



UNIVERSIDADE CATÓLICA DO SALVADOR
FACULDADE DE DIREITO

MARIA LAURA OLIVEIRA SILVA

**ANÁLISE CRÍTICA DA IMPLEMENTAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE
GRANDES FORTUNAS NO BRASIL, À LUZ DO PRINCÍPIO DE
CAPACIDADE ECONÔMICA E CONSIDERAÇÕES ACERCA DOS
OBSTÁCULOS À SUA IMPLEMENTAÇÃO**

Salvador

2021

MARIA LAURA OLIVEIRA SILVA

**ANÁLISE CRÍTICA DA IMPLEMENTAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE
GRANDES FORTUNAS NO BRASIL, À LUZ DO PRINCÍPIO DE
CAPACIDADE ECONÔMICA E CONSIDERAÇÕES ACERCA DOS
OBSTÁCULOS À SUA IMPLEMENTAÇÃO**

Monografia apresentada como requisito à conclusão do curso e obtenção do título de Bacharelado em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade Católica do Salvador – UCSAL.

Área de conhecimento: Direito Tributário
Orientador: Prof. Dr. André Alves Portella

Salvador
2021

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus por me abençoar todos os dias, e me dar a oportunidade de poder me expressar nesta vida maravilhosa.

Agradeço aos meus pais por estarem sempre ao meu lado e por todo amor, apoio e compreensão em todos os dias da minha vida.

Agradeço ao meu avô Albino Matos de Oliveira (em memória), por sempre ter acreditado em mim, me aconselhado a não desistir.

Agradeço aos meus familiares e amigos que estiveram do meu lado muitas vezes mesmo distantes, pois sempre estivemos nas torcidas um dos outros.

Agradeço a minha equipe de Trabalho pelo apoio que sempre me dão, por acreditarem em mim e por impulsionarem o meu processo de crescimento.

Agradeço à Faculdade de Direito da Universidade Católica do Salvador, todos os funcionários e professores, por me proporcionarem excelente formação acadêmica.

Por fim, agradeço grandemente ao meu orientador, André Alves Portella, por aceitar não só me guiar, mas como trabalhar junto a mim nesta última etapa da graduação.

RESUMO

O presente trabalho se propõe a analisar criticamente a instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) no Brasil, e tem como problemática central a possibilidade de sua instituição no ordenamento jurídico brasileiro como instrumento de redução da desigualdade econômica e social. A pesquisa é de natureza qualitativa, aplicada, exploratória, bibliográfica, e de levantamento. Inicialmente, buscou-se abordar sobre o universo da realidade da desigualdade econômica e social presente no país, tendo em vista elementos como a do Sistema Tributário como propulsores dessa desigualdade e qual seria a reforma tributária necessária para o Brasil. Num segundo momento do trabalho, faz-se um exame acerca do Princípio da Capacidade Econômica, analisando-o como critério a ser utilizado para estruturar um sistema tributário igualitário. Posteriormente foi realizada uma verificação sobre o que são as chamadas Grandes Fortunas, e o que a Constituição de 1988 lista com a introdução do IGF, qual sua função social, em seguida são elencadas as suas deficiências, os principais projetos de Lei Complementar que objetivam regulamentar o IGF e os obstáculos de sua implementação. Sucessivamente faz-se um breve estudo comparado entre o sistema tributário brasileiro e a experiência internacional, observando casos em que a instituição de impostos análogos obtiveram sucesso, apontando-se seus paradigmas diante da capacidade contributiva. Por fim, têm-se as considerações finais, a partir dos argumentos trazidos e confronto dos fundamentos mencionados, pelas quais aponta-se as repercussões positivas da aplicação do IGF e como estas superam suas deficiências. Assim sendo, embora a instituição do imposto não ser missão simples, julga-se válida.

Palavras-chave: Imposto sobre Grandes Fortunas; Desigualdade Econômica e Social; Reforma Tributária; Princípio da Capacidade Econômica; Justiça Fiscal; Direito Comparado.

ABSTRACT

The present work proposes to critically analyze the institution of the Tax on Great Fortunes (IGF) in Brazil, and its central issue is the possibility of its institution in the Brazilian legal system as an instrument to reduce economic and social inequality. The research is qualitative, applied, exploratory, bibliographical, and survey in nature. Initially, we sought to address the reality of economic and social inequality present in the country, considering elements such as the Tax System as a possible aggravator of this inequality and what would be the fitting tax reform for Brazil. In a second part of the work, an examination is made of the Principle of Economic Capacity, analyzing it as a criterion to be used to structure an egalitarian tax system. Subsequently, a verification was carried out on what the so-called Great Fortunes are, and what the Constitution of 1988 lists says about the introduction of the IGF, including its social role, deficiencies and the main Complementary Law projects that it aims to regulate. Subsequently, a brief comparative study is made between the Brazilian tax system and the international experience, observing cases in which the institution of analogous taxes were successful, pointing out their paradigms regarding the citizen's capacity to pay. Finally, there are the final considerations, from the arguments brought up as well as the confrontation of the forementioned foundations, by which the positive repercussions of the application of the IGF are pointed out and how to possibly overcome its deficiencies. Therefore, although the tax implementation is not a simple mission, it is considered valid.

Keywords: Great Fortunes Tax; Economic and Social Inequality; Tax reform; Principle of Economic Capacity; Tax Justice; Comparative law.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CF/88 - Constituição Federal de 1988

CSLL - Contribuição social sobre o lucro líquido

CTN - Código Tributário Nacional

EC - Emenda constitucional

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

ICMS - Imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação

IDH - Índice de Desenvolvimento Humano

IGF - Imposto sobre grandes fortunas

INESC - Instituto de Estudos Socioeconômicos

IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados

IR - Imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza

ISS- Imposto sobre serviços de qualquer natureza

PLS - Plano de Logística Sustentável

Pnud - Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento

SUMÁRIO

| | |
|---|-----------|
| 1. INTRODUÇÃO | 08 |
| 2. DESIGUALDADE SOCIAL NO BRASIL E A TRIBUTAÇÃO COMO INSTRUMENTO PARA SEU COMBATE..... | 10 |
| 2.1. Análise da realidade da desigualdade econômica e social no Brasil..... | 10 |
| 2.2. A extrafiscalidade e a tributação como instrumento de redução da desigualdade social. | 16 |
| 2.3. A reforma tributária necessária no Brasil..... | 21 |
| 3. O PRINCÍPIO CAPACIDADE ECONÔMICA COMO CRITÉRIO DA JUSTIÇA FISCAL E COMO VETOR PARA A ESTRUTURAÇÃO DE UM SISTEMA TRIBUTÁRIO IGUALITÁRIO..... | 26 |
| 3.1. Implicações do Direito Constitucional ao Direito Tributário..... | 27 |
| 3.2. A Capacidade Econômica e o Princípio da Justiça: a busca pela equidade no ordenamento tributário..... | 30 |
| 4. A INSTITUIÇÃO DO IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS COMO FORMA DE MELHORAR A DISTRIBUIÇÃO DE RENDAS..... | 37 |
| 4.1. Análise das chamadas grandes fortunas..... | 39 |
| 4.2. O IGF na Constituição Federal de 1988..... | 40 |
| 4.3. Ponderação de sua função social e a viabilidade de sua instituição..... | 41 |
| 4.4. Projetos de lei acerca do IGF..... | 43 |
| 4.4.1 PLP 202/89-B..... | 44 |
| 4.4.2. PLP 277/2008..... | 46 |
| 4.4.3. PLS 128/2008..... | 46 |
| 4.4.4. PLS 534/2011..... | 47 |
| 4.4.5. PLS 315/2015..... | 48 |
| 4.5. Deficiências do imposto e os obstáculos à sua implementação..... | 48 |
| 5. ESTUDO COMPARADO ENTRE O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E A EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL..... | 51 |
| 5.1 Análise do sistema tributário brasileiro..... | 51 |
| 5.2. A tributação internacional e a capacidade contributiva..... | 55 |
| 5.3. Paradigmas da tributação internacional..... | 58 |
| 6. CONSIDERAÇÕES FINAIS..... | 60 |
| 7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS..... | 63 |

1. INTRODUÇÃO

O trabalho ora apresentado se propõe a analisar criticamente a viabilidade para instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil, tendo em vista que se trata de um imposto previsto na Constituição Federal, ponderando como o mesmo pode ser utilizado como instrumento social.

Para que possam adentrar na análise de instituição do IGF, inicialmente é preciso considerar a realidade da desigualdade social e econômica enfrentada no Brasil. Levando em consideração a quantidade de impostos pagos e a distribuição de renda e carga tributária entre os membros da sociedade.

Vale ressaltar, que hoje o Sistema Tributário Nacional tem uma ampla tributação sobre o consumo, bens e serviços, ao mesmo tempo que a tributação sobre o patrimônio tem um ônus significativamente menor. Sendo possível verificar diante disso, que a tributação no Brasil não acontece de maneira equânime.

Diante disso, tem-se em destaque a principal motivação para a elaboração e instituição de uma reforma do sistema tributário nacional, sendo esta norteada pelos princípios da equidade, da progressividade e da capacidade econômica, visando oportunizar a justiça fiscal e social. Assim utilizando a tributação como instrumento de redução da desigualdade socioeconômica no país.

Nesse passo, tem-se a instituição de um Imposto sobre Grandes Fortunas como peça de fundamental importância, para o processo de diminuição da concentração de renda e carga tributária no Brasil. Uma vez que por ser um tributo incidente sobre patrimônio, em específico sobre as grandes fortunas, ele pode ser capaz de atenuar o problema da concentração de rendas no nosso país.

Desta feita, é importante ressaltar ainda não o presente trabalho não justifica a regulamentação do IGF como a solução definitiva para dos problemas mencionados presentes no Sistema Tributário Nacional, mas em verdade elucida que sua introdução no nosso

ordenamento jurídico é de grande relevância no que diz respeito à uma melhor distribuição de capitais, contribuindo para que tenhamos uma sociedade mais justa.

Além de tratar dos benefícios da implementação do IGF foram apontadas também suas deficiências, para que a partir disso seja possível constatar a viabilidade de introdução do referido imposto no Brasil, contemplando os principais projetos de lei elaborados na tentativa de instituir o IGF no nosso país, e os obstáculos enfrentados à instituição do tributo no nosso ordenamento jurídico.

Buscou-se também apresentar uma breve análise comparativa acerca de alguns sistemas tributários internacionais e suas experiências, observando casos em que a instituição de impostos análogos obtiveram sucesso, apontando-se seus paradigmas diante da capacidade econômica.

Para o desenvolvimento desse trabalho foi utilizada a metodologia a pesquisa qualitativa, aplicada, exploratória, bibliográfica, e de levantamento, dado o caráter teórico-argumentativo do projeto.

Deste modo, em síntese, o presente trabalho busca apontar o Imposto sobre Grandes Fortunas como instrumento jurídico-social, avaliar argumentos opostos sob uma perspectiva mais abrangente, crítica e consciente do instituto, bem como demonstrar a real necessidade da regulamentação deste tributo no Sistema Tributário Nacional, a fim de que se tenha uma efetiva redução das desigualdades de renda e capital.

2. DESIGUALDADE SOCIAL NO BRASIL E A TRIBUTAÇÃO COMO INSTRUMENTO PARA SEU COMBATE

O Brasil é considerado mundialmente como um país de economia de porte médio, que não pode ser considerado como país desenvolvido por conta dos níveis de desigualdade social e de renda, conseqüentemente pelo número de pessoas que vivem em situação de pobreza extrema.

Dado isto, este capítulo tem por objetivo apresentar informações e dados que demonstram a realidade da desigualdade social e econômica no Brasil, trazendo pontos de convergência e divergência no que tange a elaboração de um novo projeto tributário para o país a ser usado como instrumento de redução dessas desigualdades.

Nesse vezo, inicialmente será retratada a real situação de desigualdade social e econômica enfrentada no Brasil, pontuando os principais fatores que levam a tamanha desigualdade que se manifesta em muitas facetas, destacando-se com a má distribuição de renda e concentração de riqueza.

Em seguida, será analisada como é realizada a distribuição da carga tributária brasileira, para que passemos ao exame de sob quem realmente incide a extrafiscalidade, e a partir disso, aprofundaremos os estudos considerando a tributação como instrumento de redução das desigualdades mencionadas.

Por fim, será explanado papel para a elaboração e implementação de uma reforma tributária pautada na equidade dentro do ordenamento jurídico tributário, buscando a igualdade diante de seus contribuintes, tratando de forma desigual os desiguais para se alcançar a igualdade, respeitando-se ainda, os limites impostos ao Estado.

2.1. Análise da realidade da desigualdade econômica e social no Brasil

Os traços de desigualdade já eram presentes desde o período colonial, em que a concentração de rendimento era essencialmente para aqueles que estavam como dominadores, desde então

sabe-se que as características históricas contribuíram para a centralização política, favorecendo aos considerados “donos do poder”¹

Após a promulgação da Constituição Federal de 1988, tem-se que um dos objetivos fundamentais do Estado Democrático de Direito está em tese relacionado a redução das desigualdades, muito embora ainda ser considerado um país que contém uma das sociedades mais desiguais do mundo², entretanto quanto a população brasileira realmente conhece a gravidade do problema?

Inicialmente, faz-se necessário pontuar que existem índices que aferem a desigualdade. O Índice de Gini é a medida mais popular de desigualdade, equivale ao índice utilizado para elaboração de cálculo da desigualdade de renda de um país:

Ele aponta a diferença entre os rendimentos dos mais pobres e dos mais ricos. Numericamente, varia de zero a um (alguns a apresentam de zero a cem). O valor zero representa a situação de igualdade, ou seja, todos têm a mesma renda. O valor um (ou cem) está no extremo oposto, isto é, uma só pessoa detém toda a riqueza.³

Dado isso, diante de análises elaboradas a partir do relatório “Síntese de Indicadores Sociais: Uma análise das condições de vida da população brasileira”⁴, do IBGE, esta nota aborda a distribuição de rendimentos no país.

O gráfico a seguir expõe o índice de Gini do Brasil e das grandes Regiões do país durante o período de 2012 até 2019.

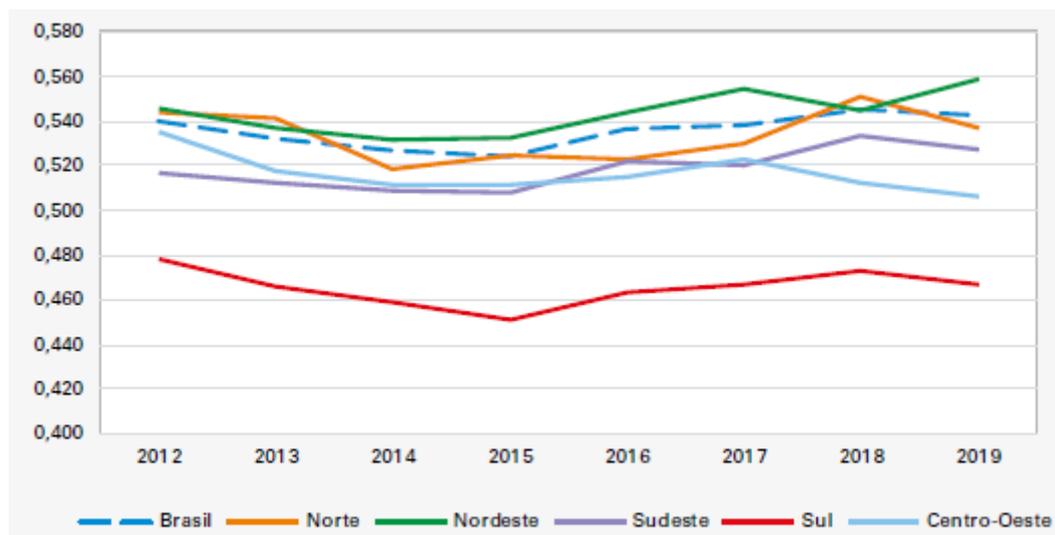
Figura 1

¹ FAORO, Raymundo. Os donos do poder: formação do patronado brasileiro. V. I e III, 15. Ed. São Paulo: Globo, 2000.

² PIKETTY, T.; SAEZ, E.; ZUCMAN, G. World inequality report 2018. Paris: World Inequality Lab, 2018.

³ WOLFFENBÜTTEL, Andréa. Revista desafio do desenvolvimento – IPEA. 2004. Ano 1. Edição 4 - 1/11/2004. Disponível em <
https://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&id=2048:catid=28 > Acesso em:15/09/2021.

⁴ Síntese de indicadores sociais: uma análise das condições de vida da população brasileira: 2020 / IBGE, Coordenação de População e Indicadores Sociais. – Rio de Janeiro: IBGE, 2020. Disponível em: <https://biblioteca.ibge.gov.br/index.php/biblioteca-catalogo?view=detalhes&id=2101760>



Fonte: IBGE, Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua 2012-2019.

