abr. 2020. Disponível em: <<https://unafisconacional.org.br/wp-content/uploads/2020/09/NT-17-1.pdf>> Acesso em: 01.05.2023.

<sup>3</sup> CALIXTRE, André. A desconhecida desigualdade patrimonial e a urgência da regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas. In: FAGNANI, Eduardo (Org.). *A reforma tributária necessária: diagnóstico e premissas*. Brasília: ANFIP; FENAFISCO. São Paulo: Plataforma Política Social. 2018. p. 496.

<sup>4</sup> Vide: MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. *Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil: origens, especulações e arquétipo constitucional*. São Paulo: Magalhães Peixoto Editora, 2010; MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. *Imposto sobre Grandes Fortunas: legitimidade da tributação e limites constitucionais*. 2. ed. Florianópolis: Insular, 2023.

Tendo em conta este objetivo, pretende-se apresentar aqui um protótipo relativo às diretrizes básicas e regra matriz de incidência do IGF a partir do Projeto de Lei Complementar Nº 130/2021, o qual constitui, a nosso ver, a mais aperfeiçoada proposta de criação do IGF até o momento elaborada no Congresso Nacional.

## 2. PARTILHA DA CARGA TRIBUTÁRIA

A eventual instituição do IGF, para alguns, impossibilitaria uma vida condigna dos indivíduos detentores dessas grandes fortunas. Para outros, mais conservadores ainda, solidariedade fiscal seria “inveja ressentida contra os ricos”.<sup>5</sup>

Em face do exposto, há de se apontar aqui a seguinte advertência levantada por Juan Manuel Barquero Estevan no sentido de que “não se deve esquecer que somente um sistema que se percebe como justo recebe a aceitação que é precisa para sua eficaz aplicação”.<sup>6</sup>

Ocorre que transcorridos 35 anos da promulgação da Constituição de 1988, a sociedade brasileira continua a conviver com uma enorme concentração de renda e riqueza e uma injusta partilha da carga tributária.

Em face dessa realidade, a doutrina do Direito tem levantado diferentes ideias (cujos argumentos defendem o emprego de diferentes técnicas e mecanismos) para explicar e buscar fundamentar a necessidade de se promover uma justa tributação na sociedade contemporânea.

Por isso, pode parecer que seria um reducionismo pretender que a justiça tributária apenas almeje a implementação de uma justa partilha da carga tributária, já que ela está imbricada com o princípio da justiça social, com a função social dos tributos, com o princípio da solidariedade fiscal, com a opressão fiscal, com a ética e a moral tributárias, com o princípio da igualdade tributária, com o princípio da capacidade contributiva, com a concentração de renda e riqueza, com o mínimo existencial, com os deveres, direitos e garantias do contribuinte, e com os princípios da generalidade, universalidade, proporcionalidade, progressividade, pessoalidade, seletividade e extrafiscalidade, dentre outras figuras.<sup>7</sup>

Ocorre que isso tudo está emaranhado no sistema constitucional tributário brasileiro, de modo que a justiça tributária só seria alcançada, no Brasil, se vier a ser implementada uma justa partilha da carga tributária.

<sup>5</sup> GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; \_\_\_\_ (Coords.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 163.

<sup>6</sup> ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. *La función del tributo en el estado social y democrático de derecho*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002, p. 148.

<sup>7</sup> Vide: MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. *Mínimo existencial, mínimo não imponible e limites imanes a tributação*. Florianópolis: Insular, 2019; MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. Mínimo existencial e limites imanes a tributação na Constituição Federal. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 140, p. 269-288, jan./mar. 2019.

Em outras palavras, uma justa partilha da carga tributária constitui o principal objetivo almejado em face de todas aquelas diferentes ideias elaboradas sobre a justiça tributária.

A justiça tributária só pode vir a ser alcançada se for implementada uma justa partilha da carga tributária porque este propósito corresponde a tudo aquilo que está emaranhado no sistema constitucional tributário brasileiro.

### 3. PROJETOS DE LEI RELATIVOS AO IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS – IGF

Durante os trabalhos da Assembleia Nacional Constituinte instalada em 1º de fevereiro de 1987, presidida pelo deputado federal Ulisses Guimarães e composta por parlamentares eleitos em 15 de novembro de 1986, o deputado federal da Paraíba, Antônio Mariz, sugeriu à Comissão de Sistematização o acréscimo do Imposto sobre Grandes Fortunas, nos termos de lei complementar, ao Anteprojeto da Subcomissão de Tributos.<sup>8</sup>

Logo após a promulgação da Constituição de 1988, dezenas de projetos de lei foram apresentados para a instituição e/ou regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas, tanto por deputados federais e senadores, como pelo chefe do Poder Executivo.

Dentre eles, é merecedor de registro o Projeto de Lei Complementar Nº 208/1989,<sup>9</sup> que regulamenta o Artigo 153, VII, da Constituição Federal, porque elaborado pelo idealizador do Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil, o falecido deputado federal da Paraíba Antônio Mariz.

Também merece registro, porque apresentado pelo chefe do Poder Executivo da época, tendo Fernando Collor de Mello como Presidente da República, o Projeto de Lei Complementar Nº 218/1990.<sup>10</sup>

Não obstante, o primeiro projeto apresentado na Câmara dos Deputados para instituir o Imposto sobre Grandes Fortunas foi o Projeto de Lei Complementar Nº 108/1989 de autoria do deputado Juarez Marques Batista.<sup>11</sup>

Já o Projeto de Lei Complementar Nº 162/1989,<sup>12</sup> de autoria do senador Fernando Henrique Cardoso, depois renumerado para PLP Nº 202, de 12/12/1989,<sup>13</sup> foi o

<sup>8</sup> SZKLAROWSKY, Leon Frejda. Imposto sobre Grandes Fortunas. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 49, jul./set. 1989, p. 50.

<sup>9</sup> Diário do Congresso Nacional, Seção 1, p. 15126, 12 dez. 1989. O PLP Nº 208/1989 foi apensado ao PLP Nº 108/1989.

<sup>10</sup> Diário do Congresso Nacional, Seção 1, p. 1753, 22 mar. 1990. O PLP Nº 218/1990 foi apensado ao PLP Nº 202/1989.

<sup>11</sup> Diário do Congresso Nacional, Seção 1, p. 4503, 7 jun. 1989. O PLP Nº 108/1989 foi apensado ao PLP Nº 202/1989.

<sup>12</sup> O PLS Nº 162/1989 do Senado foi distribuído à Câmara dos Deputados, que o renumerou para PLP Nº 202/1989 em 12/12/89.

<sup>13</sup> Diário do Congresso Nacional, Seção 2, p. 3063, 24 jun. 1989. Diário do Congresso Nacional, Seção 1, p. 15551, 14 dez. 1989. O PLP Nº 202/1989 foi redistribuído do Senado para a Câmara dos Deputados, onde havia sido originalmente numerado como PLS Nº 162/1989.

primeiro apresentado no Senado, redistribuído depois para a Câmara dos Deputados e renumerado para PLP N° 202/1989.

Este projeto continua pronto para pauta no Plenário do Congresso Nacional e encontra-se apensado com o PLP 268/1990, além daqueles três projetos acima referidos (PLP 108/1989, PLP 208/1989 e PLP 218/1990).

