

Imposto sobre grandes fortunas

Olavo Nery Corsatto

Sumário

Introdução. 1. Configuração pré-legislativa do imposto. 1.1. Incidência e fato gerador. 1.2. Sujeitos passivos. 1.3. Base de cálculo. 1.4. Alíquotas. 1.5. Reduções do imposto. 1.6. Lançamento. 2. Considerações do parecer aprovado. 3. Experiência internacional. 3.1. Países que adotaram o imposto. 3.2. Países que dele cogitaram ou o aboliram. 4. Análise. 4.1. Características. 4.2. Defesas e críticas. 5. Conclusões.

Introdução

O Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) inscreve-se na competência da União, que poderá instituí-lo *nos termos de lei complementar*, como soa o art. 153, VII, da Constituição da República.

Segundo levantamento, tramitam no Congresso Nacional os seguintes projetos de lei complementar, visando à instituição do imposto:

- PLP 162/89, do Senador Fernando Henrique Cardoso (23-6-89), atual nº 202/89, ao qual foram apensados os abaixo;
- PLP 108/89, do Deputado Juarez Marques Batista (6-6-89);
- PLP 208/89, do Deputado Antônio Mariz (11-12-89);
- PLP 218/90, do Poder Executivo (Mensagem 315/90, E.M. 063, de 15-3-90);
- PLP 268/90, do Deputado Ivo Cersósimo (28-11-90).

Na Comissão de Assuntos Econômicos do Senado, o PLP 162/89 teve parecer do relator Senador Gomes Carvalho, que

apresentou substitutivo; e voto em separado do Senador Olavo Pires (20-9-80). O parecer do relator foi aprovado em turno suplementar (6-12-89).

Na Câmara dos Deputados, onde ainda aguarda discussão, o mesmo projeto, agora com o nº 202-B, recebeu pareceres dos relatores designados pela Mesa em substituição à Comissão de Constituição e Justiça e de Redação (Deputado Bonifácio de Andrada, 14-12-90) e à Comissão de Finanças e Tributação (Deputado Francisco Dornelles). E em plenário, foram-lhe oferecidas vinte emendas, entre elas destacando-se três, contendo substitutivos: a Emenda nº 01, do Deputado Aloízio Mercadante (21-5-91); a Emenda nº 02, do Deputado Edevaldo Alves da Silva; e a Emenda nº 18, do Deputado Francisco Diógenes (16-5-91).

A análise do IGF deverá levar em conta, além do texto aprovado no Senado e os projetos e emendas em tramitação na Câmara, também as manifestações doutrinárias até aqui registradas. Nossa análise, em cada um dos tópicos a seguir, iniciar-se-á sempre pelo texto aprovado no Senado, reportando-se aos seus dispositivos, como no ou do “projeto”.

1. Configuração pré-legislativa do imposto

1.1. Incidência e fato gerador

A incidência constitucional do IGF são as *grandes fortunas* (art. 153, VII). O fato gerador, no projeto, é a titularidade, em 1º de janeiro de cada ano, de fortuna em valor superior a NCZ\$ 2.000.000,00, expressos em moeda de poder aquisitivo de 1-2-89 (art. 1º). *Fortuna* (art. 3º) é o conjunto de todos os bens, situados no país ou no exterior, que integram o patrimônio do contribuinte, exclusive (§ 2º): a) o imóvel de residência do contribuinte, até o valor de NCZ\$ 500.000,00; b) os instrumentos utilizados pelo contribuinte em atividades de que decorram rendimentos do trabalho assalariado ou autônomo, até o valor de

NCZ\$ 1.200.000,00; c) os objetos de antigüidade, arte ou coleção, nas condições e percentagens fixadas em lei; investimentos na infra-estrutura ferroviária, rodoviária e portuária, energia elétrica e comunicações, nos termos da lei; e e) outros bens cuja posse ou utilização seja considerada pela lei de alta relevância social, econômica ou ecológica.

No PLP 108/89, *fortuna* é a soma dos bens e direitos de uma pessoa física e seus dependentes legais que ultrapassem o equivalente a 2.999.999 BTN, ou expressão que represente atualização da moeda (art. 1º, parágrafo único). No PLP 208/89, *grandes fortunas* são os patrimônios líquidos de valor superior a 5.000 vezes o limite mensal de isenção do imposto de renda da pessoa física, vigente no mês de janeiro do exercício de incidência, computadas as doações feitas no ano anterior (art. 1º), sendo patrimônio líquido o conjunto de bens e direitos de qualquer natureza, emprego ou localização, deduzido o valor das dívidas de seu titular (§ 1º). No PLP 218/90, *grande fortuna* é o patrimônio cujo valor exceder a um milhão de BTN (art. 1º, § 1º), sendo o patrimônio constituído de todos os bens e direitos, de qualquer natureza, qualquer que seja seu emprego ou localização, conforme constante da declaração anual de bens do contribuinte, diminuído do valor das dívidas (§ 2º), podendo o Poder Executivo excluir do patrimônio tributável bens de pequeno valor de mercado (§ 3º). No PLP 268/90, *grandes fortunas* são o conjunto de bens patrimoniais, físicos e financeiros, que, nos últimos cinco exercícios, tenha sido informado à SRF e cujo crescimento, em relação ao exercício fiscal de 1989, tenha sido superior a 50% (art. 2º).

Guardadas as variações de projeto a projeto, verifica-se que, em linhas gerais, *grande fortuna* – fato gerador do imposto – seria o patrimônio da pessoa física, apurado anualmente, cujo valor ultrapassasse determinado limite. Sua apuração quase sempre obedeceria a mecanismo, previsto

em cada projeto, de acréscimos e deduções. Tal patrimônio seria constituído, portanto, de bens, móveis e imóveis, físicos e financeiros, e direitos do contribuinte.

1.2. *Sujeitos passivos*

No projeto, são *contribuintes* do imposto as pessoas físicas residentes ou domiciliadas no País (art. 2º). Os PLP 208 e 218/89 acrescentam as pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no exterior, em relação ao seu patrimônio no País (arts. 4º e 5º, respectivamente). Este último elege a pessoa jurídica solidariamente responsável pelo pagamento do imposto (art. 12). Nada há a respeito nos PLP 108/89 e 268/90.

