

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
DEPARTAMENTO DE DIREITO
CURSO DE DIREITO

WYLLYAN RODRIGUES DO NASCIMENTO

**Imposto Sobre Grandes Fortunas – Uma análise entre a capacidade
contributiva e a eficácia do tributo**

Florianópolis/SC

2022

WYLLYAN RODRIGUES DO NASCIMENTO

**Imposto Sobre Grandes Fortunas – Uma análise entre a capacidade
contributiva e a eficácia do tributo**

Trabalho de Conclusão do Curso de Graduação em
Direito do Centro de Ciências Jurídicas da
Universidade Federal de Santa Catarina como
requisito para a obtenção do título de Bacharel em
Direito.

Orientador: Prof. Dr. Gilson Wessler Michels

Florianópolis/SC

2022

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor,
através do Programa de Geração Automática da Biblioteca Universitária da UFSC.

Nascimento, Wyllyan

Imposto Sobre Grandes Fortunas : Uma análise entre a capacidade contributiva e a eficácia do tributo / Wyllyan Nascimento ; orientador, Gilson Michels, 2022.

88 p.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) -
Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas, Graduação em Direito, Florianópolis, 2022.

Inclui referências.

1. Direito. 2. Direito tributário. 3. Capacidade contributiva. 4. Isonomia tributária. 5. Imposto Sobre Grandes Fortunas. I. Michels, Gilson. II. Universidade Federal de Santa Catarina. Graduação em Direito. III. Título.

WYLLYAN RODRIGUES DO NASCIMENTO

**Imposto Sobre Grandes Fortunas – Uma análise entre a capacidade
contributiva e a eficácia do tributo**

Este Trabalho de Conclusão de Curso foi julgado adequado para obtenção do Título de Bacharel e aprovado em sua forma final pelo Curso de Direito.

Florianópolis, 18 de março de 2022.

Prof. Dr. Gilson Wessler Michels

Orientador

Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC

Dr. Brenno Birckholz da Silva

Avaliador

Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC

Me. Epaminondas José Messias

Avaliador

Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC

José Nilton de Menezes Marinho Filho

Avaliador

Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC

AGRADECIMENTOS

Este trabalho marca o fim de uma longa jornada na Universidade Federal de Santa Catarina, marcada por um sólido processo de formação. Esta jornada iniciou-se como fruto não somente de minha dedicação e esforço individual, mas como um conjunto de incentivos de todos aqueles que contribuíram com suor e apoio tornar possível este momento.

Agradeço, em primeiro lugar, minha mãe Debora Cristina Pinto do Nascimento, a qual me acompanhou nos meus melhores e piores momentos, estando sempre ao meu lado, confiando em mim, nunca soltando minha mão e me ensinando valores e princípios que, muito mais do que para a vida acadêmica, são importantes para a vida. Seu amor foi e é o meu pilar de sustentação.

Agradeço, também, ao meu pai Paulo Cezar do Nascimento, que se mostrou presente quando precisei e sempre esteve preparado para me dar o suporte que eu precisava para alcançar todos os meus objetivos.

Meus pais não tiveram a chance de uma educação superior, mas na sua humildade me ensinaram aquilo que não aprenderia em nenhum outro lugar.

Nesta oportunidade, agradeço também ao amigo de longa data Diego Souza, irmão que a vida me deu, que lutou bravamente comigo desde a escola pública até o ingresso nesta prestigiada universidade e pelo qual nutro profundo carinho e orgulho, sendo hoje um grande dentista.

Agradeço à Ana Luiza Lorenzet da Silva, a quem tenho muita consideração, respeito e admiração, minha dupla no NPJ, que muito me ensinou e ensina com toda sua diligência e sensibilidade nos casos que tivemos a oportunidade de tratar. Sempre a levarei com muito carinho em meu coração.

Agradeço a minha família próxima que sempre apostou nesta jornada. Aproveito para agradecer aqueles que já não estão mais aqui, mas que acreditaram que este momento seria possível. Em especial, agradeço ao meu avô João Borges Pinto, ex-servidor desta universidade, a qual passou seus longos anos elogiando, tendo uma profunda adoração pelo campus de Florianópolis. Através do seu nome, agradeço todos os meus ancestrais, sustentáculos da minha luta diária.

Agradeço, sem nomear para não cometer injustiças, a todos os colegas e amigos da UFSC e de fora da universidade que sempre me deram todo apoio.

Agradeço, ainda, a todos os meus animais, que nos meus momentos bons e ruins estavam ali para animar, brincar, e ensinar um amor desprendido que é quase impossível de encontrar dentre os humanos.

Também aproveito para agradecer ao “dono da minha cabeça”, cujo brado me mantém de pé e cuja força segura longe dos meus caminhos todas as pedras, que eu seja sempre instrumento da sua justiça. Agradeço às inominadas e indomadas Divindades, cujas grandezas sempre me sustentaram e me levantaram, que eu seja sempre um instrumento e um testemunho das suas realizações.

Por fim, agradeço à Universidade Federal de Santa Catarina por tornar isso possível. Agradeço à PRAE que me permitiu concluir este curso com a bolsa estudantil. Agradeço ao corpo docente do Curso de Direito que me passou valiosas lições que mudaram e mudarão minha vida. Agradeço também a todos os profissionais dos locais nos quais estagiei, que muito ensinaram e contribuíram para edificar meu potencial.

“Onde há grande propriedade, há grande desigualdade. Para um muito rico, há no mínimo quinhentos pobres, e a riqueza de poucos presume da indigência de muitos.”

(Adam Smith)

RESUMO

O presente trabalho tem o objetivo de estudar os impactos que a instituição do Imposto Sobre Grandes Fortunas, previsto no artigo 153, inciso VII da Constituição Federal, traria ao Brasil e, também, a sua eficácia geral, bem como fazer um comparativo entre o Imposto Sobre Grandes Fortunas e o Imposto de Renda de Pessoas Físicas quanto a sua eficácia arrecadatória. Por meio do método dedutivo, parte-se de uma análise geral dos princípios constitucionais que norteariam a instituição do tributo sobre riquezas para, após, analisar as regras gerais tanto do Imposto de Renda da Pessoa Física quanto do próprio Imposto Sobre Grandes Fortunas. Logo em seguida o trabalho traz os principais estudos sobre o IGF no Brasil e demonstra que não há consenso entre os projetos que propõem sua implementação. Por fim, coteja-se o modelo sugerido para implementação no país com os resultados obtidos nos países da OCDE e em outros países sul-americanos que possuem o imposto. Ao fim, busca-se demonstrar que o Imposto Sobre Grandes Fortunas seria ineficaz, havendo um grande risco de evasão e elisão fiscais, com a fuga de capitais para paraísos fiscais ou países vizinhos com tributação mais benéfica, além disso sua arrecadação seria baixa e representaria uma parcela muito pequena da arrecadação geral e do PIB brasileiro, existindo poucas pessoas com capacidade contributiva o suficiente para pagar o IGF no Brasil, sendo o Imposto de Renda muito mais eficaz na arrecadação e redistribuição de renda.

Palavras-chave: Capacidade contributiva; Isonomia tributária; Imposto de Renda de Pessoa Física; Imposto Sobre Grandes Fortunas.

ABSTRACT

The present work aims to study the impacts of the institution of the Wealth Tax, provided for in article 153, item VII, of the Federal Constitution, for Brazil and its general efficacy, as well as make a comparison between the Wealth Tax and the Personal Income Tax regarding their collection efficiency. By means of the deductive method, it starts with a general analysis of the constitutional principles that would guide the institution of the tax on wealth for, after, analyzing the general rules both the Personal Income Tax and the Wealth Tax. Soon after, it brings the main studies on the Wealth Tax in Brazil and demonstrates that there is no consensus among the projects that propose its implementation. Finally, the model suggested for implementation in the country is compared with the results obtained in OECD countries and in other South American countries that have the tax. In the end, it seeks to demonstrate that the Wealth Tax would be ineffective, with a great risk of tax evasion and avoidance, with capital flight to tax havens or neighboring countries with more beneficial taxation, in addition, its collection would be low and would represent a portion small amount of the Brazilian general collection and the Brazilian GDP, with few taxpayers with sufficient capacity to pay the Wealth Tax in Brazil, being the Income Tax much more effective in the collection and income redistribution.

Keyword: Capacity to pay; Tax equality; Personal Income Tax; Wealth Tax.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADO – Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão
AGR – Agravo Regimental
ART – Artigo
CSD – Comunicação de Saída Definitiva do País
CMN – Conselho Monetário Nacional
CTN – Código Tributário Nacional
DIEESE – Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos
DSDP – Declaração de Saída Definitiva do País
FAPI – Fundos de Aposentadoria Programada Individual
IGF – Imposto Sobre Grandes Fortunas
IPAT – Imposto sobre Patrimônio
IR – Imposto de Renda
IRPF – Imposto de Renda de Pessoa Física
ITBI – Imposto de Transmissão de Bens Imóveis
ITCMD – Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação
ITR – Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
NFT – Non-fungible token
OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
IPCA – Índice de preços no consumidor
PIB – Produto Interno Bruto
PL – Projeto de Lei
PLC – Projeto de Lei Complementar
PLS – Projeto de Lei do Senado Federal
PSOL – Partido Socialismo e Liberdade
RFB – Receita Federal do Brasil
RIR – Regulamento do Imposto de Renda
RE – Recurso Extraordinário
RS – Rio Grande do Sul
SP – São Paulo
SRF – Secretaria da Receita Federal
STF – Supremo Tribunal Federal

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Definição de grandes fortunas em projetos que buscam taxar os mais ricos no Brasil.....	49
Gráfico 2 - Receitas do Imposto Sobre Grandes Fortunas na França, Noruega, Espanha e Suíça em 2016	54
Gráfico 3 - Receitas do IGF na França, Noruega, Espanha e Suíça em diferentes anos	55
Gráfico 4 - Alíquota máxima do imposto de renda sobre a pessoa física (%)	58
Gráfico 5 – Arrecadação do IGF sem sonegação em comparação com a arrecadação total.....	72
Gráfico 6 - Alíquota média de IRPF (%), por faixa de salário mínimo	73
Gráfico 7 - Progressão das alíquotas mais altas combinadas nos países da OCDE	73

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Demonstrativo da progressividade do imposto sobre a renda, pessoa física, das alíquotas vigentes no Brasil.....	40
Quadro 2 - Número de projetos em trâmite, desde 1989, para tributação de grandes fortunas em cada Casa Legislativa, por ano.	45
Quadro 3 - Resumo das premissas estabelecidas para cálculo do IGF.....	51
Quadro 4 - Resumo dos efeitos do IGF em países da OCDE.....	55

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Alíquota por Base de Cálculo.....	39
Tabela 2 - Proposta do Governo	42
Tabela 3 - IRPF Exercício 2021 com correção de 52,81%.....	42
Tabela 4 - Imposto sobre riqueza nos países da OCDE	50
Tabela 5 - Tabela progressiva do IGF	52
Tabela 6 - Maiores detentores de bens e direitos	70
Tabela 7 - Potencial arrecadatório do IGF progressivo	71
Tabela 8 - Arrecadação das receitas federais administradas pela RFB entre janeiro e dezembro de 2020 e 2021.	74
Tabela 9 - Reformulações das alíquotas do IRPF.....	74

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	15
1 OS PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS NORTEADORES	19
1.1 PRINCÍPIOS JURÍDICOS	19
1.2. O PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA	21
1.3. O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	23
1.3.1 Conceituação do princípio	23
1.3.2 O princípio da capacidade contributiva entre as óticas objetiva-absoluta e subjéctiva-relativa	25
1.3.3 Técnicas de aplicação do princípio da capacidade contributiva	26
1.3.4 O princípio da capacidade contributiva aplicado aos impostos reais	28
1.4 O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO	29
2 CONCEITOS FUNDAMENTAIS	31
2.1 IMPOSTO	31
2.2 IMPOSTO SOBRE A RENDA	34
2.2.1 Conceituação	34
2.2.2 Fato gerador, base de cálculo e contribuinte	35
2.2.3 Imposto de Renda de Pessoa Física	37
2.2.4 Alíquotas	39
2.3 IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS	43
2.3.1 Conceituação	43
2.3.2 Projetos de lei que visam instituir o IGF no Brasil	44
2.3.3 Definição de grandes fortunas	50
3 DIFICULDADES RELEVANTES AO IMPLEMENTO DO IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS	52
3.1 PANORAMA GERAL DO IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS	52
3.1.1 Imposto sobre riqueza nos países membros da OCDE	52

3.1.2 Imposto sobre riqueza nos países sul-americanos	56
3.1.3 A teoria da tributação ótima e o acúmulo de riquezas.....	57
3.1.4 Prós e contras o Imposto Sobre Grandes Fortunas	58
3.2 DESAFIOS DO IGF NO BRASIL.....	62
3.2.1 Domicílio Fiscal	62
3.2.2 Residente e não-residente no Brasil	65
3.2.3. Saída fiscal.....	66
3.2.4. O princípio da anterioridade tributária e a ineficácia quanto a instituição do tributo	68
3.3 INEFICÁCIA GERAL DO IGF.....	69
3.3.1 Baixa capacidade contributiva e baixa arrecadação	69
3.3.2 Atualização das alíquotas do IRPF	72
CONCLUSÃO	76
REFERÊNCIAS	80

INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como tema central a instituição do Imposto Sobre Grandes Fortunas no Sistema Tributário Brasileiro à luz dos princípios constitucionais norteadores do tributo e os obstáculos em relação à sua efetividade arrecadatória, especialmente em comparação com o Imposto de Renda de Pessoas Físicas, que por sua vez possui uma função similar de redistribuição de renda.

O IGF é previsto na Constituição Federal de 1988 no inciso VII do artigo 153, sendo um imposto de competência da União Federal. Apesar da sua previsão na Carta de 1988, sua implementação nunca ocorreu no Brasil. Para alguns teóricos, a ausência da implementação decorre do fato de que as grandes fortunas encontram-se bem representadas no Congresso Nacional, para outros a sua não implementação tem relação direta com os obstáculos de ordem técnica e comportamental que enfrentaria, acabando por comprometer sua efetividade arrecadatória.

Contudo, o debate acerca da introdução de um imposto sobre estoques de riqueza reacendeu durante a crise provocada pela pandemia de COVID-19, com perdas significativas em diversos setores da economia e um aumento considerável no desemprego (FAGUNDES; FELÍCIO; SCIARRETTA, 2021), que terão efeitos a longo prazo, como a redução no consumo e participação menor das pessoas na economia, de acordo com a RedeVírus MCTI (2021).

Aliado à crise, a instituição de um imposto sobre riquezas nos vizinhos sul-americanos do Brasil, a saber Colômbia, Uruguai, Argentina e Bolívia, somado ao estudo da Comissão de Imposto Sobre Riquezas do Reino Unido, que apresenta um imposto sobre riqueza líquida como uma das alternativas de combate aos efeitos nocivos da pandemia de COVID-19, também tem influenciado as propostas de implementação do IGF no país.

Alguns países da OCDE possuem um imposto sobre estoques de riqueza, estes são França, Noruega, Espanha e Suíça. No momento, estes são os países com um maior volume de estudos empíricos acerca dos impactos do tributo, entretanto estes estudos ainda são insuficientes para uma análise completa do gravame.

Do outro lado da balança, o Imposto de Renda de Pessoas Físicas também se apresenta como uma alternativa viável à tributação de riquezas. No Brasil, o imposto sofre com a pouca progressividade, especialmente no topo da sua arrecadação, com sua maior alíquota incidindo sobre um valor baixo de renda e, ainda, com a falta de

atualização dos valores da sua base, que desde 2003 acumula uma grande defasagem em relação ao IPCA.

Desta forma, o IRPF torna-se regressivo na sua camada mais alta (UNAFISCO NACIONAL, 2020, p. 6) e a renda dos “ultrarricos”, que também compõe a base tributável do IGF, é tributada à alíquota efetiva de 6,5% (UNAFISCO NACIONAL, 2002, p. 18), contribuindo para a concentração de renda no topo.

Em que pese a discussão acerca de um imposto que incida sobre fortunas em seu viés econômico, nossa preocupação é a de analisar a eficácia jurídica que um eventual tributo sobre riquezas terá no Brasil. Não apenas em questão ao volume de arrecadação que trará, mas também na comparação da sua efetividade em relação a uma reforma do IRPF.

Essa análise se dará especificamente sobre pessoas físicas, que são as mais propensas a comportamentos negativos com a implementação deste tipo de imposto. Há uma profunda importância no estudo do tema, uma vez que em todos os países em que foi implementado carecer de evidências empíricas sólidas sobre os efeitos que gerou.

Diante da crise atual, existem diversos questionamentos sobre sua implementação como um instrumento arrecadatário eficaz para o combate aos efeitos negativos da pandemia e, ainda, se os valores arrecadados seriam relevantes a um país do tamanho do Brasil, que já possui uma carga tributária pesada.

Como, apesar da sua previsão, sua implementação nunca ocorreu, dúvidas pairam sobre os impactos que terá, se positivos ou negativos, justificando uma análise mais abrangente nos países que tal modelo de imposto vigora numa tentativa de deduzir as consequências que trará ao Brasil.

Um eventual Imposto Sobre Grandes Fortunas só poderia ser implementado no país através de uma lei complementar que apontasse as diretrizes básicas para sua exigência, tais quais o fato gerador, a base de cálculo, as alíquotas e os contribuintes.

Com a instituição, diversos princípios constitucionais tributários incidiriam sobre o imposto sobre riquezas, sendo o princípio da isonomia tributária, o princípio da capacidade contributiva e o princípio do não confisco os mais relevantes para uma análise inicial de sua implementação.

Nesse contexto, existem dúvidas relevantes acerca do número de contribuintes com capacidade contributiva o suficiente para pagar o tributo, que incidiria sobre níveis de riqueza elevados. Por outro lado, o tratamento isonômico exerceria papel

fundamental, para determinar os isentos e, também, uma progressividade justa nas pessoas com capacidade para o pagamento. O tributo também não poderia ter uma alíquota confiscatória.