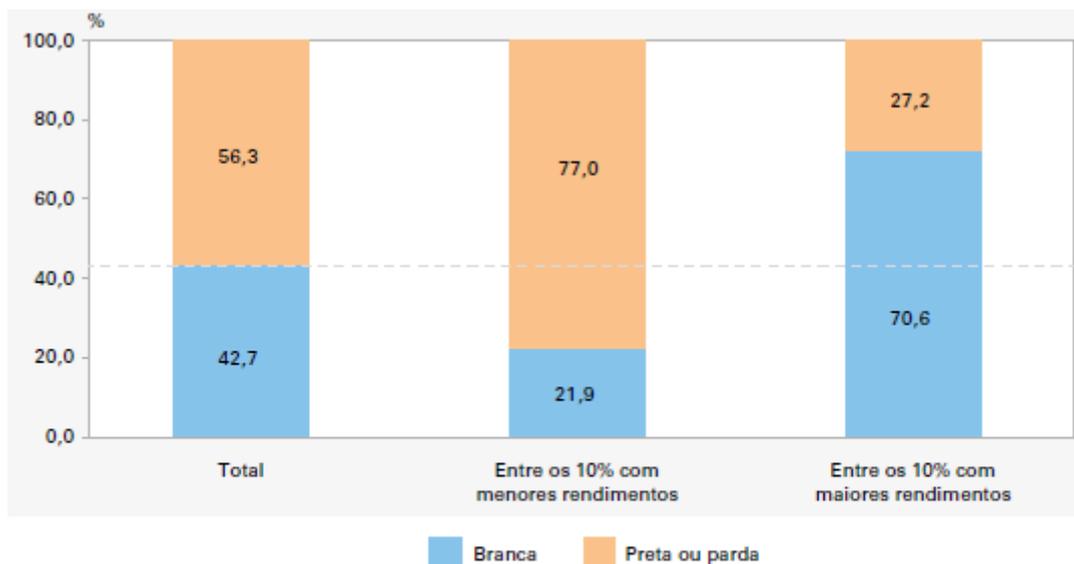
Nota: Dados consolidados de primeiras entrevistas.

Em análise, é possível perceber que a partir de 2012 (0,540), houve uma queda da desigualdade do rendimento domiciliar *per capita* no Brasil que dura até o ano de 2015 (0,524), menor índice da série. A partir de 2015, a desigualdade no país passa a aumentar, se mantendo na mesma inclinação até 2018. Em 2019, o índice de Gini do rendimento domiciliar *per capita* do Brasil foi de 0,543, retrogradando em relação a 2018 (0,545), mas representando um aumento em relação a 2012 e a 2015. Ou seja, houve uma melhora tímida no índice, no entanto podemos encarar ainda como um regresso em relação considerando sendo anos relativamente recentes.

Vejamos que em relação ao nível das grandes regiões brasileiras, em todos os anos a Região Sul é aquela com menor desigualdade de rendimentos (0,467 em 2019), em contraste com a Região Nordeste, cujo Gini foi de 0,559 em 2019. Esta última foi a Região que apresentou maior crescimento percentual do indicador entre 2012 e 2019 (2,4%) e a única a apresentar crescimento percentual em relação ao ano anterior (2,5%).

O gráfico 2 demonstra a disposição percentual da população, por cor ou raça, segundo as classes de percentual de pessoas em ordem crescente de rendimento domiciliar *per capita* no Brasil no ano de 2019.

Figura 2



Fonte: IBGE, Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua 2019.

Nota: 1. Dados consolidados de primeiras entrevistas.

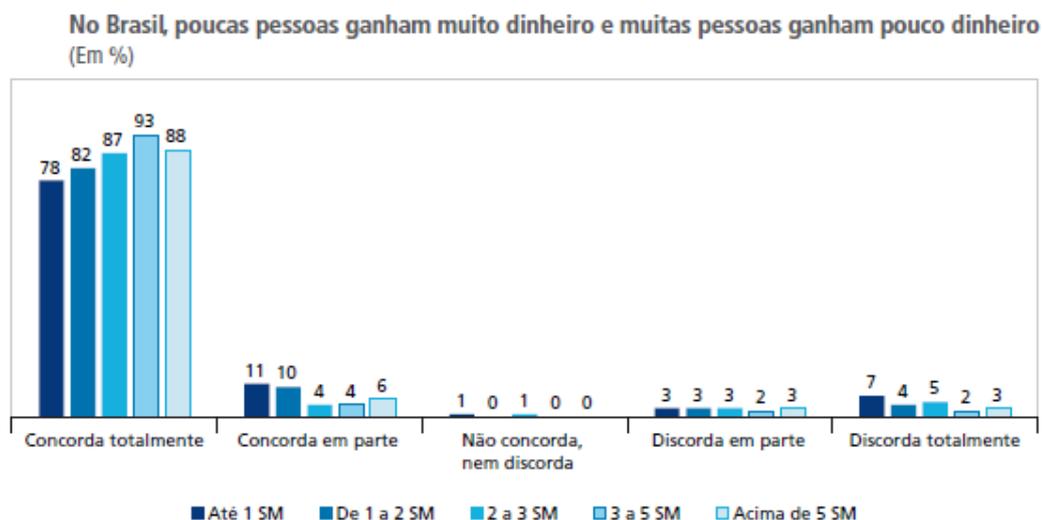
2. Excluídas pessoas de cor amarela ou indígenas.

Note-se que a participação no rendimento total por cor/raça, que em 2019 a distribuição geral da população brasileira tenha sido de 42,7% para a população branca e 56,3% para a população preta e parda, esta estava entre os 10% com menores rendimentos, compondo 77% desse grupo. No outro extremo, entre os 10% com maiores rendimentos, a população branca era maioria (70,6%).

Outrossim, de acordo com pesquisa e estudo realizados pelo Oxfam Brasil em 2017, ao questionarem-se em qual posição o cidadão se situa numa escala de zero (mais pobre) a cem (mais ricos), a grande maioria (88%) encaixam-se na metade mais pobre do país (esse valor se reduziu para 85% na edição de 2019). Em contrapartida, os mais ricos encontram-se na camada intermediária e até mesmo na metade mais pobre. Isso demonstra como a desigualdade é retratada boa parte do tempo de forma distorcida com a realidade, tendo em vista as classes intermediárias se consideram parte da pobreza, enquanto os mais ricos se posicionam no estrato médio do ponto de vista socioeconômico.

No entanto, a consciência da desigualdade também é fortificada, uma vez que se observa uma concordância diante da afirmação de que “poucas pessoas ganham muito dinheiro e muitas pessoas ganham pouco dinheiro”, assim sendo, uma tradução objetiva da assimetria de renda no país. Vejamos dados apresentados pela pesquisa realizada pela Oxfam Brasil juntamente ao Datafolha:

Figura 3:



Em análise, percebe-se que mais de 90% da população reconhece as desigualdades de renda no país, mesmo havendo variações entre os grupos. Quanto mais rico, maior a concordância com a afirmação. Considerando as duas faixas de renda mais altas, ela gira em torno de 95%. Essa perspectiva negativa da população se mantém, embora em patamar mais baixo, quando perguntados se essa diferença diminuiu recentemente.

Figura 4

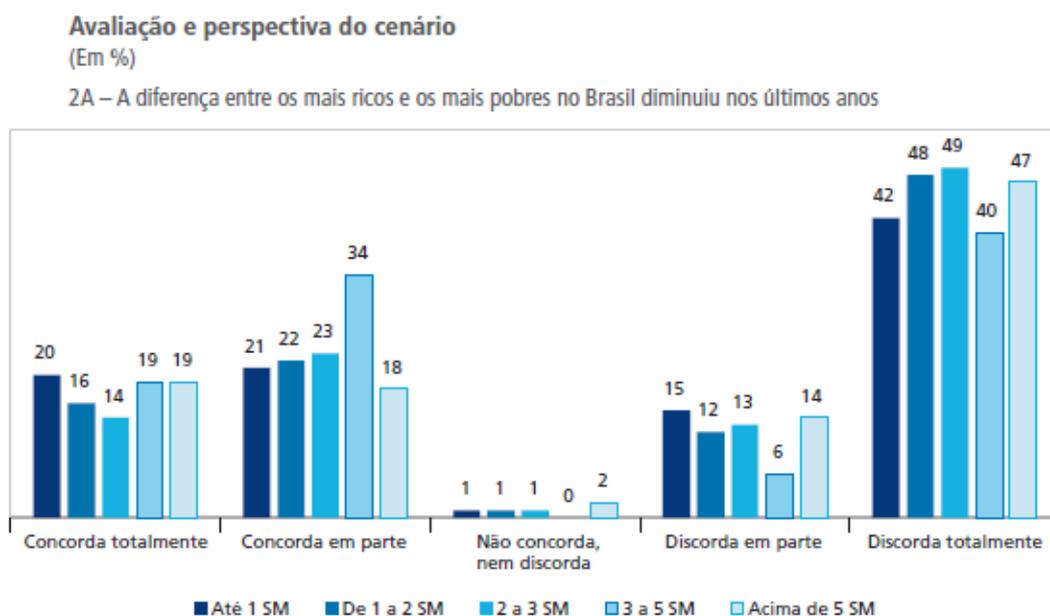
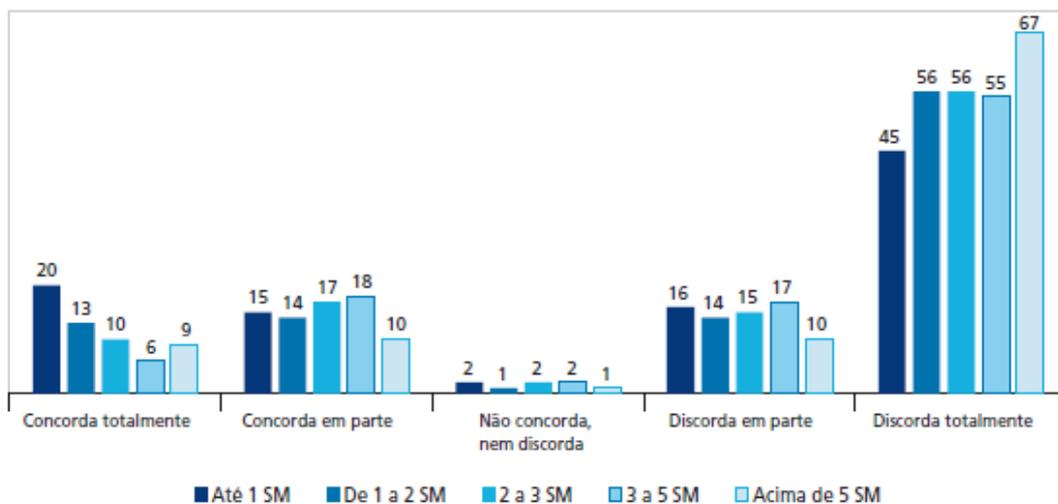


Figura 5

2B – Nos próximos anos, a diferença entre os mais ricos e os mais pobres no Brasil diminuirá

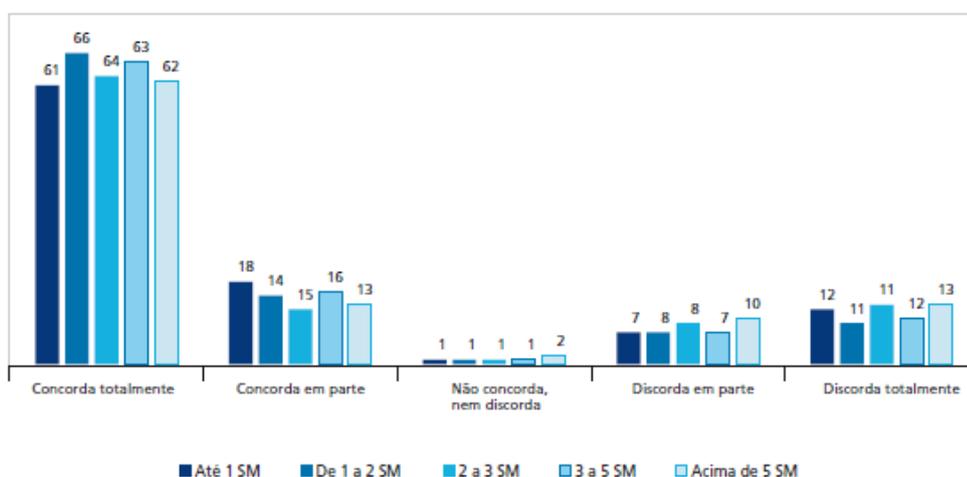


Fonte: Oxfam Brasil e Datafolha (2017).

É possível perceber mais divergências quanto à evolução dessa assimetria, embora a maioria da amostra, 54% concordam totalmente ou em parte com a afirmação, não há consenso. Deve-se ressaltar ainda, que debate realizado nas pesquisas envolve linearmente o papel do Estado como protagonista do combate às desigualdades. De acordo com o gráfico a seguir, nota-se que os brasileiros, em sua maioria, concordam que a redução da desigualdade de renda deve ser de políticas públicas.

Figura 6:

É obrigação dos governos diminuir a diferença entre as pessoas muito ricas e as pessoas muito pobres (Em %)



Diante do exposto, compreende-se que a questão da desigualdade consiste intrinsecamente a administração pública além de ser uma disciplina de relevância acentuada para a para a mesma, levando em consideração que a sua redução é um dos principais objetivos fundamentais da Constituição Federal de 1988 (CF/1988).

Assim temos que desigualdades são resultantes das ações e omissões das instituições e políticas públicas que por consequência as delinham, com diferentes dinâmicas e padrões nas regiões e países do mundo, sob diferentes conjunturas de regramento do sistema tributário, legislação trabalhista e características de cada Estado sobre bem-estar social.

2.2. A extrafiscalidade e a tributação como instrumento de redução da desigualdade social

Desde a antiguidade, o Poder Público avançou com extrema ganância nas riquezas do cidadão no que tange principalmente bens e dinheiro, impondo cobranças demasiadas e sem critérios, o que gerou inúmeros conflitos na criação de regras que tinham por missão deixar previamente estabelecidas as obrigações dos cidadãos e os deveres do Estado. Em virtude às suas despesas, o Estado cobra tributos do cidadão, com isso, temos que Direito Tributário consiste no âmbito do Direito que tem como objetivo definir os critérios para que a cobrança possa ser feita, limitando da atuação estatal, regras e procedimentos para o exercício do direito de tributar.

Logo, é notável que tributação é intrínseca ao Estado. Independentemente o Estado ser um instrumento da sociedade ou servir-se dela, tem-se a busca de recursos privados para a manutenção do Estado. Dado isto, ao estudar o conceito de tributo, temos que ele é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Conforme está previsto no art. 3º do Código Tributário Nacional.

Contudo, desde muito cedo, os problemas relacionados à tributação, despertaram a necessidade de conformidade da arrecadação com o respeito à liberdade e ao patrimônio de seus contribuintes. Uma vez que o sistema de tributação envolve imposição, poder, e autoridade, a tributação deu ensejo a muitos excessos e arbitrariedades ao longo da história.

Essa condição de profunda submissão em que se encontravam os contribuintes, relacionada à indignação com as diferenças sociais e com o destino que era dado aos recursos público, deu origem a movimentos pela preservação da propriedade e da liberdade, e pela participação nas decisões públicas.

Por certo, a tributação é inafastável, assim sendo, em verdade se deve buscar é que a tributação ocorra de maneira justa, em respeito às garantias individuais e em patamar adequado ao sacrifício que a sociedade está disposta a fazer, de modo que sirva de instrumento para que se alcancem os objetivos relacionados à solidariedade sem atentar contra a segurança e a liberdade.

Thomas Piketty (2015, p. 85), em sua obra “A Economia da Igualdade”, já tratava a importância da tributação como mecanismo de redistribuição de riquezas destinada à redução das desigualdades sociais, considerando que por meio da tributação e transferências pode-se corrigir essas desigualdades das dotações iniciais e das forças de mercado.

Sobre o vocábulo “função”, ensina Celso Antônio Bandeira de Mello (2007, p. 68) que, “existe função quando alguém está investido no dever de satisfazer dadas finalidades em prol do interesse de outrem”. Analisando sob ponto de vista do direito tributário a principal função da tributação é viabilizar o bem estar social, conseqüentemente, a tributação é instrumento de redução os problemas econômicos e sociais. Com isso, verifica-se por meio da tributação algo além de uma mera política social, uma vez que, por definição constitucional, a própria ordem econômica é tem essa finalidade.⁵

Ciente disto, importante trazer à baila a visão de Maria de Fátima Ribeiro (2008, p. 179), sobre tal:

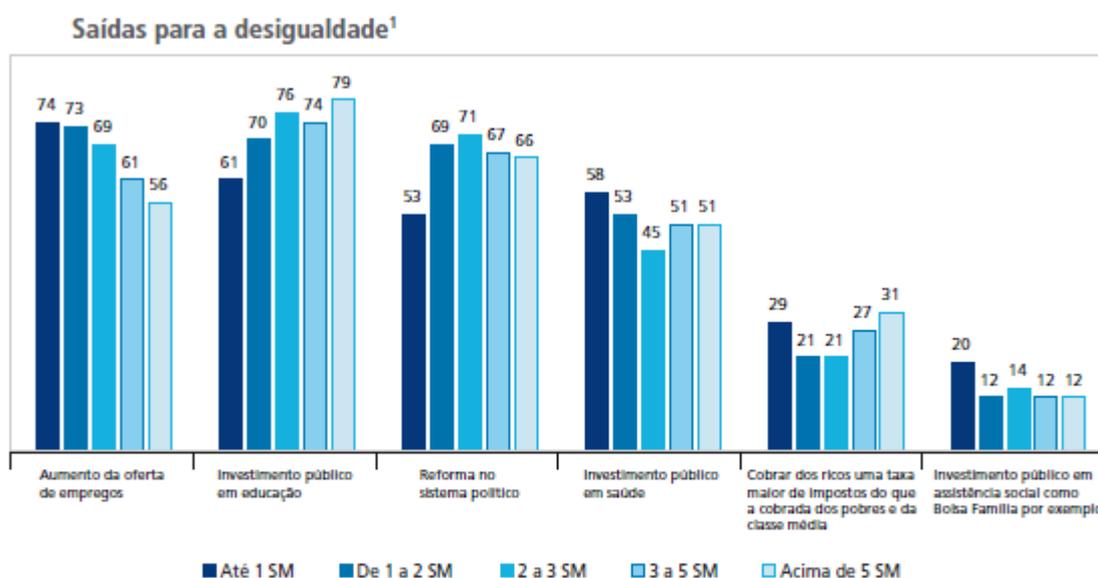
“[...] Referida tributação deve privilegiar as necessidades essenciais da população, destacando-se a alimentação, saúde, vestuário, moradia, educação, acesso ao trabalho, livre iniciativa, livre concorrência entre outros pontos. Na prática, tais posições devem ser efetivadas por meio de leis isentivas ou com tributações simbólicas. Pelo intervencionismo político-social introduz-se na tributação o fim

⁵ Art. 170, inc. VII. CF.

político-social. O tributo deve ter uma função social, tendendo a uma distribuição do patrimônio e das rendas.”