1.3. *Base de cálculo*

No projeto, a *base de cálculo* do imposto é o valor do conjunto dos bens que compõem a fortuna diminuído das obrigações pecuniárias do contribuinte, exceto as contraídas para a aquisição de bens excluídos (art. 4º). Os bens serão avaliados (§1º): a) os imóveis, pela base de cálculo do imposto territorial ou predial, rural ou urbano, ou se situados no exterior, pelo custo de aquisição; b) os créditos pecuniários sujeitos a correção monetária ou cambial, pelo valor atualizado, excluído o valor dos considerados, nos termos da lei, de realização improvável; c) os demais, pelo custo de sua aquisição pelo contribuinte.

No PLP 108/89, a base de incidência será a totalidade dos bens ou direitos constitutivos da fortuna do contribuinte (art. 2º). No PLP 208/89, a base de cálculo é o valor atualizado do patrimônio líquido, que poderá excluir do cômputo os bens considerados de pequeno valor do mercado (art. 3º). A lei poderá isentar da tributação a parcela expressiva do patrimônio investida em empreendimentos por ela considerados relevantes para a economia nacional (art. 7º), havendo-se como expressiva a parcela do patrimônio que representar 25% do capital de uma empresa ou mais de 75% do valor do patrimônio líquido do contribuinte (parágrafo único).

No PLP 218/90, a base de cálculo é o valor do patrimônio existente no dia 31 de dezembro do ano anterior ao exercício financeiro (art. 3º). O patrimônio, por sua vez, é constituído de todos os bens e direitos, diminuído do valor das dívidas (§2º). No PLP 268/90, a base de cálculo é a grande fortuna, sem nenhuma dedução.

Como se pode notar, a maioria das proposições em curso elege como base de incidência do IGF o patrimônio líquido.

1.4. *Alíquotas*

No projeto (art. 5º), o imposto incidirá às seguintes alíquotas:

| Classes de valor do patrimônio NCZ\$ | Alíquota |
|---------------------------------------|----------|
| até 2.000.000,00 | isento |
| mais de 2.000.000,00 até 4.000.000,00 | 0,3% |
| mais de 4.000.000,00 até 6.000.000,00 | 0,5% |
| mais de 6.000.000,00 até 8.000.000,00 | 0,7% |
| mais de 8.000.000,00 | 1,0% |

O PLP 108/89 prevê a seguinte tabela (art. 2º e anexo):

| Classes de valor do patrimônio (em BTN) | Alíquota |
|---|----------|
| até 2.999.999 | isento |
| de 3.000.000 até 5.999.999 | 1% |
| de 6.000.000 até 8.999.999 | 2% |
| de 9.000.000 até 11.999.999 | 3% |
| acima de 12.000.000 | 4% |

É a seguinte a tabela do PLP 218/90 (art. 4º):

| Classes de valor do patrimônio (em BTN) | Alíquota |
|---|----------|
| até 1.000.000 | isento |
| mais de 1.000.000 até 3.000.000 | 0,1% |
| mais de 3.000.000 até 5.000.000 | 0,2% |
| mais de 5.000.000 até 10.000.000 | 0,4% |
| mais de 10.000.000 | 0,7% |

Consoante o PLP 208/89, as alíquotas do imposto serão progressivas sobre faixas definidas do patrimônio, em número

mínimo de três e máximo de cinco, não podendo a menor ser inferior a 0,5% e a maior a 1,5% (art. 5º). Segundo o PLP 268/90, as fortunas serão tributadas à alíquota única de 30% (art. 3º).

1.5. Reduções do imposto

Nos termos do projeto (art. 5º, § 2º), do imposto calculado o contribuinte poderá deduzir o imposto de renda e respectivo adicional cobrado pelos Estados que tiver incidido sobre os seguintes rendimentos por ele auferidos no exercício findo: de aplicações financeiras, de exploração de atividades agropastoris, aluguel e *royalties*, lucros distribuídos por pessoas jurídicas e ganhos de capital. Também o PLP 208/89 (art. 6º) prevê a *dedução* dos impostos federais, estaduais e municipais incidentes sobre o mesmo patrimônio, efetivamente pagos pelo contribuinte no ano anterior. O PLP 218/90 (art. 7º) dispõe que será dado *crédito* do valor dos impostos estaduais e municipais, incidentes sobre a propriedade, efetivamente pagos pelo contribuinte no ano anterior sobre bens integrantes da base do IGF até o produto do valor desses bens pela alíquota do imposto.

A compensação se faz necessária porque o fato gerador do IGF inclui bens e direitos sujeitos à incidência de outros impostos. Por exemplo, no âmbito da própria União, os imóveis rurais (ITR); dos Estados, os veículos automotores (IPVA); e dos Municípios, os imóveis urbanos (IPTU). A compensação alcançaria também os impostos de transmissão (*causa mortis* e doação, nos Estados, e *inter vivos*, nos Municípios).

1.6. Lançamento

Pelo projeto, o imposto será *lançado* com base em declaração do contribuinte na forma de lei, da qual deverão constar todos os bens do seu patrimônio, e respectivo valor (art. 6º). O bem que não constar da declaração presumir-se-á, até prova em

contrário, adquirido com rendimentos sonegados ao imposto de renda, e os impostos devidos serão lançados no exercício em que for apurada a omissão (parágrafo único).

Como se vê, o projeto aprovado, ao referir-se a “declaração do contribuinte na forma da lei”, certamente estará elegendo a declaração de bens do imposto de renda (Lei nº 4.069/62, art. 51) para o lançamento do imposto, o mesmo acontecendo com o PLP 108/89. Expressamente o PLP 218/90 a designa, porém somente para o exercício de 1991. Para os seguintes, em mês a ser determinado, haveria uma declaração específica do IGF.

2. Considerações do parecer aprovado

Vale a pena destacar, no parecer do relator do substitutivo aprovado pelo Senado, em tramitação na Câmara dos Deputados (PLP 202-B, de 1989), os trechos a seguir:

“O imposto sobre a riqueza não constitui em qualquer País desenvolvido receita apreciável para o erário. É um imposto em extinção ou reduzido a proporções inexpressivas. O Japão o adotou em 1950 para abolí-lo em 1953. Na Itália, o imposto extraordinário sobre o patrimônio, introduzido em 1946, foi suprimido no ano seguinte. Na Alemanha Federal, o imposto originalmente fixado em 1% foi depois reduzido para 0,7%. Persistem enormes dificuldades práticas principalmente no tocante à avaliação ao patrimônio. Basta notar que, no caso alemão, foi necessário passar uma lei em separado, com 123 parágrafos, sendo que o comentário dessa lei tem nada menos que 1.698 páginas.