Ao todo 49 projetos tramitavam, em 2021, nas casas legislativas federais sobre o tema, dos quais 25, mais de metade dos projetos apresentados, foram propostos desde o início da pandemia.

Também, pairam dúvidas razoáveis sobre uma possível fuga de capitais, bem como sobre a possibilidade de ocultação de patrimônio. Estas dúvidas se intensificam quando o princípio da anterioridade tributária é posto em jogo, gerando questionamentos sobre o tempo que os residentes teriam para se retirarem do país em direção a algum paraíso fiscal ou investirem o capital em *offshores* ou outros meios de difícil fiscalização. Outras questões se dão acerca de um possível movimento de não residentes retirando seus ativos do Brasil em direção a outros países com carga tributária favorável.

Desta forma, para antecipar possíveis efeitos que a instituição do IGF terá no Brasil, é importante que se faça um estudo comparativo com os países que já possuem a contribuição estabelecida. Entretanto, conforme mencionado, os países sul-americanos que possuem em seu sistema tributário um imposto sobre riquezas não possuem dados empíricos sobre os efeitos do gravame.

Pela ausência de dados do imposto nos países sul-americanos, nossa análise se debruçará principalmente nas informações da OCDE acerca do tributo instituído em alguns dos seus países, que apesar de carecerem de maiores evidências empíricas, possuem alguns estudos sólidos sobre o tema, em especial sobre a evasão e a elisão fiscal.

Através do estudo comparado, usando por base os países da OCDE que possuem o tributo e algumas informações, ainda que parcas, acerca do imposto sobre riquezas nos países sul-americanos, será possível deduzir os efeitos de um eventual Imposto Sobre Grandes Fortunas no Brasil.

Após o levantamento de efeitos do IGF, será possível sua comparação com uma reforma do IRPF, que considere um maior número de faixas de renda e com uma progressão menos tímida nas alíquotas, com foco a atingir as grandes fortunas.

Para tanto, a análise usará, a nível de legislação, a Constituição Federal de 1988, o Código Tributário Nacional, algumas normativas da Receita Federal do Brasil

e do Banco Central do Brasil, bem como será feito um resgate de alíquotas anteriores do IRPF, escolhendo aquelas que melhor se enquadrariam no presente estudo.

Em questões principiológicas e normativas o estudo se baseará na doutrina brasileira de direito tributário, especialmente nas questões de direito tributário constitucional e, também, nas normas infraconstitucionais gerais. Aliado às questões doutrinárias, o trabalho trará, para a análise, dissertações de mestrado e teses de doutorado, bem como artigos científicos. Não deixando de lado diversas publicações jornalísticas e informações de especialistas que exercem um papel fundamental em elucidar informações sobre a atual crise e sobre o sistema tributário brasileiro.

Por fim, estudos técnicos produzidos após o início da pandemia acerca da implementação do IGF darão o tom às análises específicas do trabalho.

Ao final, portanto, espera-se ter um estudo robusto que aponte de maneira sólida os eventuais impactos positivos e negativos que o Imposto Sobre Grandes Fortunas terá no país, bem como os riscos para sua implementação e informações acerca da sua eficácia. Ainda em se tratando de eficácia, o estudo buscará responder as dúvidas acerca do potencial arrecadatório do IGF, bem como a quantidade de arrecadação que poderá ser alcançada pelo tributo em relação aos demais impostos e em relação a uma reforma do IRPF nos moldes propostos.

1 OS PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS NORTEADORES

Tanto o Imposto Sobre Grandes Fortunas quanto o Imposto de Renda possuem previsão constitucional consolidada. Contudo, apenas o segundo encontra-se efetivamente aplicado no atual sistema tributário brasileiro.

Ressalvas as diferenças, ambos os impostos podem ser analisados, para os propósitos deste trabalho, dentro de três princípios tributários norteadores, a saber: O princípio da capacidade contributiva, o princípio da igualdade tributária e o princípio da proibição do confisco.

Tal análise preliminar permitirá delimitar as margens para a interpretação conjunta dos atributos mencionados, bem como traçar as noções básicas que permitirão esta interpretação. A partir dos princípios elencados será possível conflitar ambos os impostos e concluir sobre a eficácia entre a definitiva criação de um Imposto Sobre Grandes Fortunas ou a ampliação das faixas de contribuição, bem como das alíquotas aplicadas, do Imposto de Renda de Pessoa Física.

1.1 PRINCÍPIOS JURÍDICOS

Para bem entender os três princípios elencados anteriormente, é preciso que primeiro se defina o que são princípios jurídicos e, para tanto, uma pequena distinção entre princípios e regras também deve ser feita.

Em busca da distinção entre regras e princípios, será usada o que Fernandes (2020, p. 267) apresenta como a “tese forte” ou “tese qualitativa”, desenvolvida por Ronald Dworkin e Robert Alexy.

De acordo com Mendes e Branco (2020, p. 101), tanto os princípios jurídicos quanto as regras jurídicas possuiriam as três e categorias deontológicas comuns às normas, a saber: “o mandado (determina-se algo), a permissão (faculta-se algo) e a proibição (veda-se algo)” (MENDES; BRANCO, 2020, p. 101). Segundo os autores, para Dworkin os princípios e regras se assemelham à medida que ambos estabelecem obrigações jurídicas. O que os diferiria não seria o grau de vagueza do que dispõe e sim o tipo de diretiva que apresentam.

Princípios são normas jurídicas que possuem um conjunto de virtudes multifuncionais. Assim, os princípios desempenham uma função argumentativa na análise das normas e, por serem mais abrangentes e assinalarem *standards* de

justiça, seriam úteis para descobrir a razão de ser de uma regra ou de outro princípio menos amplo (MENDES; BRANCO, 2020, pp. 101-103).

Enquanto regras, consoante Fernandes (2020, p. 267) seriam de aplicação imediata, aplicando-se na maneira do tudo-ou-nada, ou seja, se uma regra é válida ela deve ser aplicada conforme sua prescrição. Mendes e Branco (2020, pp. 103-104) explicam, utilizando de conceitos trazidos por Dworkin, que uma regra é válida quando os fatos que ela estipula ocorrem e a própria regra contribui para dirimir a questão, sendo que a solução dela (da regra) resultante deve ser aceita.

Tendo, brevemente, exposto a diferença entre princípios jurídicos e regras jurídicas, serão utilizados os conceitos de Dworkin e Alexy para sedimentar melhor o entendimento sobre, especificamente, os princípios jurídicos.

Para Dworkin as consequências jurídicas previstas no texto normativo dos princípios não ocorrem automaticamente pelo acontecimento do fato. Ainda, os princípios possuem a dimensão do peso, de forma que quando os princípios se inter cruzam deve-se levar em consideração o peso de cada um na situação que causou o conflito (MENDES; BRANCO, 2020, pp. 103-104).

Já para Alexy, ainda de acordo com Mendes e Branco (2020, pp. 104-105), os princípios são comandos de otimização, ou seja, são normas que determinam que algo deve ser executado numa medida maior, de acordo com as possibilidades reais e jurídicas existentes, portanto o grau de aplicação de um princípio pode variar de acordo com a situação. Explicam que a possibilidade jurídica é aquela que determina que o nível de cumprimento da previsão normativa do princípio depende do cotejo com outros princípios e regras opostas; já a possibilidade real é a consideração do fato sobre o qual o princípio operará.

Fernandes (2020, pp. 268-269), ao falar sobre a resolução entre conflitos na teoria de Alexy, também aduz que para o autor existe uma dimensão de peso entre os princípios que, nos casos de colisão, exige um mecanismo de proporcionalidade para aplicação. Em uma situação de conflito, também para Alexy, vencerá o princípio com maior peso relativo ao caso concreto, sem que isso signifique a invalidação daquele que na situação possui um menor peso, pois nenhum princípio goza, antecipadamente, de primazia entre os demais. Para isto, propõe a lei da ponderação, segundo a qual quanto maior é o grau de não satisfação de um princípio, tanto maior é a necessidade de satisfação do outro.

Para explicar a natureza dos mandamentos de otimização ou a aplicação dos princípios em diferentes graus, deveríamos considerar os princípios como algo equiparados a valores, não mais a nível deontológico (uma conduta de dever), mas sim a nível axiológico (de acordo com uma preferência subjetiva) (FERNANDES, 2020, pp. 269-270). A teoria de Alexy "separa princípios e regras por meio de critérios morfológico-estruturais, ou seja, as condições de aplicação se dão de maneira prévia à situação real e concreta de aplicação" (FERNANDES, 2020, p. 270), sendo possível analisar uma norma e ter a cognição de se estar diante de um princípio ou regra.

Diante deste complexo emaranhado do que são princípios, Canotilho (2013 [?], pp. 1160 – 1161) cria uma verdadeira síntese do que são princípios jurídicos: São normas com elevado grau de abstração; são vagos e indeterminados e por isso precisam de mediações do legislador ou do juiz na sua aplicação ao caso concreto; são normas estruturantes e com papel fundamental no ordenamento jurídico, uma vez que possuem uma posição hierárquica superior às regras ou em razão da sua importância estruturante dentro do sistema jurídico; são *standards* vinculantes em relação às exigências de justiça ou na ideia de direito e; são fundamentos de regras, se figuram como normas que estão na base e servem de razão de regras jurídicas, possuindo função normogenética fundamentante.

À síntese proposta por Canotilho, podemos incluir as definições anteriores acerca do que são princípios jurídicos: São mandamentos de otimização; possuem uma dimensão de peso; são aplicados em graus no caso concreto e; não existe primazia de um princípio sobre outro *a priori*, sendo que o seu peso relativo só pode ser aferido durante o conflito de princípios em uma situação fática, que levará a escolha de qual princípio prevalece sobre outro.

Tendo definido o que são princípios jurídicos, nos cabe partir para os princípios tributários que fundamentarão a análise.

1.2. O PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA

O princípio da isonomia tributária encontra-se manifesto na Constituição da República Federativa do Brasil em seu artigo 150, inciso II, assim transcrito:

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

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos".
(BRASIL, 1988)

Alexandre (2021, pp. 150-151) defende que a isonomia possui duas acepções, uma horizontal e outra vertical. A acepção horizontal abrange as pessoas que estão em um mesmo nível, devendo estas receber tratamento equitativo. Já a acepção vertical concerne às pessoas em níveis e situações diferentes, que devem receber tratamentos distintos na medida em que se distinguem.

O inciso II do artigo 150 da Constituição Federal de 1988 tratou a isonomia em seu sentido horizontal ao exigir que houvesse tratamento igual aos contribuintes em situação equivalente, contudo deixando implícita necessidade de um tratamento desigual aos que se achem em situações flagrantemente distintas. Ainda segundo o autor, "é lícito afirmar que, havendo desigualdade relevante, a Constituição não apenas permite a diferenciação como também a exige" (ALEXANDRE, 2021, p. 150).

Santos (2011, p. 171, apud ÁVILA, 2008, pp. 62-69) defende que a igualdade está inserida no plano do "dever ser", ou seja, se as pessoas devem ou não ser tratadas igualmente. Desta forma, indo ao encontro do conceito da acepção vertical exposto por Ricardo Alexandre, para que se confira igualdade ao desigual, Humberto Ávila propõe que se analisem o sujeito, o critério ou a medida de comparação, o elemento indicativo da medida de comparação e a finalidade. Elegendo-se uma finalidade constitucional como parâmetro para a medida de comparação, deve-se verificar se além de compatível e lógica, possui um nexo que leve a atingir o fim específico e desejado.

Assim, é necessário todo um processo gradual para que se conceda tratamento desigual aos contribuintes visando assegurar a acepção vertical do princípio da isonomia, especialmente para garantir que igualdade ou desigualdade apenas sejam consideradas em vista de um objetivo ou finalidade específicos (SANTOS, 2011, pp. 171-172).

Indo além, Carrazza (2013, pp. 87-88) postula que será inconstitucional a lei tributária que submeta pessoas selecionadas, ocupantes de mesma posição jurídica, às regras peculiares que não atinjam as outras que se encontram na mesma posição. O tributo não pode atingir um ou alguns cidadãos, isentando outros que se encontram nas mesmas condições. O mesmo valeria para as isenções tributárias, sendo vedado

que o legislador conceda-as levando em conta qualquer distinção social arbitrária, como sexo, credo, convicções políticas etc. De dizer que o princípio da isonomia tributária é o instrumento que carrega em si a justiça tributária.

De acordo com Sabbag (2020, pp. 47-48) o princípio da isonomia é um postulado vazio que recebe conteúdos de outros valores, como por exemplo a noção de justiça tributária antes mencionada. O princípio ocasiona, a título de exemplo, a proibição de privilégios odiosos e desarrazoados. Neste sentido, a isonomia tributária se coloca como um contraponto fiscal ao caput do art. 5º do texto constitucional.

Complementando os parágrafos anteriores, Carrazza conclui que:

“A propósito, o princípio da igualdade leva ao princípio da justiça tributária, que exige uma tributação orientada primacialmente pela capacidade contributivo-econômica das pessoas. Em outras palavras: é a justiça que concretiza o ideal de uma tributação marcada pela isonomia. Assinale-se que a justiça tributária, para ser alcançada, também depende do respeito aos direitos fundamentais do contribuinte, como o de ver observado o princípio da proporcionalidade, que bane qualquer tributação ditada pela irrazoabilidade ou pelo mero capricho dos operadores jurídicos.”
(CARRAZZA, 2013, p. 88).

Portanto, o princípio da isonomia tributária seria a manifestação, no Sistema Tributário Nacional, do princípio da isonomia constitucional, prevista no artigo 5º da Constituição Federal, sendo este o princípio responsável por carregar em si a justiça tributária e garantir a dignidade da pessoa humana às relações tributárias (CASTAGNA, 2019, pp. 84-85).

Desta feita, seria, nas acepções horizontais e verticais, o princípio da isonomia tributária o garantidor do tratamento adequado aos diferentes contribuintes na medida das suas diferenças.

1.3. O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

1.3.1 Conceituação do princípio

O princípio da capacidade contributiva é um dos princípios constitucionais tributários mais discutidos e, também, aquele cujo diversos autores classificam de maneira diversa – ora como princípio propriamente dito, ora como subprincípio ou corolário do princípio da isonomia anteriormente discutido. Para os fins deste trabalho,

o princípio da capacidade contributiva será tratado como um princípio constitucional tributário propriamente dito.

Na nossa Carta Magna, tal princípio encontra-se melhor manifesto no §1º do artigo 145, consoante se denota:

“Art. 145. [...]”

§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.”
(BRASIL, 1988).

Para Sabbag (2020, p. 49) apesar do disposto no parágrafo primeiro do artigo mencionado referir-se exclusivamente a "impostos" é possível que o princípio da capacidade contributiva seja aplicado às contribuições para a seguridade social, pela leitura do art. 195, §9º da Constituição Federal à luz da Emenda Constitucional nº 47/2005 ou, ainda, às taxas em virtude da interpretação do contido nos incisos LXXIV e LXXVII do artigo 5º da Constituição Federal de 1988.

Alexandre (2021, p. 60) aponta que o legislador não deveria ter se referido à capacidade econômica no dispositivo constitucional, pelo contrário, seria tecnicamente correto referir-se à capacidade contributiva, uma vez que quem manifesta riqueza demonstra capacidade econômica, mas essa riqueza por vezes não é atingida pelo poder estatal de tributar, não coincidindo com a capacidade contributiva.

Conceituação melhor não foi encontrada para capacidade contributiva, senão aquela de Meirelles (1997, p. 335-336), em que a capacidade contributiva seria um conjunto de forças econômicas com embasamento em alguns sinais parciais que indicam uma certa "disponibilidade econômica limitada e manifestação indireta da disponibilidade econômica complexa" (MEIRELLES, 1997, p. 336). O autor ainda elucida melhor, afirmando que:

“Assim, dentro da árdua tarefa de conceituar capacidade contributiva, temos que pode ser ela considerada como a força econômica complexa e materializada do indivíduo, idônea a concorrer com as despesas públicas, à luz de exigências econômicas e sociais fundamentais, respeitando-se o mínimo vital para uma existência pessoal e familiar digna e livre.”
(MEIRELLES, 1997, p. 336).

Desta feita, o princípio da capacidade econômica deve considerar as manifestações de riqueza do contribuinte, sem afetar, contudo, seu mínimo existencial.

1.3.2 O princípio da capacidade contributiva entre as óticas objetiva-absoluta e subjetiva-relativa

Gregorio (2007, p. 46) seguindo as lições de Regina Helena Costa divide a capacidade contributiva entre as óticas objetiva-absoluta e subjetiva-relativa.

A capacidade contributiva sob a ótica objetiva ou absoluta se daria quando o poder legislativo eleger novos fatos geradores com aptidão para incorporar às despesas públicas, posicionando-se frente a fatos constituintes de manifestação de riqueza. Desta forma o legislador estaria vinculado ao critério adotado para manifestação de riqueza, sendo este o patrimônio, a renda, o produto ou o consumo, restando-o somente dar conotação jurídica à sua escolha, o que fará através da equidade e proporcionalidade entre o evento tributário e o grau da contribuição daqueles capazes para contribuir (GREGORIO, 2007, pp. 47-50).

Concluindo acerca da Capacidade Contributiva Absoluta, Argos Magno de Paula Gregorio citando as lições de Victor Uckmar defende:

"a referência à Capacidade Contributiva Absoluta, de per si, é vazia de significado; seria, quando muito, melhor compreendida como critério de distribuição de referência à Capacidade Contributiva Relativa."
(GREGORIO, 2007, p. 50 apud UCKMAR, 1999, p. 83)

Ainda, segundo o autor "essa possibilidade de repartição do impacto tributário em nome da realização do princípio jurídico da igualdade é o que se convencionou chamar de capacidade contributiva relativa ou subjetiva" (GREGORIO, 2007, p. 50).

