

CENTRO UNIVERSITÁRIO UNIDADE DE ENSINO SUPERIOR DOM BOSCO – UNDB
CURSO DE DIREITO

DÉBORA LARISSA DE ARAÚJO MARTINS

**O IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS NO BRASIL COMO INSTRUMENTO
DE CAPACIDADE CONTRIBUTIVA ISONÔMICA**

São Luís

2022

DÉBORA LARISSA DE ARAÚJO MARTINS

**O IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS NO BRASIL COMO INSTRUMENTO
DE CAPACIDADE CONTRIBUTIVA ISONÔMICA**

Monografia apresentada ao Curso de Graduação em Direito do Centro Universitário Unidade de Ensino Superior Dom Bosco, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharela em Direito.

Orientadora: Profa. Ma. Alyne Mendes Caldas

São Luís

2022

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
Centro Universitário – UNDB / Biblioteca

Martins, Débora Larissa de Araújo

O imposto sobre grandes fortunas no Brasil como instrumento de capacidade contributiva isonômica / Débora Larissa de Araújo Martins. __ São Luís, 2022.

80 f.

Orientador: Profa. Ma. Alyne Mendes Caldas.

Monografia (Graduação em Direito) - Curso de Direito – Centro Universitário Unidade de Ensino Superior Dom Bosco – UNDB, 2022.

1. Capacidade contributiva. 2. Concentração de riquezas.
3. Imposto sobre grandes fortunas. 4. Isonomia tributária. I. Título.

CDU 340.1:336.2

DÉBORA LARISSA DE ARAÚJO MARTINS

**O IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS NO BRASIL COMO INSTRUMENTO
DE CAPACIDADE CONTRIBUTIVA ISONÔMICA**

Monografia apresentada ao Curso de Graduação em Direito do Centro Universitário Unidade de Ensino Superior Dom Bosco, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharela em Direito.

Aprovada em: 23/06/2022

BANCA EXAMINADORA

Profa. Ma. Alyne Mendes Caldas (Orientadora)

Centro Universitário Unidade de Ensino Superior Som Bosco

Prof. Ma. Fernanda Dayane dos Santos Queiroz

Centro Universitário Unidade de Ensino Superior Som Bosco

Prof. Me. Rafael Moreira Lima Sauaia

Centro Universitário Unidade de Ensino Superior Som Bosco

AGRADECIMENTOS

Agradeço à Deus pela vida, pelos acasos e pelos caminhos que até aqui me possibilitou.

Aos meus pais, Gerlândia Chaves e Dalmo Martins, que fizeram de tudo em seu alcance para me proporcionar o melhor, além do amor incondicional.

Aos meus irmãos, Danielle Lourdes e Diego Sorocaba, pela companhia e pelos momentos compartilhados.

À minha orientadora, Aline Mendes Caldas, pelo apoio diante dos desafios vividos nessa trajetória.

Ao meu namorado, Vinicius Guimarães, por ter sido meu braço direito e não ter descreditado de mim em momento algum.

Aos meus amigos, Larissa Boskos, Mayara Joyce e Marcos Franklin, que me acompanharam nos últimos cinco anos de altos e baixos da graduação, e foram essenciais para finalizar mais uma etapa.

Ao meu amigo mais recente, Adam Negreiros, que teve papel essencial neste momento, se fazendo sempre presente e disposto a escutar minhas dificuldades.

RESUMO

O presente trabalho trata de uma análise acerca do imposto sobre grandes fortunas como instrumento de capacidade contributiva isonômica. Para tanto, em um primeiro momento mostrou-se necessária uma análise da contextualização da concentração de riqueza e desigualdade social no Brasil, por meio de um estudo histórico-evolutivo, com dados nacionais e internacionais. Em seguida, realizou-se um estudo acerca do sistema tributário brasileiro de forma geral e dos princípios da capacidade contributiva e da isonomia tributária. Para que então, fosse possível verificar a possibilidade da aplicação do imposto sobre grandes fortunas no Brasil, sob a égide do princípio da capacidade contributiva e da isonomia tributária. O método utilizado no trabalho foi hipotético-dedutivo, com enfoque teórico no estruturalismo, através da investigação bibliográfica.

Palavras-chave: Capacidade Contributiva; Concentração De Riquezas; Imposto Sobre Grandes Fortunas; Isonomia Tributária.

ABSTRACT

This paper is an analysis of the tax on large fortunes as an instrument of isonomic contributive capacity. To this end, it was first necessary to analyze the contextualization of the concentration of wealth and social inequality in Brazil, through a historical and evolutionary study, with national and international data. Next, a study of the Brazilian tax system in general and the principles of ability to pay and tax equality was conducted. Then, it was possible to verify the possibility of applying the tax on large fortunes in Brazil, under the aegis of the principle of ability to pay and tax equality. The method used in this paper was hypothetical-deductive, using a theoretical approach based on structuralism, through bibliographic research.

Keywords: Ability to Contribute; Wealth Concentration; Wealth Tax; Tax Isonomy.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	09
2 CONCENTRAÇÃO DE RIQUEZA E DESIGUALDADE SOCIAL NO BRASIL	12
2.1 A dinâmica da concentração de riqueza a partir do século XX.....	12
2.2 A desigualdade de riquezas no Brasil.....	20
3 A APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	27
3.1 Sistema tributário brasileiro e sua finalidade	27
3.1.1 A legitimidade do Estado na cobrança dos tributos e sua função social	29
3.2 Limites ao poder de tributar	33
3.2.1 Princípio da isonomia tributária	33
3.2.2 Princípio da capacidade contributiva	36
4 O IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS NO BRASIL COMO INSTRUMENTO DE CAPACIDADE CONTRIBUTIVA ISONÔMICA	41
4.1 Um estudo da tributação de riquezas	41
4.2 Desafios acerca da tributação de riquezas: renda ou patrimônio?.....	46
4.3 Críticas ao sistema tributário brasileiro	48
4.4 Considerações acerca do imposto sobre grandes fortunas	50
4.5 Discussão acerca da definição do termo "grande fortuna"	54
4.6 Experiência internacionais com a tributação sintética de riquezas	56
4.7 Vantagens e desvantagens da adoção do imposto sobre grandes fortunas no Brasil	59
4.8 Divergência entre tributar a fortuna, a renda e a herança no Brasil	65
4.9 Projetos de lei no Brasil que visam instituir o imposto sobre grandes fortunas	66
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	70
REFERÊNCIAS	73

1 INTRODUÇÃO

O Sistema Tributário brasileiro se faz presente no ordenamento jurídico através regulamentação de tributos, visando manter a estrutura do Estado funcionando e viabilizar serviços e políticas públicas à população, de modo a diminuir o abismo social brasileiro.

Dentre as formas de tributar, os tributos brasileiros incidem, de forma geral, sobre o consumo, a renda e o patrimônio das pessoas físicas e jurídicas. A realidade tributária brasileira demonstra falhas no sistema, como por exemplo: a maior fonte de arrecadação do Estado é a tributação sobre bens de consumo, e esta incide para todos os contribuintes da mesma forma, sem distinções, logo, pessoas mais pobres investem maior porcentagem de sua renda do que pessoas mais ricas nas compras de produtos.

Ademais, a taxação sobre renda e patrimônio se encontram em uma posição de baixa arrecadação na folha do Estado, tornando o Brasil atrativo para aqueles que possuem grandes fortunas, contudo, o patrimônio dessas pessoas não é alcançado de forma efetiva à luz da capacidade contributiva isonômica.

Deste modo, é possível observar que o sistema tributário brasileiro apresenta distorções no alcance de um dos seus principais princípios norteadores, o Princípio da Isonomia Tributária, tido como responsável por tratar os iguais na medida da sua desigualdade, se relacionando intrinsecamente com o Princípio da Capacidade Contributiva, que possui o papel de balancear o tratamento isonômico entres os contribuintes, ao dispor que os contribuintes mais afortunados devem contribuir mais em relação aos menos afortunados.

Neste contexto, evidencia-se o Imposto Sobre Grandes Fortunas, que está previsto na Constituição Federal, e determina como fato gerador a detenção de uma grande fortuna, que depende de Lei Complementar para sua conceituação e aplicação. Diante do exposto, questiona-se: o imposto sobre grandes fortunas instrumentalizaria a capacidade contributiva isonômica?

A partir desse problema, aponta-se a hipótese de que o imposto sobre grandes fortunas é um instrumento de redistribuição das riquezas, bem como de diminuição da desigualdade econômica e social, além de concretizar o princípio da capacidade contributiva e da isonomia tributária. Posto que, trata-se de um imposto que incidiria sobre os mais ricos da sociedade e, através da arrecadação seria possível mais recursos para aplicar em políticas públicas visando minimizar a pobreza no Brasil, além disso, o imposto sobre grandes fortunas estaria efetivando um tratamento à luz da capacidade contributiva e isonômica, uma vez que estaria arrecadando mais daqueles que possuem mais condições de forma isonômica.

A relevância de estudar esse tema se encontra na importância de discutir novas formas de lidar com a crise econômica no Brasil, através da incidência de um tributo, qual seja, o imposto sobre grandes fortunas, que se mostra como um meio de minimizar o impacto da concentração de riquezas, além de debater acerca de um sistema tributário mais progressivo, sob à luz do princípio da capacidade contributiva e da isonomia tributária.

Portanto, o objetivo geral deste trabalho é analisar o imposto sobre grandes fortunas como um instrumento de capacidade contributiva isonômica, através da verificação da concentração de riqueza e desigualdade social no Brasil, bem como um estudo do sistema tributário brasileiro e dos princípios da capacidade contributiva e isonomia, para que seja possível analisar a possibilidade da aplicação do imposto sobre grandes fortunas no Brasil.

O método utilizado no trabalho foi hipotético-dedutivo, que está ligado diretamente à experimentação, e a aplicação às ciências sociais diante de suas limitações. Apresentando hipóteses a qual se deduzem as consequências devendo ser testadas ou falseadas. Ademais, o enfoque teórico utilizado foi estruturalismo, pois a metodologia do trabalho, tendo como ponto de partida as observações concretas, visavam chegar a um nível abstrato da realidade e constituir um modelo representativo do objeto investigado. Por fim, utilizou-se a investigação de cunho bibliográfico no trabalho, através de livros, artigos científicos, jornais e revistas que contribuíram no problema objeto da investigação (CARVALHO, 2013).

O trabalho, dessa forma foi organizado em três capítulos. No capítulo um, fala-se sobre a dinâmica da concentração de riqueza a partir do século XX, com os principais momentos históricos que marcaram a concentração de riqueza mundial nesse período. Mais adiante no capítulo, é feito um recorte específico acerca da concentração de riquezas e desigualdade de renda no Brasil.

No capítulo dois se discute, inicialmente, o sistema tributário brasileiro, analisando a legitimidade do Estado na cobrança dos tributos, bem como a finalidades dos mesmos. Procedendo-se à exposição dos limites ao poder de tributar, em específico, o princípio da isonomia tributária e o princípio da capacidade contributiva.

Por fim, no terceiro capítulo, é realizado um estudo da tributação de riquezas, bem como os seus desafios em incidir sobre a renda ou patrimônio. Ademais, críticas são tecidas sobre o sistema tributário brasileiro. Após estas exposições, aborda-se as considerações iniciais acerca do imposto sobre grandes fortunas, e as discussões que envolvem o termo “grande fortuna”. A partir daí, é feito um paralelo das experiências internacionais com a tributação de riquezas e, posteriormente, é exposto as vantagens e desvantagens da aplicação do imposto sobre grandes fortunas no Brasil, apresentando a divergência entre tributar a fortuna, a renda e

a herança no país. Ao final, é verificado os projetos de lei que já foram apresentados no Brasil com o intuito de instituir o imposto sobre grandes fortunas.

2. CONCENTRAÇÃO DE RIQUEZA E DESIGUALDADE SOCIAL NO BRASIL

O estudo da história da concentração de riqueza e desigualdade social são essenciais para compreensão do atual contexto econômico e social no Brasil. Neste capítulo será analisado inicialmente as nuances da concentração de riqueza mundial a partir do século XX e, posteriormente, um enfoque específico na história das desigualdades no Brasil.

2.1 A dinâmica da concentração de riqueza a partir do século XX

Inicialmente, é relevante ressaltar que, estudos científicos acerca da concentração de riqueza com embasamentos científicos são recentes. Um dos principais autores precursores desse tema sob uma perspectiva científica, é o economista francês Thomas Piketty, que ao publicar seu livro “O Capital no século XXI” em 2014, fomentou debates e revisitou um assunto que até então pouco era discutido de forma científica.

Este livro é fruto de quinze anos de pesquisa, realizado com a colaboração de outros economistas, como Emmanuel Saez, da universidade de *Berkeley* e, Anthony Atkinson, da universidade de *Oxford*, através da coleta de dados de órgãos fiscais. Em especial, a declaração de renda e de patrimônio, referentes a vários séculos até o momento da publicação do livro, de países diversos, como: Estados Unidos, França, Japão, Canadá e Austrália. Então, a partir desses dados, o autor buscou estudar de forma científica, sistemática e metódica questões acerca da evolução da concentração de riqueza, da desigualdade de renda e da atuação do Estado no contexto da tributação de rendas e patrimônio.

Deste modo, faz-se imprescindível conceituar o que é esta riqueza, e do que ela é formada. Thomas Piketty (2014), preliminarmente, explica que utiliza os termos capital, riqueza e patrimônio em sua obra como sinônimos, para facilitar o estudo, visto que, defende que a utilização variável dessas palavras não irá interferir no estudo sobre as origens e concentração da riqueza.

Assim, o economista expõe que a riqueza é mensurada em um determinado momento, a partir de um acúmulo de bens móveis e imóveis, dinheiro, ações, companhias, máquinas, dentre outros meios de posse que detenham valor de mercado e possam ser comprados e vendidos.

Ainda conforme afirma Thomas Piketty (2014), a riqueza de um país ou o seu capital nacional é definido a partir da soma de tudo aquilo que os residentes e o governo do país possuem em determinado momento e pode ser objeto de compra e venda no mercado. Logo, para o autor, o cálculo da riqueza nacional é o que se segue:

Trata-se da soma dos ativos não financeiros (habitação, terrenos, imóveis comerciais, outras edificações, máquinas, equipamentos, patentes e outros ativos para fins de negócios, detidos diretamente) e dos ativos financeiros (contas bancárias, fundos de poupança, títulos, ações, investimentos financeiros de todo tipo, seguros, fundos de pensão etc.), subtraindo-se os passivos financeiros (ou seja, todas as dívidas). Se nos limitarmos aos ativos e passivos detidos pelas entidades privadas, obteremos a riqueza privada ou o capital privado. Se, por outro lado, considerarmos os ativos e passivos que pertencem ao Estado ou às administrações públicas (municípios, agências responsáveis pela seguridade social e previdência etc.), obteremos a riqueza pública ou o capital público. Por definição, a riqueza nacional é a soma desses dois termos: Riqueza nacional = riqueza privada + riqueza pública. (PIKETTY, 2014)

Portanto, é possível depreender que o conceito de riqueza nacional ou capital nacional formada pela riqueza privada e pública, a partir da soma dos ativos financeiros e os não financeiros, subtraindo-se todas as dívidas.

Quanto à definição de renda nacional, o autor entende que é um conjunto de rendas dos residentes de determinado país ao longo de um ano. Portanto, é possível observar que, enquanto a riqueza é calculada em um determinado momento, a renda segue um cálculo a partir de um intervalo de tempo.

No que tange a renda nacional, é somada a partir inicialmente do produto interno bruto (PIB), este é medido no período de um ano sobre os bens e serviços produzidos em determinado país. Contudo, é necessário que se subtraía desse valor, a depreciação do valor utilizado na produção, como, por exemplo, depreciação de veículos, máquinas e imóveis. Feito isto, tem-se o chamado produto interno líquido, ou produção interna. Posteriormente, soma-se este produto à renda líquida recebida do exterior, esta é decorrente, por exemplo, da produção de empresas estrangeiras num país. Assim, a renda nacional é a soma entre a produção interna e a renda líquida recebida do exterior (PIKETTY, 2014).

A renda e a riqueza são questões intimamente ligadas, visto que o capital em determinado momento, é resultado do acúmulo de renda dos anos anteriores, como explícito:

A renda é um fluxo e corresponde à quantidade de bens produzidos e distribuídos ao longo de um determinado período (geralmente se usa o ano-calendário como período de referência). O capital é um estoque e corresponde à quantidade total de riqueza

existente em um dado instante. Esse estoque resulta dos fluxos de renda apropriados ou acumulados ao longo dos anos anteriores. A maneira mais natural e útil de medir a importância do capital numa sociedade consiste em dividir o estoque de capital pelo fluxo anual de renda (PIKETTY, 2014).

Uma vez conceituado a riqueza nacional e a renda nacional, bem como sua relação, é imprescindível contextualizar os acontecimentos históricos que afetaram a economia mundial, bem como, as alterações na concentração de riqueza ao longo do século XX.

De acordo com Fábio Guimarães Bensoussan e Marcus de Freitas Gouvêa (2015), as preocupações com uma regulação à economia tiveram diferentes fatos motivadores a depender do país. Nos Estados Unidos, teve início ao final do século XIX e início do século XX, por conta do advento de grandes monopólios, como nos setores de petróleo, com John Rockefeller¹, e também, na produção de aço com Andrew Carnegie². É válido ressaltar, que nessa época, os trabalhadores sofriam exploração nas empresas e não possuíam direitos que representassem seus interesses trabalhistas.

Posteriormente, essa situação se agravou, gerando uma das maiores crises econômicas, conhecida como a crise de 1929 ou quebra da bolsa de Nova Iorque, pelo seguinte motivo:

A dissolução dos monopólios nos Estados Unidos proporcionou a circulação de papéis representativos das empresas (ações) mediante oferta pública, fazendo surgir um grande mercado financeiro de captação de poupança popular, sem regulamentação, permitindo, assim, a realização de negócios temerários, dissociados da riqueza efetivamente gerada pelas empresas (BENSOUSSAN E GOUVÊA, 2015).

Portanto, um dos principais marcos das crises econômicas teve motivação, também, pela ausência de uma regulamentação de mercado, fazendo com que a bolsa de Nova Iorque quebrasse em 1929.

Enquanto isso, na Europa, o motivo foi distinto, derivava de uma crise do sistema econômico devido à dependência que a Europa possuía de suas colônias, para fornecerem matéria-prima barata e consumir o produto final. Entretanto, esse modelo

¹ John Rockefeller era um homem de negócios dos Estados Unidos, conhecido por revolucionar a indústria petrolífera, fundador da *Standard Oil Company* e, por ser o norte-americano mais rico da história moderna. In: THE EDITORS OF ENCYCLOPAEDIA BRITANNICA. **John D. Rockefeller**: American industrialist. Britannica, 2022. Disponível em: <[britannica.com/biography/John-D-Rockefeller](https://www.britannica.com/biography/John-D-Rockefeller)>. Acesso em: 19 maio 2022.

² Andrew Carnegie foi um empresário que ficou bilionário no ramo do aço, tornando-se magnata na indústria do aço no século XIX. In: THE EDITORS OS ENCYCLOPEDIA BRITANNICA. **Andrew Carnegie**: American industrialist and philanthropist. Britannica, 20 -?. Disponível em: <<https://www.britannica.com/biography/Andrew-Carnegie>>. Acesso em: 19 maio 2022.

chegou ao seu limite, visto que havia cessado a possibilidade de conquista de novos territórios, portanto, de novos mercados. Esse desequilíbrio na Europa foi decisivo para o início da I Guerra Mundial que se estendeu de 1914 até 1918 (BENSOUSSAN; GOUVÊA, 2015).

Diante desse cenário, logo no início do século XX, chegou-se à conclusão de que o mercado necessitava de regulamentação, esta que viria através da intervenção por parte do Estado na economia, em vista às crises econômicas e o desemprego em massa.

Assim, os direitos liberais, como à propriedade deixou de ter uma concepção absoluta, e surgiram os direitos sociais, que nesse caso, defendia que a propriedade deveria servir a uma função social. Bem como houve avanços nos direitos trabalhistas visando defender os interesses dos empregados (BENSOUSSAN; GOUVÊA, 2015).

Portanto, os direitos fundamentais de segunda geração, como ficaram conhecidos, foram positivados nas Constituições modernas, sendo eles direitos sociais e econômicos e, para concretizar esses direitos, sobreveio a figura do Estado intervencionista. Ressalta-se que foi nesse contexto que teve início os meios de tributação como entendemos hoje (VALLE, 2018).

E, nesse passo, surgiram novas teorias econômicas para buscar evitar outras crises econômicas com o auxílio da intervenção estatal, como a “Teoria geral do emprego, do juro e da moeda”, escrita pelo economista britânico John Maynard Keynes, bem como a “Teoria dinâmica da economia”, do economista polonês Michael Kalecki.

Ressalta-se que, nem todos eram a favor da intervenção do estado na economia, ao exemplo de do economista norte-americano, Milton Friedman, que era bastante resistente à presença do Estado em assuntos de mercado, pois defendia que a liberdade econômica não tinha finalidade, ela era um fim em si mesma. E, defendia que o próprio mercado conseguia conduzir à diminuição da desigualdade social, sem a necessidade de intervenções, e que possíveis intervenções estatais, apenas afetariam o equilíbrio econômico (FRIEDMAN, 2002, apud, DE SOUZA, 2016).

Outro momento histórico que também foi fundamental no impacto do acúmulo de riquezas, foi a Segunda Guerra Mundial, que ocorreu entre 1939 e 1945. Com o fim da guerra, foi observado altas taxas de crescimento nos países mais desenvolvidos, como os Estados Unidos (PIKETTY, 2014).

Em suas pesquisas, Thomas Piketty (2014) observou que houve uma diminuição das desigualdades entre 1913 e 1948 nos Estados Unidos, que teve a porcentagem da concentração de renda alterada com o passar dos anos. Assim, antes da Primeira Guerra

Mundial e durante seu acontecimento, de 1910 até 1920, as pessoas que representavam os 10% mais rico, acumulava entre 45-50% da renda nacional. Essa porcentagem caiu no fim dos anos 1940 para 30-35%.

Posteriormente, entre 1950 e 1970, o nível de desigualdade permaneceu o mesmo. Até que a partir de 1970 até 1980, esse nível de desigualdade aumenta consideravelmente, alcançando o final da década de 80, uma concentração de 40% da renda nas mãos destes 10%. E, alcançando no início do século XXI, o nível de 45-50% da renda do país, ou seja, regrediu-se à época da Primeira Guerra Mundial, onde os mais ricos detinham praticamente a metade da renda nacional.

Essa tendência foi característica dos Estados Unidos, pois em outros países também ricos, como o Japão, Alemanha e França, esses níveis foram menos visíveis, apesar de seguirem o mesmo caminho (PIKETTY, 2014).