“Vários países de tecnologia fiscal avançada como a Inglaterra, Estados Unidos, Canadá e Austrália, depois de pesquisas profundas e inúmeros relatórios técnicos, optaram

pela não-aplicação, do imposto sobre as grandes fortunas, preferindo aperfeiçoamento no imposto de renda ou impostos específicos sobre determinadas formas de patrimônio...

“Na França, houve várias peripécias. O Governo socialista implantou-o em 1981; o Governo conservador aboliu-o em 1983 e foi novamente introduzido em 1986 com a volta, ao poder, do governo socialista. Não é importante fonte de receita e receia-se que com a liberação do movimento de capitais, em 1990, como parte do programa de unificação europeia, venha a se tornar inviável.

“Conforme o faz notar o Prof. Henry Tilbery em suas ‘Reflexões sobre a tributação do patrimônio’, os argumentos considerados na literatura estrangeira, que desaconselham esse imposto, são os seguintes: dificuldades administrativas; redução da poupança interna; resultado insignificante na arrecadação.

“A esses óbices, no caso brasileiro, se deve acrescentar o perigo da evasão de capitais. Esta já está se processando em virtude do risco de hiper-inflação e da incerteza do clima econômico, mas sem dúvida seria incrementada pelo advento do novo tributo.

“Algumas considerações pareceriam ainda oportunas, com relação à superposição tributária. Fundamentalmente, o patrimônio é renda acumulada e os fluxos de renda já foram sujeitos à tributação ao longo do processo acumulativo. Onde, na experiência internacional, não ser o imposto sobre grandes fortunas considerado um imposto de arrecadação, mas antes um instrumento adicional de fiscalização. Seu objetivo não é o confisco do patrimônio e sim um imposto complementar de renda, através do qual se procura

atingir contribuintes e fluxos de renda inadequadamente captados pelo imposto convencional. Visa essencialmente a ampliar o alcance da tributação sobre ganhos de capital.

.....
“As características específicas do Imposto sobre o Patrimônio e a mudança mundial do enfoque tributário, do fortalecimento do Estado para o incentivo ao esforço individual, devem ser levadas em conta na tentativa de regulamentação do art. 153, inciso VII, da Constituição Federal. Essas premissas são levadas em conta no substitutivo.

.....
“O substitutivo mantém as exclusões do imposto sobre o patrimônio previstas no art. 11 do projeto original, que passam a figurar no art. 3º, com acréscimo de um item: – os investimentos na infra-estrutura de eletricidade, transporte e comunicações. É sabida a insuficiência dos recursos estatais para esses setores de base. Na medida em que se permita deduzir do imposto sobre o patrimônio os investimentos nesses setores, haveria incentivo adicional à plena revelação do patrimônio, pela certeza do contribuinte de que seus impostos estariam sendo canalizados para setores essenciais. O *rationale* é que na maioria desses setores não existe um mercado voluntário de financiamentos ou investimentos, seja por serem monopólios estatais, seja por não serem atraentes como opções de mercado. O imposto seria usado como indutor de aplicações privadas na nossa dilapidada infra-estrutura. Caberia à lei ordinária especificar quais os setores de aplicação válida, quais os instrumentos a serem utilizados para comprovação desses investimentos (certificados de compra de ações ordinárias, preferenciais ou

debêntures, p. ex.) e o período de inegociabilidade desses instrumentos.

“A grande dificuldade prática – a *vexata quaestio* – da imposição de imposto sobre grandes fortunas, observada em todos os países que tentaram cobrar esse imposto, é a avaliação dos bens que compõem o patrimônio das pessoas físicas. Teoricamente o critério ideal seria o valor de mercado desses bens, mas a observação demonstra que grande parte dos bens possuídos, tanto pelas pessoas físicas como pelas pessoas jurídicas, não têm valor de mercado bem definido, e, para muitos bens, é impossível determinar um valor sem elevado grau de subjetividade, pois diferentes avaliadores chegam a valores diversos.

“A experiência secular da escrituração comercial confirma essa proposição e tradicionalmente a contabilidade e a lei comercial prescrevem a avaliação dos bens das sociedades comerciais pelo custo de aquisição, e não pelo valor de mercado.

“Esse problema de avaliação é agravado no Brasil pelo nosso processo inflacionário: todos os bens mudam constantemente de valor, à taxa que atualmente é de cerca de 1% ao dia.

“Essa realidade leva o substitutivo a propor, com base na experiência das pessoas jurídicas, que os bens integrantes do patrimônio das pessoas físicas sejam avaliados pelo custo de aquisição corrigido monetariamente, com exceção dos imóveis, para os quais se propõe o valor adotado para efeito de lançamento dos impostos territorial e predial.

“O custo de aquisição é o valor já usado pela legislação do imposto de renda para determinar o ganho de capital na alienação de bens, e a rigor é o único valor que pode ser deter-

minado com objetividade para a maioria das espécies de bens.

“O substitutivo procura, no § 2º do artigo 4º, precisar o conceito do custo de aquisição no caso de bens que são adquiridos sem o pagamento em moeda.

“No § 2º do art. 1º, o substitutivo propõe que o imposto sobre grandes fortunas seja compensado com o imposto de renda pago sobre rendimentos de capital, que tem origem na fortuna tributada. Essa compensação torna mais justa a incidência do tributo: não satisfaria ao requisito constitucional da graduação dos impostos segundo a capacidade econômica dos contribuintes o pagamento do mesmo imposto sobre fortuna por duas pessoas com bens de igual valor, se uma auferir renda destes bens (e paga imposto sobre essa renda) enquanto para outra a fortuna não é fonte de renda tributável.

“O substitutivo prevê que o imposto seja lançado com base em declaração do contribuinte diferente da declaração do imposto de renda, embora a omissão de bens nessa declaração tenha o mesmo efeito de acréscimo de patrimônio não justificado na declaração do imposto de renda, ou seja, autoriza o lançamento do valor dos bens omitidos como renda sonogada ao imposto de renda.”

As considerações do parecer confirmam a tendência da experiência internacional, segundo subsídios que podemos reunir e que procuraremos sintetizar.