O autor, ao citar Regina Helena da Costa, define o que é capacidade contributiva relativa como "expressão da aptidão de contribuir na medida das possibilidades econômicas de determinada pessoa" (GREGORIO, 2007, p. 50, apud COSTA, 1993, p. 26).

Assim, a capacidade contributiva relativa possuiria uma dupla função, servindo tanto de critério para graduação do imposto quanto limitador à tributação. Este binômio está condicionado a um sujeito determinado, com suas aptidões econômicas próprias

que indicam a capacidade para absorção das consequências do tributo. A capacidade contributiva estaria ligada no indivíduo, isto é, no contribuinte em sua esfera pessoal (GREGORIO, 2007, pp. 50-51).

Finalizando, Gregorio (2007, p. 52 apud TORRES, 2005, p. 126) define que seria esta capacidade contributiva subjetiva que encontrar-se-ia inscrita no dispositivo constitucional como poderes atribuídos à Administração Pública para identificar o patrimônio, os rendimentos e a atividade econômica do contribuinte, para classificá-lo de maneira a garantir que possui capacidade contributiva para determinada afetação por determinado imposto instituído.

Trazendo maior elucidação Costa (2019, pp. 105-107) defende que em matéria de impostos, porquanto são estes tributos não vinculados a uma atuação estatal, sua graduação deve considerar as circunstâncias próprias do sujeito passivo, sendo este o papel da capacidade contributiva subjetiva. Também é um limite da tributação, já que permite a manutenção do mínimo vital, impedindo qualquer progressividade tributária que atinja níveis de confisco ou cerceamento de quaisquer outros direitos constitucionais, tributários ou não.

1.3.3 Técnicas de aplicação do princípio da capacidade contributiva

A capacidade contributiva pertence a um espaço cujas suas proporções devem estar entre o mínimo existencial e o confisco, não devendo ser graduada de forma a prejudicar o mínimo existencial e nem a ter caráter confiscatório. Dentro dos atributos da capacidade contributiva, tem-se por confiscatório o imposto que fere o mínimo vital, atingindo sobrevivência digna do contribuinte (CARRAZA, 2013, p. 117).

A forma de aplicar a capacidade contributiva às contribuições não se daria apenas por meio da proporcionalidade, mas também da progressividade, desde que não se atinja o mínimo existencial e nem se caracterize como confisco. Indo além, pode-se dizer que conforme a expressão "sempre que possível" do texto constitucional, é possível que na busca de objetivos específicos no campo da extrafiscalidade, se imponha tratamentos tributários mais ou menos benéficos a determinado grupo como decorrência de interesses coletivos maiores. Isto se daria através das obrigações impostas pela solidariedade, mesmo que sem graduação proporcional ou progressiva do imposto, todavia sem atingir, como já mencionado, o

mínimo existencial ou ter caráter confiscatório sobre os contribuintes, não violando assim o princípio da capacidade contributiva (SANTOS, 2011, pp. 177-181).

Encontrando-se conceitualmente com Santos, Sabbag (2020, pp. 50-52) aponta para três técnicas de aplicação do princípio da capacidade contributiva, a saber:

- a) **Progressividade:** Técnica que permite a incidência de alíquotas variadas, sem relação com a proporcionalidade, em que o aumento se dá à medida em que se aumenta a base de cálculo do imposto. Tem relação ao aspecto quantitativo, decorrendo daí a progressividade fiscal e extrafiscal. A progressividade fiscal admite um aumento na alíquota com base nos ganhos maiores, já a progressividade extrafiscal é aquela que modula condutas, de acordo com o interesse regulatório para corrigir externalidades.
- b) **Proporcionalidade:** Consiste na aplicação de alíquotas fixas sobre bases de cálculo variáveis.
- c) **Seletividade:** Consiste na técnica de incidência de alíquotas que variam inversamente à essencialidade do bem. Permite que seja gravado com uma alíquota maior o bem menos essencial, mais supérfluo.

Carrazza (2013, p. 100) entende de modo diverso, possuindo um posicionamento contrário à proporcionalidade como meio de concretização da capacidade contributiva, neste sentido:

“Lembramos, de passagem, que a progressividade não se confunde com a proporcionalidade. Esta atrita com o princípio da capacidade contributiva, porque faz com que pessoas economicamente fracas e pessoas economicamente fortes paguem impostos com as mesmas alíquotas. É claro que, se a base de cálculo do imposto a ser pago pelo economicamente mais forte for maior do que a base de cálculo do imposto a ser pago pelo economicamente mais fraco, o quantum *debeatur* do primeiro será maior. Mas isto desatende ao princípio da capacidade contributiva, porque ambos estão pagando, em proporção, o mesmo imposto. Não se está levando em conta a capacidade econômica de cada qual.”
(CARRAZZA, 2013, p. 100).

Entendemos que a razão assiste Carrazza. Se considerarmos uma alíquota fixa de 10% sobre a base salarial a todos os contribuintes, então o valor da alíquota será de R\$ 121,20 (cento e vinte e um reais e vinte centavos) a quem recebe um salário mínimo, atualmente no valor de R\$ 1.212,00 (um mil, duzentos e doze reais), e de R\$ 1000,00 (mil reais) para quem recebe salário um salário de R\$ 10.000,00 (dez mil reais).

É claro que a contribuição é muito mais gravosa a quem recebe um salário mínimo, sendo que o valor dela tem um potencial muito maior de ferir o mínimo existencial desta base salarial. Ou seja, é de dizer que não houve consideração da capacidade contributiva dos contribuintes.

1.3.4 O princípio da capacidade contributiva aplicado aos impostos reais

Quanto à aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos reais, o supremo por diversos anos entendeu que não era cabível o princípio da capacidade contributiva em qualquer imposto que não fosse pessoal. Isto porque não se levaria em consideração as características dos contribuintes nos impostos reais, mas sim da coisa (ALEXANDRE, 2021, pp. 158-159). Este raciocínio levou a edição da Súmula 656/STF, em que fora declarado que “é inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão *inter vivos* de bens imóveis - ITBI com base no valor venal do imóvel” (BRASIL, 2003).

Segundo Alexandre (2021, pp. 161-163), tal entendimento começou a passar por mudanças graças ao julgamento do RE 562.045/RS em que fora admitida a progressividade sobre o ITCMD do Rio Grande do Sul. Em 2016, o entendimento evoluiu ainda mais com o Tribunal reconhecendo a possibilidade de aplicação do princípio em todas as espécies tributárias no julgamento das ADIs 4.697/DF e 4.762/DF. Em 2018, uma nova tese permitiu a aplicação do princípio sobre os impostos reais ao permitir a progressão no ITR através do julgamento do RE 1.038.357-AgR/SP. O conjunto de decisões indica mudanças no posicionamento do STF, apontando até mesmo para uma possível superação da Súmula 656/STF.

Carrazza (2013, pp. 101-104) complementa a ideia ao aduzir que o princípio da capacidade contributiva deve recair sobre fatos-signos presuntivos de riqueza, assim chamados por Alfredo Augusto Becker, que são fatos que levam à presunção de que quem os realiza possui riqueza. Desta forma, caso alguém possua algum bem, existe um fato signo que demonstra sua capacidade contributiva, sendo o bem o objeto da presunção.

Continuando, o autor afirma que seria totalmente possível criar um tributo sobre o valor do bem, já que o contribuinte que possui sua propriedade demonstra capacidade contributiva sobre ele. Não caberia o argumento de que possuir a propriedade não significaria possuir capital para pagar qualquer alíquota, pois bastaria

vender o bem para que o capital existisse e pudesse ser reinvestido em qualquer outra coisa com riqueza similar - a capacidade contributiva não se perde (CARRAZZA, 2013, pp. 101-104).

1.4 O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO

Para melhor entendermos a questão de que a graduação de acordo com o princípio da capacidade contributiva não pode configurar confisco, precisamos entender o princípio do não confisco.

ALEXANDRE (2021, p. 186) entende que, como está insculpido na Constituição Federal de 1988, o princípio do não confisco proíbe a tributação com efeito de confisco e não que o próprio tributo configure confisco. Entretanto, o confisco estaria proibido pela definição de tributo prevista no artigo 3º do Código Tributário Nacional. Para o autor, tributo confiscatório é aquele que serve como punição, enquanto com efeito confiscatório seria aquele cuja incidência exagerada gere uma sensação na sociedade de verdadeira punição.

A carta magna brasileira assim prescreve:

“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”.
(BRASIL, 1988)

A proibição do não confisco advém do princípio da capacidade contributiva, quando a capacidade contributiva é respeitada o tributo se mantém na zona intermediária e ideal, sem confisco e sem ferir o mínimo existencial. Desta forma, a proibição aos tributos com efeito confiscatório se aplica sobretudo aos tributos que absorvem substancialmente a propriedade privada, sem a devida indenização (SABBAG, 2020, pp. 52-53).

Coelho (2020, pp. 289-291) define que o princípio da proibição do confisco é uma garantia dos indivíduos contra o poder estatal. Da mesma forma que não se admite que o Estado proceda com uma expropriação de propriedade sem justa indenização, também não é admissível a apropriação através da abusividade da tributação. O confisco pela tributação é indireto.

Concordando com Sabbag, Carrazza defende que quando a capacidade contributiva não é levada em conta, o mínimo existencial pode ser ferido, daí a contribuição estaria sujeita à sua declaração de inconstitucionalidade pelo princípio da proibição do confisco. Argumenta ser certo que confiscatório é todo tributo que fere o mínimo existencial, impede a atividade empresarial, que tem progressão violenta, que tributa para além das delimitações da sua regra-matriz e que fere o princípio da propriedade ao absorvê-la e/ou inviabilizá-la. O princípio do não confisco seria um reforço à propriedade privada, sendo essencial em todas as constituições que admitem esta última (CARRAZZA, 2013, pp. 115-120).

Alexandre (2021, pp. 187-189) deixa claro que a vedação ao efeito de confisco é uma cláusula aberta e um conceito jurídico indeterminado, cabe ao juízo subjetivo determinar o que fere o princípio - especialmente usando-se da razoabilidade e da proporcionalidade para tanto. Entende que não se deve analisar o tributo individualmente, mas o conjunto de tributos incidentes sobre a mesma manifestação de riqueza.

Por outro lado, o princípio da proibição do confisco não se aplica às tributações extrafiscais, consoante as políticas tributárias extrafiscais previstas na Constituição. De dizer que com a previsão do constituinte em exacerbar a tributação como forma de induzir ou inibir comportamentos, é vedada a arguição do princípio do não confisco, exceto no limite desarrazoado da tributação - a absorção total do patrimônio ou da renda (COÊLHO, 2020, pp. 291-292).

Para COÊLHO (2020, p. 292), se há fiscalidade e extrafiscalidade nas condições de aplicação do princípio, é certo que o princípio do não confisco atua no campo da fiscalidade.

Há três pontos essenciais que de certa forma fazem com que a proibição ao efeito de confisco não seja aplicada no campo extrafiscal: a tributação em excesso é admitida em razões extrafiscais e em decorrência do poder de polícia; o direito à propriedade pode ser atingido, uma vez que é subordinado à função social da propriedade; o confisco é permitido como efeito de condenação penal (art. 5º, XLV da Constituição Federal/88) e quando o poder estatal localizar cultura de plantas psicotrópicas ou exploração de trabalho escravo em propriedade rural ou urbana (art. 243 da Constituição Federal/88) (COÊLHO, 2020, pp. 290-291).

Enquanto não há limite na alíquota para que um tributo seja ou não considerado confiscatório, a situação é diferente em relação às multas, uma vez que a

jurisprudência vem formulando forte entendimento de que confiscatória é toda multa acima de 100% do seu valor original, enquanto multas moratórias acima de 20% também configurariam confisco (ALEXANDRE, 2021, pp. 190-194).

Portanto o princípio do não confisco advém do princípio da capacidade contributiva, visando tanto proteger a propriedade privada contra seu substancial ou total consumo por meio de tributos (forma de expropriação indireta) quanto garantir o mínimo existencial que possibilita uma vida digna aos contribuintes.

2 CONCEITOS FUNDAMENTAIS

Para aprofundar a nossa análise, se faz necessário trazer conceituações acerca da natureza dos impostos e, após, tecer considerações sobre os dois impostos que farão parte da nossa análise: O Imposto de Renda e o Imposto Sobre Grandes Fortunas.

2.1 IMPOSTO

O Código Tributário Nacional conceitua tributo, em seu artigo 3º, como “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” (BRASIL, 1966).

O mesmo código conceitua o que é um imposto ao definir, no artigo 16, que imposto “é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte” (BRASIL, 1966).

Com a análise das duas definições supramencionadas, podemos chegar facilmente à conclusão que tributo é gênero do qual imposto é espécie.

Costa (2019, p. 148) define que os tributos não vinculados ao poder estatal são aqueles que apesar da autorização para a pessoa política competente exigir a prestação correspondente, não se impõe a ela contraprestação direta ao sujeito passivo.

Quem manifesta determinado tipo de riqueza se obriga a contribuir com o Estado com os recursos necessários à consecução do bem comum, como uma forma de solidariedade social. O ente estatal responsável pelo imposto deve usar os recursos captados em benefício da coletividade, de forma que os sujeitos passivos

que manifestaram determinada riqueza se solidarizem, compulsoriamente, com a sociedade, tendo o imposto caráter contributivo (ALEXANDRE, 2021, pp. 57-58).

Alexandre (2021, p. 58) ainda explica que os impostos não incorporam a destinação de sua arrecadação a qualquer atividade estatal, aliás a veiculação de sua receita é proibida pelo art. 167, IV, da Constituição Federal de 1988. Neste sentido:

“além de serem tributos não vinculados, os impostos são tributos de arrecadação não vinculada. Sua receita presta-se ao financiamento das atividades gerais do Estado, remunerando os serviços universais (*uti universi*) - que, por não gozarem de referibilidade (especificidade e divisibilidade), não podem ser custeados por intermédio de taxas.”
(ALEXANDRE, 2021, p. 58).

Encontrando-se conceitualmente com Ricardo Alexandre, Costa (2019, p. 149) aponta que os impostos são os tributos mais relevantes, exatamente por prescindir contraprestação estatal. Também são importantes quanto a arrecadação por conta da desafetação à determinada despesa. Em razão da sua não veiculação à atuação do Estado, é necessário que sua graduação leve em conta as condições do contribuinte, sendo o princípio da capacidade contributiva o correto para a tarefa.

Carrazza (2013, pp. 602-607) aponta que os impostos sempre possuem por hipótese um comportamento do contribuinte ou uma situação jurídica em que o sujeito passivo se encontra. Ou seja, o fato imponible é sempre realizado pelo contribuinte, sem relação com atividades do ente público. Ainda, a pessoa política deverá considerar a manifestação de riqueza sob a ótica da capacidade contributiva, para determinar não só a alíquota, mas também questões inerentes da afetação.

Para Costa (2019, p. 149), os impostos são numerosos no sistema tributário brasileiro, em razão do país ser uma Federação, possuindo, portanto, diversas competências para instituição de diversos impostos. Assim, considerando a competência e o tipo de imposto, temos a seguinte lista fornecida pela autora:

- “a) *impostos sobre o comércio exterior* – Imposto de Importação e Imposto de Exportação – atribuídos à União;
- b) *imposto sobre a renda*, atribuído à União;
- c) *impostos sobre o patrimônio* – Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural e Imposto sobre Grandes Fortunas para a União; Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores para os Estados-membros e o Distrito Federal; e o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana para os Municípios;
- d) *impostos sobre transmissão de bens e direitos* – Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens e Direitos aos

Estados-membros e ao Distrito Federal e Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis aos Municípios;
e) *impostos sobre circulação e produção* – o Imposto sobre Produtos Industrializados e o Imposto sobre Operações Financeiras outorgados à União; o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação aos Estados-membros e ao Distrito Federal; e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza aos Municípios.”
(COSTA, 2019, p. 149).

Alexandre (2021, pp. 58-59) aponta outras duas competências: a competência tributária residual e a competência extraordinária. A competência tributária residual permite que a União institua novos impostos, por lei complementar, não cumulativos e cuja base de cálculo seja diferente daquelas já previstas na Constituição Federal/88, sua existência também serve para a criação de novas fontes destinadas à garantia, à manutenção e à expansão da seguridade social. Já a competência extraordinária permite a criação dos Impostos Extraordinários de Guerra, que podem ter como fato gerador praticamente quaisquer bases econômicas não imunes, inclusive aquelas constitucionalmente atribuídas aos Estados, Municípios e ao Distrito Federal. Pode-se dizer, portanto, que União é a única que possui competência tributária privativa absoluta.

Com efeito, a criação de quaisquer impostos exige uma lei complementar a nível nacional que determine os fatos geradores, as bases de cálculo e os contribuintes, conforme o texto constitucional do art. 146, III, a. Essa previsão visa criar uniformização dos impostos em todo território nacional. Contudo, constatada a inércia da União, os estados podem exercer a competência legislativa plena (ALEXANDRE, 2021, pp. 59-60).

Para Costa (2019, pp. 150-153) os impostos tem diversas classificações, contudo apenas algumas possuiriam maior utilidade e seriam largamente empregadas. Essas divisões são: impostos reais e pessoais; impostos diretos e indiretos; impostos fiscais e extrafiscais; impostos federais, estaduais ou distritais e municipais. Desta feita, a autora explica a classificação dos impostos:

a) *Impostos reais e pessoais*: Impostos reais são aqueles cuja hipótese de incidência descreve um fato, coisa independente ou acontecimento sem relação ao sujeito passivo. Impostos pessoais, por outro lado, são aqueles cuja hipótese de incidência leva em consideração as qualidades juridicamente relevantes do contribuinte.

b) *Impostos diretos e indiretos*: No imposto direto o contribuinte absorve o impacto econômico do tributo. No imposto indireto existe a translação econômica do tributo, ou seja, o contribuinte direto não é o que absorve o impacto econômico, pois repassa seu impacto ao consumidor final da cadeia produtiva, o contribuinte de fato.

c) *Impostos fiscais e extrafiscais*: Os impostos fiscais são aqueles cujo objetivo principal é gerar receita ao estado. Já os impostos extrafiscais não possuem finalidade arrecadatória, sua finalidade é a modulação do comportamento dos contribuintes (para uma finalidade social, política ou econômica).

d) *Impostos federais, estaduais ou distritais e municipais*: Impostos que variam em relação à pessoa política competente para sua cobrança e sua abrangência territorial.