Portanto, observou-se que o século XX foi marcado por grandes acontecimentos que causaram impactos diversos no que diz respeito à concentração de renda, como, por exemplo, até o momento da Grande Depressão, ocorreu uma quantidade significativa de concentração de renda, contudo, houve uma redução da mesma após a Crise de 29 até a Segunda Guerra Mundial, ficando estável até 1970, quando a desigualdade reascendeu de 1970 até 1980 (PIKETTY, 2014).

Existem alguns motivos que buscam justificar o acúmulo de capital na mão de uma quantidade pequena de pessoas. Aqueles que já são ricos ou nasceram assim ou, porque conseguiram acumular uma quantidade de capital generosa-, possuem a possibilidade de enriquecer ainda mais e de forma mais rápida do que as pessoas de menor renda porque o capital tende a se reproduzir sozinho através de investimentos (VALLE, 2018).

Deste modo, por possuírem mais capital, podem investir um valor maior e ter um retorno maior do que uma pessoa pobre que na maioria das vezes não consegue investir o mínimo porque toda a sua renda é revestida em necessidades básicas. Assim, se a renda e o patrimônio dos mais ricos cresce sendo acumulada de forma mais célere, este fato apenas corrobora para uma concentração de riqueza cada vez mais acentuada (VALLE, 2018).

Outro ponto é a herança, por pais mais afortunados que deixam uma quantidade de patrimônio elevada ao seu filho, e este, que no que lhe concerne, teve boas oportunidades de estudo e emprego, já possui uma renda relevante decorrente de seu trabalho, terá em suas mãos acumulado uma abundantemente quantidade de capital, e o

oposto reflete essa dicotomia, como, filhos de pais menos afortunados, que não herdam patrimônio, não recebem as mesmas oportunidades e não possuem empregos que lhes proporcione uma boa renda. Este cenário estrutura o capitalismo e reforça a pobreza familiar (VALLE, 2018).

Ademais, ao lado do exposto acima, tem-se a realidade matrimonial, onde existe uma tendência de união entre os ricos, então pessoas com um acúmulo de capital elevado, unem seus bens e patrimônios, ao de outra pessoa que também já possui capital elevado, e que na maioria das vezes, provém ambos de famílias ricas e deixarão seus patrimônios para seus filhos, trazendo os efeitos mencionados acima.

Em um relatório realizado pela OXFAM³ em 2017, chamado de “Uma economia para os 99%”, que busca estudar a desigualdade econômica mundial, reuniu dados de pesquisas do Fórum Econômico Mundial, o Banco Mundial, Banco *Credit Suisse*⁴ que em 2015, 1% da população detinha a riqueza de todo o planeta e que apenas oito pessoas possuíam a riqueza equivalente à metade mais pobre do mundo.

Ademais, remetendo à questão da herança já citada, constatou-se que, nos próximos 20 anos, apenas 500 pessoas deixarão para seus herdeiros o montante de 21 (vinte e um) trilhões de dólares, mantendo, assim, os ricos mais ricos (OXFAM, 2017).

A OXFAM (2017) apresentou dados coletados pela *High Pay Centre*⁵, a respeito dos salários de diretores presidentes e, averiguou que apenas um diretor-executivo de uma grande empresa do índice FTSE- 100 pode ganhar o correspondente ao que 10.000 (dez mil) pessoas que trabalham em um ano em fábricas de vestuário em Bangladesh.

Ademais, acrescenta-se que, Thomas Piketty (2014), afirmou que estamos vivendo em um nível de riqueza não visto desde a Primeira Guerra Mundial, onde a distribuição de riqueza encontra-se cada vez mais nas mãos de uma parcela ínfima da sociedade. O economista verificou em seus estudos que a riqueza total privada em 1970,

³ OXFAM é organização internacional composta por 21 membros ao redor do Globo, que são as afiliadas incluindo sede no Brasil, possuindo o intuito de combater a pobreza e desigualdade mundiais, realiza ações humanitárias, bem como pesquisas e relatórios que visam demonstrar os índices de desigualdade e concentração de riqueza mundialmente, tal qual analisar suas causas. In: OXFAM INTERNACIONAL. **How we are organized**. OXFAM, 20-?. Disponível em: <<https://www.oxfam.org/en/what-we-do/about/how-we-are-organized>> Acesso em 19 maio 2022.

⁴ Credit Suisse é um banco suíço, que publica relatórios anualmente, intitulados *Global Wealth Report*, onde expõe dados acerca da concentração de riqueza mundial. In: CREDIT SUISSE. **Why wealth matters, The Global wealth report**. CREDIT SUISSE, 2021. Disponível em: <<https://www.credit-suisse.com/about-us/en/reports-research/global-wealth-report.html>>. Acesso em 19 maio 2022.

⁵ *High Pay Centre* é um grupo de pesquisas do Reino Unido que realiza pesquisas acerca de temas como renda e rendimentos de negócios. In: HIGH PAY CENTRE. **About**. HPC, 20-?. Disponível em: <<https://highpaycentre.org/about/>> Acesso em 19 maio 2022.

sem contar com as dívidas, correspondia a 2 e 3,5 anos da renda nacional dos países ricos da Terra. Enquanto isso, em 2010, essa diferença aumenta para entre 4 e 7 anos da renda nacional.

Thomas Piketty (2014) identifica como motivos desse aumento da renda privada, a diminuição no crescimento da expansão demográfica, as privatizações e transferência das mãos do Estado para a iniciativa privada desde 1970-1980, e por fim, o valor dos ativos imobiliárias e das ações que alavancaram nos anos 1980-1990.

O relatório da OXFAM (2017), traz como causas das desigualdades, os seguintes tópicos: as empresas trabalhando para os ricos, e não para interesses sociais; a diferença de salário entre trabalhadores e fornecedores; a evasão fiscal para paraísos fiscais; o capitalismo da camaradagem⁶; as grandes fortunas que se perpetuam e a sonegação de impostos⁷.

Alguns desses pontos já foram tratados nessa pesquisa anteriormente, como a diferença de salário entre trabalhadores e fornecedores e a realidade das grandes fortunas. Portanto, vale destacar os outros motivadores da concentração de renda e perpetuação da desigualdade social.

No que concerne as empresas beneficiando apenas os mais ricos, em 2015, constatou-se que as 10 maiores empresas⁸ superaram a receita de 180 países juntos, incluindo a Irlanda, Colômbia, Grécia, África do Sul, Indonésia e Israel. Como é sabido da importância que as empresas exercem para a economia mundial, também é relevante as atitudes que estas possuem perante a sociedade. Assim, se elas atuam com uma finalidade social, o retorno será positivo para a sociedade. Contudo, observa-se que estas empresas

⁶ O capitalismo da camaradagem é definido como: “Empresas que atuam em diversos setores – financeiros, extrativista, do vestuário, dos produtos farmacêuticos e outros – usam seu enorme poder e influência para garantir que regulações e políticas nacionais e internacionais sejam formuladas de maneiras que possibilitem a continuidade dos seus lucros”. In: OXFAM. **UMA ECONOMIA PARA OS 99%**. OXFAM, 2017. Disponível em: <<https://oxfamilibrary.openrepository.com/bitstream/handle/10546/620170/bp-economy-for-99-percent-160117-pt.pdf?sequence=10&isAllowed=y>>. Acesso em 19 maio 2022.

⁷ No Brasil, a Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital (FENAFISCO), publicou em 2021, um Atlas da dívida ativa acerca de recursos sonegados por empresas privadas. Esse Atlas foi realizado a partir de pesquisas dos cem maiores devedores de cada estado da federação. E em ordem das 10 maiores empresas sonegadoras de impostos são: Refinaria de Petróleo de Manguinhos (R\$ 7,7 bilhões), Ambev (R\$ 6,3 bilhões), Telefônica – Vivo (4,9 bilhões), Sagra Produtos Farmacêuticos (R\$ 4,1 bilhões) e Drogavida Comercial de Drogas (R\$ 3,9 bilhões), Tim Celular (3,5 bilhões), Cerpasa Cervejaria Paraense (R\$ 3,3 bilhões), Companhia Brasileira de Distribuição (R\$3,1 bilhões), Athos Farma Sudeste (R\$ 2,9 bilhões) e Vale (R\$ 2,8 bilhões). In: LIMA, Wanubia. **Atlas da Dívida Ativa denuncia rombo bilionário nos cofres públicos dos estados**. FENAFISCO, 2021. Disponível em: <<https://fenafisco.org.br/26/10/2021/atlas-da-divida-ativa-denuncia-rombo-bilionario-nos-cofres-publicos-dos-estados/>>. Acesso em 20 maio 2022.

⁸ Em ordem, as 10 maiores empresas em 2015 eram: *Walmart, Exxon Mobil, Chevron, Berkshire Hathaway, Apple, General Motors, Phillips 66, General Electric, Ford Motor, CVS Health*. In: FORTUNE. **Fortune 500**. FORTUNE, 2015. Disponível em: <<https://fortune.com/fortune500/2015/>>. Acesso em 19 maio 2022.

não têm interesse em fomentar a construção de uma sociedade mais igualitária e justa, mas apenas de beneficiar os mais ricos e perpetuar a concentração de riqueza mundial (OXFAM, 2017).

Ademais, outra causa de relevante impacto é a evasão fiscal. Uma das maneiras de evitar a tributação e aumentar os lucros auferido às empresas, é possuindo conta em paraísos fiscais⁹ que apresentam uma carga tributária bem inferior em relação aos demais países do Globo, favorecendo a instalação dessas empresas, como a empresa petrolífera *Shell*, a empresa de tecnologia *Alphabet*. Além dessa evasão, ainda persistem os casos de sonegação fiscal que também causam um grande impacto na receita dos países (OXFAM, 2017).

Essa realidade faz com que esses países que são paraísos fiscais arrecadem cada vez menos impostos, e os mais afetados sejam os pobres, visto que os recursos dos Estados diminuem por conta da baixa arrecadação, e os investimentos em políticas públicas são afetados.

E nessa disputa entre países para atrair grandes empresas, através de isenções fiscais e redução de impostos, os cofres públicos deixam de arrecadar valores bilionários, como por exemplo, o *Quênia*, que em um relatório da *ONG Tax Justice Network* de 2012, constatou que o país, por conta de isenções fiscais às empresas, deixou de arrecadar US\$ 1,1 bilhão por ano (OXFAM, 2017).

Por último, a questão do capitalismo da camaradagem se baseia no uso de poder e dinheiro para influenciar as decisões políticas, de forma que as empresas continuem obtendo mais lucros com uma baixa tributação. Assim, as empresas que não possuem o mesmo poder, são prejudicadas porque tem que sobreviver sem os benefícios oferecidos pelo governo (OXFAM, 2017).

Ademais, outro momento histórico relevante foi a da crise econômica de 2008, pois não é possível aferir ao certo se existem mais impactos positivos do que negativos em relação a desigualdade de rendas, uma vez que, a concentração de riquezas diminuiu, mas em contrapartida a quantidade de desempregados aumentou. Contudo, tendo em vista que a renda dos mais pobres continuou baixa, a pobreza aumentou com os desempregos e

⁹ Os paraísos fiscais são países que incentivam o investimento de pessoas jurídicas no país através de isenções fiscais e baixas alíquotas tributárias, são exemplos de paraísos fiscais os países: Ilhas Virgens, Suíça, Singapura, Bermudas, Ilhas Cayman, Bahamas, dentre outros. In: OXFAM. **UMA ECONOMIA PARA OS 99%**. OXFAM, 2017. Disponível em: <<https://oxfamilibrary.openrepository.com/bitstream/handle/10546/620170/bp-economy-for-99-percent-160117-pt.pdf?sequence=10&isAllowed=y>>. Acesso em 19 maio 2022.

conclui-se que as crises econômicas, apesar de afetarem os mais ricos, também afetam a classe mais desafortunada (VALLE, 2018).

Outrossim, apesar da diminuição do crescimento da riqueza mundial após a crise de 2008, um grupo seleto no topo dos ricos continuava lucrando com a crise, e não afetou seus crescimentos. Assim, dentro das grandes fortunas, existe uma parcela ainda menor que acumula riquezas ainda mais que os 1% mais ricos do mundo, tratados no relatório “Uma economia para os 99” de OXFAM. E segundo a Revista Forbes, esses super-ricos atingiram US\$ 4,1 bilhões em 2018 de patrimônio líquido médio (VALLE, 2018).

E, no relatório da OXFAM (2017), foi observado que, existe uma possibilidade de pessoas alcançarem grandes fortunas através de merecimento por meio dessa pesquisa, esforço e talento, contudo esse grupo é ínfimo diante dos demais bilionários do mundo. Uma grande parcela dos 1% mais ricos do mundo tem suas fortunas originadas de herança, e correspondem a um terço desse grupo. E por fim, os 43% bilionários restantes são resultado de políticas de nepotismo e favorecimento.

E a partir dessas premissas de concentração de renda e desigualdade, Thomas Piketty levanta um ponto relevante, pois afirma que não é simplesmente analisar a desigualdade como mal por si só, mas questionar se ela se justifica e se existem forças motivadoras atuando para que ela exista.

2.2 A desigualdade de riquezas no Brasil

O Brasil encontra-se entre os países com o maior nível de desigualdade, com um acúmulo de capital imenso nas mãos de uma fração pequena de pessoas. (DE SOUZA, 2016). Por isso, a importância de estudar a realidade social específica do Brasil, que além de ser a base do presente artigo, possui suas próprias peculiaridades no cenário mundial de desigualdade social.

Inicialmente, é importante ressaltar que ao longo das últimas décadas, ocorreram mudanças consideráveis nas taxas de desigualdade do Brasil. Pedro Herculano de Souza (2016), sociólogo, em sua tese de doutorado, realizou um estudo acerca desses altos e baixos dos níveis de desigualdade no país e constatou que o 1% mais rico do Brasil apresentou três marcos fundamentais para o aumento da desigualdade, quais sejam: o período durante o Estado Novo (1937-1945), especialmente durante a 2ª Guerra Mundial, onde o número de ricos aumentou; e posteriormente, em 1964 com o golpe militar. Além

destes, outro marco que elevou a desigualdade foi a crise dos anos 1980 na política e na economia, com o segundo choque do petróleo.

Por outro lado, o sociólogo também verificou que em alguns momentos da história brasileira, no século XX, houve períodos de queda da desigualdade, como durante anos de 1945-1964, especialmente logo após o fim da Era Vargas e da 2ª Guerra Mundial, e também, no período seguinte ao fim do golpe militar de 1964, bem como durante a presidência de Juscelino Kubitschek (1956-1961). Mais adiante, ocorreu uma diminuição na desigualdade durante o período conhecido como “milagre econômico”, em 1970, além de outros períodos entre 1987 e 1990.

Já no início do século XXI, observou-se também algumas reduções leves na desigualdade. Contudo, por ausência de tabulações ordenadas pelos rendimentos totais, somente em 2006, com seu implemento, houve a possibilidade de analisar com mais precisão essas alterações no índice de desigualdade. Destarte, o que se apurou ao longo da última década, foi um leve aumento da desigualdade, com uma estabilidade da porcentagem dos 1% mais ricos (DE SOUZA, 2016).

No que concerne a trajetória dos 0.01% e do 0,1% mais ricos, Pedro Herculano de Souza (2016), traçou que foi uma história semelhante ao aumento de desigualdade no Brasil relatado acima. Por outro lado, para as camadas dos 5% e 10% mais ricos, houve uma derrocada durante a década de 1970 e uma estabilidade na década de 1980. E, por fim, ambos estratos dos ricos tiveram sua renda aumentada a partir de 2006.

Paralelo aos momentos históricos relatados acima, é importante ressaltar que, não foi somente a conjuntura política e as guerras que propiciaram o aumento ou diminuição da desigualdade brasileira, uma vez que marcos como, a industrialização, urbanização, o processo de estrutura fundiária, dentre outros fenômenos ao longo do século XX e XXI foram essenciais para essas mudanças (DE SOUZA, 2016).

Ademais, vale ressaltar que, conforme apontado para o aumento e velocidade da desigualdade de um país em relação a outros e a maneira com a qual o Estado e suas instituições reagem às guerras e os seus efeitos, e não especificamente o regime político à época, seja esquerda, direita ou centro. Os momentos pós-guerras demonstram isso, pois se observou uma diminuição na desigualdade de renda logo após (DE SOUZA, 2016).

Ademais, a partir do método de pesquisa do Coeficiente de *Gini*, sendo um instrumento para medir o nível de concentração de renda dos países, mostrou-se uma queda na desigualdade a partir do ano 1975, perpassando pela década de 1990 e estabilizando após 2006. Essa diminuição possui alguns fatores determinantes, como, o ingresso da

mulher no mercado de trabalho, pois ela passou a ter sua renda própria, bem como os avanços educacionais, o aumento do salário mínimo e estímulo das políticas sociais (DE SOUZA, 2016).

Desta forma, conclui-se que houveram momentos de altos e baixos na desigualdade brasileira ao longo da sua história, com a possibilidade de se averiguar mais a fundo essas mudanças sinuosas mais recentemente, com o avanço no interesse de estudos acerca da concentração de riqueza, desigualdade social e seus possíveis motivos, especialmente, devido ao trabalho de impacto mundial do economista Thomas Piketty em “O capital do século XXI”, que já fora citado anteriormente nesse artigo.

Outro recorte de relevante importância para essa análise, é o período da pandemia iniciada em 2020 por conta do vírus da COVID-19. Em um estudo realizado entre novembro de 2020 e janeiro de 2021, pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e Vice-presidente do Instituto Justiça Fiscal, Dão Real Pereira dos Santos, foi reunido dados para o estudo da concentração de riquezas no Brasil, e revela que em outubro de 2020, em uma pesquisa realizada pelo banco suíço UBS e PWC, revelou-se que ao longo da pandemia da COVID-19, os bilionários de todo o mundo haviam ficado ainda mais ricos, superando a marca dos US\$ 10 trilhões. Além disso, a porcentagem de bilionários nesse período também aumentou, visto que em 2017, haviam 2.158 bilionários, e em 2020, o montante já alcançava 2.189 (DOS SANTOS, 2021).

Nesta seara, um relatório realizado pela OXFAM (2020) ao longo da pandemia, de nome “quem paga a conta? Taxar a riqueza para enfrentar a crise da covid-19 na América Latina e Caribe”, divulgou que no Brasil, do período de abril a julho de 2020, houve um crescimento de 38,5% da fortuna de 42 bilionários brasileiros em um valor superior a R\$ 170 bilhões.

A edição de 2021 do *Credit Suisse Global Wealth Report* apresentou dados que demonstraram essas nuances na concentração de riqueza desde o início do século XX até o ano de 2020 no Brasil. Em 2020, 44,2% da riqueza era concentrada no 1% mais rico, essa porcentagem teve um leve aumento até meados de 2005, alcançando 45,1%. Foi então que houve uma diminuição, chegando ao menor percentual de concentração em 2010, correspondendo a 40,5% da riqueza nas mãos de 1% da população (CREDIT SUISSE, 2021).

Após esse período, houve um aumento significativo, até o ano de 2015, alcançando os 1% mais ricos, o seu pico em 48,6% das riquezas no Brasil. Ocorreu então uma leve queda até 2019, com a porcentagem de 46,9%. E em 2020, no auge da pandemia,

o Brasil alcança a maior porcentagem do século XXI, de 49,6% da riqueza nas mãos de apenas 1% da população (CREDIT SUISSE, 2021).

Uma observação importante, é que em outros países da América do Sul, como o México e o Chile, essa discrepância não foi a mesma, houve uma queda considerável nos dois países de 2000 para 2020. No México, em 2000, a concentração era de 40,1% de riqueza nas mãos de 1% da população, e em 2020, essa porcentagem diminuiu para 33,6%. Já no Chile, em 2000, a porcentagem de riqueza nas mãos dos 1% era de 42,5% e caiu para 31% em 2020 (CREDIT SUISSE, 2021).

O Coeficiente de *Gini*, mediu o nível de desigualdade dos países em 2019 e 2020, contando que nesse período, o Brasil apresentou um aumento no indicador de 88,2 para 89, sendo que, quanto maior for a nota, a contar de 0, maior é o índice de desigualdade de riquezas no país.

Esses dois dados, fornecidos tanto pelo Banco *Credit Suisse* como pelo Coeficiente de Gini apresentam os mesmos fatos, podendo ser observado nesse aumento da desigualdade em 2020, e também em 2010, quando o Brasil apresentou a menor porcentagem de concentração de riqueza nas mãos de 1% desde 2000, com 40,5% conforme o *Credit Suisse*, e paralelo a esse dado, o Coeficiente de Gini demonstrou que nesse mesmo ano, caiu para a menor nota no indicador, estabelecendo-se em 82,2 (ELIAS, 2021).

Deste modo, é possível concluir que o período vivido de crise pela COVID-19 tornou os bilionários brasileiros, ainda mais ricos, alimentando a concentração de riquezas.

O meio utilizado para analisar a concentração de renda no Brasil, ainda que sujeito a ausência de todos os dados, é a análise da Receita Federal a partir do Imposto de Renda declarado, bem como pesquisas domiciliares, à exemplo a “Pesquisa de Orçamentos Familiares” (POF), o “Questionário da Amostra do Censo Demográfico” (Censo) e a “Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios” (PNAD) (VALLE, 2018).

As limitações dos dados da Receita Federal se dão por conta que, por ser um imposto que precisa partir da vontade -apesar de sua obrigatoriedade- de declaração do cidadão, muitos não entregam suas declarações de imposto de renda de pessoa física. Em um levantamento do Ministério da Fazenda, dentre as 101,5 milhões de pessoas com economia ativa, apenas 26,5 milhões declararam sua renda em 2013 (BRASIL, 2016).

Os problemas enfrentados para conseguir dados precisos a partir dessas pesquisas domiciliares são a relutância das famílias em expor suas fontes de suas rendas, bem como, questionários não conseguem abarcar todas as perguntas para noção de todo o patrimônio e renda das pessoas (VALLE, 2018).

Sérgio Wulff e Rodrigo Orair (2016), no artigo “O paraíso dos super-ricos”, tecem críticas acerca da extrema desigualdade brasileira e da baixa tributação ao super-ricos, ao relatar que metade das rendas das famílias brasileiras (52%) é apropriada por 10% das pessoas mais ricas do Brasil. Ademais, estes autores afirmam que os índices apontam para uma sociedade de níveis inaceitáveis para um país democrático.

Marc Morgan Milá (2015), em sua dissertação para a *Paris School of Economics*, intitulada “*Income Concentrations in a Contexto of Late Development: An Investigation of Top Incomes in Brazil using Tax Records, 1933-2013*”, onde buscou estudar a concentração de riqueza no Brasil a partir de dados de registros de impostos no período 1933-2013, conseguiu constatar através destes registros fiscais ao longo das últimas décadas, com segurança, que o Brasil está no ranking dentre os países mais desiguais em termos de distribuição de renda do mundo.