Ainda com base na pesquisa realizada pela Oxfam Brasil e o Datafolha, são listadas soluções para desigualdade socioeconômica estão também alinhadas às sugestões e recomendações da academia e de organismos multilaterais.⁶

Figura 7:



Fonte: Oxfam Brasil e Datafolha (2017).

Nota: ¹ Em 2019, as opções de resposta para essa questão foram alteradas. Portanto, não pôde ser comparada.

Obs.: Outras saídas foram mencionadas por 1% em todos os grupos de renda e na totalidade da pesquisa.

Note-se ainda, que os extremos concordam a favor a uma tributação que incida mais sobre os mais ricos como estratégia de combate à desigualdade. Essa certificação reflete o que ocorre no Brasil, assim como a maioria dos países que possuem um sistema tributário marcado pela cultura do privilégio.

No entanto, apesar de três das seis soluções mais citadas anteriormente consistam em aumento dos investimentos públicos, ao serem questionados sobre aumento de impostos para o financiamento do Estado, os cidadãos tendem a discordar dessa possibilidade, a média geral é de 75%.

Figura 8:

⁶ Piketty, 2014; Atkinson, 2016; Oxfam Brasil, 2017; Cepal, 2016; Piketty, Saez e Zucman, 2018;

Opiniões sobre o sistema tributário

(Em %)

- O governo deve aumentar mais os impostos em geral para garantir melhor educação, mais saúde e mais moradia para os que precisam

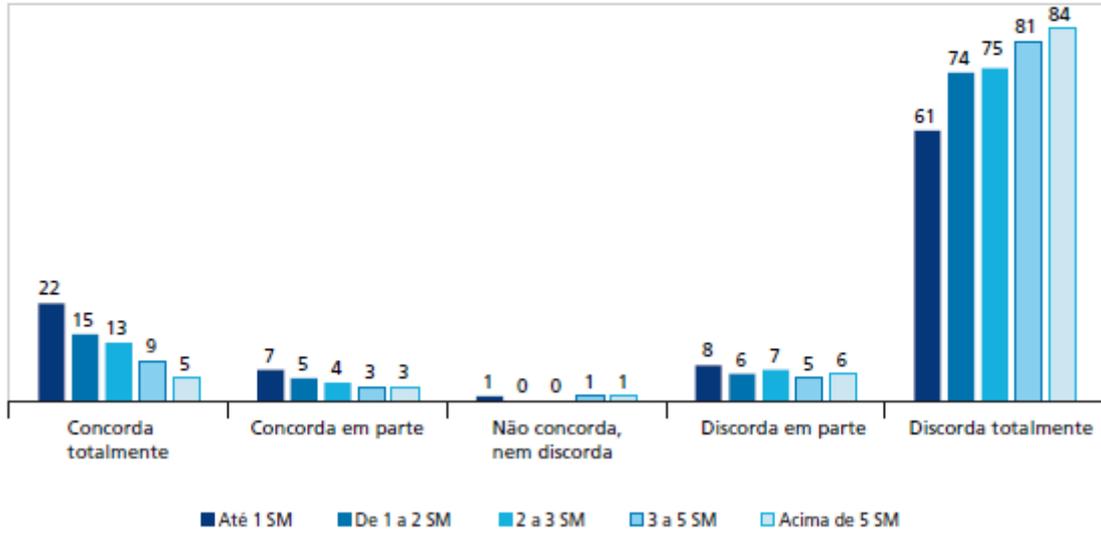


Figura 9:

- Quem ganha mais deve pagar uma taxa maior de impostos do que quem ganha menos

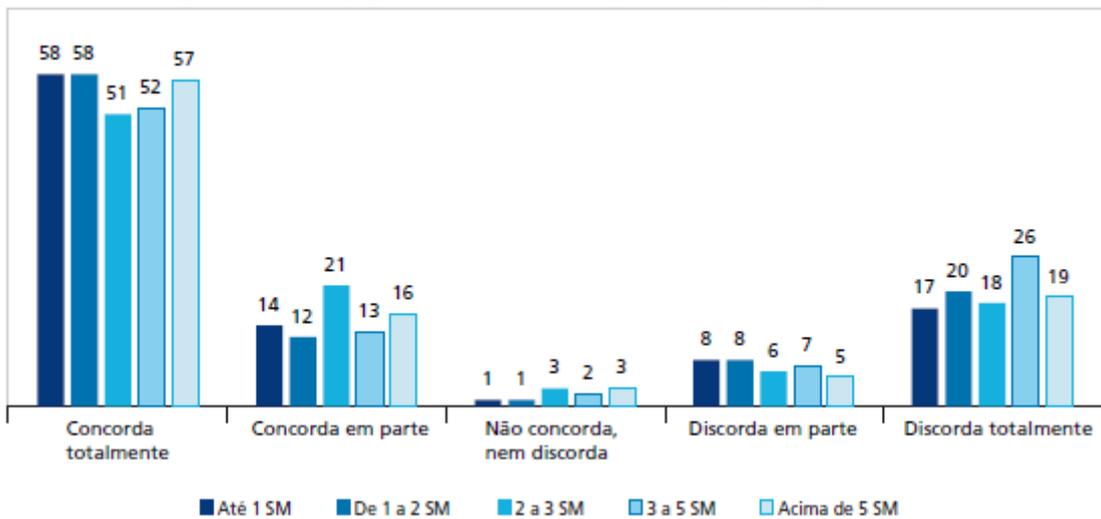
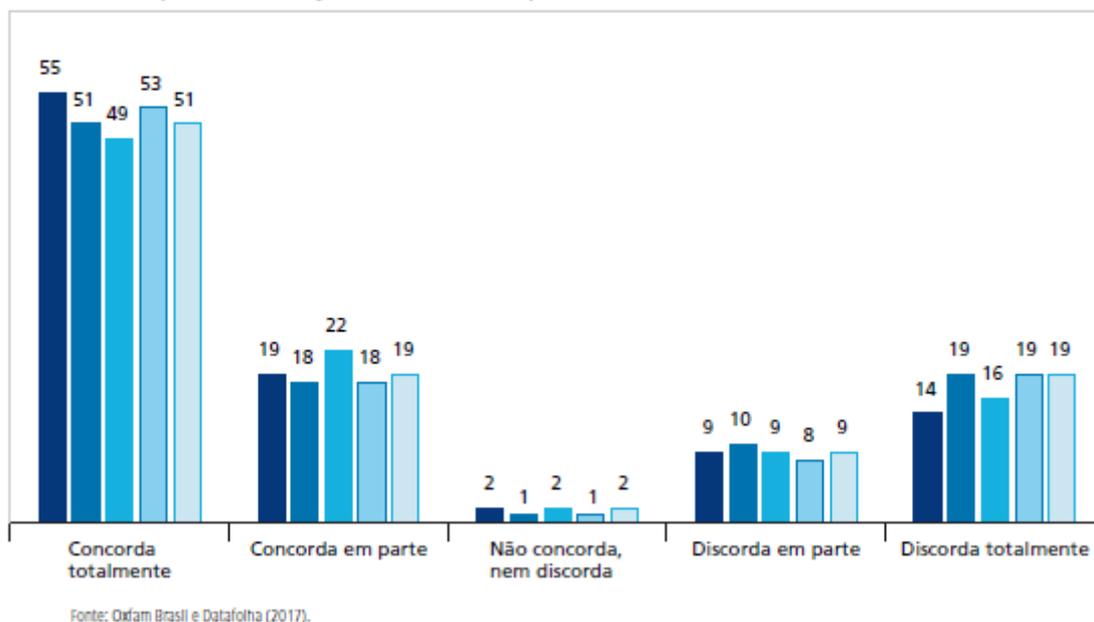


Figura 10:

– O governo deveria diminuir os impostos sobre os produtos e serviços que a população consome e compensar a diferença com aumento de impostos sobre a renda dos mais ricos



Além disso, como retratado nos gráficos acima, o brasileiro dá sinais de que reconhece a regressividade da tributação no país, ou seja, maior peso proporcional dos impostos nas parcelas da população mais carente. Essa característica assimétrica do sistema tributário no Brasil é recorrentemente mencionada não apenas como um problema, mas também como um agravante das desigualdades (Afonso *et al.*, 2017; Oxfam Brasil, 2018; Piketty, Saez e Zucman, 2018; Fernandes, Campolina e Silveira, 2019). Sem dúvida, há uma convergência com a literatura especializada tanto no diagnóstico quanto na proposição de melhorias da configuração dos impostos (Atkinson, 2016; Oxfam Brasil, 2018; OCDE, 2008; 2018; Cepal, 2018). Nessas três questões, os resultados da pesquisa de 2019 sinalizam também para um aumento na concordância da população em favor do aumento de impostos para financiar políticas sociais e para a progressividade tributária (Oxfam Brasil e Datafolha, 2019).⁷

A partir das pesquisas apresentadas é possível perceber que o Brasil é um país que adota uma tributação regressiva, baseada em impostos indiretos, tendo sua base tributária focada justamente nos bens de consumo e serviços, o qual atinge a maior parte da população brasileira. Desse modo, com a imposição de impostos indiretos são notáveis os seus efeitos

⁷ CAVALCANTE, Pedro. Texto para discussão – A questão da desigualdade no Brasil: como estamos, como a população pensa e o que precisamos fazer / Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada.- Brasília : Rio de Janeiro : Ipea , 2020., p. 28.

regressivos, pois essa tributação tem uma relação contrária com o nível de renda do contribuinte, o que prejudica diretamente a população de menor poder aquisitivo.

Sob mesmo ponto de vista as desigualdades também são reflexo da elevada concentração da disposição de propriedade, posse e uso da terra, do assenhoramento desarmônico do espaço urbano entre classes sociais, da seletividade no mercado de trabalho, e da injustiça tributária. Portanto, atentando-se que o Brasil é um dos países com os mais altos níveis de centralização de renda em todo o mundo, não é plausível a proposta de uma reforma tributária “neutra” em relação à injustiça socioeconômica que por conseguinte acarreta a injustiça fiscal. Desse modo não há que se falar em neutralidade pois diante dos elementos demonstrado ela é insuficiente, uma vez que inalteração do seu caráter regressivo agrava a desigualdade em suas várias especificidades.

2.3. A reforma tributária necessária no Brasil

De acordo com Dworkin⁸, a distribuição de riquezas em uma sociedade é resultante do funcionamento de seu ordenamento jurídico, não só diante das normas que tratam de propriedade e relações para a sua aquisição e transferência, mas também em relação às normas políticas e fiscais. Assim pode-se dizer que, o combate à desigualdade socioeconômica está interligado com a justiça social mediante de uma tributação baseada na redistribuição de renda.

Por este motivo, atualmente, diante das desigualdades enfrentadas, a reforma tributária é um anseio manifestado por toda a sociedade brasileira, sob entendimento geral de que o sistema tributário nacional se mostra ineficiente e incapaz de atender os interesses dos cidadãos de maneira satisfatória em totalidade.

Isso ocorre porque no sistema tributário brasileiro a tributação é exageradamente regressiva, incidindo acentuadamente sobre o consumo, e não sobre a renda, tampouco sobre propriedade das classes mais ricas. Ademais é fato que o Brasil tem uma pesada carga tributária que incide sobre o consumo, transferindo esta incidência aos preços de serviços e de mercadorias, onde

⁸ DWORKIN, Ronald. A virtude soberana – A teoria e a prática da igualdade. Trad. Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2005, “Introdução: A Igualdade é importante?”

detém maior proporção da renda dos menos favorecidos e em contrapartida parcela menor da renda das classes mais ricas.

Nesse mesmo sentido, para que o ordenamento tributário seja mais igualitário, ele deve respeitar a capacidade econômica de cada contribuinte, sendo necessária a realização de análises acerca do princípio do mínimo existencial, pois este princípio está diretamente interligado no que diz respeito à proteção de seus direitos fundamentais, conforme dispõe o art. 7º, IV, da CF/1988, sendo eles, moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social.

Nos últimos tempos, a reforma tributária passou a ser sinônimo de simplificação idealizada como único remédio para uma melhor eficiência econômica. No entanto, apesar da redução de complexidade do sistema tributário seja necessária e urgente, não se pode reduzir a reforma tributária a essa questão levando em conta que o país desigual que é o Brasil, assim, ela não deve trazer benefícios que favorecem tão somente ao interesse das corporações empresariais, mas além disso enfrentar a injustiça tributária se tornando um dos principais instrumentos para redução da desigualdade de renda no Brasil.

Por esse ângulo temos que o caráter regressivo da tributação é uma das razões da grave distribuição de renda em nosso país. Ao exame do relatório do Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) divulgado em 2018 pelo Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (Pnud) o qual demonstra que, em relação a 180 nações, o Brasil é o nono país mais desigual do mundo de acordo com o coeficiente de Gini.⁹

De fato, sobre o que se entende pela garantia ao mínimo existencial, percebe-se que tributação com base nos bens de consumo e serviços lesa os cidadãos de classes com menor poder aquisitivo no seu poder de compra, dificultando a possibilidade de aquisição de bens essenciais para seu cotidiano, justamente pela tributação com carga tributária sobre os bens que não são considerados essenciais, que não estejam elencados no rol do art. 7º, IV da CF/1988.

⁹ Brasil perde 17 posições no ranking de bem-estar, quando considerada a desigualdade. O Globo, 14/09/2018. Disponível em: <https://oglobo.globo.com/economia/idh-brasilperde-17-posicoes-no-ranking-debem-estar-quando-consideradadesigualdade-23067470>

Por isso, a progressividade dos impostos tem um papel muito importante para uma maior justiça fiscal, em que a carga tributária seja determinada em conformidade com a capacidade econômica do contribuinte. Para tanto, é necessário o estudo para maior tributação sobre a renda e o patrimônio, fazendo com que os tributos, que atingem a maior parte da população formada pela classe média e baixa deixem de produzir efeitos regressivos, são eles os que recaem sobre os bens de consumo e serviços. Com isso, a possibilidade de uma tributação mais equânime, onde as desigualdades de renda e riqueza terão uma redução em esfera nacional.

Em função disso, o Estado tendo iniciativa diante da sociedade e na economia por meio da tributação deve se nortear visando a consolidar e desenvolver a economia, abrir portas para maior acesso aos mais pobres a ferramentas sociais e, principalmente, redistribuir da renda e da riqueza no país. Nestes traços, o perfil de incidência tributária deverá ser progressivo e pautado na capacidade contributiva/econômica, e, de outro, pela definição das despesas a serem realizadas pro do bem estar social. Nesse contexto, há ainda um importante passo para a adaptação do sistema tributário a uma teoria equitativa da tributação, cujos preceitos são expostos:

A orientação objetiva dessa teoria, centrada na capacidade de contribuição, parte da distribuição da carga tributária entre os contribuintes, sem vinculá-los à estrutura e ao nível do gasto público, os quais são aceitos como dados. A tributação equitativa prevê que cada pessoa contribuirá na receita tributária de acordo com sua capacidade de pagamento. Para determinação dessa contribuição, devem ser seguidas duas regras: a) o tratamento deve ser igualitário no sentido horizontal – as pessoas na mesma situação econômica devem ser tratadas de forma igual; e b) o tratamento deve ser também igualitário no sentido vertical – as pessoas em situação econômica diferente devem ser tratadas de forma diferente (LAGEMANN, 2001, p. 290).

É diante dessa conjuntura que a reforma tributária deve, reparar a injustiça fiscal, defender o Estado Social, instaurar o equilíbrio federativo e reduzir a complexidade do sistema. Para que a simulação de redistribuição das bases de incidência da tributação no Brasil sejam efetivas, são necessárias mudanças estruturais elencadas oito premissas, vejamos:¹⁰

¹⁰ O detalhamento dessas premissas encontra-se em: A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas / Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p. ISBN: 978-85-62102-27-1/ CDU 336.22. <http://plataformapoliticasocial.com.br/areforma-tributaria-necessaria/>

I. A reforma do sistema tributário nacional deve ser pensada na perspectiva do desenvolvimento;

II. A reforma deve estar adequada ao propósito de fortalecer o Estado de Bem Estar Social, em função do seu potencial como instrumento de redução das desigualdades sociais e promotor do desenvolvimento nacional;

III. A reforma deve avançar no sentido de promover a sua progressividade pela ampliação da tributação que incide sobre a renda e o patrimônio;

IV. A reforma deve avançar no sentido de promover a sua progressividade pela redução da tributação que incide sobre o consumo;

V. A reforma deve preservar e fortalecer as bases do equilíbrio federativo com a redefinição dos campos de competência, da distribuição de encargos entre as esferas da Federação e revisão do sistema de transferências e de partilha dos impostos;

VI. A reforma deve considerar a tributação ambiental como expressão dos limites ecológicos do planeta associados ao padrão histórico de produção e consumo em escala global;

VII. A reforma deve aperfeiçoar a tributação sobre o comércio internacional resgatando o papel da tributação aduaneira como instrumento para planejamento estratégico do país, estruturando o seu processo produtivo em patamares adequados ao processo de desenvolvimento; e por fim,

XIII. A reforma deve fomentar ações que resultem no aumento das receitas, sem aumentar impostos, promovendo a revisão das renúncias fiscais, requer o fortalecimento da gestão administrativa pela construção de aparato fiscal adequado para ampliar a arrecadação e eficiente no combate à sonegação de tributos.