Além do PLP N° 202/1989, também está pronto para pauta no Plenário do Congresso Nacional o Projeto de Lei Complementar N° 277/2008,<sup>14</sup> de autoria da deputada Luciana Genro, que regulamenta o inciso VII do Art. 153 da Constituição Federal. Estão apensados com o PLP N° 277/2008 outros 33 projetos: PLP 26/2011, PLP 48/2011, PLP 62/2011, PLP 130/2012, PLP 2/2015, PLP 6/2015, PLP 10/2015, PLP 11/2015, PLP 281/2016, PLP 294/2016, PLP 302/2016, PLP 324/2016, PLP 335/2016, PLP 9/2019, PLP 205/2019, PLP 239/2019, PLP 59/2020, PLP 63/2020, PLP 77/2020, PLP 82/2020, PLP 88/2020, PLP 95/2020, PLP 103/2020, PLP 123/2020, PLP 188/2020, PLP 190/2020, PLP 193/2020, PLP 201/2020, PLP 215/2020, PLP 268/2020, PLP 121/2021, PLP 130/2021 e PLP 74/2022.

#### 4. QUANTUM MÍNIMO DELIMITADOR DO IGF

Não há no ordenamento jurídico em vigor qualquer conceituação relativa às *grandes fortunas* objeto do Art. 153, VII, da Constituição de 1988.

Não obstante, em artigo publicado no ano de 2009, já se defendia que por exclusão seria possível definir o que *não* seria uma *grande fortuna*, tendo sido apontado, inclusive, a existência de um *quantum* mínimo delimitador da riqueza correspondente ao Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil.<sup>15</sup>

Tendo em conta a tese lá construída, o patrimônio jurídico representativo da universalidade de bens e direitos da pessoa física no montante de R\$ 53.700.870,00 poderia ser considerado uma *grande fortuna* (em razão da edição da Lei N° 14.520, de 2023, esse monte deve ser elevado para R\$ 63.367.126,00 a partir de fevereiro de 2025). Já o patrimônio jurídico representativo da universalidade de bens e direitos da pessoa jurídica somente poderia ser considerado uma *grande fortuna* se superior ao montante de R\$ 480 milhões.

Cumprе lembrar que essa tese não considera correto estipular um *quantum* quase que inatingível, tal qual o valor de um bilhão de dólares fixado para as *startups* unicórnio, termo empregado originalmente por Aileen Lee, já que o apelido dado a esse tipo de empresa alude à ideia de algo “raro e mágico”.<sup>16</sup>

<sup>14</sup> Diário da Câmara dos Deputados, p. 13294, 8 abr. 2008.

<sup>15</sup> Vide: MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. *Quantum* mínimo delimitador da riqueza correspondente ao Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 86, maio/jun. 2009, p. 335-337.

<sup>16</sup> LEE, Aileen. *Welcome to the Unicorn Club: learning from billion-dollar startups*. TechCrunch. AOL. 2 November 2013. Disponível em: <https://techcrunch.com/2013/11/02/welcome-to-the-unicorn-club>. Acesso em: 25 dez. 2021.

Conforme explicado por Brunno Tomaszewski Milan Mota, estudante de Física na UFSC, “no transcurso de uma hora há 3.600 segundos, um milhão de segundos compreendem menos de 12 dias, mas um bilhão de segundos compreendem quase 32 anos”.<sup>17</sup> Por outro lado, como explicado por Otto Tomaszewski Milan Mota, estudante de Engenharia Civil, também na UFSC, “a razão entre um milhão e um bilhão é mil, enquanto que a razão entre 100 e 1 é 100”.<sup>18</sup>

Levando em conta essas explicações, conclui-se que para a percepção humana o transcurso de 100 anos – número superior à expectativa de vida da maioria de nós – é um número de tempo enorme, de forma que seria razoável fixar como expressão de uma *grande fortuna* aquele patrimônio jurídico representativo da universalidade de bens e direitos da pessoa física calculado com base na maior renda *anual* paga pelo Estado brasileiro a um agente público, no valor de R\$ 537.008,70 (aos ministros do STF) e que multiplicado por 100 representa o *quantum* de R\$ 53.700.870,00 (em razão da edição da Lei N° 14.520, de 2023, esses montes deverão ser elevados, respectivamente, a partir de fevereiro de 2025, para R\$ 633.671,26 e R\$ 63.367.126,00).

De igual forma, seria razoável fixar como expressão de uma *grande fortuna* aquele patrimônio jurídico representativo da universalidade de bens e direitos da pessoa jurídica calculado com base na receita bruta do ano-calendário (*anual*) auferida pelas microempresas e empresas de pequeno porte, no valor de R\$ 4.800.000,00 (conforme LC N° 123, de 2006) e que multiplicado por 100 representa o *quantum* de R\$ 480 milhões.

Ademais, nos termos do Art. 3° da Lei N° 11.638, de 2007, considera-se *sociedade de grande porte*, no Brasil, ainda que não constituída sob a forma de sociedade por ações, a sociedade ou conjunto de sociedades sob controle comum que tiver, no exercício social anterior, ativo total superior a R\$ 240 milhões de reais ou receita bruta anual superior a R\$ 300 milhões de reais.

Já de acordo com o Art. 294-B da Lei N° 6.404, de 1976, que dispõe sobre as Sociedades por Ações (alterada pela LC N° 182, de 2021), considera-se *companhia de menor porte*, no Brasil, aquela que aufera receita bruta anual inferior a R\$ 500 milhões de reais.

Por todo o exposto, apesar de não ter sido criada a *regra-matriz* do Imposto sobre Grandes Fortunas a permitir-se conceituar o que se entende por *grandes fortunas*, o ordenamento jurídico em vigor e o correspondente arquétipo constitucional dessa subespécie tributária a permite.<sup>19</sup> A observância das regras e princípios constitucionais, explícitos e implícitos, em conjunto com a *totalidade do sistema jurídico*, permitem

<sup>17</sup> MOTA, Brunno Tomaszewski Milan. *Física: conversas em família*. Florianópolis, Santa Catarina. nov. 2021. (informação verbal)

<sup>18</sup> MOTA, Otto Tomaszewski Milan. *Matemática: conversas em família*. Florianópolis, Santa Catarina. nov. 2021. (informação verbal)

<sup>19</sup> Vide: MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. Arquétipo constitucional do Imposto sobre Grandes Fortunas. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, n. 1047, p. 131-157, jan. 2023.

sejam atribuídas significações à expressão. Existe uma “ideia universal” do que represente essa riqueza.

## 5. PROPOSTA DE LEGISLAÇÃO PARA CRIAÇÃO DO IGF

O Projeto de Lei Complementar Nº 130, de 02/09/2021, apresentado à Câmara dos Deputados,<sup>20</sup> de autoria do deputado Pedro Uczai e outros, constitui, a nosso ver, a mais aperfeiçoada proposta de criação do Imposto sobre Grandes Fortunas até o momento elaborada no Congresso Nacional.

Não obstante, devem ser alterados alguns de seus dispositivos, em particular aqueles relativos às faixas de fortuna e alíquotas, à destinação do produto da arrecadação e aos marcos temporais de vigência e eficácia para fins da sua cobrança.

Consta alterado abaixo, portanto, as faixas de fortuna fixadas no Art. 6º para que não afronte o *quantum* mínimo delimitador antes referido. Também constam alteradas as alíquotas para que não se estimule a elisão e/ou evasão fiscal, ainda que isto resulte em uma menor arrecadação em relação à previsão original.