Concluiu que, a renda tem se concentrado no topo da distribuição dos 1%, e uma parcela de responsabilidade considerável recai sobre o sistema tributário brasileiro, através de incongruências nas tributações do imposto de renda progressivo dos mais ricos. Este que ainda será abordado a fundo em momento posterior do presente artigo (MILÁ, 2015).

O auditor Dão dos Santos (2021), por análise dos dados das declarações de imposto de renda de pessoas físicas da Receita Federal, dentre o período de 2007 a 2018, analisou que o aumento de riqueza foi acentuando-se ao longo anos no topo, causando um aumento na concentração de riquezas para os 1%.

Como mencionado anteriormente, os dados apurados da Receita Federal são certos, mas não necessariamente refletem de forma precisa a realidade, visto que o imposto de renda é declarado pelos contribuintes, assim, pode ser que estes não tenham declarado toda a sua renda.

Como foi visto em todos os dados apontados anteriormente, o Brasil possui porcentagens altas em relação à concentração de renda na posse de poucas pessoas. Deste modo, também é possível observar que este fato revela quão pequena ou, quase inexistente é a distribuição das riquezas no país.

O fato é que, essa realidade brasileira, é reiteradamente comprovada por dados e relatórios apurados sobre a concentração de riqueza e distribuição de renda por organizações e bancos mundiais, como Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), Banco *Credit Suisse*, Banco Mundial, dentre outros. Todas as

pesquisas apontam o Brasil no ranking da desigualdade mundial, sem previsão ou otimismo de progressão positiva nesse aspecto.

A doutora em Ciência Política, Elisa Pereira Reis (2000) realizou um *dossiê* a partir de informações coletadas por entrevistas aprofundadas, acerca da percepção das elites brasileiras sobre a desigualdade social e as possíveis medidas para sua redução. Inicialmente, a pesquisadora chamou atenção para a importância que a questão da pobreza aparentava ter para as elites brasileiras (REIS, 2000).

Essas elites, ao serem questionadas acerca das ameaças à ordem democráticas, apontaram o baixo nível de educação, a pobreza e a desigualdade como fatores ameaçadores. E neste sentido, o investimento em educação é apontado no topo como a solução para a diminuição das desigualdades, uma vez que, com a educação, os mais pobres teriam condições de competir de forma mais igualitária no mercado de trabalho, e ter sua renda aumentada, sem a necessidade de redistribuição de renda e riqueza (REIS, 2000).

Ao serem questionados sobre as possíveis explicações para o fracasso de políticas sócias, as elites afirmam ser a ausência de vontade política, o mau planejamento e execução das políticas públicas. A pesquisadora constata também na pesquisa que, os mais ricos transferem a responsabilidade da desigualdade de riquezas no Brasil para o Estado, afirmando este como responsável, pois este não tem vontade de mudar a realidade brasileira, e quando atua, executa de forma insuficiente.

É importante ressaltar que, dentre as elites estudadas e entrevistadas, fazia parte a elite políticas e burocrática, composta naquela pelos parlamentares no Congresso e, nesta por pessoas que ocupam posições públicas superiores. E ambas estas elites não se enxergam nessa figura do Estado, como parte do funcionamento da máquina estatal. Assim, acreditam que o Estado deveria buscar soluções para as questões sociais, visto que estão causando externalidades negativas para os ricos.

Dentro dessa dicotomia apresentada pela elite, entre demonstrar em discurso sua preocupação com as questões sociais e, ao mesmo tempo, acreditar que a responsabilidade deve recair somente sobre o Estado, é possível observar a ausência de responsabilidade social que a elite possui com a realidade brasileira, pois não se veem como parte desse coletivo, e não enxergam o Estado como parte da sociedade (REIS, 2000).

As elites, apesar do discurso defensor dos interesses sociais, apresentam resistências às políticas distributivas, e não estão dispostas a participar por meio da tributação na busca da melhora nas questões sociais (REIS, 2000).

Assim, as elites acreditam que o Estado deve solucionar as questões sociais, contudo, as mudanças não devem advir de quaisquer custos aos mais ricos, pois estes não se percebem como parte da questão.

Por fim, é possível concluir que o Brasil apresentou momentos de alternância nos níveis de desigualdade social ao longo do século XX e XXI, bem como a concentração de riqueza. Contudo, o que restou provado, foi que em todos esses cenários, o Brasil apresentava-se entre os países mais desiguais do mundo. E num panorama de perspectiva de responsabilidade acerca dessa desigualdade, os mais ricos desacreditam que possuem participação na estrutura dessa realidade, bem como enxergam o Estado como o único responsável pela desigualdade, e o único que deve buscar soluções para os interesses coletivos.

3. A APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Neste capítulo será analisado de forma geral o sistema tributário brasileiro, as finalidades e as funções dos tributos, bem como a legitimidade do Estado na cobrança dos tributos, para então ser constatado os limites ao poder de tributar dos entes federativos, em especial o princípio da isonomia tributária e o princípio da capacidade contributiva.

3.1 Sistema Tributário Brasileiro e sua finalidade

O Direito Tributário é uma ramificação da ciência jurídica, constituída por normas e princípios que norteiam a relação tributária, onde de um lado encontra-se o ente estatal, que recolhe os tributos e, do outro, os contribuintes que possuem a obrigação perante o Estado (SABBAG, 2017).

Os tributos são a principal fonte de custeio das atividades públicas, assim, são os contribuintes os principais responsáveis pela estrutura dos entes federativos. Essa obrigação de pagar impostos advém do art. 145, §1º da Constituição Federal de 1988, que determina a pessoalidade dos impostos, bem como sua graduação a partir de uma análise da capacidade contributiva de cada pessoa, física ou jurídica (PAULSEN, 2020).

A doutrina brasileira estabelece três categorias de finalidades que os tributos possuem a partir da análise do ordenamento jurídico, estes são a função fiscal, extrafiscal e parafiscal. Faz-se importante mencionar a distinção, conforme Machado Segundo (2019) a para o entendimento acerca da necessidade e intenção dos tributos seja compreendida.

Assim, portanto, a fiscalidade pretende suprir os cofres públicos, sem que fins sociais, políticos ou econômicos sejam atribuídos ao recurso arrecadado, nesse viés, o tributo tem um fim meramente arrecadatório. E, é através dos tributos que a máquina estatal se sustenta financeiramente.

A função extrafiscal, no que lhe concerne, tem o escopo de interferir no âmbito social e econômico, de modo a alcançar um fim que não é meramente arrecadatório, pois busca realizar mudanças no cotidiano dos particulares e na economia privada. Portanto, a tributação extrafiscal arrecada para efetivar garantias à coletividade (MACHADO SEGUNDO, 2019).

É relevante frisar, que conforme o autor mencionado, que a tributação quando aplicada, é principal, e não subsidiária do tributo fiscal, embora não haja um tributo que seja

exclusivo ao setor da fiscalidade ou extrafiscalidade. Na prática, existe a função principal, que terá maior incidência em um ou outro setor.

Exemplo deste tributo é o Imposto Territorial Rural (ITR), que onera os imóveis rurais improdutivos, visando atender a função social da propriedade e a ordem social e econômica, conforme previsto no artigo 153, §4º, inciso I da Constituição Federal. Outro exemplo é o imposto de importação (II), disposto no artigo 153, inciso I da Constituição Federal, assim, quando o poder público eleva a alíquota desse imposto sobre um produto específico, ele tem como finalidade desestimular a importação, com o intuito de fomentar o consumo de produtos nacionais, valorizando a indústria nacional (MACHADO SEGUNDO, 2019).

Por último, o autor menciona a função parafiscal, sendo um prolongamento da competência de tributar dos entes federativos, pois em determinadas situações essa responsabilidade tributária é atribuída a outras entidades que irão regular, fiscalizar e arrecadar determinada atividade tributária. Os Conselhos de Regulamentação Profissional são exemplos desses sujeitos ativos que recebem essa obrigação tributária, que originalmente é de competência da União.

Assim, o Código Tributário Nacional (1966), no artigo 7º, caput, ressalta que competência tributária é indelegável, exceto na arrecadação e fiscalização de tributos por determinadas entidades. A exemplo destas, encontram-se os conselhos profissionais, que fiscalizam a atividade de determinada profissão e detém a prerrogativa legal de utilizar-se dessa arrecadação para o custeio de suas atividades institucionais (VALLE, 2018).

No que concerne os efeitos econômicos da tributação, Luís Eduardo Schoueri (2017) enxerga funções a mais do tributo, a função distributiva, alocativa ou indutora e estabilizadora. A função distributiva está relacionada ao uso do tributo para distribuição da renda, basicamente vinculando mais renda através da distribuição da arrecadação dos tributos aos mais pobres e promovendo um tratamento de equidade, visando a redução da concentração de riquezas e desigualdades sociais (SCHOUERI, 2017, apud MAZZA, 2018).

Enquanto a função alocativa ou indutora diz respeito à indução dos agentes econômicos, bem como a não neutralidade dos tributos na seara econômica. Por fim, a função estabilizadora, tem a finalidade de alcançar a promoção através do sistema tributário um equilíbrio, uma estabilidade geral na economia, como, por exemplo, equilibrar o valor dos produtos, bem como o crescimento econômico (SCHOUERI, 2017, apud MAZZA, 2018).

O Código Tributário Nacional embora criado em 1966, contudo, já versava sobre a maioria das disposições do art. 146 da Constituição Federal de 1988 a respeito de matérias a

serem destrinchadas em Lei Complementar, como por exemplo, a competência tributária e a sua possível delegação à outras entidades, conforme já citado anteriormente, além das limitações ao poder dos entes em tributar e as bases de cálculo dos impostos. Com a mudança da realidade brasileira e das Constituições que se procedem após a formação do Código Tributário Nacional, este sofreu algumas alterações, como questões acerca da dívida ativa, prescrição e decadência.

3.1.1 A legitimidade do Estado na cobrança dos tributos e sua função social

A legitimidade do Estado para cobrar tributos advém da necessidade de arrecadar recursos financeiros para garantir serviços públicos, aplicação do ordenamento jurídico, erradicação da pobreza, além da própria necessidade de manutenção da máquina pública, garantindo a manutenção do Estado Democrático de Direito, de forma que seja possível a efetivação dos direitos e garantias previstos na Constituição Federal do Brasil (MACHADO SEGUNDO, 2019).

Sendo assim, o poder de cobrança de tributos do Estado advém de um contrato social entre este e a população, objetivando a finalidade de garantir a cidadania, logo, os tributos seriam o preço, uma troca para efetivação de direitos.

A receita que o Estado recebe a partir de tributos e multas, é chamada receita pública derivada, por se tratar de uma riqueza que advém de particulares, e de forma compulsória são incorporadas ao patrimônio público. A receita pública originária não surge de forma compulsória a partir de terceiros, mas através da exploração de recursos patrimoniais do próprio Estado ou de atividades realizadas pelo ente estatal que lhe geram retorno financeiro, ao exemplo dos “*royalties*” e alugueis (MACHADO SEGUNDO, 2019).

A Constituição Federal (1988) no artigo 145 e incisos, determina que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir tributos, ou seja, outorga aos entes federativos o direito e dever de cobrança tributária. O artigo citado dispõe que os tributos podem ser os impostos, as taxas e contribuição de melhoria. Ademais, os artigos 148 e 149 da Constituição Federal trazem outras duas espécies tributárias: empréstimo compulsório e a contribuição pessoal.

Conforme afirma o autor Hugo de Brito Machado Segundo (2019), impostos surgem dessa obrigação compulsória do contribuinte perante o Estado e variam de acordo com sua incidência e com cada contribuinte. A primeira espécie de tributo é o imposto, cujo fato

gerador está relacionado com o contribuinte, e não com a alguma atividade estatal. Assim, o autor explica hipótese de incidência deste tributo:

Isso significa que o imposto é aquele tributo devido em virtude da prática, pelo contribuinte, de um fato que revela capacidade para contribuir, revela riqueza, mas que não tem nenhuma relação com atividades estatais específicas. A hipótese de incidência da norma que cria um imposto, realmente, é sempre uma situação relacionada com o contribuinte (auferir renda, ser proprietário de imóveis, ou de veículos, comercializar mercadorias, realizar importação etc.), e não com uma atuação estatal. Daí dizer-se que o imposto é um tributo não vinculado, pois o nascimento da obrigação de parágrafo **não está vinculado** (grifo nosso), nem ligado, à existência de uma atividade ou atuação estatal específica, relacionada com o contribuinte (MACHADO SEGUNDO, 2019).

Contudo, ressalta-se que esta ausência de vinculação relacionada ao imposto, não significa impossibilidade de vinculação da arrecadação deste imposto a determinada finalidade.

A segunda espécie de tributo é a multa, que surge do poder de polícia dos entes federativos, ou de uma utilização pelo contribuinte de uma prestação direta de serviço público específico, ao exemplo de taxa para emissão de carta de identidade, taxa de registro de comércio, taxa de coleta de lixo. Ademais, a terceira espécie é a contribuição de melhoria, que também diz respeito a uma contraprestação, neste caso, é aplicada a partir da realização de obras públicas que implicam em um enriquecimento de determinados contribuintes, estes serão chamados com o intuito de custear obras públicas de que se suceda valorização imobiliária. (MACHADO SEGUNDO, 2019).

Os empréstimos compulsórios, na qualidade de quarta espécie de tributo, tem como escopo angariar recursos diante de uma situação de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência, ou investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, conforme art. 148 da Constituição Federal. (BRASIL, 1988). Por fim, a última espécie de tributo são as contribuições especiais, que se dividem entre: sociais, cuja incidência de justifica a partir na necessidade de financiar educação, saúde, previdência, dentre outros direitos sociais; contribuição de intervenção no domínio público, cuja finalidade é atender à política econômica diante de situações que necessitam da intervenção do União na economia do Brasil; e, as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, quais sejam contribuições pagas as conselhos de fiscalização profissional, como a anuidade, bem como as contribuições sindicais, e aquelas voltadas para serviços sociais específicos, como Serviço Social do Transporte (PAULSEN, 2020)

Ressalta-se que, é de suma relevância que os tributos exigidos pelo poder soberano busquem satisfazer interesses da coletividade, sob pena de violar os interesses da Constituição

Federal de 1988, fundamentado a partir de uma das finalidades do Estado, qual seja, atender ao bem comum da coletividade.

É por conta disso, que a Constituição e, de forma mais detalhada, o ramo do Direito Tributário realizam um papel importante na determinação de limites ao poder de tributar dos entes federativos, para impedir abusos, garantindo a isonomia, segurança, capacidade contributiva, dentre outros princípios que serão abordados detalhadamente posteriormente nesse artigo (MACHADO SEGUNDO, 2019).

Portanto, a tributação é necessária para que o Estado Democrático de Direito se sustente, uma vez que, é através dela que os direitos fundamentais são efetivados. Assim, os tributos, quando aplicados conforme a lei, concebem direitos individuais, como à propriedade e à liberdade, tal qual direitos sociais, como à educação e à segurança. Dessa maneira, para que hajam direitos, deve haver tributos, e para que hajam tributos, deve haver direitos.

Quanto à discussão dos tributos como meio de promoção social, existem duas vertentes que valem a pena ser mencionadas. De um lado, encontram-se os doutrinadores que defendem o caráter distributivo do tributo e, de outro, aqueles que acreditam que a resolução das questões sociais não deve ser objeto-fim da tributação.

Dentre os doutrinadores que defendem a função distributiva dos tributos, estão o Luís Eduardo Schoueri, Thomas Nagel e Liam Murphy, Thomas Piketty. Do outro lado, estão Paul Kirchhof, Samuel Fleischacker, Luiz Ricardo Aranha e Bruno Rocha Fernandes.

Paul Kirchhof (2016), defende que a capacidade contributiva não legitima a redistribuição do tributo, visto que, a justiça fiscal não se encontra na redistribuição, mas na distribuição da carga fiscal. E, que a aplicação de uma justiça social aos tributos, feriria o direito à liberdade, pois o mesmo acredita que se alguém recebe menos ou está desempregado, é por demérito, então, essa carga tributária não pode ser repassada para alguém que conquistou, por mérito, mais poder aquisitivo (VALLE, 2018).

Luiz Ricardo Gomes Aranha e Bruno Rocha César Fernandes (2013) abordaram em sua obra intitulada “O Imposto brasileiro sobre Fortunas”, o pensamento de que essa justiça social deve ser aplicada no momento das políticas públicas, de forma que não cabe aos tributos corrigir desigualdades sociais (VALLE, 2018).

Assim, observa-se que esse posicionamento é pautado, principalmente, na defesa de liberdades, colocando o tributo apenas numa posição de resguardar direitos de 1ª geração, visto que, sustentam que um contribuinte não pode e não deve sustentar o modo de vida de outrem.

Por outro ângulo, Colin Farrely (2004), entende que, qualquer discussão que envolva distribuição de recursos públicos, deve envolver uma distribuição justa do ônus tributário, visto que, a partir da própria Constituição Federal de 1988 é possível vislumbrar a intenção da função social dos tributos (VALE, 2018).

Como se pode perceber conforme a Constituição Federal (1998) na passagem nos Atos e Disposições Constitucionais Transitórias no art. 80, inciso III, na que assinala como finalidade da instituição do Imposto Sobre Grandes Fortunas, a criação de um Fundo para combater e erradicar a pobreza.

Gabriel Arbex Valle (2018), em sua dissertação de mestrado “Imposto Sobre Grandes Fortunas: análise em face das peculiaridades da realidade brasileira”, sintetiza essa função do sistema tributário de forma concludente:

Na verdade, a intervenção pública e, em especial, o sistema tributário resguardam o próprio sistema capitalista, tendo em conta que a tributação, ao mesmo tempo em que pode servir como mecanismo de financiamento da justiça social, preserva a livre iniciativa e a livre concorrência, corolários de uma economia orientada pelo mercado. Sem a intervenção pública, a concentração de renda e de riqueza e o nível de pobreza tenderiam a aumentar ainda mais, colocando em risco o atendimento das necessidades mais básicas da população mais pobre e o próprio modelo democrático que pretende que todos os cidadãos sejam considerados e tratados como iguais (VALLE, 2018).

Portanto, é possível enxergar que o sistema tributário brasileiro deve possuir um caráter de defesa das liberdades, enquanto deve resguardar direitos sociais. Visto que, já restou provado, que sem a presença do Estado, não é possível a promoção da distribuição de riquezas e diminuição das desigualdades sociais.

Nesse sentido, conciliar liberdade com igualdade na tributação não é incompatível nem com uma posição liberal e nem com uma abordagem de justiça social. Além de que, ao submeter grandes fortunas como fato gerador de tributo, estará utilizando um meio de reduzir desigualdades sociais (BATISTA JUNIOR; MAGALHÃES; OLIVEIRA, 2015).

Exemplos de tributos que visam concretizar esse objetivo, são aqueles que consideram a capacidade contributiva na sua aplicação, e utilizam métodos de progressividade e seletividade do encargo, como o imposto sobre heranças e doações, além do imposto sobre grandes fortunas, tendo este último sido apenas vontade do constituinte, visto que não foi ainda implementado por Lei Complementar (VALLE, 2018).

Sacha Calmon Navarro Coêlho (2020) ainda defende que a atividade econômica privada se sustenta a partir do sistema tributário. Isto porque, se o Estado não tributasse as atividades econômicas, não seria possível descentralizar as atividades econômicas ao domínio

privado, exceto se monopolizasse a economia. Assim, o tributo é talvez o único meio para não ocorrer um monopólio por parte do Estado das atividades econômicas.

De todo modo, é sabido que não é somente através da tributação que se busca a justiça social, existem outros meios que devem agir em conjunto para atingir esse fim, não podendo atribuir somente ao sistema tributário esse dever. Contudo, resta provado a importância dos tributos no sistema capitalista e na concretização de direitos fundamentais dos cidadãos, em especial, àqueles com menos recursos financeiros.

3.2 Limites ao Poder de Tributar

A competência tributária cedida aos entes federativos na Constituição Federal de 1988, conforme visto anteriormente, dá poder à União, Estado, Município e Distrito Federal para instituir tributos. Todavia, esse poder encontra limites que a própria Constituição impõe, tendo em vista o interesse da coletividade na totalidade, dos cidadãos e, inclusive, destes entes citados na proteção e promoção de direitos sociais e individuais (SABBAG, 2017).

Neste diapasão, limitações ao poder de tributar são restrições, barreiras que a Carta Magna estabelece e, que devem ser respeitadas pelos entes competentes quando da instituição e aplicação dos tributos. De acordo com Eduardo Sabbag (2017), as limitações ao poder de tributar desdobram-se nos princípios tributários previstos da Carta Constitucional nos artigos 150 a 152, quais sejam: legalidade, isonomia, irretroatividade, anterioridade, proibição do confisco, liberdade de tráfego, capacidade contributiva, além das imunidades tributárias.

Na presente pesquisa, far-se-á relevante detalhadamente, a compreensão do princípio da isonomia tributária e o princípio da capacidade contributiva no estudo do imposto sobre grandes fortunas.

3.2.1 Princípio da Isonomia Tributária ou da Igualdade

Inicialmente, é significativo, estabelecer uma distinção entre regra e princípio. Ambas estão na classificação de normas jurídicas. As regras determinam uma ordem de conduta, definindo ou proibindo alguma conduta de forma específica, concreta, sem espaço para abstração. A exemplo, tem-se a regra disposta no artigo 153, inciso III da Constituição Federal (1988), que atribui à União a competência para instituir o imposto sobre a renda (PAULSEN, 2020).

Enquanto isso, os princípios são indicativos de valores a serem seguidos, estes que deverão ser analisados para a aplicação da norma no caso concreto. Como, por exemplo, a previsão no artigo 145, §1º, da Constituição Federal (1988), que prevê o princípio da capacidade econômica do contribuinte, determinando que os impostos devem ser pessoais, considerando a situação financeira específica de cada contribuinte. Deste modo, o princípio é a base da regra a ser aplicada no caso específico (PAULSEN, 2020).

Passando para o estudo do Princípio da Igualdade, este é base para todo o ordenamento jurídico brasileiro, encontrando-se presente em todas as áreas de atuação do direito, portanto, sua existência no Direito Tributário não seria diferente. Primeiramente, cabe expor que este princípio, encontra-se previsto de modo geral, no artigo 5º, caput, da Constituição, e dispõe o seguinte: “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade” (BRASIL, 1988).

Definir o princípio da igualdade é complexo, visto que se trata de um princípio, e estes enquanto valores, são amplos e abstratos, não podendo ser objetivados. De acordo com Celso Antônio Bandeira de Mello (2015), o princípio da igualdade: “Entende-se, em concorde unanimidade, que o alcance do princípio não se restringe a nivelar os cidadãos diante da norma legal posta, mas que a própria lei não pode ser editada em desconformidade com a isonomia.”. Ou seja, este princípio deve ser observado tanto para o aplicador da lei quanto para o próprio legislador em sua criação.