Em síntese, a simplificação do sistema tributário é necessária, apesar de não ser a única solução. Além disso, não auxiliar os detentores de poder aquisitivo, a manter grande parte do ônus da tributação sobre os consumidores, isentando-se do seu próprio ônus. É preciso explicar os problemas do sistema tributário atual e esclarecer os privilégios injustificados na política fiscal e estimular a sociedade em favor da implementação de uma reforma tributária que promova eficiência sem deixar a equidade à parte do sistema

Nesse vezo, reafirma-se, para a reforma tributária necessária precisa atacar a regressividade da tributação da renda e do patrimônio por meio da progressividade e melhor aplicabilidade do princípio da capacidade econômica, desintegrar o acúmulo dos tributos sobre o consumo, e por fim transformar o sistema tributário mais simples e transparente. Permitindo que a tributação promova a progressão da economia sobre a distribuição de renda.

Por essa razão, é necessário ponderar a composição da carga tributária no Brasil, uma vez que resta evidenciada a existência inconsistências constitucionais, de forma a compor uma verdadeira justiça fiscal.

Todos esses objetivos traçados somente poderão serão efetivados se a tributação deixar de ter uma origem desigual sobre o consumo e encontre de vez a progressividade da arrecadação sobre renda e o patrimônio. Construindo uma sociedade livre, justa e solidária, com garantia de desenvolvimento, erradicação a pobreza e redução as desigualdades.

3. O PRINCÍPIO CAPACIDADE ECONÔMICA COMO CRITÉRIO DA JUSTIÇA FISCAL E COMO VETOR PARA A ESTRUTURAÇÃO DE UM SISTEMA TRIBUTÁRIO IGUALITÁRIO

Considerando-se que, a carga tributária e a base tributária de um país revelam as escolhas legislativas em relação a quanto tributo é cobrado, quem é tributado e o grau de tributação, verifica-se que a partir da análise dos tributos em cada sistema, é possível determinar quais setores da economia estão mais ou menos prejudicados. Nesse sentido, para que estes elementos possam ser estudados, tem-se o Direito Constitucional e o Direito Tributário, compostos por princípios basilares.

Sob mesmo ponto de vista, os princípios do Direito Tributário são normas constitucionais que limitam e regulam a prática de competência tributária, com isso, consentindo que os valores tenham melhor efetividade dentro do ordenamento jurídico. Estes princípios existem a partir da finalidade de proteger o cidadão contra os abusos do poder, em suma, busca nesses princípios a máxima proteção do contribuinte.

Convém ressaltar ainda no que tange aos princípios jurídicos da tributação, que o vocábulo princípio é utilizado para caracterizar também as normas adotadas maneira mais generalizada e abrangente, uma vez que não podem ser relativizados, apesar de terem sustentação própria das regras.

É de verificar-se que o Princípio da Capacidade Contributiva é uma das principais bases para o Sistema Tributário Brasileiro, conforme consta no artigo 145, §1º da nossa Constituição Federal de 1988, vejamos:

“Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

A par disso, o mencionado princípio determina que os impostos devem ser classificados de acordo com a condição financeira do contribuinte, possibilitando divisão igualitária e justa dos encargos tributários, levando em conta a capacidade contributiva individual, manifestando reforço a ideia de isonomia e equidade, tão importante em no Sistema Constitucional Nacional.

A luta pela eliminação da desigualdade social por meio da tributação não se dá apenas pela redistribuição da renda, trazendo benefícios positivos aos mais pobres dos recursos orçamentários obtidos com a tributação dos mais ricos, mas também pela distribuição de renda para alcançar uma distribuição definitiva. Assim, com base na renda e na ideia de distribuição justa dos encargos financeiros de acordo com a capacidade de contribuição, por meio da progressão e tributação de imensas riquezas para evitar a concentração de renda.

Verifica-se em verdade, que o Estado procurar constituir impostos sempre examinando maneiras para garantir as suas necessidades econômicas, sem onerar em excesso os contribuintes, que não podem ter a sua subsistência afetada por exações confiscatórias do governo.

3.1. Implicações do Direito Constitucional ao Direito Tributário

Como destacou Santi Romano¹¹ o Direito Constitucional afigura-se como a mais importante esfera da ordem jurídica que está em maior, mais contínua e geral conexão com todos os demais ramos do Direito, coordenando-os e assegurando a indissolúvel unidade da ordenação.

Nesse sentido, o Direito Constitucional tem papel primordial como pilar principal do sistema jurídico, que nada mais é manter a unidade substancial de todo o Direito, ou seja, público ou privado, fornecendo os fundamentos e as bases de compreensão de todos os seus ramos.¹² É nesse sentido que argumenta o autor Dirley da Cunha Júnior¹³ ao afirmar que toda Constituição deve ser encarada como unidade e como um sistema que privilegia determinados valores.

¹¹ Op. Cit., p.10.

¹² CUNHA JÚNIOR, Dirley da. Curso de Direito Constitucional / Dirley da Cunha Júnior – 12. ed. rev. ampl. e atual. – Salvador: JusPodivm, 2018. p. 48.

¹³ CUNHA JÚNIOR, Dirley da. Curso de Direito Administrativo. 10ª Ed. Salvador: JusPodivm, 2011, p. 37.

A Carta Magna Brasileira, estabelece em seu texto, seus objetivos essenciais, entre eles, estão listados: construção uma sociedade livre, justa e solidária; garantia do desenvolvimento nacional; erradicação da pobreza e da marginalização e redução as desigualdades sociais e regionais; promoção o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação, entre outros. (BRASIL, 1988, art.3º)

Tendo em vista que a atual Constituição Federal foi promulgada em regime democrático, diferente das que lhe antecederam, esse fator contribuiu para uma versão nova e diversa ao sistema tributário, conforme observa Elizabete Rosa de Mello (2013, p. 15-17). Ressalta a autora que a nova Constituição, nascida “sob a aclamação popular das ‘diretas já’”,

manteve as espécies tributárias dos impostos, taxas, contribuições de melhoria e os princípios constitucionais presentes das Constituições anteriores, mas inovou com outras espécies tributárias, como os empréstimos compulsórios³, a contribuição de iluminação pública⁴, as contribuições parafiscais e outros princípios como o da anterioridade nonagesimal ou noventena ou nonagesimalidade, o da seletividade, o da progressividade com o fim de implementar uma política urbana. [...]

A atual Constituição, com seus 250 artigos e atos de Disposições Constitucionais Transitórias com mais 96 dispositivos legais, promulgada sob a presidência de Ulysses Guimarães, também tratou do Sistema Tributário Nacional, que havia sido criado pela EC 18/1965, [que] deu origem ao atual Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), da seguinte forma: Seção I: Dos princípios gerais (artigos 145 a 149); Seção II: Das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar (artigos 150 a 152); Seção III: Dos impostos da União (artigos 153 e 154); Seção IV: Dos impostos dos Estados e do Distrito Federal (artigo 155); Seção V: Dos impostos dos Municípios (artigo 156) e, por fim, na Seção VI: Da repartição das receitas tributárias (artigos 157 a 162). (MELLO, p. 16-17)

Sob a ótica socioeconômica, resta claro que os objetivos traçados no texto constitucional visam a distribuição igualitária da renda, à diminuição da desigualdade social e consequentemente o desenvolvimento de toda a sociedade brasileira.

É por meio do Direito Constitucional que o sistema tributário foi planejado, proferindo o conceito de tributo, discriminando a competência tributária e estabelecendo um regime tributário, instituindo assim os parâmetros de como a tributação pode e deve ser realizada.

Destaca, Luciano Amaro (2012, p. 190) que a Constituição Federal é a fonte primeira de “estruturação sistemática” do direito tributário, uma vez que nela é possível encontrar a base de todas as competências e é nela são demarcados os limites do poder de tributar e que se estruturam os princípios, inclusive os de natureza especificamente tributária, que constituem as pilstras de sustentação de todo o sistema tributário.

Outrossim, Roque Carrazza (2013, p. 42-43), ensina que as normas veiculadas na Constituição Federal não apresentam, todas elas, a mesma importância. Pois, enquanto algumas delas trazem apenas regras, outras veiculam legítimos princípios, os quais, com elevado nível de abstração, funcionam como nortes da ordem jurídica. Ainda o jurista (2013, p. 43) completa que:

em qualquer Ciência, *princípio* é começo, alicerce, ponto de partida. Pressupõe, sempre, a figura de um patamar privilegiado, que torna mais fácil a compreensão ou a demonstração de algo. Nesta medida, é, ainda, a *pedra angular* de qualquer sistema.¹⁴

Nesse vezo, o exercício do poder de tributar exige o respeito às delimitações de incidência estabelecidas no texto constitucional. Outrossim, nenhum poder é concedido de forma demasiada, sendo também o poder de tributar passível de limitações, as quais previstas em nossa Constituição, são consideradas restrições impostas pelo sistema jurídico às entidades responsáveis pelo exercício de tal poder.

As chamadas limitações constitucionais do direito de tributar, destaca-se no conjunto de regras previstas nos artigos 150 a 152 da Carta Magna, que abrigam os princípios fundamentais do direito tributário, destacando-se a competência tributária, as imunidades tributárias e outros princípios.

O princípio do mínimo existencial não está expresso na legislação e nem na Carta Magna, todavia é garantido como direito fundamental decorrente da proteção da vida e da dignidade pessoa humana. Desse modo, para que haja garantia do mínimo existencial, o Estado deve-se ater ao princípio da capacidade econômica, conforme preconiza Marciano Buffon:

¹⁴ Grifos dos autores

[...]

ao se preservarem da tributação aqueles que estão desprovidos de capacidade de contribuir, automaticamente se estará viabilizando a eficácia do princípio da dignidade da pessoa humana, o qual se manifesta de uma forma mais evidente na área tributária, mediante a não-tributação do mínimo existencial.¹⁵

Como você pode ver, o estado deve observar um mínimo ao tributar os cidadãos. Mas também deve respeitar o limite máximo, que veda o confisco, ou seja, o estado não pode cobrar impostos para confiscar bens contribuinte. Nesse sentido vedação ao confisco atua como garantia material contra o excesso de tributação, conforme preceitua o art. 150, inciso IV:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

O respeito a esses princípios permitirá que a sociedade mais equânime e justa financeiramente, mas para fazer isso, ainda é necessário aplicar a progressividade tributária, o que faz com que a carga tributária aumente progressivamente com a elevação da renda, permitindo o tratamento aos desiguais de forma desigual.

3.2. A Capacidade Econômica e o Princípio da Justiça: a busca pela equidade no ordenamento tributário

A capacidade econômica ou contributiva é formalizada como princípio, decorrente do princípio igualdade, que viabiliza ao legislador a tributação da riqueza do cidadão de acordo com sua possibilidade econômica, ou seja, o contribuinte que obtiver renda superior pagará então maior tributação, assim como, aquele que obtiver renda inferior pagará menor tributação. Desse modo, empenhar-se em alcançar a justiça tributária, na qual todos os contribuintes suportarão de maneira equivalente as despesas e os investimentos necessários à manutenção da atividade estatal, com os tributos sendo pagos proporcionalmente, resguardando o mínimo vital para a sobrevivência ou desenvolvimento das capacidades básicas.

¹⁵ BUFFON, Marciano. Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 177.

Dado isto, é importante salientar que sob a ótica tributária o princípio da igualdade tributária nasce do princípio geral de igualdade que, inscrito na Constituição Federal, em seu artigo 5º, norteia todo o ordenamento jurídico. Nesse sentido em sua obra, Celso Antônio Bandeira de Mello para o início do estudo do princípio. Em seu “Conteúdo jurídico do princípio da igualdade”, o jurista (1993, p. 10-11) apresente a insuficiência da máxima aristotélica segundo a qual pode a igualdade ser traduzida como a prescrição de “tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais”.

Sob mesmo ponto de vista, segue entendimento de Luciano Amaro (2012, p. 160), o qual defende que devem ser tratados com igualdade os que possuem idêntica capacidade econômica, e com desigualdade aqueles com capacidades distintas de contribuir.

Ainda, Klaus Tipke e Douglas Yamashita (2002, p. 56) destacam o artigo 145/CF, em específico seu parágrafo primeiro, o qual dispõe que a escala dos impostos deverá ser ordenada de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, reconhece ser esta “o principal e mais adequado critério de comparação do princípio da igualdade aplicado ao Direito Tributário”

Também Misabel Derzi (1997, p. 696-697) compartilha de tal entendimento. Na dicção da autora, senão vejamos:

o critério básico, fundamental e mais importante (embora não seja o único), a partir do qual, no Direito Tributário, as pessoas podem compor uma mesma categoria essencial a merecer o mesmo tratamento, é o critério da capacidade contributiva. Ele operacionaliza efetivamente o princípio da igualdade no Direito Tributário. Sem ele, não há como aplicar o mais importante e nuclear direito fundamental, ao Direito Tributário: a igualdade.¹⁶

Diante dos entendimentos apresentados é possível concluir que no que concerne a matéria do Direito Tributário, a dimensão da igualdade ou isonomia é concedida a partir da capacidade contributiva dos sujeitos passivos das exações. Sob mesmo ponto de vista, a carga tributária total e o valor de cada tributo considerado de forma individual, devem manter relação direta e proporcional com a capacidade do sujeito passivo de executar o montante que lhe for cobrado.

¹⁶ Grifos da própria autora

Entendimento equivalente de Luciano Amaro (2012, p. 160), para quem devem ser tratados com igualdade os que possuem idêntica capacidade contributiva/econômica, e com desigualdade aqueles com capacidades distintas de contribuir.

Sob mesma óptica, a previsão de graduação dos impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte, expressa no art. 145, parágrafo único, da Constituição Federal, constitui positivamente o princípio da capacidade contributiva, suscitando inúmeros questionamentos, principalmente quanto à sua extensão. Tal como o imposto sobre grandes fortunas, previsto no artigo 153, inciso VII, da Constituição Federal, no qual somente a União tem competência para instituí-lo.

Com base no referido princípio, se entende que o Estado deve exigir das pessoas que contribuam para as despesas públicas na medida da sua capacidade econômica, de modo que os mais ricos contribuam progressivamente mais em comparação aos menos providos de riqueza. Por essa razão, vale frisar que a capacidade contributiva não constitui apenas um critério de justiça fiscal capaz de fundamentar tratamento tributário diferenciado de modo que seja considerado como promotor e não como violador da isonomia.

Na análise de tais conceitos para a determinação daquilo que pode ou não ser alcançado pela tributação, o princípio da capacidade contributiva assume papel fundamental. Para fins de tributação, é inviável considerar as indenizações por dano material como renda tributável ou a contabilização das vendas inadimplidas como receita tributável, tendo em vista, inexistir capacidade contributiva a elas atrelada, implicaria cobrar tributo quando ausente a capacidade para contribuir, com violação, portanto, do princípio da capacidade contributiva.

Com base na compreensão de Celso Antônio Bandeira de Mello sobre o princípio da igualdade, Regina Helena Costa (2003, p. 40) entende pela adequação do critério da capacidade contributiva àquele princípio. Ela expõe que o fator de diferença está correlata aos recursos de cada contribuinte, a qual se manifesta por meio do fato incabível, ao passo em que a discriminação se dá de acordo com manifestações diversas de capacidade econômica, de que impossibilite o alcance, atual e absoluto, de uma única pessoa.

Ademais, o fator de não equiparação é vestígio que habilita no próprio indivíduo, além de claramente haver correlação lógica entre ele e a discriminação em decorrência de si instituída. Por fim, de maneira concreta, os interesses resguardados pela Constituição Federal, quais sejam, a distribuição da renda e a realização da justiça social.

Faz-se referência a Tipke e Yamashita (2002, p. 31) ao tratarem a definição de capacidade contributiva deve examinar o fato de que:

impostos – não importa o nome que tenham, ou como o objeto do imposto seja designado – apenas podem ser pagos da renda auferida ou da renda acumulada como patrimônio. Em outras palavras, *existe apenas uma fonte de impostos: a renda*.¹⁷

Como consequência, devem os “princípios da justiça fiscal social” fornecer por meio da elaboração de alíquotas e bases de cálculo, resposta, para as questões do quantum da renda individual de cada contribuinte deve ser pago a título de impostos. Nesse sentido (2002, p. 35) frisam que a capacidade econômica assume o formato das bases de cálculo das exações, e, inobstante não se deduza do princípio a imperatividade da incidência de alíquotas de natureza progressiva, compatível ao seu uso, que na visão dos autores se perfaz do princípio do Estado Social.

É válido destacar ainda, o entendimento adotado por Luciano Amaro (2012, p.164), o qual insiste não ser possível se extrair da ressalva constitucional “sempre que possível” que devem os impostos estar diretamente atrelados capacidade econômica ainda que isso seja impossível, pois a partir desse ponto de vista, sua aplicação seria dispensável. Com isso, dar a entender que o dispositivo abre espaço para a combinação com técnicas outras de tributação, cujo uso precisa ser harmonizado com o princípio ora estudado, como o exemplo da extrafiscalidade.