3. *Experiência internacional*

3.1. *Países que adotaram o imposto*

Em palestra proferida em 9-12-93, disse Cid Heráclito de Queiroz¹ que,

“na linha dos meticolosos estudos a que procederam, países do porte dos Estados Unidos, Inglaterra, Canadá,

Austrália, Escócia e Nova Zelândia nunca instituíram um imposto direto sobre grandes fortunas. Noutros países, como o Japão, a Itália e a Irlanda, o tributo foi criado e, posteriormente, abolido. Na Itália, aliás, propostas de reintrodução do aludido tributo foram abandonadas à vista, principalmente, dos minuciosos estudos do renomado tributarista Victor Uckmar, da Universidade de Veneza. Num terceiro grupo, figuram numerosos países em que o imposto sobre o patrimônio está em vigor, como a Alemanha, a Suíça, a Suécia, a Noruega, a Finlândia, a Islândia, a Dinamarca, a Holanda, o Luxemburgo, a Áustria, a Espanha e a Índia. Nesses países, de modo geral, as alíquotas são módicas, inferiores a 1%.”

A esse rol, acrescenta-se a França.

Outro autor que abordou o assunto entre nós, de forma até relativamente extensa, foi Henry Tilbury². Segue-se, abaixo, resumo de seus comentários sobre a experiência de diversos países a respeito do imposto sobre o patrimônio.

a) Alemanha

Na Alemanha, o imposto foi concebido como complemento do imposto de renda, incidindo sobre o patrimônio das pessoas físicas e jurídicas, sendo abrandado com relação a estas, por trazer vários problemas. O problema central, porém, situa-se na *avaliação* do patrimônio, a qual é objeto de uma lei com 123 parágrafos e 1.698 páginas. Há uma declaração do patrimônio global, base válida por três anos para o lançamento anual. A alíquota, que era de 1%, foi reduzida para 0,7%.

b) França

Na França, *l'impôt sur les grandes fortunes*,

“incide sobre o patrimônio mundial das pessoas físicas residentes no estrangeiro em relação aos bens deles situados na França. O imposto

sobre grandes fortunas aplica-se apenas aos patrimônios superiores a três milhões de francos, ou eventualmente cinco milhões de francos, conforme o patrimônio inclua ou não bens profissionais. Ou seja, há uma isenção para os bens profissionais em valor até dois milhões de francos. Portanto, se o valor desses bens ultrapassa dois milhões, o piso de três milhões passa para cinco milhões de francos. Os bens profissionais são definidos de forma minuciosa, em princípio abrangendo a ferramenta das profissões industriais, comerciais, agrícolas, artesanais e liberais. O fato gerador é a posse de bens no dia 1º de janeiro, sendo base de cálculo o valor venal real determinado pelo jogo livre de oferta e demanda. A legislação francesa também estabelece um conjunto de normas especiais sobre a avaliação. A apuração do imposto é baseada na declaração anual do contribuinte. Consideramos muito significativas as normas específicas para controle das declarações e para evitar sonegação. Um decreto de 1981 ab-rogou o anonimato com transações em ouro, anonimato esse admitido antes daquele decreto. Além disso, a lei prevê um regime especial para bens anônimos. Tais normas demonstram a consciência do legislador a respeito de possibilidades de omissão na declaração de várias espécies de bens”.

Vale a pena transcrever também o que ressaltou Cid Heráclito de Queiroz (op. cit.) a propósito da implantação do imposto na França:

“Na França, o Governo Raymond Barre designou, em 1978, uma comissão de três sábios – Gabriel Ventejol, Robert Blot 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. Não obstante, o governo socialista de Mitterrand criou o imposto em foco, em 1981, logo cognominado de 'Robin Hood', porque o respectivo produto era destinado a assegurar uma renda mínima para os mais desfavorecidos. O imposto foi extinto pelo Governo Jacques Chirac, em 1986. E recriado por Mitterrand, em 1988, por exigência da plataforma socialista. Na primeira fase, o Governo francês justificou o imposto então criado como: a) *socialmente justo*, por incidir apenas sobre fortunas superiores a três milhões de francos, a uma taxa progressiva de 0,5% a 1,5% e abranger, tão-somente, cerca de 150.000 contribuintes (1% dos contribuintes do imposto de renda); b) *economicamente razoável*, por ter como base de cálculo o valor líquido do patrimônio, ou seja, deduzido o valor das dívidas; e c) *tecnicamente simples*, por ter sido criado por uma lei com apenas dez artigos.

"Todavia, Pierre Courtois, em primorosa obra de análise, demonstrou que o novo imposto francês, ao contrário: 1º) *não era socialmente justo*, porque incidiu sobre trezentos a quatrocentos mil contribuintes atingindo numerosos patrimônios que não podiam ser considerados como 'grandes fortunas'; 2º) *não era economicamente razoável*, porque, em período de erosão monetária e recessão econômica, uma tributação conjugada da renda e da fortuna diminui sensivelmente a rentabilidade dos capitais investidos, tanto pelos empresários, como pelos particulares; 3º) *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. E para analisar essa legislação, Courtois publicou, em Paris, um livro com mais de 300 páginas (*L'Impôt sur les Grandes Fortunes*), em que adverte: 'essa prolixidade administrativa é inevitável'".

c) Suíça

Na Suíça, o imposto incide sobre o patrimônio das pessoas físicas e das pessoas jurídicas, "mas os efeitos dessa dupla incidência são abrandados por alíquotas muito baixas, que variam entre os diversos Cantões, na média entre 1% a 2%". Relativamente à composição do patrimônio, as ações despertam "interesse especial em um país onde o mercado financeiro tem um papel de maior destaque na economia nacional", particularmente quanto à avaliação daquelas que não têm cotação oficial.

d) Espanha

Introduzido em 1977, o imposto incide "sobre o patrimônio líquido das pessoas físicas, com isenção de determinados bens, como imóveis de valor histórico e obras de arte. O imposto sobre o patrimônio é considerado como imposto autônomo, independente do imposto de renda, com a ressalva de que a soma dos impostos fica sujeita ao teto que, de 55% da renda tributável, no início, passou em 1984 para 70% da renda tributável".

A legislação traz critérios de avaliação, considerando subsidiário o valor de mercado.

e) Norte e centro-europeu

Na Suécia, Noruega, Finlândia, Islândia, Dinamarca, Holanda, Luxemburgo e Áustria, o imposto sobre o patrimônio é

pago pela renda deste, tendo em vista as baixas alíquotas. Nos países escandinavos, as alíquotas (progressivas) ultrapassam 1% (2% na Suécia); nos demais países, são proporcionais, não superiores a 1%. Além disso, há um teto para a soma do imposto sobre o patrimônio com o imposto de renda.

f) Índia

Por influência de Nicholas Kaldor, professor de economia da Universidade de Cambridge, em 1957 foram instituídos o *annual wealth tax* e o *gift tax*. O imposto anual sobre o patrimônio líquido incide sobre os bens das pessoas físicas e das companhias que excedam determinado valor, havendo isenções para propriedades agrícolas, obras de arte, objetos de uso pessoal, e, até certo limite, residência própria.