O Art. 11 também foi alterado porque a legislação infraconstitucional não pode afrontar a Constituição Federal. Haveria vício de inconstitucionalidade na pretensão de se destinar 20% do produto da arrecadação do IGF para o financiamento de ações e serviços públicos de saúde, ainda que prioritariamente para o apoio e defesa dos direitos das vítimas da Covid, pois consta do Art. 80, III, do ADCT, com redação dada pela Emenda Constitucional Nº 31, de 2000, com vigência prorrogada por tempo indeterminado (conforme disposto no Art. 1º da Emenda Constitucional Nº 67, de 2010), que o produto da arrecadação do IGF deve compor o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza.

Quanto à alteração do Art. 12, expõe-se a necessidade de se observar, para o início da cobrança do IGF, a limitação imposta pelo princípio da anterioridade tributária (referida à eficácia da lei, não à sua vigência ou validade), quer na sua forma *geral*, relativa à vedação de cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, quanto na sua forma *especial*, relativa à vedação de cobrar tributos antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, conforme disposto no Art. 150, III, *b*, da Constituição Federal (princípio da anterioridade geral) e no o Art. 150, III, *c*, da Constituição Federal (Princípio da Anterioridade Especial).

Por derradeiro, quanto à base de cálculo do IGF disposto no Art. 5º, explicamos que chegou-se a pensar em incluir um novo parágrafo com a finalidade de possibilitar a dedução (da base de cálculo do IGF) das importâncias pagas a título de ITR (Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural), IPTU (Imposto sobre a Propriedade Predial e

<sup>20</sup> PLP Nº 130/2021. Disponível em: <[www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2297437](http://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2297437)>. Acesso em: 01.05.2023.

Territorial Urbana), IPVA (Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores), ITBI (Imposto sobre Transmissão *Inter vivos* a Qualquer Título de Bens Imóveis e de Direitos Reais sobre Imóveis, Exceto os de Garantia, bem como Cessão de Direitos a sua Aquisição), ITCMD (Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos) e, inclusive, a título de Contribuição de Melhorias, relativos aos mesmos bens gravados, nos termos do Art. 2º, e ao mesmo exercício financeiro/fiscal.

Aliás, Pedro Humberto Bruno de Carvalho Júnior e Luana Passos entendem que os pagamentos relativos ao IPTU, ITR, IPVA “poderiam ser perfeitamente dedutíveis da declaração do IGF”.<sup>21</sup>

Ocorre, conforme alertado por Mauro Silva, presidente da Unafisco Nacional, que a eventual pretensão de se abater o que foi pago a título de ITR, IPTU, IPVA, ITBI e ITCMD ocasionaria uma contradição. Nas suas palavras:<sup>22</sup>

As grandes fortunas não vão pagar, vão ter restituição a receber, se ele tiver, por exemplo, grande fortuna só constituída por imóveis. Pagou 5% de IPTU e tem uma incidência agora de um imposto, chamado de grandes fortunas, que inclui aquele imóvel, que é de 0,75%. Obviamente, ele teria 4,25% de restituição. Parece-me que há uma construção equivocada.

Portanto, cumpre alertar que as alíquotas daqueles tributos, quando superiores às alíquotas do IGF, podem levar ao efeito de inexistência de valores a recolher a título deste último. A propósito, é possível, inclusive, que alguns venham a alegar um suposto direito à restituição dos valores pagos, embora consabido que em não existindo previsão legal isso seria impossível e, além do mais, apenas o ITR está incluso na competência tributária da União, tal qual o IGF.

## 6. PROTÓTIPO DAS DIRETRIZES BÁSICAS E DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IGF

Respeitado o arquétipo constitucional do Imposto sobre Grandes Fortunas,<sup>23</sup> poderá o legislador infraconstitucional fixar suas diretrizes básicas (de modo expresse) e criar a regra-matriz de incidência do IGF.<sup>24</sup>

Desta forma, ao elaborar a norma jurídica tributária, poderá o legislador infraconstitucional optar por tributar a renda, o patrimônio, ou ambas as bases tributárias, dimensionar e definir a grande fortuna, optar por limitar a tributação ao

<sup>21</sup> CARVALHO JR., Pedro Humberto Bruno de; PASSOS, Luana. Imposto sobre Grandes Fortunas. In: FAGNANI, Eduardo (Org.). *A reforma tributária necessária: diagnóstico e premissas*. Brasília: ANFIP; FENAFISCO. São Paulo: Plataforma Política Social. 2018. p. 484.

<sup>22</sup> UNAFISCO NACIONAL. *Imposto sobre Grandes Fortunas: comparativo entre Nota Técnica 17 da Unafisco Nacional e PLP 183/19*. Disponível em: <<https://unafisconacional.org.br/imposto-sobre-grandes-fortunas-comparativo-entre-nota-tecnica-17-da-unafisco-nacional-e-plp-183-19/>>. Acesso em: 01.05.2023.

<sup>23</sup> Vide: MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. Arquétipo constitucional do Imposto sobre Grandes Fortunas. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, n. 1047, p. 131-157, jan. 2023.

<sup>24</sup> Vide: MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. Diretrizes básicas e regra matriz de incidência do Imposto sobre Grandes Fortunas. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 150, p. 215-244, jul./set. 2021.



estoque patrimonial, ao acréscimo decorrente do ingresso de novos bens patrimoniais, ou ao acréscimo patrimonial decorrente da transferência desses bens.

Poderá optar por limitar a tributação às pessoas físicas residentes ou domiciliadas no país, às pessoas jurídicas domiciliadas no país e pessoas jurídicas domiciliadas no exterior em relação à grande fortuna situada no país, ou ainda, a ambas as pessoas físicas e jurídicas.

O legislador infraconstitucional deverá indicar o momento em que se reputará ocorrido o fato gerador da obrigação tributária, cuja concreção deverá ainda observar a validade, a vigência e a eficácia da norma jurídica tributária.

Também deverá definir o âmbito espacial e outros critérios relacionados à validade, à vigência e à eficácia da norma jurídica tributária.

Deverá o legislador infraconstitucional, ainda, optar por estabelecer a metodologia de avaliação da grande fortuna, se pelo valor histórico, valor de mercado, valor declarado ou outro critério, estabelecer o critério de fixação das alíquotas, se pelo critério da proporcionalidade ou da progressividade sobre faixas definidas do patrimônio, estabelecer a base de cálculo sobre o patrimônio bruto ou patrimônio líquido e estabelecer alíquotas diversificadas em razão da natureza dos bens patrimoniais, de sua origem ou de sua utilização.<sup>25</sup>

Considerando que o Projeto de Lei Complementar N° 130/2021 constitui a nosso ver a mais aperfeiçoada proposta de criação do Imposto sobre Grandes Fortunas até o momento elaborada no Congresso Nacional, a seguir será descrito seu protótipo.

#### 6.1. Fato gerador

O Imposto sobre Grandes Fortunas pode incidir sobre a propriedade, a posse ou o domínio útil de bens, bem como sobre a titularidade de direitos que constituam a riqueza correspondente a uma *grande fortuna* (aquele patrimônio jurídico representativo da universalidade de bens e direitos), em um determinado momento histórico, cujo marco temporal, por praxe, pode ser o dia 1° de janeiro de cada ano (o primeiro dia do ano civil, no Brasil, coincide com o ano fiscal em razão de o exercício financeiro corresponder ao período que vai de 1° de janeiro a 31 de dezembro de cada ano nos termos do Art. 34 da Lei N° 4.320, de 1964).

Para que não se afronte aquele *quantum* mínimo delimitador da riqueza correspondente ao IGF, pode considerar-se *grande fortuna* o conjunto de bens e direitos de qualquer natureza, no Brasil ou no exterior, de valor superior a R\$ 50 milhões.