Segundo Leandro Paulsen (2020), a igualdade se manifesta de dois modos: o primeiro é a igualdade perante à lei, que significa a submissão à lei por todos, e nesse sentido, coaduna-se com o disposto anteriormente. O segundo, é a igualdade na lei, que representa um tratamento legal isonômico, ou seja, todos são iguais e assim devem ser tratados pela lei.

De outro modo, entende-se que a igualdade tenha dois lados ao se buscar a justiça: a igualdade formal e a igualdade material. A primeira remeta a máxima constitucional de que todos são iguais perante a lei. Já a igualdade material diz respeito à ideia de que um tratamento exatamente igual a todos não consideraria as diferentes necessidades, portanto, a igualdade material diz respeito a tratar os desiguais na medida de sua desigualdade, para assim alcançar de substancialmente a igualdade (PAULSEN, 2020).

Adentrando a esfera do Direito Tributário, o constituinte achou relevante reforçar a aplicação do princípio da isonomia tributária, no artigo 150, inciso II da Carta Maior:

Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos (BRASIL, 1988).

É possível depreender deste artigo que o tratamento desigual é vedado, mas também, quando houver alguma distinção, esta deve considerar a razoabilidade e proporcionalidade, para que esta diferenciação se justifique. Visto que não se trata apenas de tratamento diferenciado, mas também dos motivos e critérios que guardam essa discriminação.

Essa distinção ocorre diante de questões como a capacidade contributiva e a essencialidade do produto. Portanto, a diferenciação tributária feita em relação a um contribuinte, deve ter fundamentação constitucional, por isso, deve seguir determinados critérios (PAULSEN, 2020).

Quanto a essa questão da discriminação, Hugo de Brito Machado Segundo (2019), esclarece que o princípio da isonomia guarda afinidade com o princípio da justiça, visto que ambos concentram, essencialmente, as virtudes da equidade, e por vezes se confundem. Assim, esse tratamento diferenciado deve ser justo, e se relacionar principalmente com os princípios da razoabilidade e proporcionalidade, para possibilitar uma atuação com equidade.

Sacha Calmon Navarro Coêlho (2020) faz a seguinte reflexão sobre o princípio da isonomia tributária:

Ora, o tributo é um dever. Um dever de que natureza? Um dever obrigacional, cuja característica é ser econômico, patrimonial. O levar dinheiro aos cofres públicos. O que se postula é puramente que esse dever seja idêntico para todos, importe em sacrifício igual a todos os cidadãos (COÊLHO, 2020).

Deste modo, a doutrinadora defende que se faz necessário identificar as desigualdades existenciais que, em simultâneo, são desigualdades jurídicas. Logo, uma norma aplicada sem considerar as nuances de rendimento anuais de um contribuinte, estaria ferindo o princípio da isonomia. Outro exemplo seria a norma de menor encargo tributário para os contribuintes mais ricos e insustentável obrigação para os contribuintes mais pobres.

Pontua ainda que, existem dois limitadores do poder de tributar, sendo a delimitação de onde a capacidade contributiva tem início, que ocorre com a não violabilidade à renda mínima, para subsistência. O segundo diz respeito à capacidade contributiva do contribuinte, que tem como exemplo, o direito à propriedade (COÊLHO, 2020).

Assim, caso a norma tributária desrespeite o princípio, aquela será considerada inconstitucional, visto que não se norteou através do tratamento isonômico, ignorando as desigualdades. Portanto, o princípio da isonomia apresenta dois lados, um positivo e um negativo.

O lado positivo dispõe que a capacidade contributiva de cada um deve ser considerada na imposição de um tributo, ou seja, considerando as desigualdades existentes. Em outro aspecto, tem-se o lado negativo do princípio da isonomia, que determina ao legislador tributar da mesma forma os contribuintes que estejam em situação semelhante quanto à capacidade contributiva. Essas duas faces deste princípio correlacionam-se continuamente, exigindo uma atuação proporcional e razoável por parte do legislador (COÊLHO, 2020).

Existem exceções legais que permitem um tratamento desigual aos iguais, sem ser considerado violação ao princípio da isonomia, sendo no caso de razões extrafiscais e da atuação do poder de polícia, tendo ambas que possuir embasamento constitucional. Neste sentido, a extrafiscalidade corresponde à arrecadação dos tributos para aplicação de políticas públicas de segurança, saúde, educação, economia, cultura, dentre outras (COÊLHO, 2020).

Quanto ao poder de polícia, esse tem o escopo de proteger o interesse coletivo da sociedade, e para alcançar esse fim, é investido aos seus legisladores e administradores o poder de restringir certos direitos e liberdades que possam infringir o bem-estar comum. (COÊLHO, 2020).

O princípio da isonomia pode ser restringindo em casos específicos para atender ao interesse coletivo, como exemplo, tem-se a utilização extrafiscal do IPTU e ITR progressivo em imóveis que não esteja sendo utilizado, para proteger a função social da propriedade, consoante os artigos 170, inciso III e 182, §4º, inciso II da Constituição Federal de 1988 (PAULSEN, 2020).

Outros exemplos são a tributação excessiva de produtos de consumos considerados nocivos à saúde, como bebidas alcoólicas, cigarro e cartas de baralho. Bem como, as isenções, imunidades, reduções e compensações fornecidas com o intuito de fomentar o desenvolvimento de determinadas regiões menos favorecidas (COÊLHO, 2020). Além da concessão de tratamento mais favorável às microempresas e empresas de pequeno porte, nos moldes do art. 146, inciso III, alínea d, da Constituição Federal (1988), com o intuito de estimular o comércio interno e o crescimento da economia familiar.

Por conseguinte, conclui-se que o princípio da isonomia não pode ser materializado de forma genérico, imprescindível a atuação atenta do legislador sobre questões fáticas, bem como do Poder Judiciário em conflitos práticos que violem este princípio.

3.2.2 Princípio da Capacidade Contributiva

O princípio da capacidade contributiva está dentre os princípios gerais e orientadores do sistema tributário nacional, tem como escopo ser um critério de justiça fiscal¹⁰ e promover o princípio da isonomia tributária. Por se tratar de um princípio orientador da tributação, é considerado um princípio metajurídico, ou seja, deve ser referência na orientação do sistema tributário brasileiro, independente de previsão expressa na Carta Magna (PAULSEN, 2020).

Não obstante, o constituinte entendeu ser relevante deixar de modo manifesto na Constituição Federal de 1988, no artigo 145, § 1º, o princípio da capacidade contributiva:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte (BRASIL, 1988).

Portanto, a Carta Maior deixa claro a característica pessoal dos impostos, que serão impostos mediante a capacidade de contribuir de cada pessoa. Deste modo, por caráter pessoal é possível depreender que o cálculo do imposto deverá ser determinado a partir da individualidade e características específicas de cada contribuinte. Como, por exemplo, o imposto de renda, que poderá ter alíquotas diferentes – maiores ou menores- a depender da renda de cada contribuinte, bem como características inerentes, como quantos dependente determinado contribuinte possui, bem como seus gastos com educação, saúde, dentre outros, com estes dependentes (MACHADO SEGUNDO, 2019).

Já o termo “graduado segundo a capacidade econômica”, diz respeito à possibilidade de recursos econômicos que o contribuinte poderá dispor para contribuir com a arrecadação do Estado. Portanto, conforme ressalta Machado Segundo (2019), a tributação não pode exceder o valor que o contribuinte consegue dispor de seus recursos econômicos, devendo

¹⁰ Segundo Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy: “A *justiça fiscal* seria, assim, um combinado de justiças distributivas, comutativas, repressivas, equitativas e legais. Seu exato termo médio consistiria na adequada distribuição de encargos, com a não menos adequada distribuição de resultados, informando instituições justas, punindo os desviantes, sempre, no também não menos importante contexto de leis devidamente discutidas e aprovadas. *Justiça fiscal* é indicativo de funcionamento de instituições democráticas”. In. GODOY, Arnaldo. **O conceito de justiça fiscal na tradição ocidental**. 2013. Disponível em:< <https://www.conjur.com.br/2013-mai-19/embargos-culturais-conceito-justica-fiscal-tradicao-ocidental>>. Acesso em 04 abril 2022.

o princípio da capacidade contributiva do mesmo ser considerada no momento da aplicação do tributo.

O início do dispositivo citado determina que “sempre que possível” os impostos terão em vista a pessoalidade e a capacidade contributiva. Que conforme o autor em epígrafe, esse termo não quer dizer que a aplicação desse parágrafo estará sujeita à vontade do legislador, mas que servem de diretriz para serem efetivadas na medida do possível pelo ordenamento jurídico, inclusive por utilização paralela de outras técnicas, como a extrafiscalidade. Isto porque os limites à aplicação desses princípios estão dispostos em lei, não cabendo ao legislador ou intérprete decidir discricionariamente pela sua aplicação.

Ainda conforme o autor, é possível enxergar em algumas situações como pode ser desafiador aplicar de forma efetiva a pessoalidade e a capacidade contributiva, como, por exemplo, quando não houver lei anterior prevendo a tributação de determinado fato, assim, em respeito ao princípio da legalidade, não é possível aplicar outro princípio.

Também é possível que a capacidade contributiva não seja aplicada diretamente quando determinado imposto não tiver caráter pessoal, ao exemplo do imposto sobre produtos industrializados (IPI), visto que este é calculado a partir do produto industrializada, e não da pessoa que o industrializa ou consome, portanto, não é possível aferir diretamente o princípio da capacidade contributiva. Contudo, é cabível impor uma tributação mais onerosa para aqueles produtos mais caros e luxuosos (SEGUNDO MACHADO, 2019).

Deste modo, conclui-se quanto à possibilidade de aplicação deste princípio pelo legislador que apesar de ocorrerem situações nas quais o princípio não será observado em sua plenitude, ele não deixará de ser aplicado e deverá ser concretizado sempre que possível, por ser uma característica dos impostos.

Ressalta-se que, apesar do artigo se limitar a tratar da pessoalidade e capacidade contributiva dos impostos, este princípio é considerado basilar no sistema tributário, portanto, é aplicável em todos os tipos de tributo, inclusive as taxas e contribuição de melhoria.

Conforme Paulsen (2020), princípio da capacidade contributiva está intrinsecamente relacionado com o princípio da isonomia, dado que aquele é instrumento para efetivação deste. Ou seja, a capacidade contributiva tem como escopo promover a isonomia e não a violar. Assim, o princípio da capacidade contributiva defende que as pessoas, físicas ou jurídicas, devem contribuir na medida da sua possibilidade econômica, portanto, uma pessoa mais rica, deverá contribuir progressivamente mais em relação a uma pessoa mais pobre.

Este princípio possui limitações nas situações de extrema pobreza ou riqueza, como bem aponta Leandro Paulsen (2020):

O princípio da capacidade contributiva também se projeta nas situações extremas, de pobreza ou de muita riqueza. Impõe, de um lado, que nada seja exigido de quem só tem recursos para sua própria subsistência e, de outro lado, que a elevada capacidade econômica do contribuinte não sirva de pretexto para tributação em patamares confiscatórios que, abandonando a ideia de contribuição para as despesas públicas, imponha desestímulo à geração de riquezas e tenha efeito oblíquo de expropriação (PAULSEN, 2020).

Assim, no que concerne as pessoas em situação de extrema pobreza, a concepção do mínimo existencial fundamenta o princípio da capacidade contributiva, determinando que os recursos básicos para subsistência não podem ser alcançados na tributação.

Analisando, por outro lado, a tributação não pode ser tão onerosa e desproporcional ao contribuinte, de forma que, tolha liberdades daqueles em extrema riqueza, como pretexto para arrecadar valores discrepantes, afetando, dessa forma, a economia.

O princípio da capacidade contributiva pode ser viabilizado de diferentes formas, como através da imunidade, isenção, seletividade e progressividade. Assim, por meio da imunidade, a Constituição Federal impede a tributação pelo legislador em determinadas situações, ou seja, impõe a abstenção do poder de tributar, com o escopo de garantir o exercício de direitos coletivos e individuais, como imunidade nos serviços de obtenção de certidão de nascimento e óbito para pessoas carentes, imunidade das entidades sem fins lucrativos, além da religiosa, de imprensa e musical (PAULSEN, 2020).

Já na isenção, é possível que, pessoas em determinadas situações, não paguem determinado tributo que lhe é devido, motivo de exclusão do crédito tributário, por conta de determinação legal, como, por exemplo, uma pessoa desempregada que se inscrever em concurso público, deixe de pagar a taxa de inscrição por sua situação econômica, ou deficientes físicos que ao comprar um automóvel adaptado, é isento do imposto sobre produtos industrializados (IPI) e do imposto sobre operações financeiras (IOF) (PAULSEN, 2020).

Conforme Paulsen (2020), quanto à progressividade, esta é utilizada para agravar a tributação tendo em vista um aumento da base de cálculo. Deste modo, a capacidade contributiva é aplicada de forma direta, pois aqueles que possuem mais riquezas, terá a alíquota de cálculo aumentada.

Esta progressividade pode se dar de forma simples ou gradual, simples quando ocorre um aumento da alíquota com base na elevação da base de cálculo. Já pode ser gradual para Leandro Paulsen (2020) quando: “se der mediante aplicação de alíquotas maiores para a parte da base de cálculo que ultrapasse o limite previsto para alíquota inferior”. A progressividade prevê texto constitucional para sua aplicação.

Para o autor, enquanto isso, a seletividade prevê uma tributação diferente para cada caso a depender da qualidade do produto ou serviço, partindo da premissa, que, objetos e serviços mais supérfluos são consumidos por pessoas com maior poder aquisitivo, logo, maior capacidade contributiva, tendo como exemplo, a cobrança do imposto predial territorial urbano (IPTU) a variar da localização e uso do imóvel urbano.

Ressalta-se que, a concretização do princípio da isonomia tributária ocorre, principalmente, através do princípio da capacidade contributiva. Deste modo, as imunidades, isenções, progressividade e seletividade são os principais meios para alcançar mais aplicabilidade da igualdade tributária (PAULSEN, 2020).

Outro princípio que se relaciona diretamente na aplicação da capacidade contributiva é o princípio da proporcionalidade, dado que, o grau de tributação deverá ser proporcional à riqueza do contribuinte a depender da ocasião. Ademais, ressalta-se que, a incidência da proporcionalidade não diz respeito apenas ao cálculo matemático que se realiza a partir da mudança da base de cálculo, e conseqüentemente, do imposto (AMARO, 2019).

Luciano Amaro (2019) ao tratar da finalidade do princípio da capacidade contributiva relata que:

A capacidade contributiva [...] exige que se afira a justiça da incidência em cada situação isoladamente considerada, e não apenas a justiça relativa entre uma e outra das duas situações. O princípio da capacidade contributiva, conjugado com o da igualdade, direciona os impostos para a proporcionalidade, mas não se esgota nesta (AMARO, 2019).

O princípio da capacidade contributiva é norteador para a análise da aplicação tributária do fato gerador e da base de cálculo do sistema tributário. Isto porque este princípio auxilia na compreensão do que pode ser tributado, pois, não é possível arrecadar tributos onde se faz ausente a capacidade de contribuir. E, por conseqüência, é através dele que se justifica a progressividade na tributação conforme a riqueza.

Deste modo, o princípio da isonomia tributária e da capacidade contributiva são essenciais para um sistema tributário mais progressivo que considere o poder de contribuição de cada pessoa, bem como se atente a tratar os iguais de forma igual e os desiguais na medida de sua desigualdade. Neste contexto, o imposto sobre grandes fortunas é um instrumento para alcançar na prática a aplicação do princípio da isonomia tributária e da capacidade contributiva, conforme se verá mais adiante.

4. O IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS NO BRASIL COMO INSTRUMENTO DE CAPACIDADE CONTRIBUTIVA ISONÔMICA

Neste capítulo será abordado discussões acerca da tributação de riquezas, além de menções às incongruências observadas no sistema tributário brasileiro. Após, será realizado considerações essenciais acerca do Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil e experiências internacionais com um tributo similar. Ademais, possíveis pontos positivos e negativos serão atribuídos ao IGF, além da sua divergência com a tributação de renda e herança no Brasil e, por fim, serão mencionados projetos de lei que visavam aplicar o IGF no Brasil.

4.1. Um estudo da tributação de riquezas

Os autores Kenneth Scheve e David Stasavage, realizaram um estudo sobre a tributação de riquezas, dentre os anos 1800 e 2013 e, a partir de uma média nas taxas máximas de imposto sobre a renda e a herança nesse período, constataram que ocorreram três mudanças consideráveis na tributação de riquezas: entre 1800 e 1900, a tributação sobre os ricos apresentava níveis muito baixos e, a partir do século XX, esses níveis aumentaram de maneira considerável, especialmente com o fim da 1ª Guerra Mundial, para, então, ter uma queda drástica a partir de 1970 (SCHEVE; STASAVAGE, 2016, apud VALLE, 2018).

Esse crescimento da tributação progressiva no século XX ocorreu em simultâneo, enquanto acontecia a democratização no Ocidente, bem como as guerras que assolavam o mundo naquele período, além de diversas mudanças no âmbito político e econômico (SCHEVE; STASAVAGE, 2016, apud VALLE, 2018).

Os impostos podem incidir de diversas formas sobre a riqueza a depender do momento, conseguindo demonstrar a capacidade contributiva das pessoas. Assim, o imposto sobre renda incide no momento em que a riqueza é incorporada ao patrimônio do contribuinte; já o imposto sobre o consumo, tem sua incidência quando a riqueza é utilizada na compra de algum bem de consumo, ou seja, quando a riqueza é gasta. Existem os impostos que incidem quando a riqueza compõe o patrimônio do beneficiário, ao exemplo dos impostos sobre a propriedade, a riqueza ou o patrimônio (VALLE, 2018).

Considerando que a riqueza incide sobre um conjunto de bens de uma pessoa, ela pode ser tributada de duas maneiras diferentes: periodicamente, a exemplo do modelo *wealth*

*tax*¹¹, objeto do nosso trabalho, bem como, pode ser aplicado esporadicamente em uma transmissão de riqueza *inter vivos* ou *causa mortis*¹², como no imposto sobre doações e heranças (CARVALHO, 2011).

Quanto às formas de tributar a riqueza, o tributarista Chris Evans, ao estudar o modelo de *wealth taxes*, defende existir três formas: a primeira é a taxação de propriedade de capital ou riqueza, como um imposto periódico, anual, sobre o patrimônio ou riqueza. O segundo é a transferência de riqueza *inter vivos* ou *causa mortis*. Por fim, os impostos sobre os ganhos de capital, a partir da valorização do capital (EVANS, 2013).

Ressalta-se que, o imposto sobre a riqueza não substitui o imposto de renda, imposto sobre a propriedade e imposto sobre a herança ou doação, pois a sua intenção é complementar a tributação, por meio do aumento da exação, desestimular a concentração de riquezas, diminuir a desigualdade social, bem como ser um óbice na luta contra a sonegação fiscal (VALLE, 2018).

Portando, é relevante diferenciar o imposto sobre a riqueza dos demais impostos citados acima, assim, o imposto sobre a herança, como já explanado anteriormente, incide de maneira esporádica, pois depende do acontecimento morte, enquanto o imposto sobre a riqueza é realizado de maneira periódica para medir, ao longo de determinado espaço de tempo, a riqueza de determinada pessoa. Adiante, o imposto sobre a propriedade se difere do imposto sobre a riqueza porque aquele é calculado a partir de um bem individualizado, sem levar em consideração a dedução de dívidas, bem como outros bens daquela pessoa. Por outro lado, o

¹¹ Wealth tax é como é chamado internacionalmente o imposto o imposto sobre riqueza líquida, calculado anualmente. In: CARVALHO, Pedro Humbeto Bruno de. **As discussões sobre a regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas**: a situação no Brasil e a experiência internacional. 2011. Disponível em:< http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/5755/1/NT_n07_Discussoes-regulamentacao-imposto_Dinte_2011-out.pdf>. Acesso em 26 maio 2022.

¹² De acordo com Pedro Humberto de Carvalho “Os impostos sobre a transferência da riqueza são calculados sobre o valor líquido dos ativos transferidos e se dividem em duas categorias básicas: aqueles cobrados sobre o cedente (mais típico em países de Common Law), e aqueles incidentes sobre o destinatário. No caso de causa mortis, pode-se tributar o valor total da herança ou espólio e/ou se tributar o valor da propriedade recebido por cada herdeiro. Nos países de língua inglesa, o primeiro caso é chamado de Estate Tax e o segundo caso é chamado de Inheritance Tax. O Estate Tax tem característica mais próxima de impostos reais, pois se tributa o valor global do espólio, independente da quantidade transferida de riqueza a ser apropriada por cada pessoa. O Inheritance Tax tem uma característica mais pessoal, pois tributa o acréscimo de riqueza aferido por cada herdeiro e também se assemelha ao imposto sobre doações *inter vivos*, podendo muitas vezes estar integrado a ele. As alíquotas aplicáveis sobre o patrimônio líquido podem ser determinadas pelo tamanho da riqueza a ser transferida, do contribuinte individual que recebe a parcela da herança ou pode envolver agregação de riqueza dos membros de toda a família beneficiada. As alíquotas costumam ser progressivas e são calculadas sobre montante transferido por herança, doação, ou ambos, e isenções ou alíquotas diferenciadas podem ser estabelecidas de acordo com o grau de parentesco entre as partes.” In: CARVALHO, Pedro Humbeto Bruno de. **As discussões sobre a regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas**: a situação no Brasil e a experiência internacional. 2011. Disponível em:< http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/5755/1/NT_n07_Discussoes-regulamentacao-imposto_Dinte_2011-out.pdf>. Acesso em 26 maio 2022.

imposto sobre a riqueza incide sobre todos os bens do contribuinte, deduzindo as dívidas, portanto, considera apenas o patrimônio líquido da pessoa (CARVALHO JR.; PASSOS, 2018).

No que diz respeito aos tributos patrimoniais, algumas organizações internacionais, como, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)¹³, o Fundo Monetário Internacional (FMI) e o Banco Mundial, estes organismos internacionais dividem em seis classes: impostos periódicos sobre bens móveis, impostos periódicos sobre riqueza líquida, impostos sobre transmissões sucessórias, impostos sobre negociações financeiras, impostos periódicos sobre a propriedade e tributos não periódicos sobre a propriedade (JIMÉNEZ, 2017).

Os impostos sobre riquezas podem ser aplicados de forma analítica ou sintética. Naquela, é englobado apenas algumas categorias de bens e direitos, considerados itens de luxo. Enquanto a sintética abarca todo o patrimônio. A Constituição Federal (1988), escolheu aplicar o modelo sintético, deste modo, a princípio, o imposto sobre grandes fortunas incidiria sobre o patrimônio do contribuinte em sua totalidade, sendo este conjunto considerado uma “grande fortuna”.