Conforme o exposto, os impostos consistem em espécie de tributo não vinculado à uma atuação estatal, cuja arrecadação também não é afetada por qualquer vinculação, dosados de acordo com a capacidade contributiva e incidindo sobre manifestações de riqueza que podem ou não levar em consideração o sujeito passivo da relação tributária. Também, existem diversas competências delegadas pela Constituição Federal de 1988, divididas entre a União, os entes federativos e os municípios para a criação e cobrança de diversos impostos.

2.2 IMPOSTO SOBRE A RENDA

2.2.1 Conceituação

Segundo Alexandre (2021, p. 708) o Imposto de Renda possui finalidade fiscal, configurando-se como o imposto federal que mais arrecada. Em razão da progressividade da sua incidência, há um efeito de redistribuição de renda, já que aqueles com menor capacidade econômica são os que mais usufruem dos serviços públicos. O autor ainda aponta que o imposto não incide apenas sobre a renda, mas também sobre os proventos de qualquer natureza de acordo com o artigo 153, III da Carta Magna.

Para Ricardo Alexandre, podemos conceituar renda e proventos de qualquer natureza desta forma:

“O conceito de renda compreende o produto do capital (como os rendimentos obtidos com uma aplicação financeira), do trabalho (como o salário recebido pelo empregado) ou da combinação de ambos (como o lucro). Já o conceito de proventos é definido por exclusão, compreendendo todos os acréscimos patrimoniais não enquadráveis no conceito legal de renda. A título de exemplo, podem-se citar os acréscimos patrimoniais decorrentes de atividade criminosa.”
(ALEXANDRE, 2021, p. 708).

Costa (2019, pp. 371-373) entende que tanto o conceito de renda quanto o de proventos são manifestações da capacidade contributiva. Não só isso, os critérios do tributo, quais sejam, a generalidade, a universalidade e a progressividade, são desdobramentos da isonomia e assim definidos:

- a) Generalidade: Todos que auferirem rendas e proventos de qualquer natureza são contribuintes do imposto de renda.
- b) Universalidade: A universalização determina que todas as formas de renda ou proventos, independente da origem, se submetam à contribuição.
- c) Progressividade: A progressividade implica que a tributação seja proporcional às manifestações de riqueza de cada contribuinte, aumentando na medida que aumenta a base de cálculo.

Costa (2019, p. 373) ainda informa que por tratar-se de imposto de período, ou seja, tanto a renda quanto os proventos tributáveis são auferidos em um lapso temporal, qualquer mudança na legislação fará efeito apenas no primeiro dia do próximo exercício financeiro.

2.2.2 Fato gerador, base de cálculo e contribuinte

O Código Tributário Nacional define o fato gerador, a base de cálculo e o contribuinte do imposto sobre a renda da seguinte forma:

“Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:
I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;
II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.
§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.
§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.”

(BRASIL, 1966).

Helena Costa explica o significado de “renda e proventos de qualquer natureza”:

“Portanto, a expressão renda e proventos de qualquer natureza corresponde, singelamente, aos ganhos econômicos do contribuinte gerados por seu capital, por seu trabalho ou pela combinação de ambos, num determinado período; é a variação patrimonial positiva apurada em certo lapso de tempo.” (COSTA, 2019, p. 375).

Alexandre (2021, pp. 710-711) entende que apesar das diversas controvérsias acerca dos conceitos de disponibilidade econômica e jurídica das rendas e proventos, a mais correta é a posição que afirma que a qualificação deve ser sobre a disponibilidade do rendimento e não a sua causa. Saber quando existe esta disponibilidade é saber o momento em que houve acréscimo no patrimônio do contribuinte. Apesar do autor afirmar que muitos autores vêm questionando a separação entre disponibilidade econômica e jurídica, é certo que sua previsão no CTN faz com que seja necessária sua definição, que assim o faz:

“Aquisição de disponibilidade jurídica é a obtenção de direitos de créditos, não sujeitos a condição suspensiva;

Aquisição de disponibilidade econômica é a obtenção da faculdade de usar, gozar e dispor de dinheiro ou coisas nele conversíveis, entrados para o patrimônio do adquirente por ato ou fato jurídico.”

(ALEXANDRE, 2021, p. 711).

Costa (2019, p. 345) defende que a aludida disponibilidade deve ser tanto econômica quanto jurídica, uma vez que os fatos tributários sempre tem cunho econômico e são juridicamente relevantes, entendo ser inadequada a redação do artigo 43 do CTN.

Costa (2019, pp. 375-376) aponta para os diversos aspectos do Imposto de Renda:

a) **Aspecto material:** Renda e proventos como explicitado anteriormente.

b) **Aspecto especial:** O território nacional, sendo possível tributação de renda obtida no exterior respeitando os acordos com o intuito de evitar a bitributação.

c) **Aspecto temporal:** O marco temporal do nascimento da obrigação é o dia 31 de dezembro de cada exercício, contando o lapso temporal entre um e outro marco temporal.

d) **Aspecto pessoal:** O sujeito ativo é a União. O passivo direto, ou contribuinte, pode ser uma pessoa jurídica ou pessoa física. Há a sujeição passiva indireta, com algumas figuras relevantes de responsabilidade.

e) **Aspecto quantitativo:** conforme art. 44 do CTN: “a base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis” (Brasil, 1966).

2.2.3 Imposto de Renda de Pessoa Física

O imposto sobre a renda se divide entre Imposto de Renda de Pessoa Jurídica e O Imposto de Renda de Pessoa Física. Para os fins deste trabalho nos debruçaremos sobre o IRPF.

O IRPF se rege pelo *sistema de bases correntes*, ou seja, se impõe o recolhimento mensal do tributo. O sistema visa o empate entre as retenções mensais na fonte e os recolhimentos mensais de imposto, sem prejuízo da declaração de ajuste anual. Este sistema se rege pela antecipação do imposto, feita em recolhimentos mensais, e a declaração de ajuste anual. Ou seja, ao final do período de contabilização, ao subtrair-se o imposto devido do recolhido de forma antecipada tem-se, caso o resultado seja positivo, imposto a pagar e caso o resultado seja negativo, imposto a restituir (COSTA, 2019, pp. 376-377).

Ricardo Alexandre apresenta a principal razão para a diferença no cálculo final:

“O ideal seria que o imposto apurado na declaração de ajuste anual fosse exatamente a soma dos valores pagos e retidos mensalmente durante o ano-base. Isso, contudo, não se verifica por vários motivos. As principais causas para a diferença são o recebimento por alguns contribuintes de rendimentos pagos por mais de uma fonte pagadora (o que tende a gerar imposto a pagar nas respectivas declarações) e, o que nos interessa mais de perto nesse tópico por repercutir na base de cálculo do tributo, a existência de despesas que somente podem ser legalmente deduzidas no ajuste anual, em virtude de não ser viável exigir que as fontes pagadoras as acompanhem mês a mês, como são os casos de pagamentos a escolas e médicos (o que tende a resultar em imposto a restituir em tais declarações).” (ALEXANDRE, 2021, pp. 714-715).

Costa (2019, p. 377) esclarece que base de cálculo, consoante o art. 44 do Código Tributário Nacional é o montante real da renda auferido no período-base. Esta base de cálculo pode ser reduzida pelas deduções legalmente previstas, que possuem, entretanto, um limite quanto ao desconto. Este limite causa constante judicialização, uma vez que os contribuintes alegam que tal limite afeta o exercício de diversos direitos fundamentais, como saúde e educação.

Costa (2019, p. 377 apud BALEEIRO, 1999, p. 301-303) afirma que a maioria dos países desenvolvidos possuem o princípio da proteção da família desenvolvido dentro do direito tributário, com leis que autorizam deduções integrais dos gastos profissionais e daqueles necessários ao sustento dos dependentes, como, por exemplo, educação e saúde.

Em relação as deduções, Helena Costa apresenta:

“Dentre as deduções legalmente previstas estão o pagamento de pensão alimentícia; as despesas com instrução do contribuinte e dependentes; as despesas médicas; as contribuições com previdência oficial e privada; e as contribuições para as entidades fechadas de previdência complementar de natureza pública de que trata o § 15 do art. 40 da CR, cujo ônus tenha sido do contribuinte, destinadas a custear benefícios complementares assemelhados aos da Previdência Social.”
(COSTA, 2019, p. 377).

Nem todos os rendimentos são considerados na Declaração de Ajuste Anual, pois possuem regime de tributação em separado, como as operações na bolsa de valores, de mercados e futuros, bem como os ganhos na alienação de bens e direitos. Esse sistema deixa de retratar com certeza a renda auferida pelo contribuinte, pois os valores não são computados na declaração de ajuste anual. A separação pode causar uma distorção, impactando o princípio da capacidade contributiva e o critério da universalidade (COSTA, 2019, p. 378).

Alexandre (2021, p. 715) aponta diferenças entre a base de cálculo para a incidência mensal e o cálculo do imposto devido em todo ano-calendário. Enquanto a incidência mensal é apurada subtraindo dos rendimentos tributáveis algumas despesas previstas na legislação, a base de cálculo do imposto devido em todo ano calendário é definida no art. 76 do RIR/2018. Assim, serão dedutíveis na declaração de ajuste anual, mas não na incidência mensal do tributo, as despesas médicas, as com instrução e até mesmo as contribuições para os Fundos de Aposentadoria

Programada Individual (FAPI). Não obstante a diferença de deduções entre a base mensal e anual, o seu reflexo não permanece apenas na norma positivada, mas impacta o fechamento do imposto devido no ano calendário.

Costa (2019, p. 378) classifica os rendimentos como tributáveis, não tributáveis e tributáveis exclusivamente na fonte. Os não tributáveis são os rendimentos isentos ou imunes. Os rendimentos tributáveis exclusivamente na fonte, são aqueles que sofrem tributação na fonte pagadora, não sendo submetidos ao ajuste anual. Os tributáveis são aqueles que não se inserem como não tributáveis ou tributáveis exclusivamente na fonte.

2.2.4 Alíquotas

A Lei 11.945, de 2009, em seu art. 23 criou alíquotas de percentuais de 0; 7,5; 15; 22,5 e 27,5%.

A Receita Federal do Brasil apresenta a seguinte tabela de alíquotas para o ano-calendário de 2020:

Tabela 1 - Alíquota por Base de Cálculo

Base de Cálculo (R\$)	Alíquota (%)
Até 1.903,98	-
De 1.903,99 até 2.826,65	7,5
De 2.826,66 até 3.751,05	15,0
De 3.751,06 até 4.664,68	22,5
Acima de 4.664,68	27,5

Fonte: Receita Federal do Brasil (2021). Adaptado.

Contudo há de se cuidar com a dosagem das alíquotas, porquanto qualquer parcela excessiva comprometerá a capacidade contributiva do contribuinte, violando também a igualdade tributária, deixando de ser instrumento de redistribuição de renda e tornando-se um fardo pesado que os contribuintes deverão arcar (CASTAGNA, 2019, p. 164).

Alexandre (2021, p. 716) entende que o lançamento do imposto de renda ocorre por homologação, assim concluindo:

“Na sistemática de lançamento do IR, entretanto, a formulação de declaração pelo sujeito passivo é mera obrigação acessória que auxilia no cálculo, pelo próprio sujeito passivo, do tributo porventura devido. Caso haja imposto a pagar, o próprio declarante deve antecipar o pagamento sem prévio exame

da autoridade administrativa, tudo em perfeita subsunção com a regra contida no art. 150 do Código Tributário Nacional, sede da definição do lançamento por homologação.”
(ALEXANDRE, 2021, p. 716).

Há um problema observado por Castagna (2019, p. 169), de que não há uma concretização da capacidade contributiva e da isonomia tributária. Isto porque existe uma tabela de progressão de alíquotas em face dos ganhos dos contribuintes, contudo desde a década de 1990 há uma redução na quantidade de alíquotas existentes. Castagna (2019, p. 169 apud NÓBREGA, 2014, p. 133) informa que no exercício de 1989 se comportavam nove classes de alíquotas, entre 10% e 45%, já no ano seguinte passaram-se para três classes (incluindo a de isenção) com duas alíquotas de 10% e 25%.

O quadro a baixo explicita bem a conclusão de que aos poucos há uma redução nas faixas de renda inseridas em alíquotas variáveis:

Quadro 1 - Demonstrativo da progressividade do imposto sobre a renda, pessoa física, das alíquotas vigentes no Brasil

Período de vigência	Quantidade de classes de renda (faixas)	Alíquotas (%)
1979 a 1982	12	0 a 55
1983 a 1985	13	0 a 60
1986 a 1987	11	0 a 50
1988	9	0 a 45
1989 a 1991	2	10 e 25
1992	2	15 e 25
1995	3	15 a 35
1996 a 1997	2	15 e 25
1998 a 2008	2	15 e 27,5
2009 a	4	7,5 a 27,5

Fonte: Castagna (2019, p. 169).

Existe um forte impacto da tributação da renda sobre a distribuição de renda no Brasil que, em regra geral, diante das alíquotas com pouca progressividade, se tornam anemicamente progressivas ou regressivas (com maior impacto nos contribuintes com menor capacidade contributiva). Apesar da tributação direta ter caráter progressivo, quando se trata das rendas mais altas há uma junção entre todas as classes e seus respectivos contribuintes, quais sejam a classe média, classe média alta e classe alta. Não se contempla a capacidade contributiva de cada sujeito passivo nessas classes que estão no último patamar da alíquota (CASTAGNA, 2019, pp. 169-170 apud LEAL e LAZZARI, 2017, p. 6).

Neste sentido:

“Quanto menos progressividade, menores são as chances de contemplar, com justiça fiscal, o princípio da capacidade contributiva. Como já dito, viola-se também a igualdade tributária, vez que se coloca no mesmo patamar de contribuição para os cofres públicos federais contribuintes que não se encontram em situação equivalente.”
(CASTAGNA, 2019, p. 170).

Segundo Castagna (2019, pp. 170-172 apud KANITZ et al, 2018, pp. 8-10) a tabela com as faixas de renda teria, entre 1996 e 2017, sofrido apenas doze atualizações, permanecendo a mesma desde 2015 até a publicação do trabalho em 2018. Os autores compararam o IPCA entre 2006 e 2017 com o IRPF no mesmo período, enquanto o IPCA teria acumulado 294,91% em correções, o IRPF teria acumulado apenas 109,63%, o que causaria uma defasagem de 88,4%. Tais faltas de atualização seriam responsáveis por ferir o princípio da capacidade contributiva, bem como o da isonomia tributária e, ainda, estimular um caráter regressivo ao tributo.

Coelho e Borba (2017, p. 422) apontam que apesar da progressão excessiva resultar uma arrecadação menor, é necessário possuir novas faixas que não comprimam as classes que recebem a faixa de renda, hoje sob a maior alíquota do IRPF, sob a mesma alíquota.

“Entretanto, o exame das normas que regem a incidência do IRPF indica que a progressividade, atributo obrigatório deste imposto e que deveria conduzi-lo ao pleno atendimento dos princípios da capacidade econômica e da isonomia tributária, não se encontra por inteiro presente. Tal fato se deve ao menos a dois fatores: (i) a tributação por meio de alíquotas proporcionais favorecidas incidentes sobre os rendimentos do capital em comparação com as alíquotas progressivas aplicadas aos rendimentos do trabalho; (ii) a tendência à mitigação da progressividade sobre os rendimentos do trabalho decorrente da redução da quantidade de faixas de rendimentos tributáveis e da diminuição da diferença entre os limites máximo e mínimo das alíquotas. Em suma, pode-se apontar, com certa segurança, o baixo grau de progressividade do IRPF, fato indicador de lesão aos princípios da igualdade fiscal e da capacidade econômica.”
(COELHO e BORBA, 2017, p. 434).

O poder executivo enviou para a câmara dos deputados o Projeto de Lei nº 2.337/2021, que visa reformar o Imposto de Renda. De acordo com o DIEESE (2021, p. 3-4), o projeto prevê uma correção das alíquotas. Por exemplo a alíquota zero seria corrigida de R\$ 1.903,98 para R\$ 2.500,00 a partir de 2022, o que aumentaria em 5,6 milhões o número de isentos do IRPF. Contudo, em razão da defasagem que alcançou 52,81% apenas entre 2003 e 2020, o aumento na faixa de isenção não seria capaz de corrigir nem mesmo a defasagem apresentada.

Considerando a proposta governamental, o DIEESE elaborou a seguinte tabela:

Tabela 2 - Proposta do Governo

Base de cálculo mensal em R\$		Aliquota %	Parcela a deduzir do imposto em R\$
Até	- R\$ 2.500,00	Isento	-
De	R\$ 2.500,01 a R\$ 3.200,00	7,50%	R\$ 187,50
De	R\$ 3.200,01 a R\$ 4.250,00	15,00%	R\$ 427,50
De	R\$ 4.250,01 a R\$ 5.300,00	22,50%	R\$ 746,25
Acima de	R\$ 5.300,00	27,50%	R\$ 1.011,25

Fonte: DIEESE (2021, p. 5).