Considerando a possibilidade de a propriedade, a posse ou o domínio útil de bens, bem como a titularidade de direitos que constituam a riqueza correspondente a uma *grande fortuna*, venham a caber a uma pessoa jurídica de direito privado

<sup>25</sup> Vide: MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. Imposto sobre Grandes Fortunas e Imposto sobre o Patrimônio Líquido: distinção dos tributos. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 155, p. 205-227, out./dez. 2022.

não constituída em sociedade ou empresa individual, e que esse direito e/ou bem esteja disponibilizado para uso, gozo ou fruição por parte de uma pessoa física, ou até mesmo por uma outra pessoa jurídica, a título gratuito ou a preço inferior ao de mercado, deve a legislação dispor acerca desta particularidade.

Nesse sentido, aliás, consta da *justificação* que acompanha o PLP Nº 130/2021 o seguinte “dispositivo antielisivo”:<sup>26</sup>

Objetivando-se evitar o estímulo à transferência dos patrimônios de pessoas físicas e jurídicas a entidades não alcançadas pela incidência do imposto, com a consequente erosão de sua base, inseriu-se no Art. 2º o § 4º. [...]

O § 4º do Art. 2º não se aplica aos bens pertencentes a pessoas jurídicas domiciliadas no exterior e a entidades despersonalizadas constituídas no exterior, porque tais bens já são alcançados pela tributação pelo IGF sem a aplicação desse dispositivo em função do disposto nos incisos II e III do Art. 3º e no § 2º do Art. 2º.

A lei há de se dispor, portanto, acerca de bens e direitos situados ou mantidos no território brasileiro por parte de pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior e, por outro lado, acerca de ativos aqui mantidos por parte de administradores de entes despersonalizados constituídos no exterior.

É razoável, por conseguinte, que a legislação venha a designar como responsáveis pelas obrigações tributárias relativas ao IGF (vide Art. 121, II do CTN) os representantes daqueles contribuintes (pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior, em relação aos bens e direitos situados ou mantidos no Brasil, bem como os administradores de entes despersonalizados, constituídos no exterior, em relação aos ativos mantidos no Brasil).

A propósito, como escrito por Clair Maria Hickmann, “pessoas físicas e empresas instituem subsidiárias, fundações ou *trusts* em paraísos fiscais para escapar do pagamento de imposto e/ou para lavagem de dinheiro proveniente de recursos não declarados nos países de origem obtidos de forma lícita ou ilícita”. A abertura de empresas em paraísos fiscais também almeja o denominado *round-tripping* (viagem de ida e volta), situação na qual os ativos financeiros dessas empresas *offshore* retornam muitas vezes ao país de origem “como investimento estrangeiro para usufruir do benefício da isenção de imposto de renda sobre rendimentos de não residente”.<sup>27</sup>

É verdade que a tributação de ativos produtivos de pessoas jurídicas possa ocasionar transferências de capital e má alocação de recursos, no entanto, como lembrado por Pedro Humberto Bruno de Carvalho Júnior e Luana Passos, um sistema no qual só a riqueza de pessoas físicas seja tributada possibilita a transferência de titularidade

<sup>26</sup> Vide justificação que acompanha o PLP Nº 130/2021. Disponível em: <[www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2297437](http://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2297437)>. Acesso em: 01.05.2023.

<sup>27</sup> HICKMANN, Clair Maria. A reforma tributária no atual contexto internacional. In: FAGNANI, Eduardo (Org.). *A reforma tributária necessária: diagnóstico e premissas*. Brasília: ANFIP; FENAFISCO. São Paulo: Plataforma Política Social. 2018. p. 316-317.

do patrimônio usufruído pela pessoa física para pessoas jurídicas com o propósito de fugir à tributação. Para evitar esta prática, a legislação relativa ao IGF deve delimitar certos tipos de bens que possam até ser de titularidade de pessoas jurídicas, mas que se presumam usufruídos por pessoas físicas para, desta forma, serem tributados.<sup>28</sup>

Também é verdade que há dificuldade em se identificar a pessoa física usufrutuária da propriedade nos casos de “empresas familiares de capital fechado ou fundações”. Além disso é comum o emprego da estratégia de se pulverizar o capital em várias *trusts* na busca de se escapar à tributação progressiva ou de permanecer nos limites de isenção.

Por isso, Pedro Humberto Bruno de Carvalho Júnior e Luana Passos formulam como “recomendações” para a implementação do IGF:

*d)* os bens de uso tipicamente pessoal, como imóveis residenciais, carros de passeio e embarcações e jatos privados deveriam ser tributados pelo IGF mesmo que de titularidade de pessoas jurídicas, através de uma declaração do usufrutuário. Caso o usufrutuário desses bens não seja revelado, uma alíquota punitiva pode ser aplicada;<sup>29</sup>

Criada a regra matriz de incidência do IGF, ou seja, havendo sua previsão legal expressa, a hipótese de incidência da norma jurídica que institui o tributo existe apenas no mundo abstrato. Quando a norma jurídica tributária incide sobre uma situação, ato, fato, estado de fato ou conjunto de fatos ocorridos no mundo real (comumente designados na doutrina tributarista apenas por “fato”), porque previstos na hipótese de incidência descrita nessa norma, sobrevém o fato gerador e surge a obrigação tributária (cujo fenômeno a doutrina denomina por *subsunção*).

Eis os dispositivos correspondentes ao Projeto de Lei Complementar N° n. 130/2021:<sup>30</sup>

Art. 1º Fica instituído o Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) de que trata o Art. 153, inciso VII, da Constituição Federal.

Art. 2º O IGF incide sobre a propriedade, a posse ou o domínio útil de bens, bem como sobre a titularidade de direitos, que constituam grande fortuna em 1º de janeiro de cada ano.

§ 1º Considera-se grande fortuna, para fins dessa Lei Complementar, o conjunto de bens e direitos de qualquer natureza, no Brasil e no exterior, de valor superior a R\$ 50.000.000,00.

§ 2º O limite previsto no parágrafo anterior não se aplica aos contribuintes definidos nos incisos II e III do Art. 3º.

§ 3º O imposto não incide sobre:

<sup>28</sup> CARVALHO JR.; PASSOS, 2018, p. 480.

<sup>29</sup> CARVALHO JR.; PASSOS, 2018, p. 485-486.

<sup>30</sup> PLP N° 130/2021. Disponível em: <[www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?id Proposicao=2297437](http://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?id Proposicao=2297437)>. Acesso em: 01.05.2023.

- a) bens e direitos aplicados em projetos considerados, pela lei, prioritários para o desenvolvimento nacional;
- b) bens objeto de tombamento ou de declaração de utilidade pública e os gravados por reserva legal ou voluntária para fins de utilização social ou de preservação ambiental;
- c) bens dados em usufruto a entidades culturais e beneficentes de assistência social, na forma do regulamento, enquanto durar o usufruto;
- d) bens cujo uso esteja interdito por posse ou invasão reconhecida judicialmente, enquanto durar a interdição;
- e) bens consumíveis não destinados à alienação.