Passando para a discussão acerca da base de cálculo tributária, nada mais é do que o objeto da tributação, o que determinado imposto irá tributar. Essa questão apresenta bastante relevância em um sistema tributário, visto que a escolha tem impacto na seara econômica e social. Inicialmente, as bases tributárias se dividem em renda, capital e consumo. Contudo, ressalta-se que a linha que as separa é tênue e, a renda e o capital são abarcadas no conceito de riqueza (VALLE, 2018).

De forma geral, existem duas categorias de tributação, direta e indireta. A primeira também é chamada tributação sobre a riqueza, enquanto a segunda pode ser intitulada de tributação sobre o consumo. Segundo o professor e advogado tributarista Luiz Amaral (1992): “Enquanto o encargo decorrente da incidência, nos impostos diretos, é imediato e definitivo (sem transferência) para a pessoa nominada como contribuinte real, nos impostos indiretos aquele ônus recai numa relação de troca, de caráter impessoal”.

¹³ A OCDE é uma Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico, formada por membros e países, que visa, melhorar as vidas da população por meio de políticas econômicas mais sustentáveis e eficientes, respeitando a liberdade individual, a democracia e os direitos humanos. In: ELIAS, Juliana. **Entenda o que é e o que faz a OCDE, organização em que o Brasil tenta entrar**. CNN. 2022. Disponível em: <<https://www.cnnbrasil.com.br/business/entenda-o-que-e-e-o-que-faz-a-ocde-organizacao-em-que-o-brasil-tenta-entrar/>>. Acesso em 26 maio 2022.

Assim, no tributo direto, não ocorre a transferência do ônus econômico do tributo, ao passo que, no tributo indireto ocorre a transferência desse ônus para o verdadeiro contribuinte.

A corrente defensora da tributação indireta, argumenta que a tributação majorada do consumo estimularia a poupança e possibilitaria uma justiça distributiva, pois o ônus tributário seria aplicado de forma isonômica, visto que, seria proporcional ao consumo de cada contribuinte, então que consumisse mais, contribuiria mais (VALLE, 2018). Contudo, esse argumento encontra fragilidades, no momento em que pessoas com rendas diferentes, estariam pagando o mesmo valor em determinado produto, mas comprometendo porcentagens distintas de suas rendas, e desta forma, onera-se os mais pobres.

Ademais, a corrente que defende a tributação direta elude que esta seria mais efetiva na distribuição do encargo tributário, bem como na distribuição de riquezas, diminuindo as consequências da concentração de riqueza, além de estar, de fato, concretizando os princípios tributários da isonomia tributária e da capacidade contributiva (PISCITELLI, 2009).

Esta corrente acredita também, que a tributação indireta sobrecarrega a população mais carente, visto que utilizam sua renda praticamente toda em produtos e serviços necessários para seu sustento básico, contemplando mais os interesses arrecadatários do Fisco, sob argumento de eficiência econômica, do que a ideia de uma tributação isonômica, que busca amenizar as desigualdades sociais e econômicas (RIBEIRO, 2015).

Para Paul Kirchhof (2016), o ideal é um sistema híbrido formado por tributação direta e indireta, pois desse modo, são respeitados tanto os direitos de liberdade como os de igualdade, além de não violar o princípio da universalidade da carga tributária.

A questão da tributação de riquezas é bastante controversa, Kenneth Scheve e David Stasavage trazem à reflexão uma teoria importante para embasar a tributação de riqueza: teoria dos argumentos compensatórios, este se mostra como uma aliada na defesa da tributação progressiva, por isso, sendo necessária sua menção neste artigo. Esta teoria explica que, os impostos sobre a riqueza são uma forma de compensar privilégios concedidos pelo Estado aos ricos, portanto, a tributação progressiva é justificada (SCHEVE; STASAVAGE, 2016, apud VALLE, 2018).

Assim, de acordo com essa teoria, se existem impostos que não consideram o princípio da isonomia tributária e da capacidade contributiva, é justo existir outro imposto que compense essa situação e, nesse cenário, o imposto sobre a riqueza tem essa função, sendo uma

das justificativas para taxar os mais ricos para compensar a regressividade do sistema tributário brasileiro.

Kenneth Scheve e David Stasavage afirmam diante dos privilégios fiscais concedidos aos ricos pelos Estados, bem como sistemas tributários regressivos, em especial devido à primazia da taxação do consumo, como no caso do Brasil, os argumentos pautados na capacidade contributiva, isonomia tributária e a teoria dos argumentos compensatórios são essenciais para justificar uma taxação específica para os mais ricos (SCHEVE; STASAVAGE, 2016, apud VALLE, 2018).

John Rawls, em sua obra “Justiça como equidade: uma reformulação”, afirma que tributação progressiva é uma forma de “evitar acumulações de riqueza consideradas adversas à justiça de fundo, por exemplo, ao valor equitativo das liberdades e à igualdade equitativa de oportunidades” (RAWLS, 2003). Em vista disso, a tributação de riquezas, pelo seu caráter progressivo, está alinhada com os princípios de John Rawls.

Por outro lado, a corrente contrária à tributação de riquezas, afirma que, a não tributação do capital acumulado estimularia a formação de novas riquezas e trabalhos, e nesse sentido, o capital que não é taxado, pode ser investido na produção, fomentando o bem-estar econômico e o desenvolvimento social (BALEEIRO, 2010).

A economista, Asa Hansson (2010), realizou um estudo empírico sobre a tributação recorrente sobre a riqueza, analisando o comportamento de vinte países da OCDE, no intervalo de 1980 a 1999. A autora concluiu que um imposto periódico sobre a riqueza causa impactos negativos no crescimento econômico, visto que reduz a lucratividade do patrimônio da pessoa, fazendo com que a reservar individuais (poupança) do contribuinte diminua, outro motivo é que os agentes econômicos, frente a essa tributação, assumem menos riscos no mercado e, estes agentes, no que lhe concerne, acabam tomando decisões que reconduzem os recursos produtivos para práticas que não são produtivas socialmente.

Assim, a autora conclui que esse tipo de tributo fere o princípio da neutralidade dos tributos¹⁴, causa impactos negativos na economia, contudo, frisou que esse impacto não é na mesma intensidade da convicção popular.

¹⁴ Quanto à conceituação desse princípio tributário, Maurício Pereira Faro e Sérgio André Rocha afirmam que: “A neutralidade dos tributos em face da atividade econômica decorre da proibição de tratamento desigual de contribuinte e da exigência de respeito à sua capacidade contributiva, sendo certo que qualquer medida impositiva tributária interferirá na capacidade de competição dos agentes econômicos.” In: FARO, Maurício; Rocha, Sérgio. **Neutralidade tributária para consolidar concorrência**. 2012. Disponível em: [concorrencia#:~:text=A%20neutralidade%20dos%20tributos%20em,de%20competição%20dos%20agentes%20econômicos>.](#) Acesso em 28 maio 2022.

Paul Kirchoff (2016) faz ressalvas acerca do imposto sobre riqueza, pois tendo em vista a existência de outros impostos que já incidem sobre o patrimônio, é necessário a cautela na incidência do imposto sobre a riqueza, uma vez que restaria uma pequena margem para tributar, logo, correria o risco de onerar de forma desmedida o patrimônio do contribuinte.

Entretanto, o tributarista Chris Evans (2013), sendo a favor da tributação da riqueza, sinaliza cinco motivos pelos quais esse tributo é benéfico: inicialmente, essa tributação respeitaria uma equidade horizontal, pois seria um meio para garantir a complementação do imposto de renda, considerando o adicional da riqueza, que aumenta a capacidade contributiva do contribuinte; a segunda argumentação é a equidade vertical, tendo em vista que a tributação de riquezas desestimula a concentração de capital, logo auxiliaria na diminuição das desigualdades de renda; a terceira argumentação é sobre os efeitos positivos na economia, visto que, o imposto sobre a fortuna tributa a riqueza, ele fomenta o uso produtivo dos ativos; a quarta linha argumentativa tem fundamento administrativo, pois auxilia o país com novos dados para analisar e prevenir a evasão de outros tributos. Por último, esse imposto tem um condão político, pois demonstraria para a sociedade, que diante de crises financeiras, não são somente os mais pobres que devem arcar com o ônus tributário.

Neste sentido, uma das melhores maneiras de alcançar a justiça tributária é por meio da tributação progressiva a partir de um imposto sobre a riqueza, visto que, onera de forma isonômica aqueles que tem maior capacidade contributiva auferida a partir do patrimônio líquido do contribuinte, além de diminuir os frutos da acumulação de riqueza, que impactam a sociedade de norma negativa. Posto que, como foi observado nas pesquisas de Kenneth Scheve e David Stasavage, a tributação da riqueza acarreta diminuição dos níveis de desigualdade, deste modo, a tributação progressiva da riqueza pode ser um instrumento relevante no combate à erradicação da pobreza e na redução da desigualdade social e econômica.

Em suma, a realidade brasileira tributária não abarca, de fato, um imposto sobre a riqueza, de forma periódica. Existe no Brasil os tributos sobre a propriedade, sobre a renda e sobre a herança e doação, contudo, estes não têm o escopo de tributar a totalidade de bens que expressem uma riqueza excessiva, ademais, não possuem uma participação relevante na arrecadação total, como ocorre com os impostos sobre o consumo.

4.2 Desafios acerca da tributação de riquezas: renda ou patrimônio?

A discussão a respeito da base de cálculo na tributação da riqueza é extensa, tendo em vista a dificuldade em auferir riqueza, bem como na indeterminabilidade do meio ideal para

redistribuição de riqueza. Neste debate, os doutrinadores se dividem para defender se o melhor meio para tributar a riqueza é através da incidência na renda e/ou na propriedade.

De acordo com Ricardo Lodi Ribeiro (2015), o patrimônio é um parâmetro mais eficaz para identificar a capacidade contributiva das pessoas mais ricas, em relação à renda anual, pois o imposto que incide sobre o patrimônio consegue complementar o imposto de renda nas situações em que a renda fiscal de uma pessoa seja evidentemente inferior em relação ao seu patrimônio.

Nesse mesmo sentido, Diamond e Saez e Jacobs (2011, apud, AFONSO et al, 2017), enxergam a tributação sobre o capital como modelo mais efetivo na redistribuição das riquezas e, afirmam que a tributação sobre a renda não possui efeitos econômicos positivos, impossibilitam o crescimento da poupança dos trabalhadores e o investimento econômico.

David Seim (2017), ao estudar o comportamento frente ao imposto sobre riqueza na Suécia, concluiu que este imposto foi melhor aceito, como comportamento, pela sociedade do que o imposto sobre a renda, além disso, a partir da sua pesquisa, verificou que a o imposto sobre riqueza apresenta maior potencial redistributivo do que o imposto sobre a renda.

Pedro Humberto Bruno de Carvalho (2011) o ideal é que o imposto sobre a riqueza tenha incidência no patrimônio, como se segue:

A riqueza traz consigo um grau de segurança, independência, influência e poder social que não pode ser comparada ao fluxo de renda monetária recebida por alguém. Ela constitui, pelo menos em certa medida, uma base fiscal independente, que poderia ser tributada por um imposto anual e recorrente sobre o patrimônio (CARVALHO, 2011).

Deste modo, existe uma distinção entre tributar o fluxo de renda e tributar um imposto periódico sobre o patrimônio global, uma vez que esta possui base tributária independente.

Thuronyi (1996, apud, CARVALHO, 2011) o peso de cobrar imposto progressivo e realizar justiça tributária não pode recair apenas sobre a renda e, reforça que a concentração de riqueza pode ser diminuída por meio da tributação de riquezas, favorecendo a diminuição da desigualdade social.

No entanto, Klaus Tipke (2002) enxerga que a renda é a melhor forma de auferir a capacidade contributiva das pessoas, visto que o patrimônio é resultado de uma renda acumulada. Além de que o imposto que incide sobre a renda tem maior capacidade redistributiva, pois consegue honrar as consequências das escolhas de cada um.

Tendo em vista as perspectivas dos referidos doutrinadores, é relevante frisar que existem diversas dificuldades na tributação da riqueza a partir da renda ou do patrimônio. A globalização¹⁵ tornou o movimento do capital difícil de conter, tendo em vista sua liberdade, facilitando a transferência de riquezas de pessoas e empresas do país de origem até países que possuam uma legislação que lhes sejam mais benéficas (MILANOVIC, 2016).

Este fenômeno resulta na competição entre países para diminuir suas cargas tributárias com a intenção de atrair riquezas. Além de que a mobilidade internacional da poupança e dos investimentos dificultam bastante a tributação de rendas proveniente do capital e do patrimônio daqueles com maior capacidade contributiva (MILANOVIC, 2016).

Para compensar os benefícios tributários concedidos em virtude da competição fiscal para atrair riquezas, os países depositam o encargo fiscal na renda proveniente do trabalho e o consumo. Nesse contexto, a população com menor poder aquisitivo é prejudicada, pois, os gastos públicos são diminuídos em decorrência do déficit na arrecadação, logo, as políticas públicas voltadas para interesses sociais ficam prejudicados.

Em virtude disso, Onofre Alves Batista Júnior (2015) afirma que como consequência desse panorama, o Estado Tributário é enfraquecido, pois, limita as condições de tributação do país, interferindo na possibilidade de efetivar políticas públicas que garantam o mínimo existencial à população, além disso, essa globalização do capital dificulta a atuação do Estado nos excessos do mercado. Mesmo que países tentam ajustar seu sistema tributário para tributar de maneira isonômica, a globalização econômica dificulta o seu sucesso.

Outro obstáculo à tributação de riquezas é ideia que a renda ou patrimônio conquistado por uma pessoa é mérito dela e, não cabe ao Estado apropriar-se de parte desse montante.

4.3 Críticas ao sistema tributário brasileiro

O Brasil escolheu adotar para sua tributação, um sistema híbrido, ou seja, se divide entre tributar o consumo e tributar as riquezas. Contudo, o que se observa é uma predominância da tributação indireta sobre bens.

¹⁵ Segundo o economista Ramón Peña Castro: “ A globalização econômica está longe de ser uma consequência mecânica do desenvolvimento econômico ou das novas tecnologias; ela é o resultado de uma política, implementada por governos nacionais e instituições internacionais, mediante instrumentos muito específicos, tais como abertura dos mercados de capitais, bens e serviços, a desregulamentação do mercado de trabalho e a eliminação de qualquer obstáculo legal ou burocrático à ‘livre empresa’ e, sobretudo, aos investidores internacionais.” In: CASTRO, Ramón. **GLOBALIZAÇÃO**. 2009. Disponível em: < <http://www.sites.epsjv.fiocruz.br/dicionario/verbetes/glo.html>>. Acesso em 27 maio 2022.

O tributo para Ricardo Westin (2021) deve ser um meio para diminuir as desigualdades sociais, tanto no momento das políticas públicas, como no momento em que é arrecadado. Defende, também, que deve haver uma isonomia material na exação, assim, quem tem maior poder aquisitivo deve pagar mais e quem tem um poder aquisitivo menor, deve pagar menos.

Nesse sentido, Ricardo Westin (2021) reitera a incidência dos tributos nas três bases: consumo, renda e patrimônio, que pode incidir tanto sobre a pessoa física como a jurídica. Entretanto, ele faz uma crítica, afirmando que, nos três modelos, existem deturpações que amparam os mais ricos e penalizam os mais pobres.

No que diz respeito ao consumo, Ricardo Westin (2021) reafirma a crítica que já foi tecida aqui anteriormente: um produto tem o mesmo valor para qualquer consumidor, contudo, consumidores que tem uma renda baixa, ao serem comparados com consumidores que tem uma renda alta, acabam abrindo mão de uma parcela maior de sua renda no momento da compra, em virtude da tributação do consumo.

O IPEA¹⁶ ilustrou essa situação da seguinte maneira: imagine que uma diarista, com renda de R\$ 2.200,00 (dois mil e duzentos reais), e um gerente, com renda de R\$ 16.500,00 (dezesseis mil e quinhentos reais), comprem o mesmo celular que custa R\$ 1.000,00 (mil reais), sendo que nesse valor já está incluído R\$ 400,00 (quatrocentos reais) em tributos. O resultado desse cenário é que a diarista utilizou 18% de sua renda na compra do celular, enquanto o gerente utilizou apenas 2,5% de sua renda na compra do mesmo produto. Assim, conclui-se que o tributo embutido no celular, pesou 7 vezes mais na renda da diarista do que na renda do gerente (WESTIN, 2021).

O IPEA também demonstra esse encargo nos tributos do patrimônio tendo como base a porcentagem da renda familiar. Na época do estudo, o salário mínimo era R\$ 1.100,00 (mil e cem reais), portanto, utilizaremos esse valor como parâmetro, entretanto ressalta-se que o valor atual está em R\$ 1.212,00 (mil, duzentos e doze reais). Assim, famílias que possuíam renda familiar de até 1 salário mínimo, gastavam 3,46% da sua renda no recolhimento do IPVA, enquanto uma família cuja renda ultrapassava 36 salários mínimos (à época R\$ 39.600,00 – trinta e nove mil e seiscentos reais), utilizava apenas 0,68% de sua renda no recolhimento do IPVA (WESTIN, 2021).

¹⁶ IPEA significa Instituto de Pesquisa Econômica e, é uma fundação pública federal vinculada ao Ministério da Economia Aplicada, responsável pelo levantamento e divulgação de dados econômicos da realidade brasileira. In: IPEA. **O Ipea – Quem Somos**. 2022. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=1226&Itemid=68>. Acesso em 27 maio 2022.

Outro cenário que explicita essas incongruências do sistema tributário na tributação do patrimônio, é a arrecadação do IPTU, pois nessa mesma comparação, as famílias que recebiam até 1 salário mínimo, utilizavam 1,62% da sua renda no pagamento do IPTU, enquanto famílias que ganhavam mais de 36 salários mínimos, pagavam apenas 0,65% no IPTU (WESTIN, 2021).

Em resumo, proporcionalmente, famílias de baixa renda, que ganhavam até 1 salário mínimo pagam 410% a mais no IPVA do que aqueles que possuíam uma renda de R\$ 39.600,00. Enquanto, no IPTU, proporcionalmente, os pobres pagavam 150% a mais do que aqueles que recebiam 36 salários mínimos (WESTIN, 2021).

Todavia, é sabido que não é possível fazer uma cobrança de tributos variáveis a depender da capacidade contributiva do consumidor. Esta não é a intenção da crítica neste artigo, mas sim de se repensar a tributação indireta exacerbada no Brasil, com possível diminuição nas alíquotas do consumo.

A tributação de consumo corresponde a 43% de toda a arrecadação no país, apesar de clara desigualdade social que ela perpetua. Em comparação com os países que integram a OCDE, a média é de 33%, por exemplo, no Canadá, corresponde a 23,5%. Já nos Estados Unidos, está em 17,5% (WESTIN, 2021).

Outra crítica recai sobre o imposto de renda, visto que ele beneficia os mais ricos e onera quem tem menos capacidade contributiva, podendo ser observado na aplicação nas faixas existentes. A quinta e última faixa é a mais alta, onde é aplicado uma alíquota de 27,5% a partir de pessoas que tenham a renda mensal de R\$ 4.665,00 (quatro mil, seiscentos e sessenta e cinco reais), isso quer dizer que, pessoas que tenham a renda mensal de R\$55.000,00 (cinquenta e cinco mil reais) e pessoas que recebem R\$ 5.000,00 (cinco mil) reais, pagam a mesma alíquota no imposto de renda (WESTIN, 2021).

Em resumo, conforme a OCDE e a Receita Federal, a tributação no Brasil se divide da seguinte maneira: 43% é tributado sobre o consumo (como ICMS, ISS, IPI, PIS, Cofins); 27,5% é tributado sobre a folha de pagamentos, através de tributos pagos através do empregador (como salário educação, contribuições trabalhistas e previdenciárias); 4,5% é tributado sobre o patrimônio (como IPVA, IPTU e ITR) e, por fim, 22,5% é tributado sobre a renda, através do imposto de renda (WESTIN, 2021).

Este panorama foi explicitado para demonstrar como o sistema tributário é regressivo, tendo em vista as incongruências na sua tributação, independente da base de cálculo, ela através do consumo, patrimônio ou renda. Em praticamente todos os cenários, os mais pobres sofrem o encargo tributário de maneira mais pesada.

Portanto, é possível afirmar que a própria Constituição Federal está sendo violada, bem como o limite ao poder de tributar do Estado, no que concerne o princípio da isonomia tributária e da capacidade contributiva, visto que quem tem menos poder aquisitivo está arcando com os encargos tributários mais do que os que possuem maior capacidade financeira.

4.4 Considerações acerca do Imposto sobre Grandes Fortunas

O imposto sobre grandes fortunas é apesar de estar previsto na Constituição Federal desde 1988, apenas a partir do século XXI passou a ser objeto de mais debates acerca de sua instituição, acredita-se que talvez buscando estudar meios legais que pudessem auxiliar na superação da crise econômica no país, uma vez que nesses momentos, é comum elevar a tributação no Brasil para aumentar a arrecadação do Estado. Ademais, este imposto traz debates que não se limitam na seara de diminuição do déficit fiscal, mas também enquanto instrumento fiscal que tem o escopo de distribuir riquezas e tornar o sistema tributário mais progressivo (VALLE, 2018).

Assim, o imposto sobre grandes fortunas, foi previsto pela primeira vez na Constituição de 1988, no artigo 153, inciso VII e dispõe que é competência da União instituir o imposto sobre grandes fortunas, nos termos de Lei Complementar (BRASIL, 1988). Este foi pensado no intuito de criar um imposto que incidisse de forma direta sobre as classes que concentravam maior riqueza.

O sujeito ativo na cobrança do IGF é a União e, sua incidência é sobre as grandes fortunas, assim, o sujeito passivo são aqueles proprietários de “grandes fortunas”, conforme previsto na Constituição. Ademais, este imposto apresenta algumas características especiais em relação aos demais impostos de competência da União. Uma delas é a destinação da arrecadação do tributo, uma vez que o produto desta seria revestida ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, conforme artigo 80, inciso III, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), além disso, o §1º do mesmo artigo dispõe que não é possível qualquer desvinculação da receita do imposto sobre grandes fortunas ao Fundo (BRASIL, 2001).

Este fato representa uma exceção à vedação da vinculação dos tributos a fundos, órgãos ou despesas, prevista no artigo 167, inciso IV, da Constituição Federal, que proíbe, em regra, que tributos tenham seu produto de arrecadação tenham uma destinação específica (BRASIL, 1988).

O Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza foi instituído pela Emenda Constitucional nº 31 de 2000, tendo sido regulamentado em 2001 pela Lei Complementar nº

111, com a previsão de vigorar até o ano de 2010. Contudo, a Emenda Constitucional nº 67 de 2010, prorrogou este prazo de vigência do Fundo por tempo indeterminado (BRASIL, 2010).