Aquele professor

“parte do princípio de que a renda não é um parâmetro adequado da capacidade contributiva, mas que a posse do patrimônio por si confere ao indivíduo um poder para gastar, não atingido pelo imposto de renda. Portanto, sob a perspectiva de equidade horizontal, a imposição da renda deve ser complementada pela tributação do patrimônio. Por outro lado, seguindo as críticas já levantadas antes, principalmente por J. S. Mills e Irving Fisher, a tributação do total de renda auferida implica um gravame em dobro da renda poupada. Portanto, dentro da visão kaldoriana, deve ser introduzido um imposto sobre a renda consumida, para não desincentivar a poupança, o trabalho e a aceitação do risco nas atividades produtoras, em contraposição à tributação sobre a renda auferida, que traz no seu bojo esses efeitos negativos. Observando a distinção de um lado entre poder de consumir (*spending power*), independentemente de ser esse poder exercido ou não, e de outro lado o con-

sumo (*spending*), isto é, o poder de consumir efetivamente exercido, chega-se ao núcleo da recomendação, isto é, a complementação recíproca entre tributação do patrimônio, que grava o poderio inerente à posse de patrimônio, e o imposto de renda consumida que toma como medida a capacidade contributiva revelada pelo gasto, sem discriminar contra a poupança e sem desencorajar o esforço do trabalho. O *expenditure tax* recomendado por Kaldor para a Índia (abolido em 1962) foi um imposto sobre os gastos da pessoa física no ano inteiro, em excesso de um certo limite, com deduções permitidas para várias espécies de pagamentos, como despesas de casamento de descendentes até certo limite, despesa de educação no estrangeiro até certo limite, prêmios de seguros, resgate de dívidas etc. No que se refere ao problema administrativo, Kaldor esperava um efeito controlador automático pela declaração em conjunto da renda e do patrimônio. O sistema integrado de um imposto progressivo sobre a renda consumida, um imposto progressivo sobre o patrimônio líquido, complementado por um imposto sobre doações introduzido na Índia ao lado do imposto de renda e imposto sobre espólios, não produziu um sucesso incontestado” (sic).

Relativamente ao

“imposto sobre o patrimônio líquido, originariamente com alíquota progressiva moderada, seguindo neste aspecto a recomendação de Kaldor, foi aumentado gradualmente de uma escala entre ½% e 1½%, para uma escala bem mais elevada de 1% a 5%. Conforme pesquisa de Dr. M. H. Gopal, o peso combinado entre os impostos diretos em muitos casos

poderia ultrapassar 100% da renda. Entre os contribuintes sujeitos ao maior peso da tributação, a omissão de parcelas de renda não declarada aumentou simultaneamente com o entesouramento de valores ocultos. Conforme opinião do mesmo autor, um alívio da carga tributária resultaria provavelmente na reciclagem pelo menos de parte desses recursos em aplicações produtivas”.

Já

“o professor de Economia da Universidade Hyderabad, Raja J. Chelliah, primeiramente criticou o *expenditure tax* pelas dificuldades administrativas, crítica cuja procedência foi comprovada pela extinção desse Imposto após quatro anos de vigência. Com respeito ao imposto sobre o patrimônio, pronunciou-se terminantemente contra a sua incidência sobre pessoas jurídicas, salientando que a Índia, como país em desenvolvimento, não deveria ter seguido neste aspecto cegamente o exemplo de alguns países industrializados da Europa. Por outro lado, o mesmo autor em princípio concordou com o imposto sobre o patrimônio líquido das pessoas físicas, que, na opinião dele, serve realmente para impedir o agravamento de disparidades sociais, apenas recomendando a elevação do piso da incidência, e eventualmente um alívio maior do imposto de renda sobre rendimentos de trabalho *earned income relief*, atendendo ao propósito de maior diferenciação em cotejo com rendimentos de capital”.

3.2. Países que dele cogitaram ou o aboliram

Registram-se nesse tópico os estudos levados a efeito por países que cogitaram – e acabaram, por razões diversas, desistindo – de adotar um imposto geral sobre o patrimônio. E também a experiência

dos que, tendo-o adotado, posteriormente o aboliram.

a) Canadá

Comissão presidida por M. Kenneth Carter (*Report of the royal Commission on Taxation*, conhecida como “Relatório Carter”), em 1966, sugeriu a rejeição, acatada, de uma imposição anual sobre o patrimônio, por temer efeito negativo em relação à poupança. Desde longa data, já existem, no país,

“impostos sobre parcelas específicas de patrimônio (*property tax*), mas de alcance bastante amplo, embora não abrangendo o patrimônio global da pessoa física. O *property tax* constitui um elemento essencial na receita municipal; além disso, existe o imposto sobre herança (*inheritance tax*). Todavia, por enquanto não foi introduzido no Canadá o imposto sobre o patrimônio global”.

b) Estados Unidos

Há, no país, desde os tempos coloniais, um imposto sobre partes do patrimônio (*property tax*), de alcance amplo, incidente sobre o valor bruto de tais partes, mas não há um imposto anual pessoal sobre o patrimônio líquido total da pessoa física. Registra-se ainda um imposto sobre a herança (*inheritance tax*). Estudo conhecido como *Meade Report* deu especial atenção à origem da riqueza,

“isto é, ou proveniente do produto economizado dos próprios esforços de um lado, ou de aquisições gratuitas por herança ou doação de outro lado. Assim, o estudo antes citado inclinou-se em favor do imposto combinado entre tributação progressiva anual sobre patrimônio e ingressos gratuitos, *pawat*, idealizado pelo *Meade report*, embora reconhecendo o problema de avaliação e com ressalva em relação ao imposto sobre acessões patrimoniais gratuitas que seriam uma inovação radical na legislação norte-americana”.