§ 4º Quando à titularidade de direito, à propriedade, à posse ou ao domínio útil de bem couber a pessoa jurídica de direito privado que não seja sociedade ou empresa individual, e esse direito ou esse bem estiver disponível para uso, gozo ou fruição por pessoa física ou por outra pessoa jurídica, a título gratuito ou a preço inferior ao de mercado, proceder-se-á da seguinte forma:

- a) se o beneficiário for pessoa física residente ou não no Brasil ou pessoa jurídica domiciliada no exterior, o valor do direito ou do bem deve ser acrescido aos demais bens dessa pessoa, aplicando-se-lhe nos casos dos incisos II e III do Art. 3º a obrigação prevista no Art. 4º;
- b) se o beneficiário for pessoa jurídica domiciliada no Brasil, o valor do direito ou do bem deve ser acrescido aos demais bens dos contribuintes relacionados no Art. 3º que detenham, direta ou indiretamente, cotas do capital dessa pessoa jurídica beneficiária deve ser oferecido à tributação juntamente com os demais bens desses contribuintes, na proporção dos quinhões que detenham do capital social, aplicando-se-lhes, nos casos dos incisos II e III do Art. 3º, a obrigação prevista no Art. 4º.

## 6.2. Não incidência tributária

Não incidência tributária corresponde a não subsunção de uma situação, ato, fato, estado de fato ou conjunto de fatos a uma hipótese de incidência descrita na norma jurídica tributária. Corresponde, portanto, a um fato concreto ocorrido no mundo real, mas não previsto de forma abstrata no ordenamento jurídico, isto é, não previsto no mundo jurídico.

Logo, observado o nosso protótipo, o qual considera *grande fortuna* o conjunto de bens e direitos de qualquer natureza, no Brasil ou no exterior, de valor superior a R\$ 50 milhões, a não incidência tributária diz respeito ao conjunto de bens e direitos que não ultrapasse referido valor.

Por outro lado, quando a expressão *não incidência* é empregada pela legislação infraconstitucional, resta configurada no caso uma mera explicitação legal daquilo que a doutrina denomina por não incidência legal ou não incidência legalmente qualificada.

Afinal, a legislação pode vir a prever situações tanto de isenção como de não incidência tributária para não gravar com o IGF bens e direitos como, *e.g.*, aqueles bens

---

e direitos porventura aplicados em projetos considerados, por lei, como prioritários para o desenvolvimento nacional.

A legislação também pode vir a afastar da tributação muitos outros bens e direitos, tais como os bens objeto de tombamento, declarados de utilidade pública, gravados por reserva legal ou voluntária para fins de utilização social ou de preservação ambiental, dados em usufruto a entidades culturais e beneficentes de assistência social, consumíveis não destinados à alienação e, inclusive, bens cujo uso esteja interdito por posse ou invasão reconhecida na via judicial.

### 6.3. Desconsideração do quantum mínimo delimitador da riqueza

Embora deva ser observado aquele *quantum* mínimo delimitador da riqueza correspondente ao IGF para considerar-se *grande fortuna* o conjunto de bens e direitos de qualquer natureza, no Brasil ou no exterior, de valor superior a R\$ 50 milhões, a legislação deve prever a possibilidade de vir a desconsiderá-lo em determinadas situações, ou seja, de não observar aquele limite no caso, *e.g.*, de pessoas físicas e jurídicas não residentes ou não domiciliadas no Brasil e de entes despersonalizados não constituídos no território nacional.

Ademais, pode não ser possível verificar aquele montante em situações nas quais o sujeito passivo seja proprietário não residente ou não domiciliado no Brasil, e esta realidade ocasionaria uma afronta ao princípio da isonomia porque a tributação traria prejuízo aos proprietários residentes ou domiciliados no Brasil.<sup>31</sup>

Por isso, desconsiderando-se aquele *quantum* mínimo delimitador do IGF (no montante de R\$ 50 milhões), a *fortuna* inferior ao referido valor pode, sim, vir a ser tributada pelo IGF no caso, *e.g.*, de bens e direitos situados ou mantidos no território brasileiro por parte de pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior e no caso de ativos aqui mantidos por parte de administradores de entes despersonalizados constituídos no exterior.

### 6.4. Sujeito passivo

Nos termos do Art. 121 do CTN, o sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, seja contribuinte (quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador) ou responsável (quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei). Já de acordo com o Art. 122 do CTN, o sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

A legislação que dispor acerca das diretrizes básicas e da regra matriz de incidência do IGF pode vir a designar contribuintes do IGF tanto as pessoas físicas residentes

<sup>31</sup> Vide justificativa que acompanha o PLP Nº 130/2021. Disponível em: <[www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2297437](http://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2297437)>. Acesso em: 01.05.2023.

ou domiciliadas no Brasil (em relação aos bens e direitos situados e/ou detidos no território nacional e no exterior), como as pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior (em relação aos bens e direitos aqui situados e/ou mantidos).<sup>32</sup>

Deve haver previsão legal para a equiparação de administradores de entes despersonalizados constituídos no exterior aos contribuintes do IGF, tais como condomínios e fundos (em relação aos ativos mantidos no território brasileiro), assim como do espólio das pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil e/ou no exterior (em relação aos bens e direitos situados e/ou detidos no Brasil e/ou no exterior).

Há de dispor, ainda, acerca da forma de apuração individual do IGF relativo à *grande fortuna* de cônjuges ou casais em união estável (naquelas situações em que devam ser tributados de forma separada).

Pais, tutores e curadores devem ser responsáveis em relação aos bens e direitos dos filhos e enteados não emancipados, dos tutelados e dos curatelados (vide Art. 134 do CTN).

Como já exposto, também é razoável que os representantes de contribuintes pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior (em relação aos bens e direitos situados ou mantidos no Brasil), bem como os administradores de entes despersonalizados constituídos no exterior (em relação aos ativos mantidos no Brasil), sejam legalmente designados responsáveis pelas obrigações tributárias relativas ao IGF (vide Art. 121, II do CTN).

Para isso, a legislação do IGF deve estipular que referidas pessoas, antes de adquirirem bens ou direitos no Brasil, devam constituir representante legal domiciliado ou residente no território nacional. A lei também deve dispor acerca da situação daquelas pessoas que porventura já detenham bens e/ou direitos no país quando da sua entrada em vigor, fixando prazo razoável para a regularização mediante a constituição do referido representante legal.

Portanto, a tributação das *grandes fortunas*, nos termos deste protótipo, estabelece como sujeito passivo tributário apenas as pessoas físicas. Ou seja, embora a propriedade, a posse ou o domínio útil de bens, bem como a titularidade de direitos que constituam a riqueza correspondente a uma *grande fortuna* possam vir a ser de pessoas jurídicas, ela antes pertence (de forma original) a uma pessoa física detentora das correspondentes cotas do capital social.

Além do exposto, ainda há de se levar em conta a possibilidade de que a propriedade, a posse ou o domínio útil de bens, bem como a titularidade de direitos que constituam a riqueza correspondente a uma *grande fortuna* possa vir a ser de pessoa jurídica de direito privado não constituída em sociedade ou empresa individual e que esse

---

<sup>32</sup> Vide: MOTA, 2021, p. 215-244.

direito e/ou bem esteja disponibilizado para uso, gozo ou fruição por parte de uma pessoa física, ou até mesmo por uma outra pessoa jurídica, a título gratuito ou a preço inferior ao de mercado.

Por outro lado, deve existir previsão legal para situações díspares como, *e.g.*, a tributação de contribuintes pessoas físicas residentes e não residentes, bem como aquelas situações nas quais porventura possa haver afronta ao princípio da isonomia. Por isso, a legislação também deve dispor acerca da tributação daquelas pessoas físicas não residentes que possuam ativos no Brasil por intermédio de pessoas jurídicas não domiciliadas no território nacional.