Este Fundo possui a finalidade de promover acesso a todos os brasileiros níveis dignos de subsistência, por meio de recursos a serem aplicados nas áreas de nutrição, habitação, saúde, educação, reforço de renda familiar, dentre outros programas que garantissem maior qualidade de vida às pessoas alvo destes recursos (BRASIL, 2001).

O artigo 3º da Lei Complementar nº 111/2001, prevê a quem é destinado os recursos do fundo, que são as famílias cuja renda por pessoas seja inferior à linha da pobreza¹⁷, bem como indivíduos na mesma situação de renda, além de população de municípios e localidade urbanas ou rurais, isoladas ou integrantes de regiões metropolitanas, que estão em condições de vida desfavoráveis (BRASIL, 2001).

Ressalta-se que a maior parte da receita do fundo derivava da Contribuição Provisória ou Transmissão de Valores e Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF)¹⁸, que foi extinta em 2007, logo, o nível de arrecadação do fundo caiu de forma significativa. (VALLE, 2018). Esta ocorrência pode ser observada em dados, quando a Secretaria Executiva do Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome, realizou em 2014, o Relatório de Gestão do Exercício de 2014, constatando que, os recursos arrecadados naquele ano foram integralmente oriundos de doações para o combate à fome, resultando na importância de R\$ 4.433,130,04 (quatro milhões, quatrocentos e trinta e três mil, cento e trinta reais e quatro centavos) (BRASIL, 2014).

O imposto sobre grandes fortunas nunca chegou a ser instituído pelo ordenamento jurídico brasileiro, tendo sido objeto de diversas discussões, quanto a sua letra de lei no que diz

¹⁷ O artigo 3º, §2º da Lei Complementar nº 111/2001 dispõe que “A linha de pobreza ou conceito que venha a substituí-lo, assim como os municípios que apresentem condições de vida desfavoráveis, serão definidos e divulgados, pelo Poder Executivo, a cada ano.” Deste modo, a lei mais recente que define essas taxas de pobreza, é a Lei nº 14.254/2021, que institui o Programa Auxílio Brasil e o Programa Alimenta Brasil; define metas para taxas de pobreza e, em seu artigo 4º, §1º, incisos I e II define que a situação de pobreza, diz respeito aqueles com renda familiar per capita mensal entre R\$ 150,01 (cento e cinco reais e um centavo) e R\$ 210,00 (duzentos reais) e, em situação de extrema pobreza, aquele com renda familiar per capita mensal igual ou inferior a R\$ 105,00 (cento e cinco reais). In: BRASIL. **Lei nº 14.284, de 29 de dezembro de 2021**. Institui o Programa Auxílio Brasil e o Programa Alimenta Brasil; define metas para taxas de pobreza; altera a Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993; revoga a Lei nº 10.836, de 9 de janeiro de 2004, e dispositivos das Leis nºs 10.696, de 2 de julho de 2003, 12.512, de 14 de outubro de 2011, e 12.722, de 3 de outubro de 2012; e dá outras providências. Disponível em: < <https://in.gov.br/en/web/dou/-/lei-n-14.284-de-29-de-dezembro-de-2021-370918498>>. Acesso em 24 maio 2022.

¹⁸ Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF) foi “uma cobrança que incidiu sobre todas as movimentações bancárias — exceto nas negociações de ações na Bolsa, saques de aposentadorias, seguro-desemprego, salários e transferências entre contas correntes de mesma titularidade — e vigorou no Brasil por 11 anos”. SENADO. CPMF. **Senado Notícias**. [200-]. Disponível em: < <https://www12.senado.leg.br/noticias/entenda-o-assunto/cpmf/>>. Acesso em 24 maio 2022.

respeito a sua eficácia limitada, visto que inciso VII do artigo 153 da Constituição Federal que prevê que o IGF será instituído “nos termos de Lei Complementar” (BRASIL, 1988).

Este artigo constitucional possui eficácia limitada, isso quer dizer, segundo o doutrinador constitucionalista, Pedro Lenza (2019), que essa norma não é capaz de gerar todos os seus efeitos, no momento em que a Constituição foi promulgada, sendo dependente de uma norma infraconstitucional que a regulamente para produzir de forma plena os efeitos pretendidos na Carta Magna, portanto, trata-se de uma norma de aplicabilidade indireta, mediata e reduzida.

Para o jurista, especializado em direito constitucional, José Afonso da Silva (2008), as normas constitucionais de eficácia limitada ainda que não produzam todos os efeitos pretendidos, ela produz um efeito mínimo, ou um efeito capaz de estabelecer diretrizes ao legislador infraconstitucional. Portanto, ao menos no que concerne sua eficácia jurídica, esta seria imediata, direta e vinculante.

Esta doutrina se pauta na eficácia que a norma possui em determinar um dever ao legislador, vincular uma futura Lei Complementar, sob pena de ser considerada inconstitucional qualquer lei ou ato que a viole, bem como exprimem a convicção do Estado e da própria sociedade, iluminando o ordenamento jurídico a seguir os fins sociais e o bem comum. Portanto, estas normas são dotadas de eficácia ab-rogativa da legislação anterior incompatível (SILVA, 2008).

Deste modo, o imposto sobre grandes fortunas, enquanto norma de eficácia limitada, impede a criação de lei que lhe seja incompatível. Portanto, não se trata apenas da instituição do IGF, mas de não instituir impostos que firam a intenção do constituinte em atribuir a característica distributiva do tributo, junto às concepções de capacidade contributiva e combate à pobreza extrema, causada pelas desigualdades exacerbadas.

O artigo 11 da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) impõe que: “Constituem requisitos essenciais da responsabilidade no gerenciamento fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação”. Ademais, no parágrafo único do artigo, é estabelecido uma penalidade aos entes federativos que não instituírem os impostos de sua competência, ao vedar a realização de transferências voluntárias para o ente que deixar de exercer sua competência tributária, logo, não receberá os repasses de verbas dos outros entes (BRASIL, 2000).

No que concerne a relação deste artigo de lei com o imposto sobre grandes fortunas, Tathiane Piscitelli (2018) defende que:

A redação literal do dispositivo permite concluir que a União, em tese, ofende o artigo 11 da LRF ao deixar de criar o Imposto sobre Grandes Fortunas, previsto no artigo 153, inciso VII, da Constituição. Contudo, tendo se em vista que a União não recebe transferências voluntárias de outros entes – ao contrário, é ela quem as faz –, não há resultados práticos relevantes em virtude da ausência de criação desse imposto. Em verdade, essa hipótese reflete clara situação de ineficácia da referida norma (PISCITELLI, 2018).

Portanto, esse artigo de lei não alcança a União, como afeta os demais entes, visto que ela não é destinatária de transferências voluntárias, portanto, não há consequências para sua ausência na instituição, previsão e arrecadação do imposto sobre grandes fortunas.

Apesar da ausência de criação do IGF, a possibilidade de implementação desse tributo é possível enquanto a atual Constituição Federal de 1988 estiver vigente, dado que, a competência tributária não é prescritível, logo, não existe um prazo para que o ente institua o tributo, sendo plenamente possível a criação do IGF no futuro.

4.5 Discussão acerca da definição do termo “grande fortuna”

Uma das principais discussões acerca do imposto sobre grandes fortunas é a indeterminabilidade dessa expressão, uma vez que o constituinte não estabeleceu o que seria uma “grande fortuna”, deixando essa definição para o legislador.

O termo “fortuna” não aparece em outro momento da Constituição Federal, apenas ao tratar do imposto sobre grandes fortunas, no art. 153, inciso VII. Ademais, na história das Constituições brasileiras, o termo fortuna só foi utilizado uma única vez, na Constituição republicana de 1891, artigo 72, §10º, que dispunha o seguinte “em tempos de paz qualquer pessoa pode entrar no território nacional ou dele sair com a sua fortuna e bens, quando e como lhe convier, independente de passaporte” (BRASIL, 1891).

Para além, não há qualquer menção a respeito de fortuna no Código Tributário Nacional, já no Código Civil, só existe uma passagem que se utiliza dessa expressão, no artigo 1.746: “Se o menor possuir bens, será sustentado e educado a expensas deles, arbitrando o juiz para tal fim as quantias que lhe pareçam necessárias, considerando o rendimento da fortuna do pupilo quando o pai ou a mãe não as tiver fixado” (BRASIL, 2002). Portanto, o Código Civil aqui se refere ao filho que possui bens capazes de sustenta-lo.

Deste modo, conclui-se que a legislação infraconstitucional, além de mencionar raramente o termo “fortuna”, não lhe concede qualquer definição que possa ser utilizada para interpretar o texto constitucional.

Doutrinadores do direito tributário como Ricardo Lobo Torres (2011) reforçam essa questão, este autor afirma que a expressão “grandes fortunas” possui extrema ambiguidade, tendo em vista a ausência de orientação pelo constituinte da definição do que seria uma “grande fortuna”.

Entretanto, a dificuldade de delinear o conceito de “grandes fortunas” não deve ser um impeditivo para a aplicação do IGF, tendo em vista que é bastante comum a presença de conceitos jurídicos indeterminados na Constituição Federal, e este fato por si só não impede a aplicação das normas, em especial dos impostos.

Ao exemplo de termos incertos, tem-se a aplicação do imposto sobre propriedade de veículos automotores (IPVA), tendo em vista a dificuldade em determinar o que seriam esses veículos automotores. Além do imposto de renda (IR), posto à incerteza da expressão renda (VALLE, 2018).

Portanto, assim como todas definições concedidas aos demais imposto, o significado de grande fortuna deve ser atribuído pelo legislador infraconstitucional, visto que esta é sua função, dar sentido fático e prático à vontade do legislador constituinte. Nesse sentido, o legislador infraconstitucional encontrará limites apenas nos princípios tributários, em especial, a isonomia tributária, a capacidade contributiva vedação ao confisco, bem como a própria Constituição (VALLE, 2018).

Considerando que o IGF utiliza a expressão “grandes fortunas”, é possível depreender a partir disso que não é nenhuma fortuna ou riqueza que seria objeto desse imposto, devendo ser um valor muito acima para ser considerado uma grande fortuna. Neste sentido, Luiz Ricardo Gomes Aranha e Bruno Rocha César Fernandes (2013) em seu livro intitulado “O Imposto brasileiro sobre Fortunas” dispõe que:

Sobre grandes, indicia que este imposto atinge algo (ou comportamento humano sobre algo) que é de tamanha relevância no mundo dos fatos, que o elemento adjetivo ou modal, raramente descrito, direto, nas hipóteses de incidência, aparenta maior importância que o próprio substantivo ou elemento material. De fato, para merecer realce na própria moldura constitucional de outorga de competência, este ‘grande’ precisa ser muitíssimo grande. Fortuna, para quem lê no relanço do primeiro lance, é, sem dúvida, riqueza (FERNANDES, 2013).

Deste modo, depreende-se que uma grande fortuna não pode ser uma riqueza qualquer, uma vez que o constituinte ao utilizar o adjetivo “grande” deixou claro sua intenção de tributar aquelas fortunas que estejam acima de fortunas menores.

O autor da proposta da criação do imposto sobre grandes fortunas foi o deputado Antônio Mariz (PMDB-PB), e este afirmou que preferiu propor a criação do IGF e não sobre o

patrimônio líquido, porque a própria expressão de grandes fortunas acarreta intendência de uma faixa patrimonial mais elevada. Ademais, explicou que se o imposto sobre grandes fortunas incidisse somente sobre o patrimônio líquido, como ocorre com o imposto de renda, poderia recair sobre a classe média, onerando os ganhos dos assalariados e dos trabalhadores autônomos. Por fim, o deputado ressalta que a definição de uma grande fortuna deve ser imposta pela lei, de forma coerente e equânime, não atingindo apenas a renda, mas abarcando a riqueza em todas as suas formas (JORNAL DA TARDE, 1987).

Luciano Amaro (2008) apreende que o uso pelo constituinte do termo “grande fortuna” significa que deve ser um patrimônio maior do que uma fortuna, pelo uso do adjetivo “grande” que foi inserido.

É certo que deve haver uma determinação cautelosa, a partir de estudos científicos, da expressão “grandes fortunas”, tendo em vista seu impacto no sistema tributário brasileiro, na economia e na sociedade. Sob pena de, na tentativa de concretizar a vontade do constituinte em um sistema tributário mais distributivo e progressivo, onerar contribuintes que não possuem uma “grande fortuna”, ferindo assim, o princípio da isonomia tributária e da capacidade contributiva.

Além disto, deve ser considerado que a definição de “grande fortuna” está sujeita a alterações com o tempo, dado que, o montante pode ser considerado uma “grande fortuna” hoje, mas esse mesmo valor pode deixar de sê-la daqui a alguns anos, portanto, é interessante que não se utilize valores rígidos para definir a “grande fortuna”, dado que estão sujeitos à defasagem temporal.

4.6 Experiências internacionais com a tributação sintética de riquezas

Tendo em vista que o imposto sobre grandes fortunas nunca foi implementado no Brasil, faz-se relevante expor e analisar países que já aderiram ou aderem essa modalidade de imposto. Assim, comparando com outros países, não foi possível identificar uma instituição exclusiva de grandes fortunas, como dispõe a Constituição brasileira, contudo, foi identificaram-se países que aplicam impostos recorrentes sobre a riqueza, incidindo sobre o patrimônio total de pessoas física, núcleo familiar ou pessoa jurídica, com devidas isenções nas aplicações que em média não são muito elevadas.

Deste modo, existem duas formas de tributação da riqueza que podem ser observadas mundialmente: a anglo-saxônica, que mede a riqueza pela renda e pela transmissão de renda, como imposto sobre herança e doações, utilizada pelos Estados Unidos e o Reino

Unido. Tem também o modelo francês, que estimula a tributação da riqueza de maneira direta e periódica sobre o patrimônio global da pessoa ou da unidade familiar (MAIA, 2016).

Na história da tributação de riquezas, diversos países já a inseriram em seu ordenamento e, anos depois, excluíram. Enquanto outros países possuem até hoje essa categoria de tributação, existindo também, países que nunca utilizaram esse tipo de tributo, ao exemplo do Brasil.

Até a data da atual Constituição brasileira, o número de países que possuíam um imposto recorrente sobre o patrimônio global era maior que em relação aos dias atuais, exemplos de países que possuíam essa categoria de imposto eram a Alemanha, Dinamarca, Uruguai, Argentina, Índia, Finlândia e Noruega. Ressalta-se que alguns desses países ainda tem em seu ordenamento jurídico esse tributo, como Uruguai, Noruega e Argentina, outros não mais, como Alemanha, Finlândia, Dinamarca e Índia (MOTA, 2010).

Assim, tendo em vista não ser o objeto desse artigo findar o estudo comparado sobre a implantação de um imposto sobre a riqueza, cita-se apenas algumas experiências internacionais, realizando uma análise paralela com o imposto sobre a herança e o imposto de renda.

Em 1974, na Irlanda, foi instituído um imposto periódico sobre o patrimônio em sua totalidade, contudo, foi extinto em 1978, haja vista sua que a quantidade excessiva de isenções ter causado uma baixa exação do tributo. Paralelo a isso, salienta-se que na Irlanda o imposto de renda é progressivo com alíquota máxima de 44%, enquanto o imposto sobre a herança também é progressivo e tem alíquota máxima de 33% (DELOITTE, 2017).

A Alemanha realizou uma tentativa na década de 90 de implantar um imposto periódico sobre a fortuna, entretanto, em 1995, foi considerado inconstitucional pelo Tribunal Constitucional alemão e, posteriormente excluído da legislação alemã. Ademais, a Alemanha aplica uma alíquota máxima de 50% no imposto sobre a herança, progressivamente, bem como possui um imposto de renda que cobre progressivamente, possuindo a alíquota máxima de 45% (DELOITTE, 2017).

A Suécia também já instituiu esse modelo de imposto, em 1910. Contudo, o extinguiu em 2017, devido a sua alta ausência de equidade e, à época aplicava uma alíquota fixa de 1,5% sobre os patrimônios com mais de 1,5 milhões da moeda sueca. Essa implementação teve o mesmo contexto da Irlanda de altas isenções desta taxaço e, por consequência, baixa arrecadação (HENREKSON, 2015).

Portugal está entre as nações que nunca aplicou um imposto periódico sobre patrimônio acumulado. Contudo, adota atualmente um imposto que recai sobre o patrimônio

das propriedades de forma global das pessoas, tanto físicas como jurídicas, sendo aplicado uma alíquota de 0,7% para aquelas e 0,4% para estas. E, de certo modo, trata-se de uma cobrança periódica sobre uma riqueza imobiliária global. Ademais, o imposto de renda aplicado em Portugal tem sua maior alíquota em 48%, possuindo, ainda, uma sobretaxa de 2,5 sobre as rendas anuais que ultrapassarem 80 mil euros até 250 mil euros e, essa taxa aumenta para 5% quando a renda anual for superior a 250 mil euros (DELOITTE, 2018).

No Japão, dentre 1950-1953, houve a implantação de um imposto periódico sobre a propriedade em sua totalidade, tendo já sido extinto. Entretanto, o Japão adota um imposto de renda progressivo, onde sua última faixa é de 55%, enquanto o imposto sobre a herança, também é aplicado progressivamente com a maior alíquota em 55% (DELOITTE, 2018).

A Índia já adotou, em 1957, um imposto periódico sobre o patrimônio global, contudo aboliu em 2015. Na época, a alíquota deste tributo era de 1% sobre patrimônios que excedessem o 3 milhões de rúpias indianas e, não era objeto desse imposto o imóvel residencial e imóvel comercial, recaindo, portanto, somente sobre bens improdutivos, como joias, aeronaves, obras de arte, dentre outros (CARVALHO JÚNIOR, 2008).

Mais próximo ao Brasil geograficamente, tem-se a Argentina e o Uruguai que aplicam um imposto de forma periódica sobre o patrimônio global e, em ambos países a experiência vem sendo positiva. Em 1973, na Argentina, foi adotado um imposto que incide sobre o patrimônio das pessoas físicas que residam no país, cujos bens encontrem-se tanto no interior quanto no exterior e, também incide sobre as pessoas físicas ou jurídicas que possuem bens na Argentina, incluindo residentes no exterior, sem dedução das dívidas. A alíquota em 2018 era de 0,25% para o patrimônio que superasse 1.050.000 mil pesos argentinos. Ademais, não existe um imposto federal na Argentina sobre a herança e doações (DELOITTE, 2017).

O Uruguai, desde 1898, um imposto sobre o patrimônio global periodicamente, com alíquotas que variavam, em 2017, de 0,5% a 0,8% para pessoas físicas (com patrimônio a partir de 3.848.000 pesos uruguaios) e, para as empresas era fixo em 1,5% e para instituições bancária e financeiras era fixo em 2,8%. Além disso, não existe um imposto sobre a herança no Uruguai (URUGUAY, 2017).

A República Dominicana também aplica um imposto periódicos sobre a riqueza, com alíquota fixa de 1% sobre pessoas cujo patrimônio imobiliário exceda 6,5 milhões da moeda dominicana. (DELOITTE, 2018).

A Espanha possuía um imposto periódico sobre o patrimônio, contudo extinguiu em 2008. Entretanto, em 2011, o país reaplicou o imposto com o escopo de combater a crise

econômica e, embora sua previsão inicial para findar em 2012, este imposto continua sendo prorrogado (DELOITTE, 2018).

Por último, a última explanação é sobre a França que instituiu em 1981 um imposto sobre grandes fortunas, que incidiu sobre o patrimônio, deduzido as dívidas, do contribuinte. Entretanto, em 1986, ocorreu a extinção deste imposto e, só foi ser reintroduzido no ordenamento jurídico francês em 1988. Já em 2018, este imposto foi novamente abolido e, em seu lugar foi introduzido o imposto sobre a fortuna imobiliária (IFI), que incide de forma específica sobre o patrimônio das propriedades líquido. (VALLE, 2018).

Portanto, ante o exposto, é possível observar que países que implantam ou já implantaram, em sua maioria, um imposto periódico sobre o patrimônio líquido, aplica algumas exceções, como imóveis produtivos e residenciais, com o escopo de manter um equilíbrio econômico. Ademais, consideram tanto o patrimônio líquido interno como externo ao país, e no sujeito passivo figuram as pessoas físicas, jurídicas, com alíquotas que não superam 2%. Observou-se que poucos países aderiram a um imposto que incide somente sobre grandes fortunas.

Observa-se também, que os países que extinguiram ou nunca aplicaram o imposto, o fizeram devido à mobilidade do capital financeiro diante da globalização, visto que diante de uma taxaço que não lhe seja favorável, o contribuinte pode redirecionar seu capital para um país onde a taxaço dos impostos, ou ausência destes, sejam mais atraentes.

Conclui-se que outra análise a partir da comparação com o sistema tributário de outros países é que, o Brasil possui um sistema bem menos progressivo em relação à taxaço de renda e herança do que comparado aos demais países citados.

4.7. Vantagens e desvantagens da adoção do imposto sobre grandes fortunas no Brasil

Diante das discussões acerca da adoção do imposto sobre grandes fortunas, faz-se relevante apontar os aspectos positivos e negativos da aplicação deste tributo. Desta forma, inicialmente, trataremos do aspecto positivo.

Deste modo, mencionaremos sete argumentos favoráveis ao imposto sobre grande fortuna. Primeiramente, é necessário frisar que o sistema tributário é eminentemente regressivo, de forma que, prejudica os contribuintes com menor capacidade contributiva e beneficia aqueles com maior capacidade contributiva, como já foi explicitado neste artigo, especialmente pela predominância na tributação do consumo (VALLE, 2018).

Portanto, tendo em vista que o imposto sobre grandes fortunas tem como escopo incidir sobre riquezas excessivas, serviria como instrumento na diminuição da regressividade do sistema tributário, tornando a tributação mais isonômica. Assim, o imposto sobre grandes fortunas estaria concretizando o princípio da capacidade contributiva e da isonomia tributária e, aproximando o sistema tributário destes princípios.

O caráter redistributivo do imposto sobre grandes fortunas, possui capacidade de auxiliar na diminuição das desigualdades, em especial, porque a Constituição Federal previu uma destinação para sua arrecadação ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, que como já mencionado, atua em diversas ações voltadas para a população mais carente.

Ademais, o imposto sobre grandes fortunas aumentaria a arrecadação dos tributos, fato importante nesse cenário de crise econômica no Brasil. Mesmo que diante do total da arrecadação, o imposto sobre grandes fortunas não possua grande participação, já seria um bom auxílio na arrecadação da receita (VALLE, 2018).