Estas últimas mereceriam especial imposição (*accession tax*).

c) Grã-Bretanha

No país,

“a introdução de um imposto anual sobre o patrimônio líquido tornou-se assunto de discussões políticas na década de 60. Finalmente em 1974 foi nomeada uma Comissão (*Select Committee on a Wealth Tax*), que publicou seu Relatório conhecido sob o nome de *Green Paper*. (...) Nos estudos promovidos sobre a tributação do patrimônio pela perspectiva da equidade horizontal, encontramos na Grã-Bretanha uma situação diversa em comparação com muitos outros países, pois no ordenamento britânico já existia antes uma tributação diferenciada em relação ao atendimento proveniente de investimentos. Deste modo, a introdução do imposto anual sobre o patrimônio ia substituir a *investment income surcharge* ou o *sur-tax*. Várias pesquisas encaravam a problemática sobre este aspecto. (...) O imposto sobre o patrimônio ia onerar automaticamente todo aumento do patrimônio, não somente em relação ao ingresso de novas parcelas patrimoniais, mas também abrangeria a mais valia de um ano para o outro dos bens patrimoniais já existentes. É uma autêntica tributação da mais valia não realizada, em contraste com o princípio tradicional que rege a tributação dos ganhos de capital, que incide somente sobre a mais valia realizada. Assim, a coexistência dos dois tributos representa um ônus duplo sobre a mais valia, isto, quando acrescida, mediante a tributação sobre o valor enriquecido do patrimônio, e outra vez quando a valorização for realizada, pela tributação do ganho de capital. Isso não signi-

fica necessariamente que haja uma incompatibilidade absoluta entre os dois impostos, pois um visa ao aspecto do fluxo da riqueza (aspecto dinâmico) isto é, o ganho tratado como receita tributável, o outro, o aumento do valor dos bens possuídos (aspecto estático) ou seja, o incremento da capacidade contributiva resultante da valorização do patrimônio, naturalmente quando real, não apenas inflacionária. Todavia, já que tal majoração da capacidade contributiva é apenas latente, desprovida de liquidez, esse agravamento do ônus parece pouco recomendável. Por esse raciocínio justifica-se a recomendação de Sandford de que, na hipótese da introdução de um imposto anual sobre o patrimônio, deveria ser reduzida a alíquota da tributação de ganhos de capital. Nas considerações sobre assunto entre os especialistas ingleses, tomam um lugar de destaque, assim como em outros países, as preocupações sobre a avaliação. Foi sugerido acompanhar o exemplo holandês, isto é, a avaliação por declaração do contribuinte sob plena responsabilidade dele, porém sujeito à impugnação pelas autoridades. Uma sanção eventual proposta por alguns em teoria contra subavaliação consistia na possibilidade ou de aplicar o valor declarado como base de indenização na hipótese de desapropriação, ou mesmo conceder a terceiros a faculdade de adquirir os bens pelos valores declarados que para esse fim seriam publicados. Não simpatizamos com tais métodos de intimidação, mesmo sem examinarmos sua viabilidade e eficácia. Nem nos consta que tal sanção mencionada nos escritos de vários autores teria sido implementada na legislação de algum país. Foi aceita

como ponto pacífico a legitimidade de uma política fiscal que visa reduzir a grande concentração de fortunas em mãos de um pequeno número de pessoas, como também a tendência a induzir, pelo sistema de tributação, a transferência de riqueza acumulada em valores de absoluta esterilidade para aplicações produtivas. Todavia, a maioria das opiniões, diante dos problemas administrativos, se inclinou em favor da tributação não sobre o estoque do patrimônio, mas sobre sua transferência a título gratuito. Como salientou o *Relatório Meade*, a tributação da transferência de patrimônio também é preferível pelo fato de causar menos dificuldades e custos administrativos do que o imposto anual sobre o patrimônio. Embora parecesse que, no plano doutrinário, as teses do *Meade Report* tivessem alcançado amplo consenso, principalmente a rejeição do imposto anual sobre o patrimônio e a preferência do imposto sobre ingressos patrimoniais gratuitos, na prática, não foi implementada na legislação britânica, por enquanto, nenhuma dessas reformas básicas da tributação direta (nem o *pawat*, nem o *annual wealth tax*, *AWT*, nem o *expenditure tax*, nem o *cession tax*)”.

d) Irlanda

Após profundos estudos, em 1974 foi introduzido, na República da Irlanda, como tributo que parecia bem elaborado, o imposto anual sobre o patrimônio. Já em 1978, porém, foi revogado.

e) Itália

Em 1946, esse país instituiu um imposto extraordinário sobre o patrimônio, suprimindo-o em 1947. Estudos

“organizados pela Universidade de Veneza em 1985 deram origem a um trabalho do preeminente tributarista italiano Victor Uckmar, que, além de um relatório do direito comparado

– que é o resumo mais atualizado e mais abrangente do qual temos conhecimento –, dedica atenção especial a esta problemática sob a perspectiva da Itália. Da mesma forma como outros pesquisadores, esse cientista italiano opina que a eficiência dessa tributação depende do grau de confiabilidade do levantamento do patrimônio e dos critérios de avaliação. Foi esse um dos argumentos principais que motivaram a conclusão desse autor, *contrário* à introdução desse imposto, pois considera a Administração Tributária da Itália não suficientemente aparelhada para esse fim, nem para os impostos já existentes”.

f) Japão

Em 1950, obediente a recomendações de 1949 da Shoup Mission, de peritos americanos, o Japão instituiu imposto anual sobre o patrimônio, abolindo-o em 1953, por ter apresentado pífios resultados na arrecadação e falhado como instrumento contra a evasão do imposto de renda, atingindo quase apenas o patrimônio imobiliário. Concebido como suplemento do imposto de renda,

“não foi considerado adequado para medir a capacidade contributiva. Uma das principais razões de sua abolição foi a dificuldade de revelar a totalidade dos bens patrimoniais do contribuinte, com respeito a certas espécies de bens como dinheiro, jóias e valores mobiliários. Esse fato causou um desequilíbrio em comparação com a propriedade imobiliária, que é de fácil identificação. Outro problema foi a avaliação, especialmente em relação a imóveis e a participações societárias não negociadas publicamente”.

O economista japonês Noboru Tanabe

“reconhece plenamente os méritos do imposto anual sobre o patrimônio, principalmente pelo aspecto de maior equidade horizontal e ver-

tical, além de servir como instrumento de reforma socioeconômica, principalmente em países em desenvolvimento para corrigir a concentração de riquezas. Além disso pode incentivar a aplicação de poupança em investimentos produtivos, considerando que a posse de bens se torna menos interessante quando nem produzem renda suficiente para fazer face ao pagamento do imposto sobre patrimônio. Não obstante essas vantagens e resultados positivos alcançados por essa tributação em países europeus, o autor conclui que as dificuldades administrativas que o Japão não conseguiu vencer foram o motivo principal para o abandono desse imposto, além do modesto resultado da arrecadação”.