Logo, a lei deve buscar preservar a isonomia entre pessoas físicas residentes e não residentes, e diferenciar as *grandes fortunas* das pessoas físicas residentes por intermédio de pessoas jurídicas domiciliadas no país daquelas *grandes fortunas* das pessoas físicas não residentes por intermédio de pessoas jurídicas não domiciliadas no Brasil.

Eis os dispositivos correspondentes ao Projeto de Lei Complementar N° 130/2021:

Art. 3° São contribuintes do IGF:

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

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

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

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

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

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

§ 4° Considera-se residente a pessoa física que ingressar no Brasil na forma definida no Art. 12 da Lei N° 9.718, de 27 de novembro de 1998.

Art. 4° São responsáveis pelo IGF, nos termos do Artigo 121, inciso II da Lei N° 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN), os representantes dos contribuintes indicados nos incisos II e III do Artigo 3°.

§ 1° Os contribuintes relacionados nos incisos II e III do Art. 3°, que vierem a adquirir bens ou direitos no País, deverão constituir, previamente à aquisição, representante domiciliado ou residente no Brasil, para os fins previstos no *caput* desse artigo, conforme estabelecido em ato da administração tributária.

§ 2° Os contribuintes relacionados nos incisos II e III do Art. 3° que já detenham bens ou direitos no Brasil quando da vigência dessa lei deverão,

no prazo de seis meses, constituir o representante a que se refere o parágrafo anterior.

§ 3º O descumprimento do disposto nos §1º e 2º do Art. 4º impedirá o registro da aquisição do bem ou direito pelo adquirente ou sua transferência a terceiros, devendo ser comunicada a restrição ao respectivo órgão de registro pela autoridade administrativa competente, sem prejuízo do lançamento do tributo correspondente.

#### 6.5. Base de cálculo

Considerando-se *grande fortuna* o conjunto de bens e direitos de qualquer natureza, no Brasil ou no exterior, de valor superior a R\$ 50 milhões, referido monte de bens e direitos que compõem o patrimônio do contribuinte no dia 1º de janeiro de cada ano é, portanto, a base de cálculo do IGF.

O montante do IGF a ser pago, por sua vez, deve ser calculado mediante uma operação matemática na qual se toma a medida de grandeza do fato gerador (com valor superior a R\$ 50 milhões) e sobre ela se aplica o percentual da alíquota correspondente às faixas de tributação porventura fixadas na legislação.

O *quantum* da obrigação tributária (ou do crédito tributário) será o resultado desta operação matemática.

Em relação à avaliação dos bens e direitos objeto da tributação pelo IGF, cumpre à legislação fixar respectivos critérios, embora pareça ideal que se leve em consideração aqueles valores declarados originalmente no IRPF, bem como a variação cambial dos valores de bens e direitos quando expressos em moeda estrangeira.

Há que se considerar, porém, que aqueles valores declarados no IRPF representam valores defasados pois correspondem a seus valores históricos de aquisição. Além disso, também há de se ter em conta que a base tributável do IGF não é restrita aos referidos valores declarados no IRPF, pois também abrange bens (localizados no país) pertencentes a pessoas não residentes.

Por outro lado, a legislação ideal deve estabelecer que o valor dos depósitos em instituições financeiras a ser tributado corresponda àquele existente no último dia do ano ou a média poupada no mesmo ano, o que for maior, pois, como lembrado por Pedro Humberto Bruno de Carvalho Júnior e Luana Passos, eventuais saques e transferências para ativos isentos podem ocorrer perto do fim do ano fiscal com o propósito de reduzir a base de cálculo do imposto a ser lançado, para depois serem em seguida depositados no começo do novo exercício fiscal.<sup>33</sup>

Aliás, Pedro Humberto Bruno de Carvalho Júnior e Luana Passos também formulam como “recomendações” para a implementação do IGF:<sup>34</sup>

<sup>33</sup> CARVALHO JR.; PASSOS, 2018, p. 479.

<sup>34</sup> CARVALHO JR.; PASSOS, 2018, p. 485-486.



- a) a base de cálculo do IGF deve compreender o patrimônio nacional e internacional de pessoas físicas residentes no país no que exceder a um limite de isenção, bem como o patrimônio total no país de não residentes pessoas físicas ou jurídicas (com menor ou nenhum limite de isenção aplicado);
- b) a base de cálculo do IGF e consequentemente seu potencial arrecadatório poderia ser aumentado tributando o patrimônio de pessoas jurídicas [...];
- f) a avaliação dos ativos reais deve ser o maior valor entre: i) valor de aquisição, ii) valor venal do IPTU ou IPVA e iii) valor de mercado declarado pelo contribuinte ou arbitrado pelo fisco;
- g) na avaliação de ativos financeiros, no caso de títulos de capital aberto, a avaliação pode ser definida como a média entre cotações de mercado mais alta e mais baixa em um período. No caso de saldos financeiros a sua avaliação deve o maior valor entre: i) saldo em 31 de dezembro do ano fiscal e ii) saldo médio nos últimos 90 dias do ano fiscal.

O IGF pode incidir sobre a propriedade, a posse ou o domínio útil de bens, bem como sobre a titularidade de direitos que constituam a riqueza correspondente a uma *grande fortuna* (aquele patrimônio jurídico representativo da universalidade de bens e direitos), no dia 1º de janeiro de cada ano.

Eis os dispositivos correspondentes ao Projeto de Lei Complementar Nº 130/2021 (com nossas alterações):

Art. 5º A base de cálculo do IGF é o montante total dos bens e direitos que compõem o patrimônio do contribuinte em 1º de janeiro de cada ano.

§ 1º São ser excluídos da base de cálculo:<sup>35</sup>

I - o valor do saldo devedor do financiamento para aquisição de bens, limitado ao valor dos bens a que se refiram;

II - o valor do saldo devedor de dívidas assumidas junto a instituições financeiras para a aquisição de participações societárias de partes não relacionadas ou aumento de participações por aumento de capital;

III - o valor dos instrumentos utilizados pelo contribuinte em atividades de que decorram rendimentos do trabalho, limitado a R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais);

IV - o valor de um único imóvel residencial, limitado a R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais).

§ 2º Os bens e direitos serão avaliados:

a) para os bens imóveis, pelo maior dos seguintes valores:

1. custo de aquisição ou de construção, atualizado monetariamente;
2. base de cálculo do Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (ITR) ou do Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) no ano-calendário; ou
3. valor médio de mercado no último trimestre do ano anterior;

b) para as contas e investimentos bancários, pelo maior dos seguintes valores:

<sup>35</sup> Consta do projeto original “poderão ser excluídos da base de cálculo”.

1. saldo em 1º de janeiro de cada ano; ou
2. saldo médio do último trimestre do ano-calendário, no caso do valor não ter sido utilizado na aquisição de outro bem ou direito;
- c) para as aplicações financeiras em títulos e valores mobiliários de renda variável, bem como em ouro ou certificados representativos de ouro, ativo financeiro, cotados em bolsa de valores e de mercadorias pelo valor médio de mercado no último ano, a ser fornecida pelas instituições financeiras, conforme regulamentação;
- d) para os demais bens e direitos, pelo maior dos seguintes valores:
  1. custo de aquisição; ou
  2. valor de mercado em 1º de janeiro do ano-calendário.

§ 3º Os valores dos bens e direitos, quando expressos em moeda estrangeira, serão convertidos para dólar dos Estados Unidos da América e, em seguida, para reais, por meio da utilização do valor do dólar dos Estados Unidos da América estabelecido para compra pelo Banco Central do Brasil no último dia com cotação antes de 1º de janeiro do ano-calendário.