Além dos argumentos já mencionados, tem-se também a utilização desse imposto na melhoria da fiscalização da Administração Tributária a possíveis evasões fiscais. Isto porque o IGF incidiria na riqueza total, logo, seria possível dispor de mais dados patrimoniais sobre os contribuintes de forma que seria possível o cruzamento de dados tributários com os demais entes federativos, possibilitando a identificação de movimentações patrimoniais que destoassem daquilo que foi declarado. Portanto, o IGF também teria impacto positivo na aplicação de outros tributos (CORSATTO, 2000).

Outro ponto é o estímulo ao uso produtivo dos ativos em virtude da aplicação do IGF, visto que ao incidir sobre a riqueza, sem considerar os ativos implícitos na renda. Segundo Pedro Eliezer Maia (2016), o IGF não afugentaria o capital, mas sim iria atraí-lo, pois fomentaria o fluxo de renda.

O IGF também tem finalidade complementar ao imposto de renda, visto que o imposto de renda não onera os mais ricos, conforme já mencionado neste artigo anteriormente. Assim, para compensar as dissonâncias do imposto de renda- que por si só não consegue auferir a capacidade contributiva da pessoa- o IGF incidiria sobre um acúmulo de riqueza não tributado até então (VALLE, 2018).

Não obstante, o IGF incidiria sobre bens patrimoniais que não são objeto de tributação por nenhum imposto, como aeronaves e embarcações. Além de abarcar bens que não são tributados da forma devida, como o IPTU. Segundo Pedro Humberto Carvalho Júnior (2008), o imposto sobre grandes fortunas pode “diminuir a fragilidade, o excesso de incentivos

fiscais e o alto custo políticos que muito municípios brasileiros têm de cobrar o IPTU, já que uma das propostas discutidas é permitir ao contribuinte abater no IGF o que foi pago no IPTU”.

Por fim, outro fator positivo do IGF é que sua adoção implicaria em um exemplo positivo aos brasileiros, pois explicitaria que diante de momentos de crise financeira, todos devem contribuir na medida de sua capacidade contributiva e, não somente os mais pobres, como ocorre atualmente. Assim, a taxação da riqueza excessiva significaria uma isonomia tributária, para conceder, inclusive, ao Estado-maior credibilidade por parte da população (EVANS, 2013).

Um dos argumentos contrários à aplicação do imposto sobre grandes fortunas é o seu baixo potencial arrecadatório, que tem como referência experiência de outros países, em sua maioria desenvolvidos, que instituíram um imposto desse tipo. Entretanto, faz-se necessário ressaltar que o Brasil possui peculiaridades que o diferem dos demais países que não tiveram uma experiência positiva com esse imposto. Primeiramente, trata-se de um país em desenvolvimento, com acentuada desigualdade social e econômica, bem como extrema concentração de riqueza, não considerada comum para um país em desenvolvimento. (CORSATTO, 2000). Conforme a revista Forbes, em 2021, o número de bilionário aumentou para 67, em relação à 2020, que eram 45. Em 2021, essas pessoas juntas detêm 223,3 bilhões de dólares (FORBES, 2021).

Diante desse montante, não é possível auferir com certeza que o IGF arrecadaria tão pouco, tendo em vista a elevada concentração de riqueza no Brasil. Existem exemplos de países que aplicam um imposto periódico sobre a riqueza, como a Argentina e Uruguai, e possuem uma boa experiência na arrecadação (CARVALHO JR.; PASSOS, 2018).

Contudo, não há como saber ao certo se o nível de arrecadação seria tão baixo a ponto de não compensar sua tributação. Deve ser considerado até onde iria o valor da isenção do imposto no Brasil, bem como se ele incidiria sobre as pessoas jurídicas. Ademais, independente da porcentagem de arrecadação desse imposto, ele seria essencial para combater a crise econômica, bem como possíveis situações de sonegação fiscal. Inclusive, esse argumento da não aplicação em virtude do potencial arrecadatório possui baixo convencimento, tendo em vista que no sistema tributário brasileiro existem outros tributos a incidir sobre o patrimônio e possuem baixa arrecadação, como o ITR, IPTU e ITCMD (VALLE, 2018).

Outro argumento utilizado é do alto custo administrativo que a aplicação do IGF teria, tendo em vista que os contribuintes apresentariam resistência para declarar todo seu patrimônio, inclusive itens de luxo que são mais difíceis para o poder público identificar, como joias e obras de arte (CORSATTO, 2000).

Todavia, o custo administrativo não seria tão alto tendo em vista a existência de mecanismos que atualmente fiscalizam a declaração do imposto de renda, em especial, porque ao declara a renda, tem-se uma parte específica para declarar bens e direitos. Ademais, tendo em vista os avanços tecnológicos, é possível facilitar a apuração de bens a partir do intercâmbio de informações com os demais entes federativos, bem como com cartórios extrajudiciais (MAIA, 2016).

Além disso, tendo em vista que esse tributo incidiria sobre uma pequena parcela da população, o trabalho para fiscalizar e administrar o patrimônio desses contribuintes não exigiria uma estrutura muito grande. Se fosse viável esse argumento de custos administrativos para instituição de um imposto, é certo que não existiria tributação no país.

Pedro Carvalho Jr. e Luana Passos (2018), no que concerne bens do tipo joias e obras de arte, sugerem que seja realizado uma obrigação direcionada aos estabelecimentos comerciais desses modelos de bem, para que, quando houver uma compra de joia ou obra de arte, seja informado ao Fisco.

Outro argumento contrário ao IGF é de viés econômico, sustenta-se que a aplicação desse imposto teria efeitos negativos no estímulo à poupança interna e ao investimento interno. Inicialmente, ponderam-se algumas questões, não é possível, e até hoje não ocorreu uma situação em que a aplicação de um novo tributo não tivesse efeitos na economia, uma vez que o sistema tributário e o mercado econômico se relacionam diretamente. Portanto, é de se esperar que hajam repercussões, entretanto, ressalta-se que não é possível afirmar com total certeza quais serão as consequências do IGF no estímulo à poupança interna e investimento interno.

Como já dito anteriormente, o IGF incidiria sobre a riqueza, sem considerar a renda que se origina dos ativos que a constituem. Neste sentido, poderia ser um incentivo ao uso produtivo dos ativos, desencorajando o acúmulo de bens improdutivo. Ademais, a tributação paralela da renda e riqueza excessiva, possivelmente, pode diminuir a frutuosidade do capital especulativo¹⁹, fazendo com que haja mais investimento no capital produtivo e, gerando mais empregos, o que seria um efeito positivo do IGF na economia (NASCIMENTO, 2016).

¹⁹ O capital especulativo é baseado na lucratividade da compra e venda de ativos, este capital não é considerado produtivo, uma vez que não se destina a gerar empregos e renda, portanto, não resulta em um bom crescimento econômico. In: OLIVEIRA, Larissa; SILVA, Jose. **A desindustrialização e o capital especulativo na economia brasileira**. 2016. Disponível em: <<https://revistas.planejamento.rs.gov.br/index.php/indicadores/article/viewFile/3715/3778>>. Acesso em 04 junho 2022.

De acordo com Pedro Carvalho Jr. e Luana Passos (2018), imposto que incidem sobre a renda ou sobre a produção tendem a impactar de forma mais negativa na economia, do que quando comparados com o imposto sobre a propriedade de pessoas naturais.

Ademais, considerando o atual sistema tributário brasileiro, com seu caráter iminentemente regressivo, cuja tributação do consumo predomina, não existem indícios de que a taxa da poupança cresce com o investimento interno e, segundo Sasha Calmon Navarro Côelho (2020), de fato, essas taxas citadas acima não tiveram aumento nesse contexto tributário. Portanto, o cenário fiscal brasileiro atualmente não promove esse estímulo econômica do modo em que se encontra.

Quanto aos investimentos internos, não é certo que haveria uma diminuição, visto que os investidores não se baseiam exclusivamente no contexto tributário, mas em todo o cenário de segurança jurídica-política-econômica, bem como nas prospecções de lucratividade líquida. E, uma maneira de conter um possível desestímulo no investimento interno, seria tributar apenas pessoas físicas, excluindo as pessoas jurídicas da contribuição (VALLE, 2018).

No que diz respeito ao argumento que o IGF estaria ferindo a vedação à bitributação, este não merece prosperar, pois, primeiramente, trata-se de um imposto com previsão constitucional, portanto legítimo. Ademais, esse imposto tem a intenção de recair sobre o ativo do contribuinte em ocasiões distintas, logo, plenamente possível. Como exemplo da possibilidade desse imposto, Gabriel Arbex Valle (2018) exemplifica que:

É o caso, por exemplo, do tributo anualmente incidente sobre o veículo automotor, bem esse que foi adquirido pela renda acumulada pela pessoa, já onerada no passado pelo imposto de renda; e ao adquirir esse veículo, a pessoa arca com o custo de toda a tributação incidente sobre a produção e o consumo desse bem, que é incorporado ao preço final pago pelo consumidor. Portanto, temos fatos geradores totalmente distintos, não havendo que se confundir renda, consumo, bens individualmente considerados e patrimônio acumulado (VALLE, 2018).

Assim, o imposto sobre grandes fortunas não seria uma bitributação em relação aos demais impostos que incidem sobre a renda ou patrimônio, tendo em vista que os fatos geradores não são os mesmos.

Nesse mesmo raciocínio, Liam Murphy e Thomas Nagel (2005) argumentam que: “É comum que os ativos das pessoas sejam tributados ‘duas vezes’ por impostos diferentes. A questão de justiça que se aplica em casos com esses não é a dupla tributação considerada em si, mas a dos efeitos cumulativos dos impostos múltiplos.”. Assim, restou afastado o argumento de possível bitributação.

Também é pontuado por aqueles contrários ao IGF que, se implantado, estaria ferindo o princípio à vedação do confisco, contudo, essa questão é simples de ser evitada com a utilização de alíquotas baixas pelo legislador infraconstitucional, fato este sendo comum a esta categoria de tributo. Se necessário fosse, que se aplicasse dedução dos valores efetuados em outros impostos patrimoniais, como ITR, ITBI, ITCMD, IPTU e IPVA (VALLE, 2018).

A respeito da afirmação do sistema tributário brasileiro já possuir alta carga tributária, como já relatado anteriormente, não se trata de sua extensão, mas de sua elevada incidência sobre bens de consumo, prejudicando aqueles com menor capacidade contributiva. Assim, o IGF auxiliaria na progressividade da tributação brasileira e, aplicaria concretamente o princípio da isonomia tributária e da capacidade contributiva.

Outro ponto argumentado é a possibilidade de fuga do capital do Brasil, inicialmente é válido ressaltar, que assim como os demais argumentos contrários ao IGF já citados aqui, esta é outra situação em que não dá para auferir com certeza se, somente com a aplicação do IGF, haveria uma fuga do capital tão considerável a ponto de enfraquecer mais ainda a economia brasileira.

Um dos exemplos curiosos é a Suíça, visto que é um dos países que mais acolhe fortunas estrangeiras, e mesmo assim aplica imposto sobre a riqueza líquida, tanto que em 2017, a riqueza de estrangeiros no país alcançou 2,3 trilhões de dólares (FORBES, 2018).

Pedro Eliezer Maia afirma que uma situação emblemática a respeito da evasão fiscal ocorreu na França, pois em meados de 2013, diversos bilionários mudaram-se para outros países, ocasionando uma fuga do capital. O argumento que mais utilizaram foi que o Imposto de Solidariedade sobre a Fortuna aplicado teria afastado as fortunas, contudo este mesmo imposto já era aplicado desde 1988, e não havia ocorrido até então uma fuga dessa forma, logo, o que Pedro Maia constatou foi que este fato se deu por conta do aumento nas alíquotas do imposto de renda, que passaram a incidir em 75% para as rendas que ultrapassassem 1 milhão de euros ao ano (MAIA, 2016).

Ademais, ressalta-se que o capital financeiro do Brasil possui altas taxas de juros reais, tornando-se um dos países mais atrativos em investimento no capital do mundo. Portanto, não é crível que apenas a inserção do IGF, afastaria esses investidores, visto que investir no Brasil continuaria sendo vantajoso (BRASIL, 2010).

Além disso, outro cenário que desencorajaria a fuga do capital são os altos custos para se exportar toda essa riqueza, dado que incidiria taxa de câmbio, tarifa bancária, IOF, e imposto de renda, este conforma as Instruções Normativas RFB nº 1.455/2014 e 1.645/2016. Inclusive, o art. 1º, parágrafo única da primeira instrução citada dispõe que na hipótese de

transferência de rendimentos para países cuja tributação seja favorecida, o imposto de renda terá alíquota majorada em 25% (BRASIL, 2014).

Outro fator que deve ser observado é que, a transferência de capital para outro país parte de uma ideia de vantagem, portanto, deve ser observado não somente um imposto específico, mas todo o sistema tributário. Desta forma, deve ser considerado que o Brasil é um país que pouco tributa o patrimônio e a renda que advém do capital, além das diversas isenções, como dos lucros e dividendos, embarcações, aeronaves, dentre outros. Enquanto, em outros países a aplicação de impostos como a herança e a renda possuem alíquotas maiores que a brasileira (VALLE, 2018).

Outrossim, o legislador complementar pode optar por determinar que o IGF incida sobre o patrimônio global, assim enfraqueceria a possibilidade de fuga do capital, pois abarcaria os bens do contribuinte tanto no Brasil quanto no exterior. Por tratados ou acordo de colaboração com outros países, dificultaria ainda mais a possibilidade de evasão fiscal, pois haveria troca de informações tributárias (VALLE, 2018).

Por último, dados do Banco Central, mostraram que, nas duas primeiras semanas de 2016, houve uma retirada de capital de 2,3 bilhões de dólares dos investidores internacionais do Brasil. (BATISTA, 2016). Esse dado expõe que a fuga de capitais no Brasil já é uma realidade em vista à crise economia e instabilidade política, que, além de tudo, afastam o capital internacional produtivo.

4.8. Divergência entre tributar a fortuna, a renda e a herança no Brasil

Muito se critica acerca da desnecessidade de implantação do imposto sobre grandes fortunas, tendo em vista que já existem outros impostos que podem assegurar a capacidade contributiva, a isonomia tributária e a redistribuição de riqueza, ao exemplo do imposto sobre herança e doação e o imposto de renda.

De fato, a tributação da herança é um meio eficiente para praticar justiça distributiva. Contudo, deve ser considerado que a tributação da fortuna, derivaria de um acúmulo de capital, que possivelmente, adveio do esforço do trabalho, da capacidade de poupar e investir do contribuinte. Enquanto a herança surgiu do fator sorte, em que o beneficiário não contribuiu para adquirir o patrimônio recebido (VALLE, 2018).

Ao se adentrar nessa discussão, deve-se analisar à luz da realidade do sistema tributário brasileiro, em que a taxa de ITCMD é baixa, não ultrapassando 8%, conforme Resolução do Senado nº 9/1992, e os Estados e Distrito Federal que recolhem o imposto,

aplicam uma média de menos de 4%, ou seja, muito baixa quando comparada com países já citados aqui que alcançam 30%, como nos Estados Unidos e, 45% na França (VALLE, 2018).

Portanto, tendo em vista esse cenário, que segundo Gabriel Valle (2018) expõe o seguinte:

Como não existe qualquer proposta ou movimento sério visando romper com esse insistente contexto de concorrência fiscal entre os diversos entes federativos estaduais, não se pode afastar a possibilidade de instituição do imposto sobre grandes fortunas somente porque seria melhor aumentar as alíquotas ou reformar o ITCMD (VALLE, 2018).

Ademais, mesmo que se aumentassem as alíquotas do ITCMD, os Estados continuariam competindo entre si com alíquotas menores para atrair capital. E, sim, a tributação da herança é relevante e se fosse aplicada de fato com alíquotas maiores, teria mais participação no combate à desigualdade. Contudo, acredita-se que o imposto sobre grandes fortunas teria maior efeito no combate às desigualdades que se originam de talento e sorte (VALLE, 2018).

Além disso, o imposto de renda aplicado no Brasil não tem caráter progressivo, tampouco distributivo, diante de todo o exposto, como alíquota máxima muita abaixo do ideal e isenções, ainda se observa que a renda do trabalho é mais onerada do que aquela advinda dos investimentos financeiros e ganhos de capital (VALLE, 2018).

Portanto, vislumbra-se que o cenário ideal para diminuir as desigualdades sociais e econômicas, seria o uso complementar do ITCMD, IR e IGF, considerando alíquotas progressivas para concretizar o princípio da isonomia tributária e da capacidade contributiva (VALLE, 2018).

O diferencial do IGF é que ele tributaria o patrimônio acumulado por rendimentos isentos ou não são tributados, além de possibilitar a tributação de patrimônios suntuosos que não possuem renda que seja compatível que podem estar conectados às atividades ilegais e sonegação de impostos, bem como tributar bens que não são tributados, como aeronaves, embarcações, obras de arte, joias, dentre outros, além de outros pontos positivos que já foram elencados anteriormente que parecem compensar sua tributação (VALLE, 2018).

Não obstante, frisa-se que não é somente por reformas no sistema tributário que o país poderá alcançar níveis mais baixos de concentração de riqueza e desigualdade social, pois é imprescindível que o Estado faça o uso correto dos recursos arrecadados, por políticas públicas.

4.9 Projetos de Lei no Brasil que visam instituir o imposto sobre grandes fortunas

Desde a promulgação da Constituição Federal de 1988 até o momento, já tiveram quase 40 projetos, lei apresentados no âmbito do Senado Federal e da Câmara dos Deputados. Portanto, far-se-á alguns comentários breves de forma geral acerca desses projetos, tendo em vista sua imensidão.

Alguns desses projetos já foram arquivados, mas a grande maioria encontra-se em tramitação, sendo os arquivados: PLP 162/1989; PLP 70/1991; PLP 77/1991; PLP 193/1994, sob o argumento de baixa arrecadação, altos custos administrativos, bem como seu abandono em países desenvolvidos. Aqueles que ainda constam como tramitando, não tiveram avanços consideráveis (VALLE, 2018).

É relevante mencionar que as destinações propostas pelos projetos são diversas, como saúde, educação e aumento da arrecadação diante da crise econômica. Ademais, durante o período da pandemia causado pela COVID -19, o Projeto de Lei Complementar nº 101/2021 em sua ementa visa instituir o imposto sobre grandes fortunas para aliviar os efeitos da pandemia de COVID-19, que causa uma crise não só na economia, como no sistema de saúde pública. (SENADO FEDERAL, 2021). O PLC 82/2020, tinha a intenção de aplicar o imposto sobre grandes fortunas de forma temporária, para aumentar a arrecadação tendo em vista o estado de calamidade pública decretado em virtude da COVID-19. (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2020).

No que concerne a determinação de uma grande fortuna, os projetos destoam, apresentando limites de isenção do imposto que varia de 1 milhão de reais a 50 milhões de reais, além de alíquotas diversas que variam de 0,1% a 6,0% aplicadas progressivamente, contudo há casos de PL que propuseram uma alíquota fixa em 1%, como os PLS 128/08 e PLS 315/2015 (VALLE, 2018).

A maioria dos projetos exclui da conta do patrimônio líquido o imóvel residencial e equipamento de trabalho. Além disso, a maioria dos projetos também apresenta dedução de valores pagos a outros impostos, como ITR, IPTU, IPVA, ITBI E ITCMD. Também foi possível observar em alguns projetos a responsabilização solidária da pessoa jurídica, sendo um instrumento antielisivo interessante. Para além, o meio de declarar o patrimônio, os projetos, determinam que ocorram por meio da própria declaração e renda ou instrumento própria, como um formulário (VALLE, 2018).

Ante o exposto, conclui-se que diante das variadas definições do que seria uma grande fortuna, percebe-se que falta um critério técnico, que poderia ser realizado através de um estudo da distribuição do patrimônio no Brasil. Além disso, não houve projeto que

propusesse a destinação da arrecadação do IGF ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, conforme artigo 80, inciso III, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. As argumentações careciam de embasamento científico acerca de possíveis efeitos na economia com a adoção do IGF (VALLE, 2018).

Concluindo o estudo, Gabriel Arbex Valle (2018) apontou algumas formas de tornar o IGF aplicável no ordenamento jurídico brasileiro. Assim, ele elencou o seguinte perfil: deve figurar no polo passivo “a pessoa física domiciliada no país, a unidade familiar, o espólio e a pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior em relação ao patrimônio existente no país”, a opção pela escolha da unidade familiar tem relação com meios de evitar a dissolvência do patrimônio entre os membros familiares e, excluir a pessoa jurídica domiciliado no Brasil com o intuito de diminuir o risco de fuga de capital.

No que diz respeito ao limite de isenção, Gabriel Valle (2018) afirma que deve ser analisado a distribuição do patrimônio no Brasil, para a melhor definição de uma “grande fortuna”. Quanto à base cálculo, deve incidir sobre o patrimônio líquido universal do contribuinte, assim, alcançando bens no Brasil e no exterior, para aplicar o princípio da capacidade contributiva.

Ressalta-se que bens como aeronaves, embarcações, ações, participação societária, aplicação financeira, obras de arte, joias, dentre outros, também comporão a base de incidência do IGF, devendo ser excluído “imóvel residencial, os objetos de uso pessoal (como vestuário), os instrumentos de trabalho e os bens de relevância cultural, social, econômica e ecológica” (VALLE, 2018).

Conforme os projetos de lei tramitando, devem ser deduzidos os valores pagos ao ITR, IPTU, IPVA, ITBI e ITCMD. No que diz respeito às alíquotas, Gabriel Valle (2018) expõe que não devem ser elevadas, não ultrapassando 2%, aplicado progressivamente em observação ao princípio da capacidade contributiva e, a alíquota poderia variar a depender da produtividade do ativo, se é um bem produtivo ou não. Já as alíquotas aplicadas a pessoa física ou jurídica no exterior, deve ser única sobre o patrimônio total no país.

Por fim, de acordo com Gabriel Valle (2018) uma das medidas que poderia ser tomada para minimizar a evasão fiscal é a possibilidade de aplicar responsabilidade solidária da pessoa jurídica.

Assim, diante de estudos aprofundados acerca da distribuição de riquezas no Brasil, bem como medidas para minimizar a possibilidade de evasão fiscal, é possível aplicado o imposto sobre grandes fortunas para concretizar o princípio da isonomia tributária e da capacidade contributiva e, diante de um cenário de extrema concentração de riqueza e alto nível

de desigualdade social o IGF pode ser um importante instrumento no combate desses problemas sociais e econômicos.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

É possível afirmar, diante de todo o exposto, que a história mundial da economia demonstra a importância da presença do Estado para regulamentar o mercado, para evitar crises econômicas, bem como garantir que o mercado respeite os direitos sociais, contudo, essa intervenção do poder público na economia privada deve respeitar a liberdade econômica.