A extrafiscalidade é executada quando o tributo é utilizado com outros propósitos que vão além da arrecadação. Vejamos que a função elementar do tributo é arrecadar receitas suficientes ao custeio do Estado, assim ao utilizar o tributo com propósito extrafiscal, o Estado objetiva alcançar outro fim que não seja somente custear as suas atividades. São essas as lições de Paulo de Barros Carvalho:

¹⁷ Grifo dos autores

“A experiência jurídica nos mostra, porém, que vezes sem conta a compostura da legislação de um tributo vem pontilhada de inequívocas providências no sentido de prestigiar certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso. A essa forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatários, dá-se o nome de extrafiscalidade.”¹⁸

Ainda sobre o princípio da capacidade econômica, no que tange sua eficácia, Tipke e Yamashita (2002, p. 55-56) explicam que, não havendo cláusula alguma a relacionada ao princípio constitucional da igualdade, e por consistir aquele princípio na aplicação deste no campo tributário, será ele sempre aplicável, exceto entender ser impossível. Com base na redação do artigo 5º, parágrafo primeiro da Constituição Federal, a qual fixa a imediata aplicação das 51 “normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais”, os autores expõem que, tem aplicabilidade imediata o “princípio da igualdade segundo a capacidade contributiva”.

Tendo em vista que o princípio da ora estudado protege o mínimo existencial, para Tipke e Yamashita (2002, p. 34) enquanto a renda não superar a quantia literalmente basilar para a manutenção deste, não existirá capacidade contributiva, podendo assim perceber que o princípio origina-se tanto da dignidade humana quanto do princípio do Estado Social. Apontam eles, ainda, que, segundo o que seria a unidade do ordenamento jurídico, não pode o “mínimo existencial fiscal” ser inferior ao mínimo existencial estabelecido como direito da seguridade social. Ao encontro do asserto, Regina Helena Costa (2003, p. 101) esclarece que a fixação do mínimo vital deve levar em conta os preceitos do artigo 7º, inciso IV da Constituição.¹⁹

Defende, ainda, Regina Helena Costa (2003, p. 109) que para a elaboração das bases de cálculos dos impostos se faz necessário levar em conta a capacidade contributiva de natureza

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, p. 287.

¹⁹ “Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: [...] IV - salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim;” (BRASIL, 1988)

objetiva ou absoluta, porquanto sua finalidade consiste em “medir a expressão econômica do fato descrito na hipótese de incidência”.

A capacidade contributiva apresenta como principal encargo, impor limites necessários ao poder do Estado de tributar, como a garantia de proteção ao mínimo existencial, em que é garantido a todo cidadão uma vida minimamente digna, e a vedação ao confisco.

A melhor doutrina caminha neste sentido. Com efeito, deixa claro Regina Helena Costa ²⁰ que:

A cláusula *sempre que possível*, inserta no artigo 145, §1º da Constituição, não significa que o caráter pessoal dos impostos e sua graduação segundo a capacidade econômica do contribuinte sejam de adoção facultativa pelo legislador. A pessoalidade dos impostos está condicionada à viabilidade jurídica de ser considerada a situação individual do sujeito passivo numa dada hipótese de incidência tributária.

Ressalte-se que a função social dos tributos está vinculada ao uso do da tributação como instrumento para que o Estado cumpra sua função social de promovendo o bem comum, com base na igualdade e a justiça, por meio de desenvolvimento social e econômico. E para isso se efetivar, é essencial a formulação de uma estrutura de normas que tenha como base os princípios de igualdade e justiça social e fiscal.

Thomas Piketty, já afirmava a importância da tributação como ferramenta de redistribuição de renda e redução das desigualdades:

O instrumento privilegiado da redistribuição pura é a redistribuição fiscal, que, por meio das tributações e transferências, permite corrigir a desigualdade das rendas produzida pelas desigualdades das dotações iniciais e pelas forças do mercado, ao mesmo tempo que preserva o máximo a função alocativa do sistema de preços.²¹

Diante do cenário de pobreza, desigualdade e injustiça, deve-se pautar a progressividade tributária e o gasto social como caminhos como instrumento para promoção da equidade, pois

²⁰ COSTA, Regina Helena. Princípio da capacidade contributiva. *op. cit.*, pp. 104.

²¹ PIKETTY, Thomas. A Economia da Desigualdade. Trad. André Telles da edição francesa de 1997. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2015, p. 85.

os elementos comparecem como mecanismos que podem ser acessados na busca por justiça fiscal. Dado isso, sob mesma ótica o incentivo de compensação por meio da tributação sobre a renda, promove a redução da desigualdade, reduzindo a grande a tributação sobre as famílias menos favorecidas. Nesse sentido, há de se concordar com as seguintes lições:

A justiça fiscal é o valor supremo do Estado de Direito dependente de impostos e, ao mesmo tempo, o valor supremo da comunidade de contribuintes. Apenas à violação de um Direito Tributário justo podem ser impostas sanções justas. O Direito Tributário encontra as desigualdades econômicas existentes numa economia de mercado. O princípio da igualdade exige que a carga tributária total seja igualmente distribuída entre os cidadãos. O componente social da justiça exige que ricos contribuam proporcionalmente mais que os mais pobres. O princípio da liberdade põe limites à oneração fiscal do contribuinte (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 17-18).

A justiça social, presume a existência da justiça tributária na sociedade. Para isso, o cumprimento da justiça do sistema tributário, como ferramenta de realização da justiça social, tem como parâmetros inafastáveis as limitações ao poder de tributar, presentes na Constituição, notadamente os limites estabelecidos pelos princípios da isonomia tributária e da capacidade contributiva;

Dito de outro modo, ao exigir que cada cidadão contribua proporcionalmente com sua condição financeira demonstra na prática a igualdade substancial e justiça fiscal, efetivando o tratamento igualmente a quem se encontra em condições iguais e tratando desigualmente a medida que este de desigualam.

4. A INSTITUIÇÃO DO IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS COMO FORMA DE MELHORAR A DISTRIBUIÇÃO DE RENDAS

Thomas Piketty reascendeu a discussão sobre o Imposto Sobre as Grandes Fortunas, por defender a instituição de tributos sobre riqueza e renda, o que permite a redistribuição de riquezas. No Brasil, a ânsia pela implementação do referido imposto no ordenamento jurídico origina-se pela falta de tributação específica para algumas riquezas acumuladas e não produtivas.

Ressalte-se que a redução das desigualdades também é um objetivo essencial da República Federativa do Brasil, conforme preconizam os artigos 3º, III; 43; 151, I; 165, § 6º 3 7º; 170, VII c/c 192, da CF. Nesse sentido Murphy e Nagel (2005), para tentar equilibrar uma situação desigual, instituem-se tributos com o fim de aliviar esses problemas.

As maiores controvérsias giram em torno do uso do poder governamental não só para fornecer coisas que são boas para todos, mas também para providenciar recursos para os mais pobres, a partir da ideia de que certas espécies de desigualdade social e econômica são injustas ou de algum modo malélicas e de que todos nós temos, para com nossos concidadãos, a obrigação de corrigir ou aliviar esses problemas (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 233).

Acredita-se que a regulamentação do referido IGF, colocará em prática o que se entende sobre justiça social e equidade tributária. A vista disso, as motivações para regulamentação deste imposto estão diretamente relacionadas a redistribuição de riquezas e a minimização das desigualdades socioeconômicas, inclusive vinculando o produto da arrecadação ao Fundo De Combate e Erradicação Da Pobreza, conforme preconiza o art. 80, III, dos Atos e Disposições Constitucionais Transitórias:

Art. 80. Compõem o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza:

[...]

III - o produto da arrecadação do imposto de que trata o art. 153, inciso VII, da Constituição;

É válido ressaltar que os impostos são os tributos que tem como fato gerador independente de contraprestação direta do ente estatal que a executou, outro ponto relativo à natureza do Imposto Sobre Grandes Fortunas é o seu posicionamento híbrido, por estar relacionado tanto aos contribuintes quanto a sua renda e patrimônio.

Salienta-se também que a natureza do tributo pode influenciar não tão somente na arrecadação, mas também na forma e no modo de utilização em benefício da sociedade. O IGF é um grande exemplo disso, por ser considerado mecanismo preponderantemente extrafiscal e foi pensado como instrumento modificador da desigualdade social. Entretanto, a instituição da tributação sobre as grandes fortunas não é uma tarefa simples, uma vez que envolve aspectos operacionais complexos, tornando necessário uma enorme cautela, em especial do legislador infraconstitucional.

A base de cálculo do IGF pode ser bastante abrangente e regularmente incide sobre o:

[...] patrimônio acumulado em ações, em depósitos bancários e de poupança, em seguros, em investimento em ativos reais e empresas de capital fechado, em títulos financeiros, em imóveis urbanos e rurais (inclusive o de residência), em automóveis, obras de arte, jóias, barcos, aeronaves e outros bens de uso pessoal.²²

Tendo em vista o grau de desigualdade social e econômica enfrentada no Brasil, apurar a possibilidade de regulamentação do IGF acarreta um vertentes positivas, no sentido de inevitavelmente derrubar o atual modelo tributário regressivo que onera as classes com menor poder aquisitivo, haja vista sua capacidade de ser um instrumento nas mãos do Estado para minimizar o drástico contexto de desigualdade.

Nesse sentido, destaca-se que a aplicação da progressividade fiscal no Imposto Sobre Grandes Fortunas é indispensável diante do desafio de transformar o cenário socioeconômico atual brasileiro, com finalidade de diminuir gradativamente e verdadeiramente a falésia existente quando se trata de desigualdade, pois garante que o ônus tributário seja maior quanto maior seja a grandeza econômica tributada.

Vejamos o que Thomas Piketty diz a respeito da progressividade:

²² CARVALHO, Pedro Humberto Bruno de. As discussões sobre a regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas: a situação no Brasil e a experiência internacional. Instituto de Pesquisa Aplicada – IPEA, 2011. p. 9.

“O imposto progressivo é um elemento essencial para o Estado social: ele desempenha um papel fundamental em seu desenvolvimento e na transformação da estrutura da desigualdade no século XX, constituindo uma instituição central para garantir sua viabilidade no século XXI”.

Isto posto, indaga-se por quais motivos um imposto que objetiva redistribuição de renda e diminuir com a desigualdade de riqueza ainda não foi instituído. Mas para desvendar este questionamento, é preciso aprofundar os estudos sobre qual o significado de grandes fortunas, as características do imposto ora estudado, quais são principais propostas de leis discutidas, os benefícios e deficiências e quais são os obstáculos para regulamentação.

4.1. Análise das chamadas grandes fortunas

A Constituição Federal limitou a inserir o Imposto sobre Grandes Fortunas de forma genérica no ordenamento jurídico, com finalidade de que possa incidir sobre o maior número possível de contribuintes. Com isso, os parâmetros orientadores do Imposto sobre Grandes Fortunas não foram listados, o que gera controvérsias no que tange a expressão “grandes fortunas”.

As chamadas grandes fortunas originam-se da concepção de grande quantidade de patrimônio. Nesse vezo, se faz importante a análise dos vocábulos empregados pelo constituinte quando da previsão do IGF no art. 153, VII, da CR/88. Em consulta ao Dicionário Aurélio, assim, tem-se o significado de grandes fortunas, vejamos:

fortuna. *S. f.* 1. Casualidade, eventualidade, acaso. 2. Destino, fado, sorte. 3. Bom êxito; êxito, sucesso. 4. Boa sorte; sorte, felicidade. 5. Revés da sorte; adversidade.

6. Haveres, riqueza.

grande. *Adj. 2 g.* **1. De tamanho, volume, intensidade, valor, etc., acima do normal.** 2. Comprido, longo. 3. De grande extensão ou volume. 4. Crescido, desenvolvido, taludo. 5. Numeroso. 6. Intenso, forte. **7. Exagerado, excessivo.** 8. Dilatado, longo. **9. Extraordinário, excepcional, desmedido.** **10. Imponente, surpreendente.** **11. Notável [...]**²³

²³ FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. Dicionário Aurélio Básico da Língua Portuguesa. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1994, p. 305 e 328.

Resta claro, que a incidência do IGF pode recair tão somente sobre as “grandes fortunas”, não podendo incidir sobre “fortunas” que não possam ser consideradas grandes, extraordinárias, excepcionais. Deveras o conceito de fortuna traduz mais que riqueza, e conseqüentemente grande fortuna é bem mais que fortuna.

Além disso, ao estudar o conceito de “Grandes Fortunas”, pode-se concluir que se trata de um conceito jurídico incerto, pois está coberto pela incerteza e pela variabilidade, sendo esta última temporal ou subjetiva.

O doutrinador Ives Gandra expõe seu entendimento sobre o conceito de grandes fortunas, dizendo:

O tributo é de difícil cobrança e configuração, mas, no Brasil, pelo próprio texto constitucional, o ‘imposto sobre grandes fortunas’ não pode incidir nem sobre os ricos (‘riqueza’ é menos que ‘fortuna’), nem sobre os milionários (‘fortuna’ é menos que ‘grande fortuna’). Apenas sobre os bilionários - ou seja, os detentores de fortunas grandes - que na economia brasileira são muitos poucos.²⁴

É importante frisar ainda, a respeito da tributação sobre grandes fortunas, pois, a maioria dos grandes empresários do Brasil estão diretamente ligados ao mercado financeiro, seja por meio de seus investimentos em bolsa ou através da própria abertura de capital de suas empresas, a exemplo de Jorge Paulo Lemann (R\$ 91 Bilhões), Luiza Trajano (24 Bilhões) e Carlos Alberto Sicupira (42 Bilhões), valores de acordo com a Revista Forbes.²⁵

4.2. O IGF na Constituição Federal de 1988

A Constituição Federal de 1988 estabelece normas de aplicações específicas para as diversas espécies tributárias, para isso legitimou diversos princípios tributários, entre eles a premência de cada ente da federação possuir uma esfera de competência tributária que possa garantir sua própria manutenção, oferecendo pleno exercício de suas autonomias política e administrativa.

²⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. O Imposto sobre fortunas e o investimento no exterior. *Jornal do Brasil*, publicado em: 22 de abril de 2008.

²⁵ ANDRADE, Juliana; 10 maiores bilionários brasileiros em 2020. *Revista Forbes*, ed. 80, 2020.

Inobstante a isso, o exercício das competências tributárias deverá ser executado em conformidade com as normas constitucionais, em específico no que tange às limitações do poder de tributar, com a observância de princípios de imunidade, como também adotar características da inalterabilidade, privatividade, irrenunciabilidade, indelegabilidade e facultatividade no exercício.

Como se nota, o legislador constituinte, no processo de elaboração da Carta Magna brasileira de 1988, já se preocupava com a centralização da renda no Brasil, o que motivou a incorporação no Anteprojeto da Subcomissão de Tributos, por sugestão do Deputado Federal da Paraíba Antônio Mariz, do inciso VII, no art. 153 da Constituição Federal, o qual impõe a regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas, nos termos de lei complementar, que será exigida somente para definir as diretrizes básicas que nortearão a criação do imposto, definindo o que é uma grande fortuna.

Entres os impostos de competência da União, o IGF, é o único que está sujeito à elaboração de uma lei complementar para que seja instituído. E diversamente de uma lei ordinária, que precisa do quórum de aprovação da lei ordinária de maioria simples, o quórum para que uma lei complementar seja aprovada é de maioria absoluta.

A condição constitucional da aplicação do processo legislativo para sua instituição citado acima, justifica-se pelo argumento de que, por conta da sua alta relevância socioeconômica e política, é necessária uma análise mais aperfeiçoada sobre a disciplina, demandando, portanto, um maior comprometimento por parte dos congressistas.

Certamente, quando os legisladores constituintes estipularam o estabelecimento de um enorme imposto sobre a riqueza, eles também pretendiam usar o imposto como uma ferramenta para ajudar a resolver os problemas atuais de concentração de capital e desigualdade social no Brasil.

4.3. Ponderação de sua função social e a viabilidade de sua instituição

As funções sociais são instituições com as quais os profissionais do direito estão familiarizados. Tal instituição é muito relevante na análise da relação jurídica entre as partes,

ou mesmo entre as partes e os objetos. Por conseguinte, também está presente também no sistema tributário e principalmente como elemento norteador na elaboração de tributos.

Cabe destacar, ainda, que o conceito de função social é abordado em outros campos jurídicos, como o civil e o penal, assim como no direito tributário, à medida que o próprio tributo seja instrumento de função social. Nesse sentido, João Paulo Fanucchi (2012, p.17) apontou que o estado obtém recursos por meio da arrecadação, principalmente tributária, para o desenvolvimento de sua sociedade.

Comparando a função social da propriedade bem conhecida dos trabalhadores legais com a função social da tributação, não é difícil constatar que o segundo mecanismo tem maior relevância e universalidade quando se observam os benefícios sociais. Para Melhim Namem (2003, p.305-306), a função da propriedade é regular o exercício da propriedade de forma local, regional e contínua em um primeiro momento, com o objetivo de interesse comum. Quanto à função social da tributação, esta abrange o país como um todo e busca interesses comuns para toda a sociedade.

Mas especificamente, com base na função social do IGF, Aline Ribeiro Mamede (2011, p. 23-24) mostrou em seu trabalho que o imposto tem um papel importante em qualquer país, inclusive no Brasil, por ser um mecanismo teórico criado para promover a busca pela igualdade social e econômica, o que está longe de ser aceitável no Brasil. Sob mesmo ponto de vista relata também que a função social do IGF está em plena consonância com os Princípios da Capacidade Contributiva, e principalmente, da Justiça Tributária. Relata também que a função social do IGF está em plena conformidade com os Princípios Constitucionais da Capacidade Contributiva, e principalmente, da Justiça Tributária.

Resta evidente que a regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas está relacionada a um problema relacionado aos acentuados indicadores de iniquidade no Brasil. Assim a função social tributação sobre as grandes fortunas visa redistribuir renda e reduzir a desigualdade social, desse modo é entendida como uma forma de tornar o sistema tributário nacional mais igualitário.

Ademais, conforme é sabido, o Brasil tem uma carga tributária elevada e não tem capacidade suficiente para garantir o mínimo de saúde pública e educação. Comparando a função social da propriedade bem conhecida dos trabalhadores legais com a função social da tributação, não é difícil constatar que o segundo mecanismo tem maior relevância e universalidade quando se observam os benefícios sociais.