Entretanto, de acordo com a nota técnica do departamento, caso objetivasse corrigir a defasagem desde 2003, esta deveria ser a tabela apresentada:

Tabela 3 - IRPF Exercício 2021 com correção de 52,81%

Base de cálculo mensal em R\$	Aliquota %	Parcela a deduzir do imposto em R\$
Até R\$ 2.909,43		-
De R\$2.909,44 a 4.319,34	7,50%	R\$ 218,21
De R\$4.319,35 a 5.731,90	15,00%	R\$ 542,16
De R\$5.731,91 a 7.128,00	22,50%	R\$ 972,05
Acima de R\$ 7.128,00	27,50%	R\$ 1.328,45

Fonte: DIEESE (2021, p. 5).

O departamento afirma que a proposta do governo é insuficiente para corrigir a tabela do IRPF e também não a torna mais justa. A tabela é pouco progressiva, já que as alíquotas superiores incidem, especialmente aquela que se encontra no topo, a partir de um valor muito baixo em comparação com as grandes rendas. No decorrer dos anos houve uma diminuição entre as alíquotas e a falta de correção sobre a defasagem favorece quem possui maior capacidade contributiva em detrimento daqueles que possuem menor (DIEESE, 2021, pp. 5-7).

Brazuna e Bellegarde (2022 apud SINDIFISCO NACIONAL, p. 45) entendem que as correções da tabela do IRPF abaixo da inflação revelam uma política perversa e com efeitos concentradores de rendas, gerando uma séria defasagem em relação ao IPCA.

Esta defasagem da atualização das faixas progressivas do IRPF, aliada a falta de criação de novas faixas para rendimentos superiores, resulta em um aumento no

número de contribuintes que permanecem na base da tributação. A falta de atualização exerce pressão maior sobre as pessoas físicas que, com a desvalorização monetária e a inflação, acabam perdendo capacidade contributiva. Com efeito, coloca em risco o mínimo existencial, violando a dignidade da pessoa humana e, por conseguinte, desrespeitando o princípio da capacidade contributiva, o que não se demonstra razoável. A correção tímida que o PL propõe mantém este cenário de retrocesso social (BRAZUNA e BELLEGARDE, 2022).

Para Brazuna e Bellegarde (2022), a situação do PL nº 2.337/2021 que se encontra paralisado na Comissão de Assuntos Econômicos do Senado Federal, acaba por destacar o Projeto de Lei nº 4.452/2021, nascido do Poder Legislativo. O PL nº 4.452/2021 corrige a tabela do IRPF pelo IPCA automaticamente sempre que a inflação acumulada no período de contabilização do tributo for superior a 10%. Apesar das críticas pelo indexador aplicado ou por extinguir a alíquota de 7,5%, reduzindo ainda mais as faixas tributáveis, a atualização automática representa um salto de qualidade em relação às normas constitucionais e impediria o retrocesso social.

2.3 IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS

2.3.1 Conceituação

O imposto sobre grandes fortunas é de competência da União e encontra-se previsto no artigo 153, VII, da Constituição Federal:

“Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...] VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.” (BRASIL, 1988).

Segundo Alexandre (2021, pp. 741), o tributo nunca foi efetivamente instituído e para alguns críticos a não instituição do IGF se deu em razão das grandes fortunas estarem bem representadas no Congresso Nacional. Apesar das críticas, o imposto encontra outras dificuldades em relação à sua viabilidade, como a fuga de grandes fortunas, tendo estes contribuintes noventa dias, graças a noventena, para isto antes da instituição final do imposto.

Para Costa (2019, p. 397), o IGF se trata de um tributo circundado de polêmicas, entre aqueles que o defendem e os que o criticam, resumindo a situação desta forma:

“Por um lado, há os que aplaudem essa imposição fiscal, destacando seu perfil de instrumento de justiça distributiva, na medida em que onerará apenas os muitos ricos, destinando-se os recursos advindos de sua arrecadação à prestação de serviços públicos, dos quais são usuários, especialmente, os mais pobres.

Por outro, há os que a impugnam, sob o argumento de que tal imposto afugenta o capital e o investimento, atravancando o desenvolvimento econômico. Assim, as ‘grandes fortunas’ certamente migrarão para outros países, onde não exista gravame dessa natureza.”
(COSTA, 2019, p. 397).

A instituição do imposto, caso a União exerça sua competência para tal, deverá ser feita através de lei complementar. Há discussão se a lei complementar seria apenas uma norma geral com suas diretrizes básicas, atribuindo à lei ordinária a criação do tributo, ou se a própria lei complementar criaria o tributo em suas generalidades e especificidades. Entretanto, mesmo que a LC apenas defina as balizas básicas da contribuição, nela deverão estar contidos os fatos geradores, bases de cálculo e os contribuintes (ALEXANDRE, 2021, pp. 741-742).

Costa (2019, p. 397) concorda que a lei complementar deverá apenas definir os contornos da exigência, cabendo a lei ordinária instituir o gravame. Entretanto, a maior dificuldade para a implementação será a definição de um conceito de "grandes fortunas", que é termo de muita imprecisão, contudo essencial para determinar o fato gerador, a base de cálculo e os contribuintes.

2.3.2 Projetos de lei que visam instituir o IGF no Brasil

Poucos países pelo mundo adotam o Imposto Sobre Grandes Fortunas, na Europa temos a Espanha, a Noruega e a Suíça (posteriormente a França). Na América do Sul há o mesmo número de países que adotaram o IGF: Colômbia, Uruguai, Argentina e Bolívia (INSTITUTO INSPER, 2021, p. 2).

Apesar da dificuldade de instituição do imposto, a pandemia reacendeu o debate para a criação do IGF e apenas em 2020 foram apresentados vinte e cinco projetos propondo a criação do tributo, mais de metade de todos os projetos

apresentados desde a promulgação da atual Constituição Federal. O Instituto Insper nos fornece o seguinte quadro:

Quadro 2 - Número de projetos em trâmite, desde 1989, para tributação de grandes fortunas em cada Casa Legislativa, por ano.

Ano	Senado	Câmara dos Deputados	Total
1989	0	3	3
1990	0	2	2
2008	0	1	1
2011	0	3	3
2012	0	1	1
2015	1	4	5
2016	0	5	5
2019	1	3	4
2020	4	21	25
Total	6	43	49

Fonte: Instituto Insper (2021, p. 21)

De acordo com MAIA (2021), apesar da movimentação para a criação do IGF, a maioria dos projetos apenas foram pensados sobre outros que tratavam sobre o mesmo tema no Congresso. O Brasil segue uma tendência mundial, outros países como o Reino Unido também retomaram a discussão sobre um imposto patrimonial sobre grandes fortunas para combater os danos causados pela atual pandemia.

Um problema atinge os projetos que vêm sendo apresentados, consoante esclarece Flávia Maia:

“[...] os textos apresentam indefinições que, se não sanadas, podem deixar o tributo ineficaz e levar à judicialização do tema. Há indefinições sobre a arrecadação pretendida, as alíquotas, a base de cálculo e os contribuintes. Além disso, não ficam claros os parâmetros utilizados para a definição de grande fortuna. Também há indefinição sobre a periodicidade da cobrança: apenas em uma vez ou anualmente.”
(MAIA, 2021).

Fazendo uma breve comparação entre os projetos em tramitação no Senado Federal, temos que o PLS nº 315, de 2015 de autoria do Senador Paulo Paim tem como fato gerador patrimônio superior a R\$ 50.000.000. O imposto é anual, os contribuintes são pessoas físicas e a alíquota é fixada em 1% de acordo com o art. 6º do referido projeto (BRASIL, 2015, pp. 1-5).

Brasil (2015, pp. 6-7) através da justificativa do Senador Paulo Paim no seu PLS nº 315/2015, define patrimônio como renda em estado estático, de forma que a tributação sobre patrimônio seria uma forma de suprir a deficiência na tributação nas fases anteriores, corrigindo eventual regressividade no sistema. A justificativa afirma que indivíduos de baixa renda consomem proporcionalmente mais e, por isto, impostos sobre consumo seriam injustos e regressivos, uma vez que, ao consumirem menos, indivíduos de alta renda transformam a renda não consumida em patrimônio, que não é tributado.

Ainda:

“Um por cento da população detém, hoje, treze por cento da riqueza nacional. Os dez por cento mais ricos ficam com trinta e dois por cento. No outro extremo, os cinquenta por cento mais pobres conseguem nada mais que quatorze por cento da renda. Cinquenta e um por cento das famílias brasileiras vivem com menos de cinco salários mínimos, enquanto cinco por cento delas auferem acima de trinta salários mínimos.”
(BRASIL, 2015, p. 7).

O PLC 101/2021 de autoria do Senador Randolfe Rodrigues, por outro lado, foi proposto com o intuito de combater os efeitos da pandemia de COVID-19 e por esta razão apresenta um tributo cuja cobrança se dá uma única vez (*one-off tax*). Seu fato gerador começa a partir de R\$ 4.670.000,01 e suas alíquotas variam de 0,5% até 5%. Sua alíquota mais baixa abarca de R\$ 4.670.000,0 a R\$ 7.000.000,01 e a alíquota mais alta se dá para patrimônio acima de R\$ 30.000.000,01 (BRASIL, 2021, pp. 1-3).

Brasil (2021, pp. 3-4), através da justificativa do Senador Randolfe Rodrigues no PLC nº 101/2021, aponta que o número de brasileiros em situação de extrema pobreza subiu de 5,1 milhões para 7,9 milhões por causa da pandemia, contraditoriamente o número de bilionários subiu de 45 para 65. Os bilionários possuíam um patrimônio de R\$ 1,6 trilhão, aproximadamente um quinto da riqueza econômica gerada pelo país em 2020. Assim, argumenta ser razoável a tributação destes que possuem maior capacidade contributiva.

Em relação aos contribuintes e a arrecadação, assim prevê o projeto:

“O tributo ora proposto alcançaria aproximadamente 200.000 contribuintes pessoas físicas, cuja média de renda mensal total é superior a 80 salários mínimos e que detêm 30% dos bens e direitos declarados no imposto sobre a renda. Este número representa apenas 0,1% da população brasileira.

As alíquotas progressivas e o limite de isenção de R\$ 4,67 milhões são propostos com fundamento em extenso estudo publicado pela Unafisco Nacional. Com base neste estudo, projeta-se uma arrecadação da Contribuição ora proposta de R\$ 53,4 bilhões; se considerarmos a sonegação fiscal, na ordem 27%, este valor ficaria em torno de R\$ 38,9 bilhões.” (BRASIL, 2021, p. 5).

O PLC 50/2020 da Senadora Eliziane Gama vai além e institui empréstimo compulsório junto ao IGF. O fato gerador inicia-se em 12 mil vezes o limite mensal da isenção para pessoa física do IRPF. Possui três faixas de alíquota entre 0,5% e 1%, sendo a maior para patrimônios acima de 70 mil vezes o valor mensal de isenção do IRPF. De acordo com a Senadora, o momento de pandemia é o momento dos mais ricos contribuírem e devolverem as diversas renúncias e benefícios do passado, uma vez que com os valores abaixo da média na tributação da renda, o patrimônio deveria suprir esta falta (BRASIL, 2020, pp. 1-5). Este é o projeto de lei com maior votação negativa na participação popular no Senado Federal em relação ao tema.

Sendo mais objetivo, o PLP 38/2020 do Senador Reguffe busca instituir um imposto extraordinário sobre grandes fortunas enquanto a situação de calamidade oriunda da pandemia persistir. Define como contribuintes as pessoas físicas detentora de grande fortuna, considerada como possuidora de patrimônio líquido que exceda 50 mil salários mínimos. O imposto seria anual e a alíquota seria de 0,5%. A justificativa do projeto de lei é extremamente simplória e apenas argumenta que o Brasil tem 206 bilionários com patrimônio superior a R\$ 1,2 trilhão, gerando recursos na ordem de R\$ 6 bilhões, valor que aumentaria se consideradas as rendas entre R\$ 50 milhões e R\$ 1 bilhão. Diz que a situação pandêmica é grave e precisa da ajuda de todos do país (BRASIL, 2020, pp. 1-2).

Por fim, o PLC 183/2019 de autoria do Senador Plínio Valério é a proposta com maior número de votos "sim" na plataforma do Senado Federal de participação popular. O projeto visa instituir o IGF para pessoas físicas domiciliadas no país, pessoas físicas ou jurídicas fora do país com patrimônio no Brasil e o espólio das pessoas físicas domiciliadas no Brasil. Prevê alíquotas de 0,5% a 1% para montantes que vão de 12 mil vezes o limite mensal da isenção para pessoa física do imposto de renda até superior a 70 mil vezes o mesmo limite, onde incidirá a alíquota máxima, qual seja 1%. O projeto não determina a periodicidade do tributo (BRASIL, 2020).

Brasil (2020, pp. 5-6) através da justificativa do Senador Plínio Valério aduz que a criação do imposto é uma das formas de reduzir as injustiças oriundas da economia

de mercado, promovendo uma melhor distribuição de renda e justiça social. Alega que o imposto não deseja acabar com a miséria do povo, mas que se determina que quem ganha mais, pague mais. Também:

“O projeto ajuda a reduzir a regressividade do nosso sistema tributário e a gerar recursos para serem aplicados na oferta de serviços públicos demandados pela população de mais baixa renda. Ajuda, enfim, a reduzir a desigualdade social do Brasil.”
(BRASIL, 2020, p. 6).

Consoante se denota dos projetos apresentados apenas a nível do Senado Federal, o número de divergências encontradas é muito grande. Uns instituem o Imposto Sobre Grandes Fortunas com periodicidade anual, outros instituem uma cobrança única do tributo (modalidade *one-off tax*). Alguns projetos criam o IGF como imposto e outros buscam instituir espécie de empréstimo compulsório sobre grandes fortunas. Não há sequer convergência em relação às alíquotas aplicadas ou aos contribuintes, com grande variação de entendimentos.

Não há assertividade sobre o número de bilionários. Enquanto na justificativa do PLP 38/2020, o Senador Reguffe informa que no Brasil há 206 bilionários, o Senador Randolfe Rodrigues no PLC nº 101/2021 aduz que haviam 45 bilionários em 2020 e este número subiu para 65 em 2021.

Alguns projetos apresentam o fato gerador em valor monetário, outros o apresentam em multiplicadores da faixa de isenção do IRPF. Alguns tributam espólio, outros não.

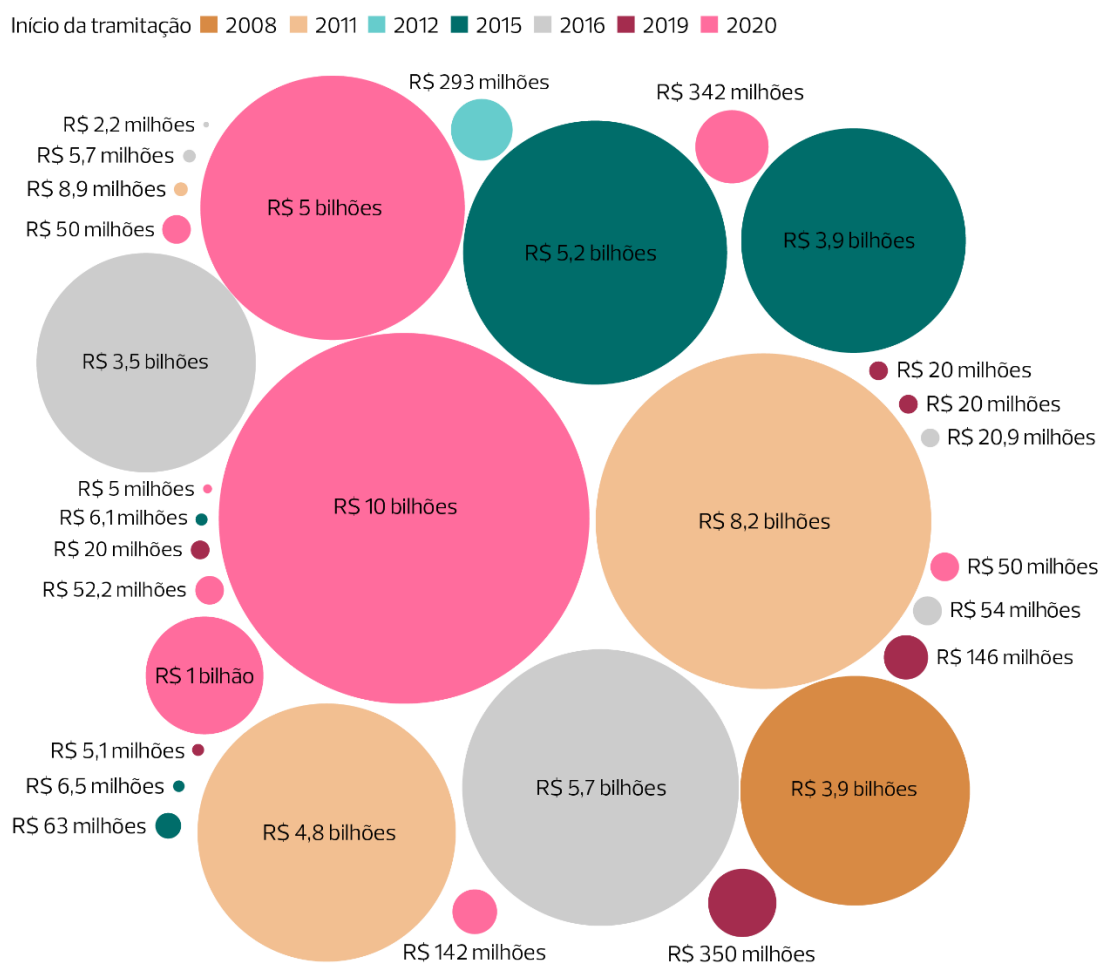
Apenas o PLC nº 101/2021 do Senador Randolfe Rodrigues aponta para uma nota técnica sólida, da Unafisco Nacional, para justificar as alíquotas adotadas e demonstrar a origem do que considera grandes fortunas, os demais fazem justificativas simplórias, sem indicações técnicas que justifiquem as alíquotas propostas ou a origem dos fatos geradores que propõem.