§ 4º As exclusões dos incisos I e II do § 1º não são permitidas se os financiamentos ou dívidas forem contraídos de credores domiciliados, residentes ou constituídos em país ou dependência com tributação favorecida ou regime fiscal privilegiado, nos termos dos Arts. 24 e 24-A da Lei Nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, conforme definido em ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

#### 6.6. Deduções da base de cálculo

A legislação do IGF pode adotar diferentes técnicas ou mecanismos para a desoneração tributária, dentre elas algumas deduções da base de cálculo do tributo.

O contribuinte pessoa física, residente ou não, deve fazer jus à dedução do valor do imóvel residencial situado no Brasil. Além disso, a lei pode prever várias outras deduções da base de cálculo do IGF como, *e.g.*, o valor do saldo devedor de eventual financiamento para aquisição de bens, o valor do saldo devedor de dívidas assumidas junto a instituições financeiras e o valor dos instrumentos utilizados pelo contribuinte em atividades de que decorram rendimentos do trabalho.

A lei não deve permitir, porém, a eventual dedução de valores relativos às dívidas ou financiamentos contraídos de credores em outros países, assim como em países com tributação favorecida ou com regime fiscal privilegiado (paraísos fiscais).

Por outro lado, embora Pedro Humberto Bruno de Carvalho Júnior e Luana Passos entendam que os pagamentos relativos ao IPTU, ITR, IPVA “poderiam ser perfeitamente dedutíveis da declaração do IGF”,<sup>36</sup> cumpre alertar que as alíquotas dos referidos tributos, quando superiores às alíquotas do IGF, podem levar ao efeito de inexistência de valores a recolher a título de IGF. Aliás, é possível, inclusive, que

<sup>36</sup> CARVALHO JR.; PASSOS, 2018, p. 484.

alguns venham alegar um suposto direito à restituição de valores pagos (é claro que não existindo previsão legal isso seria impossível e, além do mais, apenas o ITR está incluso na competência tributária da União, tal qual o IGF.

### 6.7. Alíquotas

Cumpra à legislação do IGF fixar faixas de fortuna e suas respectivas alíquotas que não possibilitem uma arrecadação pífia (onerando o mecanismo da fiscalização tributária) ou, por outro lado, extravagante (estimulando a elisão e/ou evasão fiscal).

Apesar da controvérsia doutrinária acerca da possibilidade de se adotar alíquotas progressivas, ao invés de alíquotas proporcionais sobre as faixas de fortunas porventura elaboradas, a lei complementar a ser editada deve, sim, respeitar o princípio da progressividade. Afinal, não faz sentido criar um imposto que busque gravar *grandes fortunas* com alíquotas não progressivas, embora se tenha conhecimento daquela decisão já tomada pelo STF quanto à progressividade relacionada ao IPTU (por isso, se porventura instituído o IGF progressivo, a celeuma terminará sendo levada à apreciação da Corte).

A propósito, dentre as “recomendações” formuladas por Pedro Humberto Bruno de Carvalho Júnior e Luana Passos, consta que o número de alíquotas progressivas deve ser reduzido para não estimular a evasão, o limite geral de isenção não deve ultrapassar a R\$ 500.000 e a alíquota pode ser fixada entre 0,7% e 1%. No entanto, devem ser isentos “os imóveis de residência (até certo valor), os instrumentos de trabalho, os bens de valor artístico, histórico, cultural ou ecológico, os saldos em fundos de previdência e os pequenos poupadores e acionistas”.<sup>37</sup>

Por final, cabe lembrar que referida lei complementar pode, inclusive, delegar para a lei ordinária a eventual atualização monetária dos valores constantes daquelas faixas de incidência (faixas de fortuna).

Eis os dispositivos correspondentes ao Projeto de Lei Complementar Nº 130/2021 (com nossas alterações):

Art. 6º Em atenção à progressividade, o imposto incidirá obedecendo às seguintes faixas de fortuna e alíquotas:<sup>38</sup>

Faixas de fortuna <sup>39</sup> .....	Alíquotas <sup>40</sup>
De R\$ 50 milhões a R\$ 75 milhões .....	0,75%
De R\$ 75 milhões a R\$ 150 milhões .....	1,25%

<sup>37</sup> CARVALHO JR.; PASSOS, 2018, p. 485-486.

<sup>38</sup> Consta do projeto original referência às “faixas de valor patrimonial” e “alíquotas”.

<sup>39</sup> Consta do projeto original duas tabelas com faixas que compreendem os seguintes valores: acima de R\$ 10 milhões até R\$ 40 milhões (com alíquota de 1,0%); acima de R\$ 40 milhões até R\$ 80 milhões (com alíquota de 2,0%); e acima de R\$ 80 milhões (com alíquota de 3,0%). Estas alíquotas seriam aplicadas de forma excepcional pelo período de cinco anos após a instituição do IGF e, logo depois, reduzidas pela metade.

<sup>40</sup> Consta do projeto original duas tabelas com alíquotas de 1%, 2% e 3% para serem aplicadas de forma excepcional pelo período de cinco anos após a instituição do IGF e, logo depois reduzidas para 0,5%, 1% e 1,5% (pela metade).

Acima de R\$ 150 milhões ..... 1,75%

§ 1º Lei ordinária poderá atualizar monetariamente os valores das faixas de incidência de que trata esse artigo.<sup>41</sup>

Por derradeiro, para que conste neste estudo a integralidade do Projeto de Lei Complementar Nº 130/2021, resta transcrever-se, ainda, os seguintes dispositivos (também com nossas alterações):

Art. 7º Os bens e direitos constituintes da fortuna sobre a qual recai o imposto respondem pela satisfação do respectivo crédito tributário, não se opondo à Fazenda Pública convenções entre particulares.

Art. 8º O prazo para pagamento do IGF é o dia 30 de abril do ano calendário. Parágrafo único. Decreto poderá estabelecer formas de pagamento parcelado do tributo.

Art. 9º A administração e fiscalização do IGF incumbe à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, que disciplinará as formas de apuração, cálculo e recolhimento, e as respectivas obrigações acessórias relativas ao IGF.

Parágrafo único. Aplicam-se ao IGF, no que couber, as disposições da legislação do Imposto de Renda referentes ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades e ao processo administrativo aplicáveis ao Imposto de Renda das Pessoas Físicas. [...]

Art. 11. O produto da arrecadação do IGF compõe o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, conforme dispõe o Art. 80, III, ADCT com redação dada pela Emenda Constitucional Nº 31, de 2000, com vigência prorrogada por tempo indeterminado conforme dispõe o Art. 1º da Emenda Constitucional Nº 67, de 2010.<sup>42</sup>

Art. 12 Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação.<sup>43</sup>

## 7. CONCLUSÃO

Transcorridos 35 anos da promulgação da Constituição de 1988, a sociedade brasileira ainda convive com uma enorme concentração de renda e riqueza e uma injusta partilha da carga tributária.

Embora possa parecer que seria um reducionismo pretender que a justiça tributária almeje a implementação de uma justa partilha da carga tributária, na defesa, ou crítica, à eventual instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas, é premente e razoável que o debate leve em consideração que uma justa tributação só pode vir a ser alcançada se vier a ser implementada uma justa partilha da carga tributária.

<sup>41</sup> Consta do projeto original referência apenas à “lei”.