O imposto sobre a fortuna é normalmente calculado com base no valor patrimonial líquido, pertences pessoais, apesar que em alguns países também possa afetar o patrimônio da empresa. Segundo Nathalia Fazan (2015), “Uma pessoa com patrimônio considerado grande fortuna pagaria sobre a totalidade de seus bens uma alíquota de imposto.”

Percebe-se que o IGF implementado ao sistema tributário brasileiro pode ter um impacto muito positivo diante da ordem financeira e social. Em tese, essa tributação visa corrigir injustiças originadas do grande acúmulo de poder aquisitivo, erradicando a desigualdade socioeconômica, promovendo distribuição de renda e riqueza e, principalmente, tributando a população de maneira mais equânime, e justa, em conformidade com o Princípio da Capacidade Contributiva.

4.4. Projetos de Lei acerca do IGF

Diante do demonstrado até agora, o IGF é uma tributação complexa que tem uma grande quantidade de peculiaridades que devem ser observadas com bastante cautela, a fim de alcançar a amplitude e eficiência no que tange a capacidade econômica dos contribuintes, possibilitando a aplicação desse tributo. Por essas razões, o legislador precisa dedicar tempo e estudo visando satisfazer o propósito de implementação do IGF, também, regularizar uma fonte de receita prevista na constituição e renunciada.

De forma genérica, Corsatto (2000) alude que os diferentes projetos definem grande fortuna como sendo o patrimônio constituído de todos os bens e direitos, de qualquer natureza, conforme avaliação da declaração anual de bens do contribuinte, diminuído do valor das dívidas.

Guardadas as variações de projeto a projeto, verifica-se que, em linhas gerais, grande fortuna – fato gerador do imposto – seria o patrimônio da pessoa física,

apurado anualmente, cujo valor ultrapassasse determinado limite. Sua apuração quase sempre obedeceria mecanismo, previsto em cada projeto, de acréscimos e deduções (prevê a dedução dos impostos federais, estaduais e municipais incidentes sobre o mesmo patrimônio, efetivamente pagos pelo contribuinte no ano anterior). Tal patrimônio seria constituído, portanto, de bens, móveis e imóveis, físicos e financeiros, e direitos do contribuinte (Ibidem, Ibidem, pp. 94-5).

Diante de tantos pressupostos, se faz necessária uma análise breve dos projetos de lei complementar de maior relevância já apresentados nas casas legislativas no tocante a regulamentação do IGF. Senão vejamos:

4.4.1 PLP 202/89-B

Este Projeto de Lei epígrafe foi idealizada por Fernando Henrique Cardoso, e apresentada ao Senado logo no ano seguinte ao ano da promulgação da Constituição Federal, recebendo na sua casa legislativa o número 162/89. Na Câmara dos Deputados, foram apensados a ele os seguintes projetos: PLP 108/89, do Deputado Juarez Marques Batista, apresentado em 06/06/89; PLP 208/89, do Deputado Antonio Mariz, datado de 11/12/89; PLP 218/90 do P. Executivo – Mensagem 315/90, E.M. 063, de 15/03/90 e, por último, o PLP 268/90, apresentado pelo Deputado Ivo Cersósimo (28/11/90). O projeto original, junto dos apensos, recebeu o número em epígrafe. Também, recebeu parecer do relator da Comissão de Constituição e Justiça e de Redação, Deputado Bonifácio de Andrada e da Comissão de Finanças e Tributação, Deputado Francisco Dornelles. No plenário, vinte emendas foram sugeridas ao projeto.²⁶

No Anexo do Estudo realizado em fevereiro de 2015 pelos consultores Legislativos da Área III, Jules Michelet Pereira Queiroz e Silva e José Evande Carvalho Araújo, foi possível identificar em termos as principais características do IGF, que se encontram no referido Projeto de Lei Complementar contemplado, vejamos:

“PLP 202/1989 (Senador Fernando Henrique Cardoso) Contribuintes: pessoas físicas residentes ou domiciliadas no País. Conceito de fortuna: conjunto de todos os bens, situados no País ou no exterior, que integrem o patrimônio do contribuinte,

²⁶ CORSATTO, Olavo Nery. Imposto sobre grandes fortunas. Revista de Informação Legislativa. Brasília: Senado Federal, Ano 37, n. 146, p. 93/108, abr./jun. 2000.

excluídos o imóvel de residência e instrumentos de trabalho até determinado valor, objetos de antiguidade, arte ou coleção, investimentos em infraestrutura e bens considerados pela lei de alta relevância social, econômica ou ecológica. Base de cálculo: valor dos bens diminuídos das obrigações pecuniárias, sendo os imóveis avaliados pela base de cálculo do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) ou do Imposto Territorial Rural (ITR), caso situados no Brasil, e pelo custo de aquisição, caso situados no exterior; os créditos e ativos financeiros avaliados pelo valor atualizado; e os demais bens pelo custo de aquisição. Alíquotas: progressivas de 0,3% a 1%. Limite de isenção: NCz\$ 2.000.000,00 (dois milhões de cruzados novos). Deduções do Imposto: imposto de renda incidente, no ano anterior, sobre aplicações financeiras, exploração de atividades agropastoris, aluguéis e royalties, lucros distribuídos por pessoas jurídicas e ganhos de capital. Medidas Antielisivas: o contribuinte deve declarar o montante de seu patrimônio, sendo que os bens omitidos serão presumidos como adquiridos com rendimentos sonegados do Imposto de Renda”.²⁷

No que tange o entendimento contrário a regulamentação do referido Projeto de Lei Pedro Humberto Bruno de Carvalho apontou o que propôs o deputado Francisco Oswaldo Neves Dornelles, sob alegação de que haveria afronta ao princípio do não confisco, e incidência de bitributação, entre outros:

“(…) confisco da propriedade por imposto, mesma base de cálculo do IPTU, IPVA e ITR, consistindo em bitributação, irrisória arrecadação e posterior extinção em vários países europeus, desincentivo a poupança e ao investimento, falta de tradição e iniciativa do Executivo federal em tributar a propriedade (como acontecia no ITR), custos administrativos e etc.”²⁸

Mais à frente, quando serão demonstrados os principais argumentos contrários, será também possível perceber que as críticas apontadas anteriormente foram, e ainda são colocadas pelos opositores da instituição do Imposto Sobre Grandes Fortunas. Ou seja, as fundamentações explanadas não se direcionam ao Projeto de Lei mencionado, mas sim a regulamentação e instituição do referido imposto.

²⁷ SILVA, Jules Michelet Pereira Queiroz e; ARAUJO, José Evande Carvalho, Medidas antielisivas na instituição de cobrança do imposto sobre grandes fortunas (IGF), Câmara dos Deputados, Consultoria Legislativa, 2015-02, p. 17.

²⁸ CARVALHO, Pedro Humberto Bruno de. Nota Técnica. As discussões sobre a regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas: a situação no Brasil e a experiência internacional. Rio de Janeiro: 2011.

4.4.2. PLP 277/2008

Um outro projeto de bastante relevância na trajetória das tentativas de instituição do IGF, foi o projeto de lei complementar 277/20084. Apresentado pelos deputados federais do PSOL, Luciana Genro; Chico Alencar e Ivan Valente, em 23 de março de 2008. Também, recebeu os apensos: A ele foram apensados ainda os seguintes projetos de lei: PLP 26/2011, PLP 62/2011, PLP 130/2012, PLP 48/2011, PLP 2/2015, PLP 6/2015, PLP 10/2015, PLP 11/2015, PLP 281/2016, PLP 294/2016, PLP 302/2016, PLP 324/2016, PLP 335/2016.

Este Projeto de Lei propôs uma base de cálculo com as mesmas diretrizes traçadas no PLP 202/1989, no entanto, demonstra que os créditos e ativos financeiros devem ser examinados pelo valor atualizado e os demais bens pelo custo de aquisição. Desse modo, a avaliação dos ativos e créditos financeiros realizada pelo valor atualizado, sendo, de fato a melhor maneira de levantar os seus valores reais, pelos mesmos motivos traçados mais anteriormente, também deveriam ser assim analisados todos os demais bens.

Em sentido oposto ao projeto, o tributarista Ives Gandra da Silva Martins afirmou possuir dúvidas acerca da constitucionalidade do mesmo. Frisou entender que ele possui um efeito confiscatório, caso seja instituído o IGF nos moldes propostos, pois uma tributação como a mencionada poderia, no decorrer dos anos, confiscar todo o patrimônio de um contribuinte. Ademais, alega como uma outra transgressão constitucional, o que determina a dicção “grandes fortunas”, da qual se extrai que não é tributo incidente sobre a riqueza somente, ou sobre a fortuna.²⁹

4.4.3. PLS 128/2008

O projeto de lei em epígrafe foi elaborado pelo então Senador Paulo Paim, também em 2008. Neste vezo, objetivando a instituição do IGF, o referido projeto previa que sua incidência se daria somente sobre o patrimônio das pessoas físicas ou espólio. Aquele seria composto pelo conjunto de todos os bens, direitos, móveis, imóveis, fungíveis, consumíveis e semoventes, em moeda ou cujo valor, situados no País ou no exterior, sob mesmo ponto de vista, houve a

²⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imposto sobre grandes fortunas. Carta Mensal. CNC: Rio de Janeiro, n. 669, dez./2010, p. 71/75.

previsão, no respectivo §2º, de que o patrimônio do contribuinte, além dos exemplos mencionados, seria considerado como constituído por bens e direitos constantes na lei civil.

Nota-se, portanto, que o PLS 128/2008 não previu a incidência do tributo para pessoas jurídicas internacionais possuidoras de bens no Brasil, bem como, também, determinava um limite um tanto alto (dez milhões de reais) no que se refere a isenção do imposto, em relação aos outros projetos de lei já analisados.

4.4.4. PLS 534/2011

O então Senador Antonio Carlos Valadares, apresentou o projeto em epígrafe³⁰, em 31/08/2011. Este projeto dispusera que contribuintes do imposto, seriam as pessoas físicas de nacionalidade brasileira, em relação aos bens situados em qualquer país, o espólio, os estrangeiros domiciliados no Brasil, em relação aos bens localizados no Brasil.

Estabeleceu que o fato gerador do imposto seria a titularidade em 31 de dezembro de cada ano civil, do patrimônio em valor superior R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais), e prescreveu que a base de cálculo do imposto seria o valor resultante do grupamento dos bens e direitos que compõem o patrimônio tributável.

4.4.5. PLS 315/2015

Este projeto compreende a base de cálculo inicial a mais alta, a qual preconiza o patrimônio cujo valor ultrapasse R\$ 50.000.000,00 (cinquenta milhões de reais), bem diferente do Projeto de Lei Complementar n. 277/2008 define limite de isenção bem menor (R\$ 2.000.000,00).

O valor inicial atribuído à baixíssima incidência poderá acarretar o risco de a tributação afetar os empregados e cidadãos que possuem rendimentos, não representa um legado de grande riqueza. Por outro lado, a incidência é tão alta que os colecionáveis serão diluídos gradativamente, ao invés de produzir arrecadação que fundamente sua instituição.

³⁰ BRASIL. Senado Federal. Comissão de Assuntos Econômicos. Parecer n. 102/2010 sobre o Projeto de Lei n. 128/2008. Relator Senador Antonio Carlos Junior. Disponível em: <http://www.senado.gov.br/atividade/materia/detalhes.asp?p_cod_mate=84527> Acesso em: 19/10/2021.

Diante do que foi demonstrado, identifica-se que em verdade todos os projetos ora elencados seguem similarmente a mesma posição e as mesmas diretrizes, apesar de cada um tenha também suas peculiaridades. Seja pelo a maneira em que será aplicado, seja pela base de cálculo a totalidade do patrimônio líquido, utilizando alíquotas progressivas.

4.5. Deficiências do imposto e os obstáculos à sua implementação

Embora exista uma forte e intensiva pressão política, também é verdade que há diversas dificuldades administrativas e práticas que podem justificar a impossibilidade de sua implementação no país.

Em primeiro momento, o maior dos grandes desafios enfrentados a regulamentação do imposto sobre grandes fortunas é a falta de delimitação, a subjetividade e a abstração com que o tema é discutido, por não existir ainda um conceito considerado justo e aceito por doutrinadores e políticos do que venha a ser grande fortuna.

Posteriormente, uma vez estabelecido o conceito do que seria uma grande fortuna, é necessário ainda determinar qual a incidência tributária do imposto em questão, que nada mais é do que a letra abstrata da Lei, qual deve estabelecer à escolha do legislador fatos e dados capazes de estabelecer uma relação jurídico-tributária.

Outro obstáculo, seria a forma de lançamento deste tributo, tendo em vista que a maioria dos projetos de lei apresentados, o lançamento se dará através da declaração do contribuinte. Com isso, surge a preocupação pela possibilidade de facilidade para sonegação de informações e pela necessidade de atribuição de valor de cada bem da declaração, inclusive este foi o argumento utilizado para a França abandonar o imposto em 2017.

Sob mesmo ponto de vista, o fato de países terem revogado a implementação de impostos equivalentes ao Imposto Sobre Grandes Fortunas, também é uma justificativa utilizada para sua não regulamentação no Brasil.

Ainda existem questionamentos quanto a sua regulamentação, concerne-se a dupla tributação. Isso dado que o imposto sobre as grandes fortunas poderia recair sobre bens e valores que já

seriam objeto de tributação direta. Exemplo disso seria a tributação relativa à rendimentos oriundos do trabalho e capital em que já incidiria o Imposto de Renda. Outro modelo seria a incidência do ITR, IPVA, IPTU sobre o patrimônio, caracterizando-se, assim, o fenômeno da bitributação, que conforme já exposto anteriormente é vedado pelo ordenamento jurídico brasileiro.³¹

Ainda, entre os argumentos desfavoráveis à regulamentação do imposto sobre a riqueza, encontra-se a alegação de que este imposto estimularia a fuga de recursos financeiros para outros países. Assim, os titulares de grandes patrimônios poderiam retirar seus recursos do país, ou transferi-los para empresas, as quais não sofreriam a incidência do mencionado imposto.³²

Além da evasão fiscal, alega-se que a tributação sobre grandes fortunas também poderia desestimular a poupança, uma vez que os contribuintes evitariam acumular dinheiro em poupanças para abster-se da cobrança do imposto sobre grandes fortunas. Dado isso, no que tange a diferença entre as definições de elisão e evasão fiscal, vejamos o entendimento Ricardo Alexandre³³:

“A elisão fiscal é a conduta consistente na prática de ato ou celebração de negócio legalmente enquadrado em hipótese visada pelo sujeito passivo, importando isenção, não incidência ou incidência menos onerosa do tributo. A elisão é verificada, no mais das vezes, em momento anterior àquele em que normalmente se verificaria o fato gerador. Trata-se de planejamento tributário, que encontra guarida no ordenamento jurídico, visto que ninguém pode ser obrigado a praticar negócio da maneira mais onerosa. [...] A evasão fiscal, é uma conduta ilícita em que o contribuinte, normalmente após a ocorrência do fato gerador, pratica atos que visam evitar o conhecimento do nascimento da obrigação tributária pela autoridade fiscal”.

Os que se opõem à regulamentação tributária sustentam o argumento de que, com a sua instituição, haverá uma fuga de capitais do país. Sob mesmo ponto de vista, acredita-se que

³¹ ALBUQUERQUE, Raíssa Carvalho Fonseca e. Da omissão legislativa na instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas. Conteúdo Jurídico, Brasília-DF: 26 fev. 2014. Disponível em < <http://www.conteudojuridico.com.br/consulta/Artigos/38477/da-omissao-legislativa-na-instituicao-do-imposto-sobre-grandes-fortunas> >. Acesso em: 20/09/2021.

³² ALBUQUERQUE, Raíssa Carvalho Fonseca e. Da omissão legislativa na instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas. Conteúdo Jurídico, Brasília-DF: 26 fev. 2014. Disponível em < <http://www.conteudojuridico.com.br/consulta/Artigos/38477/da-omissao-legislativa-na-instituicao-do-imposto-sobre-grandes-fortunas> >. Acesso em: 20/09/2021.

³³ ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário esquematizado. – 9 ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: MÉTODO, 2015. p. 283-284

haveria uma elisão fiscal em massa, uma vez que for feito planejamento tributário dos investidores e empresas internacionais aqui localizadas, estes hesitarão em continuar no Brasil e mudarão para outros países com carga tributária menor que o Brasil, principalmente por conta da fiscalização e regulação sistema de impostos sobre grandes fortunas.

Vejamos o argumento sobre a retirada em massa de investimentos do nosso país, pote isso não se sustenta, pois, a fuga de capitais não se dá somente em virtude da instituição de um único imposto, mas sim em decorrência de vários outros motivos, além do que a execução de uma fuga desta natureza não teria um grau de facilidade tão elevado. Ainda, é válido ressaltar que existem meios de evitar esta fuga de capitais do país, como bem expôs Jules Michelet Pereira Queiroz e Silva e José Evande Carvalho Araujo, em 2015³⁴:

“(…) o combate à elisão fiscal passa necessariamente pela detecção de atos simulados e negócios aparentes, firmados pelos contribuintes com o objetivo exclusivo de afastar a incidência tributária. Embora os julgadores administrativos e judiciais tenham avançado nos últimos anos na desconstituição de planejamentos fiscais abusivos, o Brasil ainda carece de uma norma geral antielisiva. Mais do que conferir mecanismos de investigação às autoridades fiscais, a norma geral antielisiva conferiria segurança ao contribuinte no momento de planejar sua vida tributária. A previsibilidade e segurança, nesse caso, teriam o condão de reduzir os efeitos nefastos que as atuais formas de planejamento fiscal causam ao sistema tributário brasileiro – tanto ao sujeito tributante quanto ao tributado”.