Apesar dos diversos projetos apresentados nas duas casas legislativas, há também uma Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão visando a implementação do IGF. A ADO nº 55/DF, proposta pelo partido PSOL, busca o reconhecimento da omissão legislativa atinente à regulamentação do IGF, pedindo que a proposta de lei complementar, que ainda deverá ser apresentada, seja submetida ao rito de tramitação prioritária.

A confusão gerada sobre os conceitos de grande fortuna não é atual, na verdade, se considerarmos o período de vigência da nossa Carta Magna, o conceito é flutuante e os valores considerados para grande fortuna sofrem notável variação. É fácil perceber diante do gráfico elaborado pelo Instituto Inesper:

Gráfico 1 - Definição de grandes fortunas em projetos que buscam taxar os mais ricos no Brasil.

Definição de grande fortuna em projetos* que buscam taxar os mais ricos no Brasil



Fonte: Núcleo de Tributação do Centro de Regulação e Democracia do Inesper.
Valores corrigidos pelo IPCA (março de 2020). *Só projetos apresentados após o Plano Real.
Fonte: Instituto Inesper (2021).

Inesper

De acordo com o INSTITUTO INSPER (2021, p. 11) há uma dificuldade de estimar os efeitos da tributação sobre o patrimônio, em especial sobre grandes fortunas, e esta dificuldade pode ser atribuída aos poucos países que adotam o imposto.

Provavelmente, este é o motivo pelo qual há divergências tão grandes em relação ao fato gerador, à base de cálculo e aos contribuintes nos projetos de leis apresentados no Congresso Nacional.

2.3.3 Definição de grandes fortunas

Atualmente, o estudo que mais se aprofundou nas questões do IGF para delimitação de uma arrecadação ideal, bem como o limite de isenção e a alíquota aplicável foi a Nota Técnica Unafisco nº 17/2020.

De acordo com a nota técnica, o imposto sobre grandes fortunas já foi adotado em diversos países, sendo mantido em alguns e extinto e depois retomado em outros. Os critérios de riqueza adotados por alguns países do mundo não são objetivos, não sendo possível estipular diretamente o valor que deve ser considerado como riqueza passível de tributação. Todavia, com base em um estudo publicado pela OCDE é possível fazer um paralelo entre a criação do imposto no Brasil em relação a outros países da OCDE que possuem o tributo (UNAFISCO NACIONAL, 2020, pp. 10-11).

Desta forma, a Unafisco nos fornece a seguinte tabela:

Tabela 4 - Imposto sobre riqueza nos países da OCDE

	Arrecadação em % PIB	Índice de GINI	Limite de isenção (\$ EUR)	PIB per capita (US\$)
Espanha	0,18%	0,341	700.000	40.542
França	0,22%	0,291	1.300.000	46.242
Noruega	0,43%	0,262	157.833	67.613
Suíça	1,03%	0,296	67.550	69.357
Média	0,47%	0,298	556.346	55.939
Brasil	0,84%	0,533	996.747	15.807

Fonte: OCDE (2018). Elaboração: UNAFISCO NACIONAL (2020, p. 11).

A UNAFISCO NACIONAL (2020, pp. 11-12) a partir dos dados buscou estabelecer qual seria a arrecadação ideal do IGF para o Brasil e qual o limite de isenção deveria ser adotado. A pesquisa considerou que a taxa Gini para o Brasil é 79% maior do que os países que aplicaram o tributo, mostrando forte desigualdade de renda. Desta forma, no Brasil, a arrecadação deve ser 79% maior do que a média da OCDE e ter um limite maior na mesma proporção. O estudo concluiu, a respeito dos fatores técnicos, que:

“[...] Posto que o PIB brasileiro está projetado para aproximadamente R\$ 7 trilhões, a arrecadação do imposto resulta em R\$ 58,8 bilhões. Ainda com base no Índice de Gini, ficou estabelecido que o limite de isenção a ser adotado para o País é de \$ 996.747 euros, ou R\$ 4.670.000, na cotação de fevereiro de 2020.

Estabelecidos estes valores, é possível verificar qual alíquota deve ser aplicada, para que a arrecadação alcance R\$ 58,8 bilhões, isentando os contribuintes com patrimônio líquido até R\$ 4.670.000. Os cálculos que serão apresentados no decorrer deste estudo demonstram que a alíquota necessária (alíquota única), para que seja possível atingir esta arrecadação, é de 4,8%.”

(UNAFISCO NACIONAL, 2020, p. 12).

Com as informações supramencionadas e considerando cálculos técnicos, como o valor do IPCA para o período, os índices de sonegação e o crescimento do PIB, a Unafisco Nacional apresentou as seguintes premissas (UNAFISCO NACIONAL, 2020, pp. 13-14):

Quadro 3 - Resumo das premissas estabelecidas para cálculo do IGF

PREMISSAS	
Crescimento anual médio do nº de declarantes	3,70%
Quantidade declarantes em 2019	30.677.080
IPCA acumulado de 2017, 2018 e 2019	11,41%
Crescimento do PIB em 2017, 2018 e 2019	3,64%
População brasileira 2020	211.083.000
Limite de isenção (R\$ mil)	4.670
Alíquota	4,8%
Sonegação estimada	27%

Fonte: UNAFISCO NACIONAL (2020, p. 14).

Para que a capacidade contributiva e a isonomia fossem respeitadas, foi necessário que a nota técnica apresentasse uma tabela progressiva em que se alcançasse equivalência com a alíquota de 4,8% proposta.

Tabela 5 - Tabela progressiva do IGF

Limite inferior da faixa (R\$ mil) (a)	Limite superior da faixa (R\$ mil) (b)	Alíquota (%) (c)	Parcela a deduzir (R\$ mil) (d)
Até	4.670,00	0	
4.670,01	7.000,00	0,5%	23,35
7.000,01	10.000,00	1,0%	58,35
10.000,01	15.000,00	2,0%	158,35
15.000,01	30.000,00	3,0%	308,35
Acima de	30.000,01	5,0%	908,35

Fonte: UNAFISCO NACIONAL (2020, p. 18).

Seguindo as premissas apresentadas, bem como a tabela progressiva que indicou, através de um estudo de tributação comparada, um conceito mais objetivo de riqueza e/ou grandes fortunas, ainda que o próprio estudo admita uma dificuldade de fazer esta mensuração pelas grandes divergências existentes entre os países que implementaram o IGF, o único projeto de lei que fornece confiabilidade em suas alíquotas e se baseia em um conceito de riqueza oriundo de um estudo técnico é o PLC nº 101/2021 do Senador Randolfe Rodrigues, que será utilizado como base para os estudos do capítulo 3.

3 DIFICULDADES RELEVANTES AO IMPLEMENTO DO IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS

Em nossa análise consideraremos três grandes obstáculos para a implementação do IGF no Brasil, os quais estudaremos a seguir.

3.1 PANORAMA GERAL DO IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS

3.1.1 Imposto sobre riqueza nos países membros da OCDE

Uma das principais críticas ao IGF é sobre sua possível falta de eficácia, com poucos contribuintes com capacidade contributiva para cumprir a obrigação tributária e com um valor arrecadatório muito baixo em relação aos demais tributos, existindo dúvidas em relação às custas para sua instituição, fiscalização e cobrança.

De acordo com a OCDE (2018), o IGF afeta o estoque de riqueza do indivíduo e se difere dos outros impostos sobre o patrimônio, incluindo os de rendimento de capital e os impostos sobre transferência de riqueza, na medida em que é um imposto atuando sobre o patrimônio líquido, ou seja, o valor da riqueza com reduções das dívidas e do ônus patrimonial que suporta. O IGF atinge uma ampla gama de bens móveis, imóveis e dividendos. O imposto também possui cobrança regular, em geral anual. O número de países da OCDE que possuíam o tributo reduziu de 12 em 1990 para 4 em 2017. Após a crise de 2009, tanto Islândia quanto a Espanha reintroduziram o imposto sobre grandes fortunas para consolidação fiscal temporária. Em 2017 apenas França, Noruega, Espanha e Suíça permaneciam com o IGF em seu sistema tributário.

Em sua Nota Técnica nº 17/2020, a Unafisco Nacional aponta que:

“Uma das principais finalidades da adoção de uma tributação sobre a riqueza é a melhoria na redistribuição da renda, evitando-se que exista alta concentração de renda em um estrato ínfimo da população. Ademais, ressalta-se que a tributação sobre salários e sobre consumo — tributos que têm grande relevância para a arrecadação — acaba por afetar mais os contribuintes com menor capacidade contributiva, o que torna o sistema tributário regressivo [...]”

(UNAFISCO NACIONAL, 2020, p. 5).

Entretanto, dentre os principais argumentos para a revogação dos impostos sobre grandes fortunas, nos países da OCDE que possuíam sua instituição, estão os custos da sua eficiência e o risco de fuga de capitais, nomeadamente à luz da mobilidade de capitais e do acesso dos contribuintes com capacidade contributiva maior aos paraísos fiscais. Também são apontadas como causas para o fim do tributo em diversos países, a falha do IGF nos objetivos de distribuição de riquezas, especialmente por causa da sua pequena base tributária, bem como a elisão fiscal. Os altos custos para sua administração e conformidade também são argumentos utilizados para justificar sua extinção. A revogação do imposto sobre grandes fortunas pode ser vista como uma tendência geral, nos países da OCDE, de redução dos impostos sobre os maiores rendimentos e riquezas, inclusive no imposto de renda, o que torna os impostos menos progressivos nas faixas patrimoniais maiores (OCDE, 2018).

Todavia, para a OCDE (2018), os avanços na administração tributária e o progresso na transparência tributária internacional e na troca de informação tornaram os argumentos em relação a ineficiência do IGF menos convincentes.

As receitas oriundas de impostos sobre patrimônio líquido sempre foram pequenas, variando entre 0,2% do PIB até 1% do PIB (na Espanha e Suíça respectivamente), a arrecadação do imposto sobre riquezas varia entre 0,5% na França a 3,7% na Suíça, que sempre se apresenta como uma exceção em relação à arrecadação total dos impostos patrimoniais (OCDE, 2018).

O gráfico abaixo demonstra a arrecadação sobre patrimônio líquido e grandes fortunas nos países da OCDE que possuem o tributo:

Gráfico 2 - Receitas do Imposto Sobre Grandes Fortunas na França, Noruega, Espanha e Suíça em 2016



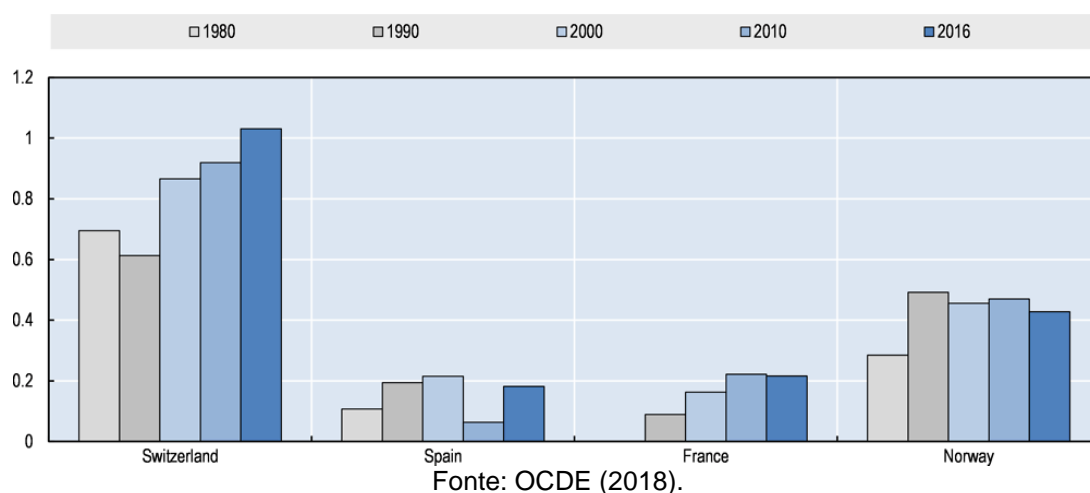
Fonte: OCDE (2018).

Em azul temos o percentual em relação ao PIB, em cinza o percentual em relação ao total da arrecadação do país. As variações ocorrem em relação ao desenho do imposto em cada um dos países, o nível de fuga de capitais, o número de contribuintes com capacidade contributiva o suficiente para pagar e sua propensão para evitar o imposto, as políticas fiscais do país e também de outros países, especialmente os vizinhos (OCDE, 2018).

Ainda segundo a OCDE (2018), a maioria dos países com o tributo, quando observados por um período mais longo, tiveram as arrecadações estabilizadas ou mitigadas, mesmo com o aumento significativo no volume de riqueza, especialmente nos países desenvolvidos, o que evidencia, também, uma acumulação de riqueza nas

classes mais altas pelos motivos anteriormente mencionados. Em relação ao IGF, sua estabilidade ou mitigação podem ser observadas no gráfico abaixo:

Gráfico 3 - Receitas do IGF na França, Noruega, Espanha e Suíça em diferentes anos



Apenas a Suíça demonstrou algum crescimento, ainda que baixo, nas alíquotas cobradas. Contudo, conforme mencionado, a Suíça representa uma exceção aos demais países com a instituição do IGF.

O Instituto Inesper apresenta em seu estudo sobre o IGF um quadro demonstrando os efeitos do tributo em diversos países de acordo com os autores citados:

Quadro 4 - Resumo dos efeitos do IGF em países da OCDE

Autor(es)	País/ Província	Nível de governo	Base de incidência	Faixa de patrimônio tributada	Semi-elasticidade de base tributável	Período de decaimento	Efeitos comportamentais	Efeitos redistributivos
Seim (2017)	Suécia	Central	Herança e doação	4% mais ricos	0,3%	na	Evasão e sub-declaração de bens tributáveis.	Excedente social aumenta em 24% quando uma política redistributiva é acompanhada pela tributação do patrimônio.
Brulhart et al. (2017)	Suíça	Subnacionais	Patrimônio financeiro e não-financeiro	34% mais ricos ¹	34%	5 anos	-	-
	Província de Bern na Suíça			34% mais ricos ²	23%	5 anos	-	-
Zoutman (2018)	Países Baixos	na	Patrimônio financeiro e não-financeiro	Patrimônio líquido acima de 17.000 EUR	14%	4 anos	-	-
Londono-Valez e Ávila-Mahecha (2019)	Colômbia	Central	Patrimônio líquido acima de USD 520.830 (ou 1 bilhão de pesos colombianos, em 2010, quando foi introduzido)	1% mais ricos	2%-3%	1 ano	Contribuintes tendem a inflar gastos, sub-reportar ativos e transferir seus ativos para paraísos fiscais vizinhos.	-
Brulhart et al. (2019)	Suíça	Subnacionais	Patrimônio financeiro e não-financeiro	34% mais ricos ¹	43%	5 anos	Evidências robustas de subdeclaração, movimentações em direção a ativos isentos e paraísos fiscais.	-
	Suíça	Subnacionais	Patrimônio financeiro e não-financeiro	34% mais ricos ¹	96% ²	5 anos		
Duran-Cabrè (2019)	Espanha (Catalônia)	Subnacionais	Patrimônio familiar	1% mais ricos	32%	4 anos	Realocação de ativos patrimoniais em favor de ativos isentos.	Sem efeitos significativos.
Jakobsen et al. (2019)	Dinamarca	na	Patrimônio financeiro e não-financeiro (exclusive aplicações em fundos de pensão)	1% mais ricos	25%	8 anos	-	-
				98-99 percentil da distribuição da riqueza	17%	8 anos	-	-

Fonte: INSTITUTO INSPER (2021, p. 17)

A semi-elasticidade de base tributável representa o percentual de evasão a cada ponto percentual do imposto. Assim, na Espanha, por exemplo, a cada 1% de alíquota no imposto sobre riquezas, tem-se 32% de evasão ou elisão fiscal na região estudada.

Em relação aos países analisados pelo Instituto Insuper, os estudos apontados demonstram que há fortes tendência de subdeclaração do patrimônio, transferência de capital para paraísos fiscais e, ainda, investimentos em ativos isentos (INSTITUTO INSUPER, 2021, pp. 11-17).

3.1.2 Imposto sobre riqueza nos países sul-americanos

Nos países da América do Sul que adotam o tributo, a falta de informações faz com que seja difícil qualificar os impactos que o tributo causou e causa nos contribuintes.

No Uruguai o imposto existe há 31 anos, incidindo em patrimônios acima de R\$ 742 mil reais. A receita representa cerca de 1% do PIB (PEDRO RAFAEL VILELA, 2020). O Imposto Sobre Patrimônio (Ipat), como é chamado o imposto sobre riqueza uruguaio, possui alíquotas entre 0,4 e 0,7% para pessoas físicas (CECILIA BARRÍA, 2020).

A Colômbia cobra uma taxa única de 1% (CECILIA BARRÍA, 2020). A cobrança do imposto é feita sobre pessoas cujo patrimônio exceda R\$ 1,7 milhão e a arrecadação representa certa de 0,65% do PIB (PEDRO RAFAEL VILELA, 2020).

Em 2020, a Bolívia criou um imposto sobre grandes fortunas, com uma progressão de alíquota entre 1,4 a 2,4%, incidindo sobre os contribuintes que possuem acima de 30 milhões de bolivianos (VALOR, 2020).

O Imposto sobre Propriedades Pessoais, na Argentina, possui uma alíquota que varia entre 0,5% a 1,25% (CECILIA BARRÍA, 2020). A arrecadação seria equivalente a 0,1% do PIB argentino (PEDRO RAFAEL VILELA, 2020). O tributo teria sido criado como cota única para combater os efeitos da pandemia e tributará patrimônios acima de cerca de R\$ 13 milhões de reais (INTELIGOV, 2021).