4. Análise

4.1. Características

Como demonstram as propostas e a experiência internacional sumarizadas, o IGF pode assumir desenhos ou características mais ou menos variáveis em seus aspectos – incidência, sujeitos passivos, base de cálculo, alíquotas, lançamento.

Pontos que se pode considerar praticamente convergentes são a incidência e a base de cálculo. É quase unânime que o imposto deva incidir sobre a totalidade do patrimônio, admitida a exclusão de bens de interesse para o desenvolvimento econômico e social. E a sua base de cálculo deva levar em conta – e, portanto, também à exclusão – os valores já onerados pelos tributos sobre itens específicos do patrimônio, como imóveis urbanos e rurais, veículos, participações societárias, fundos etc. Ou seja, o imposto incidiria sobre o *patrimônio líquido*, sendo seu valor líquido a base de cálculo. A fortuna tributada, por sua vez, deveria ser, realmente, de *grande vulto*.

Com respeito aos sujeitos passivos, há forte preponderância em limitá-lo às *peessoas físicas*, somente uma minoria fazendo-o alcançar também as pessoas jurídicas. As unidades produtivas assim estariam a salvo do imposto, também em nome do desenvolvimento econômico (produção) e social (geração de empregos).

As tendências se dividem quanto à administração e ao lançamento. O *lançamento* teria por base a declaração de bens do imposto de renda ou uma declaração específica do patrimônio para o IGF.

Quanto às alíquotas, prepondera a tendência de adoção de *alíquotas progressivas baixas*, entre 0,1% e 1% (ou, quando muito, e raro, 2%), ou então uma *alíquota proporcional também baixa*. Uma pequena minoria sugere a adoção de alíquotas superiores a 2%. Alíquotas entre 5% e 30% já foram adotadas (uma só vez), em ocasiões de catástrofe nacional, por países que tiveram de superar as imensas dificuldades advindas das primeira e segunda guerras mundiais, por exemplo.

A propósito, embora o imposto se denomine “sobre grandes fortunas”, na realidade ele seria pago pela renda por elas gerada, sem desfalcocar o patrimônio em sua substância. É por isso que a doutrina o considera imposto *nominal* sobre as grandes fortunas, porém *suportado pela renda* destas, o que leva à fixação de alíquotas reduzidas.

4.2. Defesas e críticas

A adoção ou não e o abandono do IGF decorreram de suas supostas virtudes e defeitos.

São *virtudes* apontadas por Henry Tilbury (op.cit.) a equidade horizontal, a eficiência na aplicação de recursos, a redistribuição de riquezas e o controle administrativo.

A *equidade horizontal*, segundo aquele autor,

“parte da constatação de que a renda do indivíduo não é por si só o parâmetro adequado para medir a

capacidade contributiva, relembrando o famoso exemplo de Nicholas Kaldor, que comparou a capacidade contributiva totalmente desigual de um homem rico, cujo patrimônio é aplicado em bens, que não produzem renda, e, de outro lado, do homem muito pobre, também sem renda”.

Para ele a tributação anual do patrimônio, portanto, pode ser encarada como *complemento* que está suprindo as falhas do imposto de renda, já que este não alcança, em sua totalidade, a capacidade contributiva. Aduziríamos que seria complemento também dos demais impostos patrimoniais, incidentes especificamente sobre os imóveis urbanos e rurais, os veículos, os fundos, etc.

O mesmo autor diz que se, por um lado, o imposto de renda pode, em tese, “desencorajar pessoas de intensificarem seus esforços de trabalho ou para aceitarem os riscos inerentes a empreendimentos produtivos”, de outro lado, o IGF induziria a transferência de valores investidos em bens improdutivos para *aplicações produtivas* para, pelo menos, “gerar uma renda suficiente para pagar o imposto sobre o patrimônio”.

A *redistribuição da riqueza* seria outro efeito benéfico do IGF, que funcionaria também como *instrumento de controle da administração tributária*, mediante o cruzamento de dados com base nas declarações da renda auferida, dos bens para o IR ou o IGF e das parcelas do patrimônio consideradas para tributações específicas. Haveria, assim, menor possibilidade de evasão de diversos tributos.

Ainda para o referido autor, os *defeitos* do imposto seriam as dificuldades administrativas, a redução da poupança interna e o resultado insignificante da arrecadação.

Segundo ele, as *dificuldades administrativas* seriam o problema de conseguir-se dos contribuintes uma *revelação (disclosure)* completa de todos os seus bens e, em

decorrência, uma *avaliação* correta do patrimônio de cada um. Difícil seria avaliar, por exemplo, “bens que podem ser facilmente ocultados, como jóias, metais preciosos, títulos ao portador, objetos de arte etc.”. Isso teria levado o Japão a abolir “um imposto cuja aplicação abrangente e justa se comprovou como sendo inexecutável”. E quem não o aboliu, como a Alemanha, erigiu uma legislação extensa e complexa para regulá-lo. O autor aponta ainda para o fato de o contribuinte, além de omitir bens, em geral subavaliar os declarados. Para a administração, a avaliação

“cria enormes dificuldades, não somente à escolha de critério adequado para as várias espécies de bens, mas também em relação, por exemplo, ao valor venal, sendo esse o critério principal que deveria ser efetivamente estabelecido para uma quantidade enorme de bens”.

Embora não impressionado com o “argumento de uma eventual ameaça de fuga de capitais para o exterior, que geralmente está motivada por outras considerações, mas não por um imposto (por exemplo) de 1%”, o citado autor não duvida de que “o argumento da redução da poupança procede. Em um país em desenvolvimento, não é interessante desincentivar a poupança”. À *redução da poupança interna* somar-se-ia o desestímulo à interiorização de capitais externos, acrescente-se.

O imposto geral sobre o patrimônio não tem rendido o esperado onde foi instituído. Para o citado autor, esse argumento, freqüentemente mencionado, de sua minúscula arrecadação, por si só, não é o mais importante. Para ele, o que “pesa gravemente na balança é mesmo a inviabilidade virtual administrativa”, porque a “desproporção entre custos administrativos do imposto patrimonial e o resultado moderado da arrecadação é provavelmente válido em

todos os países, mas não deveria ser considerado como decisivo no Brasil, quando o que se visa é maior justiça fiscal e prevenção da excessiva concentração de riquezas”.