É imperioso ressaltar que, pode-se notar que estes argumentos elencados foram e continuam sendo utilizados por vários parlamentares, economistas e estudiosos, não tão somente em relação a um projeto de lei em específico, mas sim em relação à própria ideia de regulamentação e instituição do Imposto Sobre Grandes Fortunas no Brasil.

³⁴ Jules Michelet Pereira Queiroz e Silva e Araujo José Evande Carvalho. Medidas antielisivas na instituição de cobrança do imposto sobre grandes fortunas (IGF), Câmara dos Deputados, Consultoria Legislativa, 2015-02. p. 14.

5. ESTUDO COMPARADO ENTRE O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E A EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL

Inicialmente é importante destacar que um sistema tributário não deve instituído tão somente com finalidade de assistir à economia. Em verdade este sistema tem capacidade de operar importantes mudanças, inclusive necessárias, dentro do contexto social de modo a permitir uma justa distribuição de renda.

Desse modo, no que tange o âmbito do direito tributário, desde tempos remotos os operadores do Direito, os economistas, filósofos, e sociólogos, se preocupam e buscam estudar formas de encontrar e conduzir as melhores resposta para seja possível uma tributação mais equânime.

No Brasil, sabe-se que existe uma escolha política tendenciosa em valorizar a tributação indireta e regressiva sobre o consumo, em detrimento de tributos diretos e progressivos sobre a renda e o patrimônio, o que conseqüentemente acarreta dificuldades para que haja o país obtenha a justiça tributária.

A incidência dos impostos no Brasil tem uma concentração muito incisiva sobre consumo (impostos indiretos sobre produção e vendas) e salário do que sobre renda e patrimônio, o que suscita o debate sobre uma melhor distribuição da carga tributária entre os membros da sociedade e dificulta cumprir os direitos sociais definidos na Constituição de 1988.

Apesar da tese contrária à instituição do IGF no Brasil insiste na perspectiva de que muitos países abandonaram esse tipo de imposto. De mesmo modo, alegarem que sua arrecadação seria insignificante, além de haver dificuldade no controle e arrecadação.

Com base nessas afirmações, se faz necessária uma breve análise do sistema tributário brasileiro e em seguida o passar-se ao exame da aplicabilidade do que seria o princípio da capacidade econômica fora do Brasil e alguns exemplos internacionais de impostos incidentes sobre o conjunto patrimonial do sujeito passivo.

5.1. Análise do sistema tributário brasileiro

O Direito Tributário se firmou no Brasil a contar da Emenda Constitucional (EC) 18/65. Entretanto é possível afirmar a existência de uma legislação tributária desde o Brasil Colônia, a qual era estritamente regida pelas normas portuguesas. Ademais, não havia princípios nem regras que pudessem estruturar, e as transmutações eram realizadas a despeito dos direitos dos contribuintes³⁵.

Trazendo uma perspectiva mais recente, tem-se com a publicação do Código Tributário Nacional (CTN) em 1966, ocorreu a divisão em definitivo do Direito Financeiro e do Direito Tributário, conferindo maior autonomia a este último. Outrossim, o CTN aprimorou o caráter nacional integrado ao sistema tributário nacional, notou-se ainda que de imediato, houve aumento na arrecadação. Embora, relata-se que houve um aumento excessivo no número de leis tributárias, ordinárias e regulamentares.

Com o fim do regime militar e a volta do regime democrático, ocorreram alterações significativas com a promulgação da Constituição Federal de 1988. Pois a partir desta, com o objetivo de libertar o povo brasileiro dos resquícios de quase 20 anos de ditadura militar, buscou-se conduzir a nova Constituição nos princípios da democracia e da justiça social.

No entanto, na esfera tributária, alterações necessárias e substanciais que permitiriam a aplicação de uma tributação direta e a redistribuição do ônus tributário, principalmente no que tange o imposto de renda e no imposto sobre propriedade, foram restringidas, e ampliou-se o capítulo referente às limitações ao poder de tributar.

Desse modo foram mantidos os princípios tributários presentes nas constituições anteriores e acrescentou princípios que antes estavam implícitos, tais como, a igualdade tributária, a irretroatividade da lei tributária e a proibição de uso do tributo com efeito de confisco.

Há que se salientar o conceito de tributos no direito brasileiro, nesse sentido o direito tributário trata da matéria interligando três categorias básicas: Fato gerador, base de cálculo e vínculo jurídico. Quanto à base de cálculo, conceitua-se como a grandeza econômica ou numérica sobre a qual se aplica a alíquota para obter o *quantum* a pagar. Diretamente

³⁵ BALTHAZAR, op. cit., p. 32.

associado com o fato gerador, de modo que, segundo Amilcar Falcão, a inadequação da base de cálculo pode representar uma distorção do fato gerador e, assim, desnaturar o tributo.³⁶

Noutro giro a Constituição de 1988 descomplicou o sistema e promoveu melhor as bases da tributação, moldou o imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), da forma como é conhecido atualmente, a partir da fusão de outros impostos.

Ademais, a Constituição Brasileira não cria tributos em si, mas em verdade atribui competências entre os entes federados para que estes possam instituí-los. Por esse ângulo, dispõe em seu artigo 146, III, alínea “a”, que incumbe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, em especial sobre definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição, a dos seus respectivos fatos geradores, suas bases de cálculo e quem serão contribuintes.

Vale ressaltar que a ideia inicial da comissão responsável pela reforma tributária é instituir o imposto sobre o valor agregado, que é recolhido de acordo com o princípio da destinação, e está sob a jurisdição de cada estado, resultado da fusão do imposto sobre produtos industrializados (IPI) e do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS). Assim, foi mantido um imposto sobre o valor agregado nos três entes federativos, com a característica da incidência cumulativa do ISS.

O sistema tributário acabou por se tornar complicado e injusto, especificamente devido ao efeito cumulativo da tributação e das contribuições sociais. As diversas ideias sobre a hipótese de reforma do sistema tributário encontram um problema que já foi causado anteriormente, que rodeia a descentralização da tributação. Estados e municípios não querem perder parte de sua receita tributária devido à arrecadação global promovida pela União.

Além disso, atualmente um dos grandes, se não o maior dos problemas enfrentados no sistema tributário brasileiro, conforme já evidenciado, está em detrimento a alta tributação que incide sobre o consumo, onerando demasiadamente aqueles que detêm menos recursos financeiros e, superficialmente, aqueles que têm maior capacidade econômica.

³⁶ FALCÃO, Amilcar. Fato Gerador Da Obrigação Tributária. 5 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994. 78,79 p.

Temos no sistema tributário brasileiro quase metade da carga tributária resulta de impostos sobre o consumo de bens e serviços, pois sua incidência não difere os diferentes níveis de poder aquisitivo, e menos que 7% advêm de transações financeiras e da propriedade.³⁷

Nesse sentido, a regressividade do sistema na tributação sobre o consumo impulsiona as desigualdades de renda existentes no país, dado isso, é nesse ponto que se percebe que os setores errados estão sendo tributados. Assim, vemos que o sistema promove a desigualdade já existente no Brasil, sustentando a concentração de renda nas mãos de poucos, e fazendo com que aqueles que pouco têm, devam contribuir com mais.

Em estudos publicados pelo Inesc, já era notável também que um aspecto peculiar da tributação sobre a renda no Brasil é que nem todos os rendimentos tributáveis de pessoas físicas são levados obrigatoriamente à tabela progressiva do IR e estão sujeitos ao ajuste anual de declaração de renda.³⁸

Outrossim, é imprescindível chamar atenção sobre a isenção de Imposto de Renda à distribuição de lucros a pessoas físicas, ocorrida desde a instituição da Lei n° 9.294/95, art. 10º, que eliminou o Imposto de Renda Retido na Fonte sobre os lucros e dividendos distribuídos para os resultados apurados a partir de 1º/01/96, seja o sócio capitalista residente no país ou no exterior. Anterior a essa alteração, a alíquota era de 15% (Lei n° 9.294/95, art. 10º).

Além disso, na mesma Lei, o art. 9º preconizou os “juros sobre capital próprio”, que é uma legislação que não encontra semelhança com nenhum outro país, e esse possibilita remunerar com juros o capital próprio das empresas e deduzi-los como despesa. Na prática, nada mais é que uma redução da base tributária do Imposto de Renda (IR) e da Contribuição Social do Lucro Líquido (CSLL), além de ser uma forma secundária de distribuição de lucros e dividendos. Com isso, os rendimentos obtidos com juros sobre o capital próprio são tributados

³⁷ De acordo com o estudo publicado pela Receita Federal “Carga Tributária no Brasil – 2015 (Análise por Tributo e Bases de Incidência)” a tributação sobre a propriedade e sobre as transações financeiras correspondem a 4,44% e 1,80%, respectivamente.

³⁸ SALVADOR, Evilasio. As implicações do sistema tributário brasileiro nas desigualdades de renda. Brasília: Inesc, 2014.

a 15% de forma exclusiva, não necessitando o beneficiário de fazer qualquer ajuste na Declaração Anual do IR.³⁹

Em estudo realizado pelo Evilasio Salvador (2016), foi possível visualizar que no período compreendido de 2007 a 2013, a distribuição dos rendimentos conforme o regime de tributação: rendimentos tributáveis, rendimentos tributáveis exclusivamente na fonte e rendimentos isentos e não tributáveis. Es dados apresentados revelam de forma nítida que os declarantes das maiores rendas são exatamente aqueles que se beneficiaram das mudanças realizadas nas leis tributárias do Brasil a partir de 1995. Pois, de acordo com o estudo, quanto mais elevada for a renda, maior será a proporção de rendimentos isentos e não tributáveis.

Uma proposta necessária para amenizar o caráter regressivo do sistema tributário brasileiro, está no aumento da progressividade. Pois essa regressão um obstáculo para os estados mais pobres e agrícolas que, por não terem bases tributáveis, arrecadam em cima da tributação sobre o consumo. Sendo devida uma recomposição das vinculações constitucionais busca relativizar algumas associações de impostos e ampliar a base tributável.

Frise-se que a vida em sociedade impõe gastos coletivos que são financiados por meio das receitas arrecadadas com a atividade tributária, que deve observar as diretrizes elencadas na CF/88, promovendo a tributação de modo justo, promovendo o crescimento econômico e social do país. Com isso, surge a necessidade da realização de estudo sobre a viabilidade da aplicação de uma tributação pautada na capacidade econômica dos contribuintes, mais especificamente uma contribuição social, sobre as grandes fortunas, que está prevista na Constituição Federal.

5.2. A tributação internacional e a capacidade contributiva

Conforme mencionado anteriormente, entendemos que o princípio da capacidade contributiva é disciplinado pela aspiração à justiça distributiva, com a equitativa distribuição de ônus tributário entre os contribuintes para a manutenção do Estado. Nesse vezo, com base em estudos realizados por de Emilio Giardina, Becker (2013) aduz que o princípio da capacidade

³⁹ SALVADOR, Evilasio. As implicações do sistema tributário brasileiro nas desigualdades de renda. Brasília: Inesc, 2014.

contributiva tem a sua origem no ideal de justiça distributiva construído pelos filósofos gregos, ressurgindo na filosofia escolástica, com a recomposição do sistema aristotélico.

Entretanto, foi com a passagem do patrimonialismo para o capitalismo que, segundo Gregório (2011), o princípio da capacidade contributiva se firmou como verdadeiro postulado para a tributação. Sob mesmo ponto de vista, Baleeiro (2010) declara que o princípio da capacidade econômica surgiu da doutrina de Von Justi, sendo depois difundida na obra *A Riqueza das Nações*, de 1776, por Adam Smith.

A contribuição prestada pela obra mencionada é tratada por Costa (2012, p.18), onde cita Adam Smith, sustentando que a justiça fiscal só pode existir se a obrigação de contribuir para o custeio da despesa pública tiver relação direta com os recursos dos contribuintes, nisso residindo a “igualdade ou desigualdade da tributação”.

Embora existam as argumentações anteriores, em verdade o princípio da capacidade econômica ou contributiva, foi positiva pela primeira vez na Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, em seu artigo 13, o qual dispõe: “Para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com suas possibilidades”.

Após sua positivação, a Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão influenciou diversos países a implementar o princípio da capacidade contributiva em suas Constituições passando este a constar na Constituição de Weimar, com a seguinte redação em seu artigo 134: “todos os cidadãos, sem distinção, contribuirão na proporção de seus próprios meios a todos os ônus públicos, em conformidade à lei”.

No Brasil, o princípio tratado constou na nossa primeira Constituição imperial de 1824, que consignava em seu artigo 179, inciso XV, que “ninguém será exempto de contribuir para as despesas do Estado na proporção de seus haveres”. Outrossim, as Constituições posteriores, sendo elas as de 1891, 1934 e 1937 não apresentaram disposição sobre o princípio, que ressurgiu no texto constitucional de 1946.

Contudo em análise dos textos constitucionais posteriores a 1946 é possível verificar que esses não trataram expressamente do princípio da capacidade contributiva, que voltou ao texto constitucional na Constituição Federal de 1988, no art. 145, § 1º.

Ressaltados tais pontos, tem-se que a capacidade contributiva e a obrigação do contribuinte correspondente a pagar tributos também se exalam no plano internacional. Assim, esses princípios comuns em variadas Constituições constituem justificativas para a ação impeditiva a excessos, assim como propõe uma atuação mais equilibrada da administração.

No que diz respeito ao Poder Judiciário, Orientando a realização de justiça na distribuição de encargos globais. A afirmação abaixo, nesse contexto é conclusiva, vejamos:

O princípio da capacidade contributiva é concretizado por meio de subprincípios. No primeiro plano encontra-se o princípio da renda líquida em seus sentidos objetivo e subjetivo, a dedutibilidade de despesas operacionais e a intributabilidade do mínimo existencial (LANG, 2010, p. 71).

O que fica evidente é a irradiação dos valores constitucionais, iniciando pela esfera interna dos Estados rumo à ordem internacional. Levando em consideração a dignidade da pessoa humana, valor ético fundante, como um referencial capaz de demandar o agir com o outro. Conclui-se assim que a ordem internacional, antes limitada ao estudo dos tratados, ou à relação entre Estados, deve necessariamente incluir o cidadão com objeto de suas preocupações.

Desse modo, os Estados devem subjugar o dualismo entre os princípios da territorialidade e o da renda mundial, adotando soluções capazes de estruturar as competências tributárias de acordo com a capacidade econômica dos contribuintes e seu correlato dever de pagar tributos. Na seguinte proposta,

[...] os princípios em que se assenta a aplicação do direito, notadamente os da capacidade contributiva e da isonomia, têm evoluído para superar a rígida separação da pessoa jurídica, viabilizando mecanismos que reconhecem o caráter unitário da atividade empresarial, seja pela tributação em conjunto dos resultados de sociedades ligadas, seja pela transparência fiscal, para efeitos tributários, seja, ainda, alcançando o acréscimo patrimonial capturado pelo investidor por via reflexa (ANDRADE, 2008, p. 179).

5.3. Paradigmas da tributação internacional

Como já demonstrado anteriormente, a tributação pode ser utilizada como instrumento útil para combater a crescente desigualdade socioeconômica. No entanto, para isso, é necessária a adoção de impostos que atingem significativamente o patrimônio. Em âmbito mundial o tema vem sendo debatido, com objetivo a adoção de impostos progressivos sobre o capital, a fim de repensar propostas e sugestões ao sistema tributário brasileiro, para que contribua eficazmente à redução da desigualdade de riqueza.

Para Mota (2010 p.31), foi a Inglaterra, o país precursor do Imposto sobre Grandes Fortunas, nos anos de 1154 e 1215, com a Magna Carta Libertatum, isso porque foram regulamentados nesse período os primeiros impostos diretos relacionados ao patrimônio e renda. Vale ressaltar que a abordagem etimológica não se tratava do imposto sobre grandes fortunas, mas esse marco pode ser considerado o embrião do que hoje conhecemos como IGF.

Hoje em dia a Inglaterra não tem um Imposto Sobre Grandes Fortunas categoricamente regulamentado, contudo, nesse país, existem alíquotas do Imposto Sobre Herança que chegam a 40%. Desse modo, embora não haja previsão do IGF nesse país, existe um imposto eficiente que também está diretamente interligado ao fato gerador fortuna.

Em 1929 com a “grande depressão”, a maior parte dos países desenvolvidos adotou tributo sobre o estoque da riqueza pessoal. Nesse contexto, tem-se que os países que adotaram tributação progressiva sobre a riqueza e a heranças desconcentraram gradual e persistentemente a concentração da renda e da riqueza ao longo do século passado.

Na Alemanha e na Suécia, houve a criação de um imposto progressivo e anual sobre o capital ocorreu no final do século XIX e início do século XX. Entretanto, esse imposto possuía as taxas muito baixas e tem como base em valores cadastrais e fiscais, não contribuindo de fato para a redistribuição de riqueza nesses países.

A França, instituiu o “Impôt sur Les Grandes Fortunes” teve seu início em 1982, no governo de François Mitterrand, sendo revogado em 1986, e, em 1988, sob o mesmo governo foi proposto o “Impôt de Solidarité sur La Fortune - ISF”, similar ao primeiro imposto,

prometendo garantir o mínimo existencial aos mais pobres. Foi este imposto que inspirou a Constituição Brasileira de 1988 a incluir o IGF em seu diploma. De acordo com Thomas Piketty⁴⁰:

O imposto sobre as grandes fortunas foi introduzido na França em 1981, extinto em 1986, depois reintroduzido em 1988 sob a forma do imposto de solidariedade sobre as fortunas (ISF). Os valores de mercado têm, às vezes, variações bruscas que podem parecer arbitrárias, mas têm o mérito de fornecer a única base objetiva universalmente aceita para tal imposto. Com a condição, porém, de ajustar com regularidade as taxas e categorias de tributação e não deixar as receitas subirem automaticamente com as mudanças no mercado imobiliário; caso contrário, estaríamos expostos a revoltas fiscais, como ilustra a célebre Proposição 13 adotada na Califórnia em 1978 para limitar as altas uniformes do *property tax*.