Conforme falado anteriormente, o sistema tributário dos países vizinhos interfere na eficácia do tributo. Ciente das crises que a Argentina passa, o presidente do Uruguai propôs um projeto para facilitar o assentamento de estrangeiros ricos no

país, visando os milionários ricos que desejam mudar tanto os seus domicílios quanto os das suas empresas da Argentina para o Uruguai (EXAME, 2020). As medidas uruguaias certamente afetam em alguma medida a eficácia do tributo na Argentina que arrecadou apenas US\$ 2,4 bilhões com o imposto, um resultado 74% abaixo do esperado (O GLOBO, 2021).

3.1.3 A teoria da tributação ótima e o acúmulo de riquezas

Durante a década de 70 diversos estudiosos lançaram luz sobre aquilo que passariam a chamar de "Teoria da tributação ótima", pondo a neutralidade como o princípio mais importante em um bom *design* de um sistema tributário. Entretanto, para perfectibilizar a neutralidade, medidas tributárias voltadas para a redistribuição de renda deveriam ser reduzidas ou eliminadas, pois causariam distorções e resultados econômicos ineficientes, devendo ceder lugar a um imposto de renda praticamente linear (INSTITUTO INSPER, 2021, p. 4). Neste sentido:

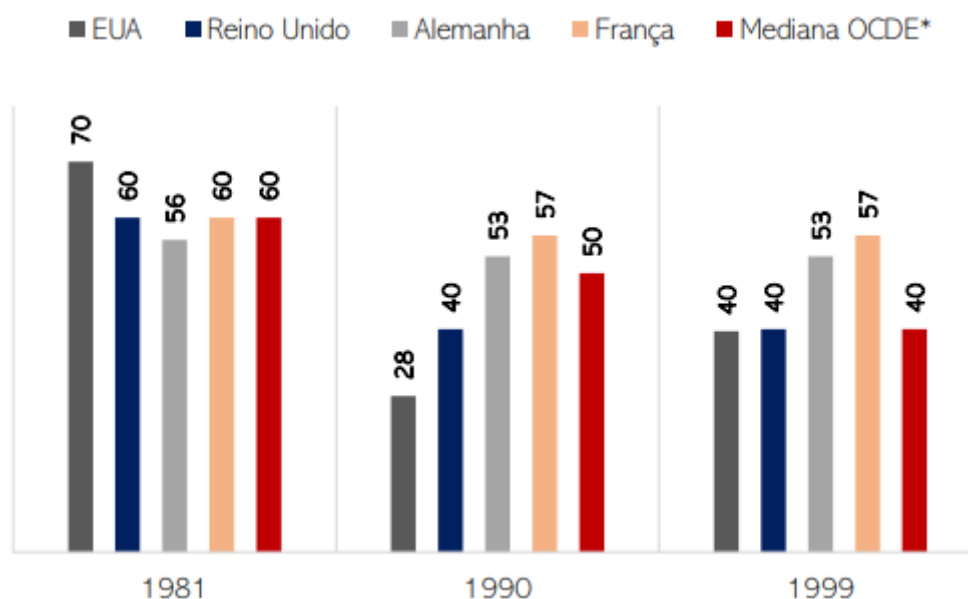
“Atkinson e Stiglitz (1976) mostram, sob hipóteses bastante restritivas, que não seria ótimo tributar o patrimônio se já houvesse um imposto de renda não linear e progressivo em curso. Embora esse estudo não tratasse especificamente da tributação do capital, dele resultou no que ficou conhecido como teorema de Atkinson-Stiglitz: rendas de capital não deveriam ser tributados, uma vez que a tributação distorceria a decisão intertemporal dos agentes entre consumo e poupança. Como consequência da tributação do capital, sua remuneração seria reduzida, afetando negativamente as taxas de poupança e investimento da economia e as taxas de crescimento de longo prazo. Este postulado foi posteriormente endossado pelos resultados teóricos de Judd-Chamley: a tributação “ideal” do capital deveria convergir para zero em estado estacionário.”
(INSTITUTO INSPER, 2021, p. 5).

Ainda segundo o Instituto Insper (2021, pp. 5-6 apud GOBETTI, 2018, p. 13) a partir da década de 80 houve a consolidação no entendimento de que a progressividade tributária, de acordo com as alíquotas elevadas da época, seria ineficiente para promover a distribuição de renda e o crescimento econômico. Esta visão levou a diversas reformulações dos sistemas tributários, com cortes significativos nas alíquotas. As medidas que levaram às reformulações ficaram conhecidas como *supply-side economics* ou *trickle-down economics*, que partiam da ideia de que a redução na tributação elevaria o acúmulo de poupança pelo setor

privado, gerando um maior fluxo de investimentos em renda fixa (ocasionando um bem estar generalizado).

O gráfico demonstra como a teoria influenciou na redução das alíquotas do imposto de renda nos países desenvolvidos:

Gráfico 4 - Alíquota máxima do imposto de renda sobre a pessoa física (%)



Fonte: Instituto Insper (2021, p. 7).

Diante das reformas resultantes da teoria, percebemos que a estabilidade do imposto sobre riquezas ou sua mitigação nos países da OCDE no período, consoante o gráfico 3, foi um dos efeitos de tais medidas, semelhante ao que ocorreu com o IRPF, conforme gráfico 4.

Porém, no final da década de 2000, a influência acadêmica e política do grupo defensor da teoria da tributação ótima começou a decair. Diversos autores passaram a rever suas posições e afirmar que as conclusões deveriam ser tomadas com ressalvas, existindo até mesmo erros em alguns cálculos. Novas contribuições foram incluídas à literatura acadêmica da tributação do capital, levando ao reconhecimento de que a teoria da tributação ótima possui limitações e é possível que países desenhem um sistema tributário progressivo sem o comprometimento da eficiência (INSTITUTO INSPER, 2021, pp. 7-8).

3.1.4 Prós e contras o Imposto Sobre Grandes Fortunas

Nos meandros dessa nova leva de trabalhos sobre a tributação, está a preocupação com o crescente acúmulo de renda e patrimônio nas economias desenvolvidas ao longo dos últimos 40 anos. No mesmo período outros acontecimentos chamaram a atenção:

"a) os salários de boa parte da população se mantiveram relativamente estáveis neste período, b) a produtividade e o retorno do capital aumentaram, bem como a concentração e o poder de mercado das empresas em vários segmentos, c) o patrimônio tornou-se ainda mais concentrado do que a renda dos salários, além de outros aspectos interconectados [...]" (INSTITUTO INSPER, 2021, p. 9 apud PIKETTY, 2014; PIKETTY e ZUCMAN, 2014; STIGLITZ, 2015)

Em resposta ao acúmulo de riqueza os autores apresentam como proposta "um imposto de renda amplo (capital e trabalho) acompanhado de um imposto sobre riqueza e de outro sobre heranças" (INSTITUTO INSPER, 2021 apud PIKETTY; SAEZ; ZUCMAN, 2013).

Todavia, outros autores como Cochrane defendem que tópicos sobre a desigualdade e distribuição de renda não pertencem ao campo da economia. Para o autor, além dos problemas bem conhecidos quanto ao investimento e ao crescimento econômico, a tributação sobre o patrimônio é suscetível à elisão e à evasão, especialmente com paraísos fiscais presentes no mundo (INSTITUTO INSPER, 2021, pp. 10-11 apud COCHRANE, 2020).

De acordo com a OCDE (2018) a desigualdade de renda aumentou na maioria dos países da organização nas últimas três décadas, a diferença entre os extremos de renda também atingiu seus níveis mais altos desde a década de 80. A participação dos 1% mais ricos na renda total igualmente aumentou. A riqueza privada, contudo, é muito mais desigual do que a renda, os 40% mais pobres possuem apenas 3% da riqueza total das famílias na média dos 18 países da OCDE, mas sua participação na renda familiar é de 20%. No outro extremo os 10% mais ricos possuem metade da riqueza total das famílias.

"Existe uma correlação forte, mas imperfeita, entre a distribuição de renda e riqueza. Um novo estudo da OCDE sobre a tributação da poupança das famílias (OCDE, 2018), baseado em dados de pesquisas domiciliares em países europeus, mostra que aqueles que auferem uma renda alta também são mais propensos a serem ricos, e aqueles que auferem uma renda baixa são mais prováveis de possuir baixos níveis de riqueza. No entanto, a correlação não é perfeita. A associação entre renda e riqueza tende a ser alta nos dois extremos da distribuição, mas muito mais fraca no meio: as famílias

na base da distribuição de riqueza são mais propensas a serem famílias de baixa renda e as famílias de alta riqueza também são geralmente altas-renda, enquanto os domicílios no meio da distribuição de riqueza tendem a ser distribuídos de forma mais igualitária ao longo da distribuição de renda (Durand e Murtin, 2015).”
(OCDE, 2018, tradução nossa)

Segundo a OCDE (2018), apesar da dificuldade de aferir corretamente a distribuição de riqueza, é certo que a desigualdade de riqueza aumentou, com maior concentração no topo, enquanto a base ficou ainda mais desigual. O cenário se repete mesmo após a crise de 2009. Também, as famílias mais pobres possuem uma maior quantidade de dívidas, o que consome suas riquezas e gera, por consequência, uma maior desigualdade.

Os mais ricos têm uma possibilidade maior de investir sua riqueza e gerar ainda mais patrimônio, este é o entendimento fundamental de que riqueza gera riqueza. Por possuírem uma base de investimentos mais ampla e assessoria profissional, acabam correndo riscos maiores nos campos de investimentos e obtêm retornos médios maiores. Enquanto isso, as bases mais baixas, com menos riqueza, não detêm meios para tais investimentos. Um acúmulo maior de riqueza também permite benefícios maiores que não são acessíveis aos mais pobres. Este argumento torna atrativo um imposto sobre grandes fortunas, pois exerceria um papel de distribuição de renda (OCDE, 2018).

Indo ao encontro da defesa do IGF como mecanismo de redistribuição de renda, a Unafisco Nacional (2020, p. 5) argumenta que a tributação sobre riqueza melhora a redistribuição de renda na medida que evita a existência de alta concentração de renda em uma pequena parcela da população.

Por outro lado, o mesmo estudo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico aponta diversos desafios para a instituição de um imposto sobre riquezas, dos quais serão apontados apenas os principais para o nosso estudo, considerando como principais aqueles que representariam impacto à instituição do IGF no Brasil de acordo com as propostas previamente mencionadas no capítulo anterior.

O primeiro problema apresentado seria o risco de bitributação, uma vez que tributar o patrimônio incorre em risco de colidir com outros tributos sobre bens móveis e imóveis e, também, tributar o lucro do capital que pode já ter sido afetado pelo imposto de renda (OCDE, 2018).

Outro problema, de acordo com a OCDE (2018) é a distorção que o imposto causa sobre os investimentos fixos (como a poupança). Os contribuintes que investem seu patrimônio possuem planos a longo prazo e economizam para a realização destes objetivos, contudo uma tributação sobre o patrimônio poderia fazer com que investimentos fixos não fossem feitos ou o capital acabasse por ser retirado de ativos financeiros antes de chegar ao limite da isenção. Entretanto, este argumento não possui tanta força, uma vez que o contribuinte médio em geral não seria afetado pelo IGF e os contribuintes que estão no topo de riqueza possuem investimentos variados, não existindo evidências empíricas que apontem para uma mudança comportamental.

Há, também, o caso da desigualdade horizontal que poderia ocorrer, levando em conta que os contribuintes podem poupar durante a vida para aproveitar na aposentadoria, investindo em alguns títulos, mas sem que isso signifique um estado presente de riquezas, caindo sob o mesmo caso da distorção apresentada no parágrafo anterior (OCDE, 2018).

Um dos problemas mais significativos, que circunda os principais debates acerca da implementação de um imposto sobre grandes riquezas, é a fuga de capitais. Há duas formas de sua manifestação, os residentes podem possuir investimentos externos, como em *offshores*, que são difíceis de contabilizar o valor dos depósitos e das ações, ou pode ocorrer a expatriação fiscal, com residentes mudando o domicílio fiscal para fora do país. Do mesmo modo, investimentos de não residentes podem sair do país com a instituição do tributo. Não há, entretanto, estudos empíricos fortes sobre a ocorrência desta fuga. A instituição do IGF na França ocasionou um movimento de fuga de capitais, mas ao mesmo tempo houve uma mudança considerável no sistema tributário francês, não sendo possível uma associação completa com a instituição do imposto sobre riqueza (OCDE, 2018).

Existe também o risco de elisão e evasão fiscal. Aqueles com maior capacidade contributiva possuem meios para mudar a residência fiscal e, ainda que não mudem, há diversos ativos que podem ser subdeclarados e são de difícil fiscalização pelo governo. Isenções fiscais também podem servir para ocultar o patrimônio em ativos isentos. Há, também, uma dificuldade administrativa em valorar corretamente diversos tipos de ativos (OCDE, 2018). No mundo atual, as criptomoedas e NFTs, que não possuem mecanismos de fiscalização eficazes, podem servir para ocultar o patrimônio, fugindo da incidência do tributo.

O governo do Reino Unido, através da Comissão de Imposto de Riqueza, produziu o relatório chamado: “Um imposto de riquezas para o Reino Unido”.

O relatório aponta que uma das formas de reduzir os impactos negativos que o estudo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico indicou é a adoção de uma taxa aplicada apenas uma vez em situação de crise, como a atual crise do COVID-19. Uma *one-off tax*, como são chamados os tributos aplicados apenas uma vez, reduziria as distorções causadas pelo imposto sobre riqueza e evitaria, em certa medida, a fuga de capitais. Entretanto, ao contrário dos modelos que usam o imposto sobre grandes fortunas como um meio de redistribuição de renda, este não é o propósito de um imposto sobre riqueza aplicado na forma de *one-off tax*, o propósito principal deste é superar uma crise (ADVANI; CHAMBERLAIN; SUMMERS, 2020, p. 6).

Para Advani, Chamberlain e Summers (2020, pp. 7-8) o imposto cobrado apenas uma vez seria eficiente para combater crises, pois um imposto anual possuiria diversas fraquezas difíceis de corrigir sem uma reforma no sistema tributário.

3.2 DESAFIOS DO IGF NO BRASIL

3.2.1 Domicílio Fiscal

Para bem explicar o domicílio fiscal, cumpre-nos fazer uma breve explicação acerca do conceito de domicílio dentro do direito civil.

Tartuce nos apresenta o conceito de domicílio da pessoa natural de acordo com a definição proposta por Maria Helena Diniz, segundo a qual domicílio seria “a sede jurídica da pessoa, onde ela se presume presente para efeitos de direito e onde exerce ou pratica, habitualmente, seus atos e negócios jurídicos” (TARTUCE, 2021, p. 231 apud DINIZ, 2010, p. 119).

O Código Civil define o que é domicílio da pessoa natural nos artigos 70 a 74:

“Art. 70. O domicílio da pessoa natural é o lugar onde ela estabelece a sua residência com ânimo definitivo.

Art. 71. Se, porém, a pessoa natural tiver diversas residências, onde, alternadamente, viva, considerar-se-á domicílio seu qualquer delas.

Art. 72. É também domicílio da pessoa natural, quanto às relações concernentes à profissão, o lugar onde esta é exercida.

Parágrafo único. Se a pessoa exercitar profissão em lugares diversos, cada um deles constituirá domicílio para as relações que lhe corresponderem.

Art. 73. Ter-se-á por domicílio da pessoa natural, que não tenha residência habitual, o lugar onde for encontrada.

Art. 74. Muda-se o domicílio, transferindo a residência, com a intenção manifesta de o mudar.

Parágrafo único. A prova da intenção resultará do que declarar a pessoa às municipalidades dos lugares, que deixa, e para onde vai, ou, se tais declarações não fizer, da própria mudança, com as circunstâncias que a acompanharem.”

(BRASIL, 2002).

Para Tartuce (2020, p. 231), os artigos apresentados apontam que, em regra, o domicílio é o local em que a pessoa permanece com ânimo definitivo, sendo em geral o local da sua residência, contudo sendo admitido mais de um domicílio na hipótese de se possuir mais de um local de residência, configurando-se a pluralidade domiciliar. O local em que a pessoa exerce sua profissão é o seu domicílio profissional. O domicílio é alterado quando a residência é transferida.

Tartuce (2021, p. 232) nos fornece a classificação do domicílio da pessoa natural quanto a origem:

“a) Domicílio voluntário: é aquele fixado pela vontade da pessoa, como exercício da autonomia privada, tendo em vista as regras anteriormente estudadas.

b) Domicílio necessário ou legal: é o imposto pela lei, a partir de regras específicas que constam no art. 76 do Código Civil. Deve ficar claro que o domicílio necessário não exclui o voluntário, sendo as suas hipóteses, de imposição normativa:

- o domicílio dos absolutamente e relativamente incapazes (arts. 3.º e 4.º do CC) é o mesmo dos seus representantes;
- o domicílio do servidor público ou funcionário público é o local em que exercer, com caráter permanente, as suas funções;
- o domicílio do militar é o do quartel onde servir ou do comando a que se encontrar subordinado (sendo da Marinha ou da Aeronáutica);
- o domicílio do marítimo ou marinheiro é o do local em que o navio estiver matriculado;
- o domicílio do preso é o local em que cumpre a sua pena.

c) Domicílio contratual ou convencional: é aquele previsto no art. 78 do CC, pelo qual, “nos contratos escritos, poderão os contratantes especificar o domicílio onde se exercitem e cumpram os direitos e obrigações deles resultantes”. A fixação desse domicílio para um negócio jurídico acaba repercutindo na questão do foro competente para apreciar eventual discussão do contrato, razão pela qual se denomina tal previsão como cláusula de eleição de foro (art. 63 do CPC/2015; equivalente, em parte e com modificações, aos arts. 111 e 112 do CPC/1973).”

(TARTUCE, 2021, pp. 232-233).

Com as regras básicas do domicílio para o direito civil, podemos entender o domicílio tributário, conforme apresentado no art. do CTN:

“Art. 127. Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal:

I - quanto às pessoas naturais, a sua residência habitual, ou, sendo esta incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade;

II - quanto às pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais, o lugar da sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento;

III - quanto às pessoas jurídicas de direito público, qualquer de suas repartições no território da entidade tributante.