<sup>42</sup> Consta do projeto original: “Da arrecadação do Imposto de que trata esta Lei, 20% (vinte por cento) deverão ser destinados ao financiamento de ações e serviços públicos de saúde, prioritariamente para o apoio e defesa dos direitos das vítimas da COVID”.

<sup>43</sup> Consta do projeto original: “Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação e produzirá efeitos a partir do dia primeiro de janeiro subsequente à sua promulgação”.

Desde a promulgação da Constituição de 1988, foram apresentadas dezenas de projetos de lei para a instituição e/ou regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas, tanto por deputados federais e senadores, como pelo chefe do Poder Executivo.

Dentre eles, o Projeto de Lei Complementar Nº 162/1989, renumerado para PLP Nº 202/1989, continua pronto para pauta no Plenário do Congresso Nacional, tal qual o Projeto de Lei Complementar Nº 277/2008.

Não obstante, o Projeto de Lei Complementar Nº 130/2021 constitui, a nosso ver, a mais aperfeiçoada proposta de criação do Imposto sobre Grandes Fortunas até o momento elaborada no Congresso Nacional, devendo, contudo, submeter-se a algumas alterações necessárias, em particular os dispositivos relativos às faixas de fortuna e alíquotas, à destinação do produto da arrecadação e aos marcos temporais de vigência e eficácia para fins da cobrança.

Afinal, nenhum projeto de lei complementar que pretenda instituir o Imposto sobre Grandes Fortunas poderia afrontar o *quantum* mínimo delimitador dessa riqueza. Além disso, suas alíquotas não devem estimular a elisão e/ou evasão fiscal, ainda que isto resulte em uma menor arrecadação.

De igual forma, nenhum projeto de lei complementar pode afrontar a Constituição Federal. Haveria vício de inconstitucionalidade na eventual pretensão de se destinar o produto da arrecadação para fins outros que afrontem o Art. 80, III, do ADCT, com redação dada pela Emenda Constitucional Nº 31, de 2000, com vigência prorrogada por tempo indeterminado (conforme disposto no Art. 1º da Emenda Constitucional Nº 67, de 2010), o qual dispõe que o produto da arrecadação do IGF deve compor o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza.

Nenhum projeto de lei complementar pode deixar de observar, para o início da cobrança, a limitação imposta pelo princípio da anterioridade tributária (referida à eficácia da lei, não à sua vigência ou validade), quer na sua forma *geral*, relativa à vedação de cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, quanto na sua forma *especial*, relativa à vedação de cobrar tributos antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, conforme disposto no Art. 150, III, *b* (Princípio da Anterioridade Geral), e no o Art. 150, III, *c*, ambos da Constituição Federal (Princípio da Anterioridade especial).

Por outro lado, quanto à eventual pretensão de o projeto de lei complementar vir a possibilitar a dedução da base de cálculo das importâncias pagas a título de ITR, IPTU, IPVA, ITBI, ITCMD e, inclusive, de Contribuição de Melhorias, relativos aos mesmos bens gravados, cumpre alertar que as alíquotas daqueles tributos, quando superiores às alíquotas do IGF, podem levar ao efeito de inexistência de valores a recolher a título deste último.

O Imposto sobre Grandes Fortunas pode vir a possibilitar o alcance de uma justa tributação porque ela só pode vir a ser alcançada se vier a ser implementada uma justa partilha da carga tributária.

## 8. REFERÊNCIAS

BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Projeto de Lei Complementar Nº 130, de 02/09/2021*. Disponível em: <[www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2297437](http://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2297437)>. Acesso em: 01.05.2023.

CALIXTRE, André. A desconhecida desigualdade patrimonial e a urgência da regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas. In: FAGNANI, Eduardo (Org.). *A reforma tributária necessária: diagnóstico e premissas*. Brasília: ANFIP; FENAFISCO. São Paulo: Plataforma Política Social. 2018. p. 489-498.

CARVALHO JR., Pedro Humberto Bruno de; PASSOS, Luana. Imposto sobre Grandes Fortunas. In: FAGNANI, Eduardo (Org.). *A reforma tributária necessária: diagnóstico e premissas*. Brasília: ANFIP; FENAFISCO. São Paulo: Plataforma Política Social. 2018. p. 475-488.

ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. *La función del tributo en el estado social y democrático de derecho*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002.

GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; \_\_\_\_\_ (Coords.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 141-167.

HICKMANN, Clair Maria. A reforma tributária no atual contexto internacional. In: FAGNANI, Eduardo (Org.). *A reforma tributária necessária: diagnóstico e premissas*. Brasília: ANFIP; FENAFISCO. São Paulo: Plataforma Política Social. 2018. p. 307-331.

LEE, Aileen. *Welcome to the Unicorn Club: learning from billion-dollar startups*. TechCrunch. AOL. 2 November 2013. Disponível em: <<https://techcrunch.com/2013/11/02/welcome-to-the-unicorn-club/>>. Acesso em: 25 dez. 2021.

MOTA, Bruno Tomaszewski Milan. *Física: conversas em família*. Florianópolis, Santa Catarina. nov. 2021. (informação verbal)

MOTA, Otto Tomaszewski Milan. *Matemática: conversas em família*. Florianópolis, Santa Catarina. nov. 2021. (informação verbal)

MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. *Quantum* mínimo delimitador da riqueza correspondente ao imposto sobre grandes fortunas no Brasil. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 86, p. 324-341, maio/jun. 2009.

---

\_\_\_\_\_. *Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil: origens, especulações e arquétipo constitucional*. São Paulo: Magalhães Peixoto Editora, 2010.

\_\_\_\_\_. *Mínimo existencial, mínimo não imponible e limites iminentes à tributação*. Florianópolis: Insular, 2019.

\_\_\_\_\_. *Mínimo Existencial e limites iminentes à tributação na Constituição Federal*. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 140, p. 269-288, jan./mar. 2019.

\_\_\_\_\_. *Diretrizes básicas e regra matriz de incidência do Imposto sobre Grandes Fortunas*. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 150, p. 215-244, jul./set. 2021.

\_\_\_\_\_. *Imposto sobre Grandes Fortunas e imposto sobre o patrimônio líquido: distinção dos tributos*. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 155, p. 205-227, out./dez. 2022.

\_\_\_\_\_. *Imposto sobre grandes fortunas: legitimidade da tributação e limites constitucionais*. 2. ed. Florianópolis: Insular, 2023.

\_\_\_\_\_. *Arquétipo constitucional do Imposto sobre Grandes Fortunas*. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, n. 1047, p. 131-157, jan. 2023.

POCHMANN, Márcio *et al* (Orgs.). *Atlas da exclusão social no Brasil: os ricos no Brasil*. v. 3. São Paulo: Cortez, 2004.

SZKLAROWSKY, Leon Frejda. *Imposto sobre Grandes fortunas*. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 49, p. 49-56, jul./set. 1989.

UNAFISCO NACIONAL. *Imposto sobre Grandes Fortunas: comparativo entre Nota Técnica 17 da Unafisco Nacional e PLP 183/19*. Disponível em: <<https://unafisconacional.org.br/imposto-sobre-grandes-fortunas-comparativo-entre-nota-tecnica-17-da-unafisco-nacional-e-plp-183-19/>>. Acesso em: 01.05.2023.

UNAFISCO NACIONAL. *Nota Técnica Unafisco Nº 17/2020*. São Paulo, abr. 2020. Disponível em: <<https://unafisconacional.org.br/wp-content/uploads/2020/09/NT-17-1.pdf>>. Acesso em: 01.05.2023.