A partir de uma análise histórica, observou-se que o século XX foi um marco na história da concentração de riquezas no mundo, uma vez que apontou os menores índices de concentração, após a Crise de 1929 até a Segunda Guerra Mundial. Ademais, a questão da concentração de riquezas é complexa, pois ela pode ser dada por diversos fatores, como a maior oportunidade de investimentos, estudo e emprego de determinadas classes quando esta já herda grande fortuna, ou mesmo pelo aumento de privatizações e transferência de atividades estatais à iniciativa privada, contudo, na mão contrária ao discurso de meritocracia, a quantidade de pessoas que alcançam grandes fortunas sem ter crescido nessa situação é ínfima.

O Brasil também apresentou altos e baixos na concentração de riquezas ao longo das últimas décadas, contudo, atualmente o país apresenta um percentual de concentração de riqueza elevado, em que 1% das pessoas mais ricas possuem quase metade da riqueza do país.

Analisando superficialmente, poderia se imaginar que essa concentração de riqueza exacerbada não traz males, contudo, ante o exposto, observou-se que ela consegue acentuar a desigualdade econômica e social. Durante o período da COVID-19, o Brasil apresentou um aumento na concentração de riquezas e na desigualdade econômica.

Observou-se também, que nesse contexto, o Estado tem uma participação relevante, especialmente no que diz respeito à tributação e como ela pode ser utilizada para aumentar a arrecadação do Fisco, sem ferir os limites ao poder de tributar do Estado.

Acredita-se que os tributos possuem uma função social de redistribuir os recursos para concretizar direitos fundamentais e corrigir desigualdades sociais. E, a forma de aplicar tributos que não sejam onerosos de forma desigual para os contribuintes é através da atenção ao princípio da capacidade contributiva e da isonomia tributária.

Nesse sentido, o princípio da isonomia tributária defende que os contribuintes em igual situação, devem contribuir da mesma forma e, aqueles em situação de desigualdade, devem contribuir na medida de sua desigualdade. Assim, este princípio está intrinsecamente relacionado com o princípio da capacidade contributiva, dado que, este determina que as

peças devem contribuir a partir de sua capacidade contributiva, ou seja, quem possui maior poder aquisitivo, deve contribuir mais, e quem não possui, deve contribuir menos.

Contudo, apesar de destes princípios serem norteadores da atividade tributária, o sistema tributário brasileiro possui incongruências e muitas vezes não aplica estes princípios, como, por exemplo, tributar mais o consumo do que a renda e o patrimônio, bem como alíquotas baixas na última faixa para tributação de renda, tornando o sistema tributário regressivo e distante de aplicar os princípios citados, pois ao final, aqueles com menor capacidade contributiva acabam contribuindo mais, proporcionalmente, em comparação aos mais ricos.

A tributação de riqueza de forma periódica é questão controversa, apresentando argumentos a favor e contra. Através de uma comparação com outros países que aplicaram um imposto que incidisse sobre o patrimônio global de forma periódica, observou-se que os resultados foram diversos, positivo ou negativo, e dependeram do contexto específico de cada país, contudo não se pode afirmar que a experiência malsucedida de alguns países signifique que é um imposto sem eficácia.

O imposto sobre grandes fortunas está previsto na Carta Magna desde 1988, e apesar da vontade do constituinte, até o momento não foi implementado pelo legislador infraconstitucional. Diversos debates rodeiam a aplicação desse imposto, como sobre sua base de cálculo, seu fato gerador, sua eficácia, seu impacto na economia. Bem, de certo, fica a cargo de Lei Complementar, portanto, do legislador chegar ao entendimento do que seria uma grande fortuna, contudo, deve ser considerado um acúmulo de riquezas muito grande, tendo em vista que o constituinte frisou o termo “grande fortuna”, de forma que a classe média não seja afetada, e neste sentido deve ser estabelecido o cálculo tributário deste tributo.

Ademais, as críticas tecidas contra a adoção do imposto sobre grandes fortunas não são suficientes para justificar seu descarte, uma vez que esse imposto acarretaria maior arrecadação para a União, bem como, diante de seu caráter redistributivo, iria atuar na diminuição das desigualdades e, em face de um sistema tributário regressivo, o imposto sobre grandes fortunas iria compensar, em alguma medida, a aplicação regressiva de outros impostos a incidir sobre o consumo, a renda e o patrimônio.

E, quanto ao principal argumento contrário ao IGF, qual seja, a elisão fiscal com a fuga de capital do Brasil, este não é absoluto e carece de certeza, uma vez que não é sabido se, mediante apenas a aplicação do IGF, a riqueza sumiria do Brasil, pois de forma geral, o sistema tributário brasileiro é bem atrativo às grandes fortunas, além disso, existem instrumentos que podem evitar ou dificultar a transferência do capital para outro país, como o alto custo para exportar a riqueza do país através de encargos financeiros.

Portanto, no Brasil, vislumbra-se no imposto sobre grandes fortunas um potencial para concretizar o princípio da capacidade contributiva e isonomia tributária, bem como instrumento que auxilie na distribuição de riquezas e diminuição da desigualdade econômica e social, sabendo ser necessário que a partir da arrecadação, o poder público direcione esses recursos de forma ideal às ações e políticas públicas.

REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto. LUKIC, Melina Rocha. ORAIR, Rodrigo Octávio. SILVEIRA, Fernando Gaiger. **Tributação e desigualdade**. Belo Horizonte (MG): Letramento: Casa do Direito: FGV Direito Rio, 2017

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 23. ed. São Paulo- Sp: Saraiva, 2018.

BALEEIRO, Aliomar (1905-1978). **Limitações constitucionais ao poder de tributar / Aliomar Baleeiro**. – 8. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. – Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O Outro Leviatã e a Corrida ao Fundo do Poço**. 1. ed. São Paulo: Almedina, 2015a.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. OLIVEIRA, Ludmila Mara Monteiro de. **Liberalismo, Desigualdade e Direito Tributário**. Revista Brasileira de Estudos Políticos. Belo Horizonte, nº 110, jan./jun. 2015, pp. 217-272.

BENSOUSSAN, Fabio Guimarães; GOUVÊA, Marcus de Freitas. **Manual de direito econômico**. Salvador - Ba: Juspodivm, 2015. 682 p.

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (de 24 de fevereiro de 1891)**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm>. Acesso em 23 maio 2022.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 67, de 22 de dezembro de 2010**.

Prorroga, por tempo indeterminado, o prazo de vigência do Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza. 2010. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc67.htm>. Acesso em 27 maio 2022.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em 23 mai. 2022.

BRASIL. **Lei Complementar nº 111, de 6 de julho de 2001**. Dispõe sobre o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, na forma prevista nos artigos 79, 80 e 81 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. 2021. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp111.htm>. Acesso em 27 maio 2022.

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm>. Acesso em 23 maio 2022.

BRASIL. **Lei nº 14.284, de 29 de dezembro de 2021**. Institui o Programa Auxílio Brasil e o Programa Alimenta Brasil; define metas para taxas de pobreza; altera a Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993; revoga a Lei nº 10.836, de 9 de janeiro de 2004, e dispositivos das Leis nºs 10.696, de 2 de julho de 2003, 12.512, de 14 de outubro de 2011, e 12.722, de 3 de outubro de 2012; e dá outras providências. Disponível em: <<https://in.gov.br/en/web/dou/-/lei-n-14.284-de-29-de-dezembro-de-2021-370918498>>. Acesso em 24 maio 2022.

BRASIL, Ministério Da Fazenda. **Relatório da Distribuição Pessoal da Renda e da Riqueza da População Brasileira: Dados do IRPF 2015/2014**. Secretaria de Política Econômica, 2016, p. 08-09. Disponível em: https://www.gov.br/fazenda/pt-br/centrais-de-conteudos/publicacoes/transparencia-fiscal/distribuicao-renda-e-riqueza/copy_of_relatorio-distribuicao-da-renda-2016-05-09.pdf/view. Acesso em: 20 maio 2022.

BRASIL. Ministério da Fazenda, Secretaria da Receita Federal. **Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 06 de março de 2014**. 2014. Disponível em:<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=50414&visao=compilado>>. Acesso em 25 maio 2022.

BRASIL. Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome. Secretaria Executiva. **Relatório de Gestão do Exercício de 2014**. Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza. 2014. Disponível em:<http://www.mds.gov.br/webarquivos/arquivo/aceso_informacao/relatorios_gestao/2014/relatorio_gestao_fcep.pdf>. Acesso em 27 maio 2022.

BRASIL, Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do. **Imposto sobre grandes fortunas: uma oportunidade de maior justiça tributária**. Nota Técnica nº 19. Elaboração: Departamento de Estudos Técnicos do Sindifisco Nacional. Brasília, 2010.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Projeto de lei complementar nº 82, de 2020**. 2020. Disponível em:<<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2244212>>. Acesso em 26 maio de 2022.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CARVALHO, Pedro Humbeto Bruno de. **As discussões sobre a regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas: a situação no Brasil e a experiência internacional**. 2011. Disponível em:<http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/5755/1/NT_n07_Discussoes-regulamentacao-imposto_Dinte_2011-out.pdf>. Acesso em 26 maio 2022.

CARVALHO JR., Pedro Humberto de. **Imposto sobre grandes fortunas**. 2008. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/7964/1/Artigo_3_Imposto%20sobre%20grande%20fortunas_31.pdf>. Acesso em 23 maio 2022.

CARVALHO JR., Pedro. PASSOS, Luana. **Imposto sobre grandes fortunas**. In: A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas / ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco

Estadual e Distrital. Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018.

CARVALHO, Salo. **Como (não) se faz um trabalho de conclusão: provocações úteis para orientadores e estudantes de Direito**. 2013. Disponível em: <https://criminologiacabana.files.wordpress.com/2018/02/salo-de-carvalho-como-nc3a3o-se-faz-um-trabalho-de-concluse3a3o.pdf>. Acesso em 30 maio 2022.

CASTRO, Ramón. **GLOBALIZAÇÃO**. 2009. Disponível em: <<http://www.sites.epsjv.fiocruz.br/dicionario/verbetes/glo.html>>. Acesso em 27 maio 2022.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileira**. 17ª edição, revista, atualizada e reformulada. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

CORSATTO, Olavo Nery. **Imposto sobre Grandes Fortunas**. Revista de Informação Legislativa, Brasília, v. 37 n. 146 abr./jun., 2000.

CREDIT SUISSE. **Why wealth matters, The Global wealth report**. CREDIT SUISSE, 2021. Disponível em: <<https://www.credit-suisse.com/about-us/en/reports-research/global-wealth-report.html>>. Acesso em 19 maio 2022.

CREDIT SUISSE. **Research Institute: global wealth report 2021**. CREDIT SUISSE, 2021. Disponível em: <<https://www.credit-suisse.com/media/assets/corporate/docs/about-us/research/publications/global-wealth-report-2021-en.pdf>>. Acesso em 19 maio 2022.

DELOITTE. **Taxation and Investment in Germany**. 2017. Disponível em: <<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-germanyguide-2017.pdf>>. Acesso em 23 maio 2022.

DELOITTE. **Taxation and Investment in Ireland**. 2017. Disponível em: <<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-irelandguide-2017.pdf>>. Acesso em 23 maio 2022.

DELOITTE. **International Tax: Argentina Highlights**. 2018. Disponível em: <<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-argentinahighlights-2018.pdf?nc=1>>. Acesso em 24 maio 2022.

DELOITTE. **International Tax: Dominican Republic Highlights**. 2018. Disponível em: <<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-dominicanrepublichighlights-2018.pdf>>. Acesso 24 maio 2022.

DELOITTE. **International Tax: Japan Highlights 2018**. Disponível em: <<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-japanhighlights-2018.pdf>>. Acesso em 23 maio 2022.

DELOITTE. **International Tax: Portugal Highlights**. 2018. Disponível em: <<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-portugalhighlights-2018.pdf>>. Acesso em 23 maio 2022.

DELOITTE. **International Tax: Spain Highlights**. 2018. Disponível em: < <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-spainhighlights-2018.pdf>>. Acesso em 24 maio 2022.

ELIAS, Juliana. **Desigualdade no Brasil cresceu (de novo) em 2020 e foi a pior em duas décadas**. CNN. 2021. Disponível em:< <https://www.cnnbrasil.com.br/business/desigualdade-no-brasil-cresceu-de-novo-em-2020-e-foi-a-pior-em-duas-decadas/>>. Acesso em 20 maio 2022.

ELIAS, Juliana. **Entenda o que é e o que faz a OCDE, organização em que o Brasil tenta entrar**. 2022. Disponível em:< <https://www.cnnbrasil.com.br/business/entenda-o-que-e-o-que-faz-a-ocde-organizacao-em-que-o-brasil-tenta-entrar/>>. Acesso em 26 maio 2022.

EVANS, Chris. **Wealth taxes: problems and practice around the world**. Centre on Household Assets and Savings Management, 2013. Disponível em:< <https://www.birmingham.ac.uk/Documents/college-social-sciences/social-policy/CHASM/briefing-papers/2013/wealth-taxes-problems-and-practices-around-the-world.pdf>>. Acesso em 26 maio 2022.

FARO, Maurício; Rocha, Sérgio. **Neutralidade tributária para consolidar concorrência**. 2012. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2012-ago-21/neutralidade-tributaria-fator-fundamental-livre-concorrenca>>. Acesso em 28 maio 2022.

FERNANDES, Bruno Rocha César. ARANHA, Luiz Ricardo Gomes. **O imposto brasileiro sobre fortunas**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2013.

FORBES. **Quem são os brasileiros no ranking dos bilionários do mundo**. 2021. Disponível em:< <https://forbes.com.br/forbes-money/2021/04/quem-sao-os-brasileiros-no-ranking-dos-bilionarios-do-mundo-2021/>>. Acesso em 25 maio 2022.

FORBES BRASIL. **Lemann é o mais rico do Brasil pelo 6º ano seguido**. 2018. Disponível em: < <https://forbes.com.br/listas/2018/03/apesar-de-queda-lemann-e-o-mais-rico-do-brasil-pelo-6o-ano-seguido/>>. Acesso em 25 maio 2022.

GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. **O paraíso dos super-ricos**. Le Monde Diplomatique, edição 102, 2016. Disponível em: <https://diplomatie.org.br/o-paraíso-dos-super-ricos/>. Acesso em 20 maio 2022.

FORTUNE. **Fortune 500**. FORTUNE, 2015. Disponível em: < <https://fortune.com/fortune500/2015/>>. Acesso em 19 maio 2022.

GODOY, Arnaldo. **O conceito de justiça fiscal na tradição ocidental**. 2013. Disponível em:< <https://www.conjur.com.br/2013-mai-19/embargos-culturais-conceito-justica-fiscal-tradicao-ocidental>>. Acesso em 04 abril 2022.

HANSSON, Asa. **Is the wealth tax harmful do Economic Growth?** World Tax Journal. 2010. Disponível em:< <https://www.sv.uio.no/econ/english/research/centres/ofn/news-and-events/events/dokumenter/Hansson8march13.pdf>>. Acesso em: 24 maio 2022.

HENREKSON, Magnus. DU RIETZ, GUNNAR. **The rise and fall of Swedish Wealth Taxation**. Nordic Tax Journal. 2015. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2438201>. Acesso em 23 maio 2022.

HIGH PAY CENTRE. **About**. HPC, 20-?. Disponível em: <<https://highpaycentre.org/about/>> Acesso em 19 maio 2022.

IPEA. **O Ipea – Quem Somos**. 2022. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=1226&Itemid=68>. Acesso em 27 maio 2022.

JIMÉNEZ, Juan Pablo. **Desigualdade, concentração de renda e elites econômicas na América Latina**: O papel da política fiscal. In: AFONSO, José Roberto. LUKIC, Melina Rocha. ORAIR, Rodrigo Octávio. SILVEIRA, Fernando Gaiger. *Tributação e desigualdade*. Belo Horizonte (MG): Letramento: Casa do Direito: FGV Direito Rio, 2017, p. 43-81.

JORNAL DA TARDE. **Fortuna o autor da emenda de taxaçaõ explica**. Jornal da Tarde, São Paulo, nº 6735, p. 5, 10/11/1987. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/153585>>. Acesso em 23 maio 2022.

KIRCHHOF, Paul. **Tributação no Estado Constitucional**. Tradução: Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

LENZA, Pedro. **Direito constitucional esquematizado**. 23.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

LIMA, Wanubia. **Atlas da Dívida Ativa denuncia rombo bilionário nos cofres públicos dos estados**. FENAFISCO, 2021. Disponível em: <<https://fenafisco.org.br/26/10/2021/atlas-da-divida-ativa-denuncia-rombo-bilionario-nos-cofres-publicos-dos-estados/>>. Acesso em 20 maio 2022.

MACHADO, Celso. **Sistema tributário nacional** – dos princípios gerais das limitações ao poder de tributar. Revista da Faculdade de Direito. Belo Horizonte, v. 33, n. 33, out. 1991, p. 1-520.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 11.ed. São Paulo: Atlas, 2019.

MAIA, Pedro Eliezer. **O imposto sobre grandes fortunas: um instrumento para a justiça tributária**. Dissertação de mestrado. Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito. Belo Horizonte, 2016.

MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário**. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MILÁ, Marc Morgan. **Income Concentration in a Context of Late Development: An Investigation of Top Incomes in Brazil using Tax Records, 1933–2013**. Public Policy and Development Master Dissertation. Paris School of Economics. Advisor: Thomas Piketty.

Referee: Facundo Alvaredo. Version of 18.09.2015. Disponível em: <http://piketty.pse.ens.fr/files/MorganMila2015.pdf>. Acesso em 20 maio 2022.

MILANOVIC, Branko. **Global inequality: A new approach for the age of globalization**. Cambridge, Massachusetts: The Belknap Press of Harvard University Press. London, England, 2016.

MOTA, Sergio. **Imposto sobre grandes fortunas no Brasil: origens, especulações e arquétipo constitucional** / Sérgio Ricardo Ferreira Mota. – São Paulo: MP Ed., 2010.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NASCIMENTO, Natassia do. **A inexistente tributação da riqueza no Brasil e o imposto sobre grandes fortunas**. Dissertação de mestrado. Faculdade de Economia da Universidade Federal Fluminense. Programa de Pós-Graduação em Economia. Niterói, 2016.

OLIVEIRA, Larissa; SILVA, Jose. **A desindustrialização e o capital especulativo na economia brasileira**. 2016. Disponível em: <<https://revistas.planejamento.rs.gov.br/index.php/indicadores/article/viewFile/3715/3778>>. Acesso em 04 junho 2022.

OXFAM INTERNACIONAL. **How we are organized**. OXFAM, 20-?. Disponível em: <<https://www.oxfam.org/en/what-we-do/about/how-we-are-organized>> Acesso em 19 maio 2022.

OXFAM INTERNACIONAL. **Quem paga a conta? Taxar a riqueza para enfrentar a crise da Covid-19 na América Latina e Caribe**. Oxford: OXFAM GB, 2020. Disponível em: <<https://www.oxfam.org.br/download/12240/>>. Acesso em 19 maio 2022.

OXFAM INTERNACIONAL. **Uma economia para os 99%**. Oxford: OXFAM GB, 2017. Disponível em: <<https://oxfamilibrary.openrepository.com/bitstream/handle/10546/620170/bp-economy-for-99-percent-160117-pt.pdf?sequence=10&isAllowed=y>>. Acesso em 19 maio 2022.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Rio de Janeiro — Rj: Editora Intrínseca Ltda, 2014. 56 p.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Direito financeiro**. 6.ed. revisada e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **O imposto sobre grandes fortunas à luz da justiça distributiva**. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n°. 104. [abr. /jun. 2009].

RAWLS, John. **Justiça como Equidade: uma reformulação**. São Paulo: Martins Fontes. 2003.

REIS, Elisa. **Percepções da elite sobre pobreza e desigualdade**. Revista brasileira de ciências sociais, São Paulo, v. 15, n. 42, fevereiro 2000. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/26361499_Percepcoes_da_elite_sobre_pobreza_e_desigualdade/fulltext/0e605344f0c46d4f0aaf60/Percepcoes-da-elite-sobre-pobreza-e-desigualdade.pdf. Acesso em 21 maio 2022.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Piketty e a reforma tributária igualitária no Brasil**. 2015. Disponível em: < <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/15587/11798>>. Acesso em 24 maio 2022.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 9.ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SANTOS, Dão Real Pereiro dos. **Concentração de Riquezas no Brasil. 2021**. Disponível em: <<https://ijf.org.br/wp-content/uploads/2021/02/Concentracao-de-Riquezas-no-Brasil.pdf>>. Acesso em 20 maio 2022.

SEIM, David. **Behavioral Responses to Wealth Taxes**: Evidence from Sweden. American Economic Journal: Economic Policy, 9(4): p. 395-421, 2017.

SENADO. CPMF. **Senado Notícias**. 2022. Disponível em: < <https://www12.senado.leg.br/noticias/entenda-o-assunto/cpmf/>>. Acesso em 24 maio 2022.

SENADO FEDERAL. **Projeto de lei complementar nº 101, de 2021**. 2021. Disponível em: < <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/149004>>. Acesso em 26 maio 2022.

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 7.ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira de. **A desigualdade vista do topo: a concentração de renda entre os ricos no Brasil, 1926-2013**. Tese de Doutorado. Universidade de Brasília. Instituto de Ciências Sociais. Departamento de Sociologia. 2016.

THE EDITORS OS ENCYCLOPEDIA BRITANNICA. **Andrew Carnegie**: American industrialist and philanthropist. Britannica, 20 -?. Disponível em: <<https://www.britannica.com/biography/Andrew-Carnegie>>. Acesso em: 19 maio 2022.

THE EDITORS OF ENCYCLOPAEDIA BRITANNICA. **John D. Rockefeller**: American industrialist. Britannica, 2022. Disponível em: <[britannica.com/biography/John-D-Rockefeller](https://www.britannica.com/biography/John-D-Rockefeller)>. Acesso em: 19 maio 2022.

TIPKE, Klaus. YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. – São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18ª edição, revista e atualizada. – Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

URUGUAY. **Impuesto al Patrimonio**. Dirección General Impositiva. 2017. Disponível em: < <https://www.gpa.uy/files.php/archivos-externos/7385/2018-02-06-patrimonio-2017-instructivo.pdf?dl=false>>. Acesso em 24 maio 2022.

VALLE, Gabriel. **IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS**: análise em face das peculiaridades da realidade brasileira. 2018. Dissertação (mestrado). Universidade Federal de Minas Gerais, Minas Gerais, 2018.

WESTIN, Ricardo. Agência Senado. **Por que a fórmula de cobrança de impostos do Brasil piora a desigualdade social**. 2021. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/noticias/infomaterias/2021/05/por-que-a-formula-de-cobranca-de-impostos-do-brasil-piora-a-desigualdade-social#:~:text=De%20forma%20geral%2C%20eles%20incidem,pre%C3%A7o%20de%20produtos%20e%20servi%C3%A7os>>. Acesso em 27 maio de 2022.