No Brasil, o Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) foi aprovado posteriormente com a Constituição de 1988. Contudo, mesmo depois de mais de três décadas, a regulamentação do tributo ainda não foi regulamentada pelo Congresso Nacional.

Embora alguns países já adotem (ou adotaram) impostos sobre o capital, como a Dinamarca, Noruega, Finlândia, Suécia e França, na prática não estão funcionando eficazmente para o combate da desigualdade e da concentração de riqueza. O que ocorre é que nesses países vários ativos são isentos, ou avaliados através de valores cadastrais, sem relação com os valores de mercado.⁴¹

⁴⁰ Piketty, Thomas. O capital no século XXI. 2013

⁴¹ PIKETTY, Thomas. O capital do século XXI; tradução Monica Baumgarten de Bolle. – I. ed. – Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 504

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho buscou proporcionar através de seus capítulos como seria a real possibilidade de cobrança do IGF no país, analisando o contexto real da desigualdade socioeconômica vivenciada no Brasil. Destacando a necessidade redistribuição das riquezas concentradas em mãos de poucos, conseqüentemente diminuindo, os impactos dessa desigualdade sobre a coesão social e a construção da cidadania, que se traduzem em índices tão negativos.

Entretanto para que se possamos atingir estes objetivos, é preciso combater problemas internos, admitindo que é preciso uma revisão profunda do sistema tributário nacional. Uma revisão que pense na totalidade do ônus do Estado, nos objetivos da República e na divisão do ônus tributário entre os diversos membros da sociedade, utilizando da tributação como instrumento de justiça fiscal, destacando a necessidade de tributar mais aqueles que podem mais contribuir e retirar a maior incidência sobre o consumo retirando a sobrecarga sentida por aqueles que dispõem de menos recursos.

É notável o Brasil precisa passar por uma reforma tributária, é notável, daí surgem as discussões sobre a implementação do Imposto Sobre Grandes Fortunas. E apesar de existirem argumentos contrários a instituição do IGF, mas há de se admitir também a prevalência de interesses políticos de classes priorizam os interesses individuais e daqueles que lhes convêm.

A instituição do IGF se faz necessária no Brasil, por uma questão de justiça tributária, que se perfaz em ideais de justiça social. Essa espécie tributária e o seu caráter extrafiscal dessa supera seu caráter fiscal arrecadatório. Uma vez que estimula à destinação produtiva do patrimônio, o caráter complementar ao imposto de renda, no que tange à dificuldade que seria criada para se livrar de tal imposto, e, principalmente, o nivelamento social.

Contudo, para que se consiga um imposto justo, é preciso que sejam levadas em conta experiências internacionais, e estudar os projetos de lei já apresentados no nosso país, não deixando que estes sejam motivos para o desestímulo, mas como aprendizagem. Utilizados como barema para a produção de um projeto completo se faça como na maioria dos projetos apresentados, a utilização de institutos tão importantes no direito tributário, como a progressividade.

Ao considerar a implementação do Imposto Sobre Grandes Fortunas, se faz necessário que o instituto da progressividade venha garantido de alíquotas justas que não atinjam um patamar confiscatório, alinhada a uma base de cálculo que tribute não apenas a fortuna, mas a grande fortuna, como quis o legislador constituinte. Sob mesmo ponto de vista a criação de um projeto com alíquotas, fato gerador, base de cálculo e contribuintes, que respeite aquilo que o constituinte originário propôs, a justiça econômica e fiscal.

Em se tratar de uma tributação justa, não se pode tributar de forma indiscriminada, ao ponto de atingir aqueles que detêm fortunas, mas não as grandes fortunas, para que não se torne uma tributação injusta com a parcela que não deveria ser contribuinte e mais injusto ao não tributar aqueles que devem ser sujeitos passivos.

Desse modo, deve-se seguir com a avaliação dos ativos, com base nos valores de mercado, e a prestação de informações por terceiros, como empregadores e instituições financeiras. Para o sucesso administrativo, é essencial que os relatórios de terceiros cobrem o conjunto mais amplo possível de ativos e dívidas.

Por meio de um estudo realizado sobre a aplicação de impostos similares ao IGF, restou demonstrado que apesar de haver problemas acerca da instituição do imposto, não se pode fechar os olhos às peculiaridades de cada país. Por exemplo, um país com um sistema fiscalizatório mais desenvolvido conseqüentemente terá um custo de manutenção da cobrança do imposto mais baixo, e, como efeito terá resultados mais satisfatórios.

Assim sendo, em concordância com as experiências apresentadas, verifica-se que para que seja instituído um Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil é preciso atentar-se a todos estes aspectos, tendo em mente que o fracasso do imposto em determinado país não significa que também será um fracasso no nosso país.

Por todo o exposto por, resta evidente que a utilização do IGF no Brasil, respeitando os princípios da Capacidade Contributiva e Justiça Tributária, é um mecanismo válido que se mostra eficaz no desenvolvimento de uma igualdade de fato, e sobretudo, da melhoria de vida da maior parcela da população que vive a margem da sociedade, sem perspectiva de vida digna. Colocando em prática a dignidade humana e a solidariedade são o centro basilar não só

do Ordenamento Jurídico Brasileiro, tão como de toda uma ótica global contemporânea, que visa alcançar os mais elevados níveis de solidariedade entre os povos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALBUQUERQUE, Raíssa Carvalho Fonseca e. Da omissão legislativa na instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas. Conteúdo Jurídico, Brasília-DF: 26 fev. 2014. Disponível em < <http://www.conteudojuridico.com.br/consulta/Artigos/38477/da-omissao-legislativa-na-instituicao-do-imposto-sobre-grandes-fortunas> >. Acesso em: 20/09/2021.

ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário esquematizado. – 9 ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: MÉTODO, 2015.

AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

ANDRADE, André Martins de. A tributação universal da renda empresarial. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

ANDRADE, Juliana; 10 maiores bilionários brasileiros em 2020. Revista Forbes, ed. 80, 2020.

ANFIP: FENAFISCO. A reforma tributária necessária. Justiça fiscal é possível: subsídios para o debate democrático sobre o novo desenho da tributação brasileira (Documento Completo) / ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. Eduardo Fagnani (organizador). Brasília; São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 152 p.

ANFIP: FENAFISCO. 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; São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p.

BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. 8. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. História do Tributo no Brasil. 1. ed. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Curso de Direito Administrativo. 22.ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p.68.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária. Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF. Função social dos tributos / Programa Nacional de Educação Fiscal. 5. ed. Brasília: ESAF, 2014 58 p. ; 26,5 x 20,0 cm. (Série Educação Fiscal. Caderno 3).

BRASIL. Senado Federal. Comissão de Assuntos Econômicos. Parecer n. 102/2010 sobre o Projeto de Lei n. 128/2008. Relator Senador Antonio Carlos Junior. Disponível em: < http://www.senado.gov.br/atividade/materia/detalhes.asp?p_cod_mate=84527 > Acesso em: 19/10/2021.

BUFFON, Marciano. Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 177.

BUFFON, M.; MORAIS, C.Y.A de. Tributação internacional e a capacidade contributiva. Revista Jurídica da Presidência · Brasília · Edição Comemorativa 17 anos. Centro de Estudos Jurídicos da Presidência – 2016

CANAZARO, Fábio. Essencialidade tributária: Igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 153.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 29. ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, p. 287.

CARVALHO, Pedro Humberto Bruno de. As discussões sobre a regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas: a situação no Brasil e a experiência internacional. Nota Técnica–IPEA. Publicado em: out. 2011. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/5755/1/NT_n07_Discussoes-regulamentacao-imposto_Dinte_2011-out.pdf> Acesso em 04/09/2021.

CATARINO, José Ricardo e LUCENA, Denise Lucena. Imposto sobre Grandes Fortunas: Estudo Luso-Brasileiro acerca de sua admissibilidade (2017). Disponível em: <<http://www.periodicos.ufc.br/nomos/article/view/11741>>. Acesso em 19/10/2021.

CAVALCANTE, Pedro. Texto para discussão – A questão da desigualdade no Brasil: como estamos, como a população pensa e o que precisamos fazer / Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada.- Brasília : Rio de Janeiro : Ipea , 2020.

CORSATTO, Olavo Nery. Imposto sobre grandes fortunas. Revista de informação legislativa, v. 37, n. 146, p. 93-108, abr./jun. 2000, 04/2000.

COSTA, Regina Helena. Princípio da capacidade contributiva. São Paulo: 2. ed., Malheiros, 1996, p. 37.

COSTA, Regina Helena. Princípio da Capacidade Contributiva. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

COSTA, Regina Helena. Princípio da capacidade contributiva. 3. ed. atual., rev. e ampl São Paulo: Malheiros, 2003.

CUNHA JÚNIOR, Dirley da. Curso de Direito Administrativo. 10ª Ed. Salvador: JusPodivm, 2011, p. 37.

CUNHA JÚNIOR, Dirley da. Curso de Direito Constitucional / Dirley da Cunha Júnior – 12. ed. rev. ampl. e atual. – Salvador: JusPodivm, 2018. p. 48.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Anotações. In: BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 7. ed. rev. e compl. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

DWORKIN, Ronald. A virtude soberana – A teoria e a prática da igualdade. Trad. Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2005, “Introdução: A Igualdade é importante?”

EL-JAICK, Mônica Berçot. Viabilidade De Instituição Do Imposto Sobre Grandes Fortunas: Uma Análise À Luz Da Constituição Federal. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento - RFPTD, v. 6, n.6, 2018.

FAGNANI, E. ROSSI, P. Desenvolvimento, desigualdade e reforma tributária no Brasil. Plataforma Política Social, 2018. Disponível em <<https://plataformapoliticasocial.com.br/desenvolvimento-desigualdade-e-reforma-tributaria-no-brasil/>>. Acesso em 01/09/2021.

FALCÃO, Amilcar. Fato Gerador Da Obrigação Tributária. 5 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994. 78,79 p.

FAORO, Raymundo. Os donos do poder: formação do patronado brasileiro. V. I e III, 15. Ed. São Paulo: Globo, 2000.

FERNANDES, Rodrigo Cardoso. Sistema tributário e desigualdade [manuscrito] : uma análise do impacto distributivo do imposto de renda no Brasil / Rodrigo Cardoso Fernandes. Biblioteca da FACE/UFMG – 2016. 160 f.: il.

FERNANDES, R.V.C; GASSEN, V. Tributação, desigualdade social e reforma tributária: os três Poderes e os objetivos da República. Revista Jurídica da Presidência · Brasília · Edição Comemorativa 17 anos. Centro de Estudos Jurídicos da Presidência – 2016.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. Dicionário Aurélio Básico da Língua Portuguesa. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1994, p. 305 e 328.

GREGÓRIO, Argos. A Capacidade Contributiva. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

GUIMARÃES, Ariane Costa. Capacidade Contributiva: a obrigatoriedade de observância pela lei tributária e a possibilidade de controle jurisdicional. Reforma tributária : Ipea-OAB/DF / Organizadores: Adolfo Sachside, Erich Endrillo Santos Simas. - Rio de Janeiro : Ipea, OAB/DF, 2018. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/8644>. Acesso em 04/04/2021.

LANG, Joachim. A tributação das empresas no contexto da concorrência internacional. In. ZILVETI, Fernando Aurelio. Direito Tributário atual. V. 25. São Paulo: Dialética, 2011.

LANG, Joachim. Justiça fiscal e globalização. In. COSTA, Alcides et al. (Coord.). Direito Tributário atual. V. 24. São Paulo: Dialética, 2010, p. 71-90

MACHADO, Hugo de Brito. Os Princípios Jurídicos da Tributação da Constituição de 1988. 3. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1994.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O Imposto sobre fortunas e o investimento no exterior. Jornal do Brasil, publicado em: 22 de abril de 2008.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imposto sobre grandes fortunas. Carta Mensal. CNC: Rio de Janeiro, n. 669, dez./2010, p. 71/75.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. O conteúdo jurídico do princípio da igualdade. 3.ed., atual. São Paulo: Malheiros, 1993.

MELLO, Elizabete Rosa de. Direito fundamental a uma tributação justa. São Paulo: Atlas, 2013.

MOREIRA, André Mendes. Capacidade contributiva. Enciclopédia jurídica da PUC-SP. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Direito Tributário. Paulo de Barros Carvalho, Maria Leonor Leite Vieira, Robson Maia Lins (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: < <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/264/edicao-1/capacidade-contributiva> > Acesso em 04/04/2021.

MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. Imposto sobre grandes fortunas no Brasil: origens, especulações e arquétipo constitucional. São Paulo, 2010.

MURPHY, Liam; NAGEL Thomas. O mito da propriedade. Marcelo Brandão Cipolla (tradução). São Paulo: Martins Fontes, 2005 p. 233-240.

OXFAM (2017). A distância que nos une – um retrato das desigualdades brasileiras. Sao Paulo: Oxfam Brasil.

OXFAM BRASIL; DATAFOLHA. Nós e as desigualdades: percepções sobre desigualdades no Brasil. São Paulo: Oxfam Brasil; Datafolha, 2017.

OXFAM BRASIL; DATAFOLHA. Nós e as desigualdades: percepções sobre desigualdades no Brasil. São Paulo: Oxfam Brasil; Datafolha, 2019.

PIKETTY, Thomas (2014). O capital no século XXI / Thomas Piketty; tradução Monica Baumgarten. de Bolle. – 1. ed. – Rio de Janeiro: Intrínseca, 672 p.

PIKETTY, Thomas. A Economia da Desigualdade. Trad. André Telles da edição francesa de 1997. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2015, p. 85.

Piketty, 2014; Atkinson, 2016; Oxfam Brasil, 2017; Cepal, 2016; Piketty, Saez e Zucman, 2018;

PIKETTY, T.; SAEZ, E.; ZUCMAN, G. World inequality report 2018. Paris: World Inequality Lab, 2018.

RIBEIRO, Maria de Fátima. A incidência tributária ambiental no desenvolvimento econômico sustentável e a função social do tributo. in DIREITO TRIBUTÁRIO E SEGURANÇA JURÍDICA. coord. Maria de Fátima Ribeiro. São Paulo: MP editora, 2008.

RIBEIRO, Marcus Vinícius Alves. Imposto Sobre Grandes Fortunas e a Viabilidade de sua Implantação no Brasil. 2019 20 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências

Contábeis) – Universidade Federal de Uberlândia, Uberlândia, 2019. Disponível em: <https://repositorio.ufu.br/handle/123456789/25751>. Acesso. 22/05/2021.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. PIKETTY E A REFORMA TRIBUTÁRIA IGUALITÁRIA NO BRASIL. Revista de Finanças Públicas Tributação e Desenvolvimento - RFPTD, v. 3, n.3, 2015. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/15587/11798>. Acesso. 22/05/2021.

SABBAG, Eduardo. Manual de direito Tributário – 7ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2015, p.413

SAEZ, Emmanuel; ZUCMAN, Gabriel. How would a progressive wealth tax work? Evidence from the economics literature. February 5th, 2019. Disponível em: <https://eml.berkeley.edu/~saez/saez-zucman-wealthtaxobjections.pdf>. Acesso: 10 abril de 2021.

SALVADOR, Evilasio. As implicações do sistema tributário brasileiro nas desigualdades de renda. Brasília: Inesc, 2014.

SALVADOR, Evilasio. Perfil da Desigualdade e da Injustiça Tributária com base nos declarantes de Imposto de Renda no Brasil 2007-2013. Brasília: Inesc, 2016.

SANCHES, Almir Teubl. Imposto sobre Grandes Fortunas: posição favorável. Disponível em: <http://www.cartaforense.com.br/conteudo/artigos/imposto-sobregrandes-fortunas-posicao-favoravel/16498>. 4 maio 2016. Acesso em: 22/05/2021

SANTOS, G. A. dos. O imposto sobre grandes fortunas e a redução das desigualdades sociais e regionais. Uniesp. 2015.

SILVA, Jules Michelet Pereira Queiroz e; ARAUJO, José Evande Carvalho, Medidas antielisivas na instituição de cobrança do imposto sobre grandes fortunas (IGF), Câmara dos Deputados, Consultoria Legislativa, 2015-02, p. 17.

SILVEIRA, F.G. (2012) Equidade Fiscal: impactos distributivos da tributação e do gasto social, XVII PRÊMIO TESOUREIRO NACIONAL, ESAF.

SOUZA, Felipe Broering de. Imposto Sobre Grandes Fortunas: Projeto de Lei apresentados e casos internacionais similares. Revista de Finanças Públicas: Tributação e Desenvolvimento, v. 2, n. 2, 2014. Disponível em: . Acesso em 13 de agosto de 2018.

TIPKE, Klaus. Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes. Tradução de Pedro M. Herrera Molina. Madri: Marcial Pons, 2002.

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

TÔRRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Vol. III: os Direitos Humanos e a tributação. Imunidades e isonomia.

UCKMAR, Victor *et al.* Manual de Direito Tributário Internacional. São Paulo: Dialética, 2011.

WOLFFENBÜTTEL, Andréa. Revista desafio do desenvolvimento – IPEA. 2004. Ano 1. Edição 4 - 1/11/2004. Disponível em <
https://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&id=2048:catid=28 >
Acesso em: 15/09/2021.

ZOCKUN, M. (2017) Equidade na Tributação, em AFONSO, J. et al. Tributação e Desigualdade, Belo Horizonte: Letramento: Casa do Direito: FGV Direito Rio.