Que o imposto sobre a riqueza não constitui, nos países desenvolvidos, receita apreciável para o erário é conclusão que se impõe. Num país em desenvolvimento, como o Brasil, ainda não se dispõe de elementos – como dados estatísticos idôneos – sobre os quais se possam desenvolver projeções que possibilitem uma avaliação correta da provável arrecadação do imposto.

5. Conclusões

Se vier a ser instituído, o IGF será outro entre os demais impostos sobre o patrimônio existentes em nosso sistema tributário, que são:

I – considerado o patrimônio no seu aspecto estático:

a) imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR), de competência da União (CF, art. 153, VI);

b) imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA), dos Estados e Distrito Federal (art. 155, III);

c) imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU), dos Municípios e Distrito Federal (art. 156, I);

II – considerado o patrimônio no seu aspecto dinâmico:

a) imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR), da União (art. 153, III), que grava os acréscimos patrimoniais;

b) imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens (ITCM), dos Estados e Distrito Federal (art. 155, I);

c) imposto sobre a transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição (ITIV), dos Municípios e Distrito Federal (art. 156, II).

Considerado o patrimônio objeto dos impostos existentes, o IGF viria a consubstanciar: (1) *imposto suplementar*, por constituir uma superposição (legal) da tributação já existente, da qual seria parcela *adicional*; (2) *imposto complementar*, por haver escapado dessa mesma tributação, via evasão fiscal; (3) *imposto novo*, para as parcelas de patrimônio não alcançadas por nenhum dos impostos existentes.

As alíquotas do substitutivo aprovado no Senado, o IGF viria a constituir-se, sem dúvida, fonte nada desprezível de receita para o erário, considerado o inegável (e ainda não mensurado) índice de evasão fiscal no País. Como se disse acima, por falta de dados estatísticos confiáveis, ainda não é viável dimensionar-se projetivamente o valor da arrecadação provável do IGF. Isso seria possível, a curto prazo, somente com a colaboração dos Poderes Executivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Já é tempo, aliás, de o Congresso Nacional obter, compulsoriamente como lhe faculta a lei, *todos* os subsídios e informações necessários à avaliação dos efeitos econômicos e financeiros das proposições que estão ou venham a estar em curso.

Nada mais oportuno do que isso, no momento em que se propõe uma nova reforma tributária, para cujo exame criterioso e aprofundado não poderá o Congresso prescindir de elementos que só os Poderes Executivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios estão em condições de fornecer.

O que se disse vale para o IGF, cabendo preliminarmente indagar se ele permanecerá ou não no sistema. Caso permaneça, juntamente com os demais impostos patrimoniais, a questão primordial sobre a sua conveniência ou não, a nosso ver, reside no efeito psicológico que poderá produzir a sua instituição. Há dias, em entrevista na Imprensa, o Senhor Deputado Roberto Campos, que também já se manifestou sobre o IGF, afirmou que “o

capital é covarde como um cordeiro e veloz como uma lebre” para safar-se. Será necessário, por isso, antes de tudo, considerar se o IGF não desestimulará o ingresso de capitais no País. E se, não obstante as baixas alíquotas, será ou não fator de desistência para quem se disponha a transferir para cá sua poupança, temendo elevações no futuro. É por isso necessário salientar que o art. 150, IV, da Constituição é garantia de que o imposto jamais poderia atingir a substância do patrimônio, porque o dispositivo veda a utilização do tributo com *efeito de confisco*.

A criação ou não do imposto, no bojo da reforma tributária, deveria ser precedida de amplo debate dentro e fora do Congresso Nacional, ouvidos especialistas nas áreas econômica, financeira e tributária, devendo a discussão arrimar-se em dados estatísticos objetivos das arrecadações (federais, estaduais e municipais) dos tributos patrimoniais existentes, do levantamento das grandes fortunas do País e respectivos possuidores, cujo número, acredita-se, seria significativo. E no caso de decidir-se pela sua adoção, o desenho que melhor se coaduna à experiência internacional, aos estudos a lume entre nós e às características retromencionadas, parece-nos ser o constante do substitutivo em apreciação na Câmara dos Deputados. Merecem ainda leitura os trabalhos de Francisco de Paula Giffoni³ e Hugo de Brito Machado⁴, além dos já citados ao longo deste breve estudo.

Como um debate nacional amplo e prévio sobre o assunto tem poucas probabilidades de acontecer tão cedo (porque dependeria de prévia coleta de elementos de nossa realidade política, econômica e financeira), acreditamos que as seguintes razões justificariam a criação do IGF, ainda que em caráter experimental:

1) a distribuição da renda e da riqueza nacionais é extremamente assimétrica e perversa;

2) o IGF seria, por isso, importante instrumento de justiça fiscal;

3) o número de contribuintes do IGF seria limitado e relativamente pequeno;

4) o número limitado de contribuintes facilitaria a administração e o controle do imposto;

5) o IGF seria também instrumento de controle do imposto de renda e dos demais impostos sobre o patrimônio;

6) conseqüentemente, seria também instrumento de controle da evasão fiscal, o que o reforçaria como fator de justiça fiscal;

7) ao fato de alguns países não terem adotado um imposto geral sobre o patrimônio e de outros o haverem abandonado se contrapõe o fato de que países de expressão política e econômica internacional persistem nele;

8) isso significa que somente experimentando-o é que viremos a saber se ele seria ou não vantajoso para o País;

9) mesmo que o imposto não venha a ser importante instrumento de arrecadação, a sua receita seria muito bem-vinda no momento em que o País realiza enorme esforço para equilibrar suas finanças;

10) como última e fundamental *ratio*, acrescente-se que o IGF está previsto na Carta Magna.

Notas

¹ QUEIROZ, Cid Heráclito. Liberdade e patrimônio: o imposto sobre grandes fortunas. In: *Carta Mensal*. [S.l.: s.n.], v. 39, n. 467, fev. 1994. p. 13 - 23.

² TILBURY, Henry. Reflexões sobre a tributação do patrimônio. In: *Imposto de renda - estudos 4*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1987. p. 283 - 347.

³ GIFFONI, Francisco de Paula. Memorando para anteprojeto da regulamentação de imposto sobre o patrimônio líquido pessoal ou grandes fortunas. In: *Revista de Finanças Públicas*. Brasília: [s.n.], jul./ago./set. 1987. p. 31 - 38.

⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Imposto sobre grandes fortunas. In: *O Sistema Tributário na Nova Constituição do Brasil*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1988. p. 241 - 269.