§ 1º Quando não couber a aplicação das regras fixadas em qualquer dos incisos deste artigo, considerar-se-á como domicílio tributário do contribuinte ou responsável o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação.

§ 2º A autoridade administrativa pode recusar o domicílio eleito, quando impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do tributo, aplicando-se então a regra do parágrafo anterior.”

(BRASIL, 1966).

O Código Tributário Nacional define como regra a eleição para o estabelecimento do domicílio tributário, ou seja, o domicílio tributário é escolha do sujeito passivo. As regras do art. 127 só se aplicam na falta desta eleição (ALEXANDRE, 2021, p. 390).

Costa (2019, pp. 233-234) afirma que a regra insculpida no CTN atua somente na falta de eleição de domicílio pelo sujeito passivo. Todavia, na prática, a escolha não ocorre e tais regras acabam por serem utilizadas. Aliás, é comum que o mesmo sujeito passivo tenha uma pluralidade de domicílios fiscais por força dos próprios fatos geradores de cada tributo.

É, portanto, notório que a regra do estabelecimento do domicílio tributário por eleição o configura como domicílio voluntário nas normas do diploma civilista.

O dispositivo também possibilita que a autoridade administrativa recuse a mudança de domicílio quando da escolha resultar dificuldade ou impossibilidade na arrecadação ou fiscalização tributária, entretanto a recusa deve ser fundamentada para permitir a ampla defesa e o contraditório ao sujeito passivo na impugnação (COSTA, 2019, p. 234).

O doutrinador Ricardo Alexandre também entende que a lei pode restringir a eleição do domicílio em relação a algum tributo quando a eleição dificultar ou impossibilitar a arrecadação ou a fiscalização:

“Por último, registre-se que, apesar da liberdade conferida pelo legislador ao sujeito passivo na escolha do domicílio tributário, tem-se admitido, em face da peculiaridade de alguns tributos, a edição de leis restritivas de tal direito. [...].

A restrição pode ser encarada como exercício, em sede legislativa, da possibilidade de rejeitar a eleição de domicílio que inviabilize ou dificulte a fiscalização ou arrecadação de tributo. [...].”
(ALEXANDRE, 2021, p. 395).

3.2.2 Residente e não-residente no Brasil

Para Ricardo Alexandre "em se tratando de vigência espacial da legislação tributária, a regra é a territorialidade" (ALEXANDRE, 2021, p. 392). Portanto, caso o domicílio fiscal seja em um território externo ao território brasileiro, os tributos não poderão ser cobrados integralmente, ante a falta de competência tributária.

Com efeito, se o domicílio geralmente é o local de residência, então para melhor entendermos quando o domicílio fiscal é considerado em território nacional, é preciso conhecermos o que a Receita Federal considera como residente no Brasil. A resposta é fornecida pela Instrução Normativa SRF N° 208/2002:

“Art. 2º Considera-se residente no Brasil, a pessoa física:
I - que resida no Brasil em caráter permanente;
II - que se ausente para prestar serviços como assalariada a autarquias ou repartições do Governo brasileiro situadas no exterior;
III - que ingresse no Brasil:
a) com visto permanente, na data da chegada;
b) com visto temporário:
1. para trabalhar com vínculo empregatício ou atuar como médico bolsista no âmbito do Programa Mais Médicos de que trata a Medida Provisória nº 621, de 8 de julho de 2013, na data da chegada;
2. na data em que complete 184 dias, consecutivos ou não, de permanência no Brasil, dentro de um período de até doze meses;
3. na data da obtenção de visto permanente ou de vínculo empregatício, se ocorrida antes de completar 184 dias, consecutivos ou não, de permanência no Brasil, dentro de um período de até doze meses;
IV - brasileira que adquiriu a condição de não-residente no Brasil e retorne ao País com ânimo definitivo, na data da chegada;
V - que se ausente do Brasil em caráter temporário ou se retire em caráter permanente do território nacional sem apresentar a Comunicação de Saída Definitiva do País, de que trata o art. 11-A, durante os primeiros 12 (doze) meses consecutivos de ausência.
Parágrafo único. Para fins do disposto no inciso III, " b" , item 2, do caput, caso, dentro de um período de doze meses, a pessoa física não complete 184 dias, consecutivos ou não, de permanência no Brasil, novo período de até doze meses será contado da data do ingresso seguinte àquele em que se iniciou a contagem anterior.”
(BRASIL, 2002).

A mesma normativa nos oferece a definição dos não-residentes no Brasil:

“Art. 3º Considera-se não-residente no Brasil, a pessoa física:

I - que não resida no Brasil em caráter permanente e não se enquadre nas hipóteses previstas no art. 2º;

II - que se retire em caráter permanente do território nacional, na data da saída, ressalvado o disposto no inciso V do art. 2º;

III - que, na condição de não-residente, ingresse no Brasil para prestar serviços como funcionária de órgão de governo estrangeiro situado no País, ressalvado o disposto no inciso IV do art. 2º;

IV - que ingresse no Brasil com visto temporário:

a) e permaneça até 183 dias, consecutivos ou não, em um período de até doze meses;

b) até o dia anterior ao da obtenção de visto permanente ou de vínculo empregatício, se ocorrida antes de completar 184 dias, consecutivos ou não, de permanência no Brasil, dentro de um período de até doze meses;

V - que se ausente do Brasil em caráter temporário, a partir do dia seguinte àquele em que complete doze meses consecutivos de ausência.

§ 1º Para fins do disposto no inciso IV, " a" , do caput, caso, dentro de um período de doze meses, a pessoa física não complete 184 dias, consecutivos ou não, de permanência no Brasil, novo período de até doze meses será contado da data do ingresso seguinte àquele em que se iniciou a contagem anterior.

§ 2º A pessoa física não-residente que receba rendimentos de fonte situada no Brasil deve comunicar à fonte pagadora tal condição, por escrito, para que seja feita a retenção do imposto de renda, observado o disposto nos arts. 35 a 45."

(BRASIL, 2002)

Logo, as regras sobre o domicílio tributário apresentadas pelo CTN só possuem validade aos residentes no Brasil em função da regra da territorialidade. Neste sentido, com a saída fiscal do contribuinte, cessam os efeitos da legislação tributária plena sobre a pessoa, consoante interpretação extensiva do artigo 6º da Instrução Normativa SRF Nº 208/2002.

Quando o contribuinte sai do país com ânimo definitivo, com a mudança também se altera o seu domicílio para o exterior, consoante art. 74 do Código Civil e art. 127, I, do Código Tributário Nacional.

3.2.3. Saída fiscal

A saída fiscal ocorre no momento em que o contribuinte se retira do Brasil e apresenta a Comunicação de Saída Definitiva do País ou após ter decorrido 12 meses consecutivos da ausência, caso não entregue tal comunicação (RECEITA FEDERAL, 2021). A saída fiscal implica em extinção do domicílio fiscal brasileiro.

Os requisitos pra a saída fiscal são:

“não residir no Brasil em caráter permanente; residindo no exterior, não prestar serviços como assalariado a autarquias ou repartições do Governo

brasileiro situadas no exterior; se retornar ao Brasil, não fazê-lo com 'ânimo definitivo' de aqui permanecer.”
(TERSI, 2022).

Segundo Vinicius Tersi com a saída fiscal do Brasil ocorrem três consequências importantes:

“(i). a limitação do imposto de renda a rendimentos de fonte brasileira; (ii). a dispensa de entrega de declarações de imposto de renda; e (iii). a dispensa de entrega da declaração de capitais brasileiros no exterior.”
(TERSI, 2022).

Para Tersi (2020), mudar para o território de outro país não elimina por si só a residência fiscal, devem ser seguidos os protocolos para a expatriação fiscal. Além disto, tornar-se residente fiscal em outro país não tem significado algum para a legislação brasileira, é possível sofrer tributação em mais de um país. Este é o caso, por exemplo, do contribuinte que mesmo com a mudança de domicílio para o exterior continua recebendo rendimentos em território brasileiro, devendo declarar o IRPF sobre os rendimentos.

Em um primeiro momento é importante que se entregue a CSD, que é a Comunicação de Saída Definitiva do País, cuja será transmitida com a data da perda da condição de residente fiscal no Brasil, nome e CPF dos dependentes que acompanharão o contribuinte e informações acerca do procurador que, eventualmente, poderá atuar perante a RFB (TERSI, 2022).

Ainda de acordo com Tersi (2022), também é possível, no formulário da CSD, informar o CPF ou CNPJ das fontes pagadoras para que o sistema envie cartas de comunicação acerca da expatriação fiscal de maneira automática às fontes informadas. Estes avisos acerca da saída fiscal são importantes em razão da tributação brasileira do não-residente, diante da obrigação das fontes pagadoras de informar à RFB o imposto de renda retido na fonte.

O contribuinte só poderá entregar a CSD dentro do prazo, caso a entrega não seja feita a RFB considerará o contribuinte como domiciliado no Brasil para efeitos fiscais.

Conforme explicado por Tersi (2022), o segundo passo seria a entrega da Declaração de Saída Definitiva do País, que é uma espécie de declaração de imposto de renda especial. Esta é uma declaração de ano quebrado, que abrange o período em que o contribuinte residia no país até sua saída definitiva. A DSDP é composta

pela ficha de saída, cuja se informam os mesmos dados da CSD; a ficha de bens e direitos e a ficha de dívidas e ônus reais, com a situação do patrimônio em 31 de dezembro do ano anterior e a data da saída fiscal e; a ficha do Carnê Leão e de Renda Variável, nos meses de residência fiscal no Brasil.

O contribuinte que realizar a saída fiscal também deverá entregar ao Banco Central a Declaração de Capitais Brasileiros no Exterior. A Resolução CMN nº 3.854 do Banco Central do Brasil exige, consoante seu artigo 2º, que a declaração seja prestada anualmente na data-base de 31 de dezembro de cada ano, quando os bens e valores do declarante no exterior forem iguais ou superiores a um milhão de dólares. Além disso, deverão declarar em 31 de março, 30 de junho e 30 de setembro de cada ano, os contribuintes com quantia igual ou superior a cem milhões de dólares no exterior. A não entrega ou entrega com falsificação acarreta em uma série de penalidades (BANCO CENTRAL DO BRASIL, 2010).

3.2.4. O princípio da anterioridade tributária e a ineficácia quanto a instituição do tributo

Quando analisamos os projetos de lei que buscam instituir o IGF no capítulo anterior, os que indicavam os contribuintes para o tributo, quando pessoas físicas, os definiam como pessoas físicas residentes no Brasil ou, quando não residentes, que possuam investimentos em território nacional. As previsões dos contribuintes nos projetos de lei vão ao encontro das regras para os que possuem domicílio fiscal no Brasil ou que possuem domicílio fiscal no exterior com investimento no Brasil.

Contudo, o Sistema Tributário Nacional possui o princípio da anterioridade da lei tributária, impedindo a cobrança sobre fatos pretéritos à instituição do tributo, garantindo que não haja a cobrança do novo tributo no mesmo exercício financeiro de publicação da lei e que se respeite o prazo de no mínimo noventa dias após a publicação antes da exigência:

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

[...]

III - cobrar tributos:

[...]

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

- b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;
 - c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b”
- (BRASIL, 1988).

Para Costa (2019, pp. 96-99) o princípio da anterioridade é uma das principais garantias na legislação tributária, evitando que o contribuinte seja surpreendido pelo gravame e garantindo-lhe tempo para se adequar à exigência.

Desta feita, é fácil concluir que, caso o IGF seja instituído, os possuidores de grandes fortunas terão ao menos 90 dias para efetuar a Comunicação de Saída Definitiva do País, e assim poderão liquidar as riquezas no Brasil e transferir seu domicílio fiscal para o exterior. As grandes fortunas possuem meios para efetuar a saída fiscal do Brasil e se estabelecer em outro país.

Com a saída fiscal do Brasil, o IGF não poderá ser usado para tributar o patrimônio das grandes fortunas que não estarão mais em território brasileiro, porquanto conforme previsão constituição não é possível abarcar fatos anteriores à implementação do tributo e respeitando o mínimo de noventa dias antes de produzir seus efeitos, caso contrário seria inconstitucional.

Também seria possível para os residentes transformarem seus patrimônios em formas isentas de riqueza ou de difícil fiscalização, como as *offshores* em algum dos 61 paraísos fiscais reconhecidos pelo artigo 1º da Instrução Normativa RFB Nº 1037/2010.

Os contribuintes não residentes igualmente poderão apenas retirar seu capital do país antecipadamente ao início do vigor do tributo.

A evasão de capitais para países sem o imposto patrimonial seria uma possibilidade que ao ser considerada afeta a possível eficácia do tributo.

3.3 INEFICÁCIA GERAL DO IGF

3.3.1 Baixa capacidade contributiva e baixa arrecadação

Talvez os maiores problemas encontrados quando se trata do Imposto Sobre Grandes Fortunas sejam a baixa capacidade contributiva dos contribuintes para o tributo e uma arrecadação relativamente inexpressiva. Para efeitos de análise consideraremos o imposto como anual.

Segundo o Unafisco Nacional (2020, p. 12), modulando o IGF a partir do modelo da OCDE, chega-se à conclusão que o perfil dos contribuintes do tributo são aqueles que detêm 30% dos bens e direitos líquidos, consoante o declarado no IRPF, equivalente a 220.220 contribuintes ou, apenas, 0,1% da população brasileira. De dizer que apenas 0,1% da população possui capacidade contributiva para pagar o IGF.

Tabela 6 - Maiores detentores de bens e direitos

	Faixa de Salário Mín. Mensal	Qtde Declarantes 2021	Bens e Direitos líquido 2021 (R\$ milhões)	Bens e Direitos média individual (R\$ mil)	% bens e direitos líquido total	Imposto devido (R\$ milhões)
	(a)	(c)	(j)	(k)	(l)	(o)
1	Até 1/2	1.532.425	219.525	143	2,4%	0
2	De 1/2 a 1	726.369	66.507	92	0,7%	0
3	De 1 a 2	1.789.747	183.981	103	2,0%	0
4	De 2 a 3	5.030.266	484.554	96	5,3%	0
5	De 3 a 5	9.006.882	711.590	79	7,7%	0
6	De 5 a 7	4.784.721	518.862	108	5,6%	0
7	De 7 a 10	3.619.200	655.648	181	7,1%	0
8	De 10 a 15	2.753.868	676.472	246	7,4%	0
9	De 15 a 20	1.278.967	607.218	475	6,6%	0
10	De 20 a 30	1.175.534	762.291	648	8,3%	0
11	De 30 a 40	528.774	572.461	1.083	6,2%	0
12	De 40 a 60	399.477	658.346	1.648	7,2%	0
13	De 60 a 80	142.730	364.365	2.553	4,0%	0
14	De 80 a 160	144.057	675.570	4.690	7,4%	136
15	De 160 a 240	33.261	309.087	9.293	3,4%	7.380
16	De 240 a 320	14.363	195.965	13.644	2,1%	6.187
17	Mais de 320	28.540	1.526.042	53.470	16,6%	66.852
	Total	32.989.181	9.188.484			80.555
			Arrecadação com sonegação de 27%			58.805

Detêm 29,5% dos bens e direitos líquidos total

Fonte: Unafisco Nacional (2020, p. 13).

A tabela acima desfaz o mito de que a renda está concentrada em 1% da população, ao contrário, encontra-se ainda mais concentrada, em 0,1%. No Brasil há uma extrema desigualdade de renda, capaz de gerar a riqueza patrimonial (UNAFISCO NACIONAL, 2020, p. 14).

Ainda, de acordo com a nota técnica, apesar de ao aplicar o modelo da OCDE termos uma arrecadação de R\$ 80,5 bilhões, que elevaria a carga tributária sobre patrimônio para 2,84% do PIB, tal modelo não deve ser aplicado no Brasil, pela ausência de progressividade e, também, por não estar adequado à realidade brasileira (UNAFISCO NACIONAL, 2020, p. 14).

Aplicando-se uma alíquota progressiva conforme a tabela 5 do capítulo 2, temos o seguinte:

Tabela 7 - Potencial arrecadatário do IGF progressivo

	Faixa de Salário Mín. Mensal	Qtde Declarantes 2021	Bens e Direitos líquido 2021 (R\$ milhões)	Bens e Direitos média individual (R\$ mil)	% bens e direitos líquido total	BC IGF média individual (R\$ mil)	BC IGF média (R\$ milhões)	Imposto devido (R\$ milhões)
	(a)	(c)	(j)	(k)	(l)	(m)	(n)	(o)
1	Até 1/2	1.532.425	219.525	143	2,4%	0	0	0
2	De 1/2 a 1	726.369	66.507	92	0,7%	0	0	0
3	De 1 a 2	1.789.747	183.981	103	2,0%	0	0	0
4	De 2 a 3	5.030.266	484.554	96	5,3%	0	0	0
5	De 3 a 5	9.006.882	711.590	79	7,7%	0	0	0
6	De 5 a 7	4.784.721	518.862	108	5,6%	0	0	0
7	De 7 a 10	3.619.200	655.648	181	7,1%	0	0	0
8	De 10 a 15	2.753.868	676.472	246	7,4%	0	0	0
9	De 15 a 20	1.278.967	607.218	475	6,6%	0	0	0
10	De 20 a 30	1.175.534	762.291	648	8,3%	0	0	0
11	De 30 a 40	528.774	572.461	1.083	6,2%	0	0	0
12	De 40 a 60	399.477	658.346	1.648	7,2%	0	0	0
13	De 60 a 80	142.730	364.365	2.553	4,0%	0	0	0
14	De 80 a 160	144.057	675.570	4.690	7,4%	20	2.826	14
15	De 160 a 240	33.261	309.087	9.293	3,4%	4.623	153.760	1.150
16	De 240 a 320	14.363	195.965	13.644	2,1%	8.974	128.892	1.645
17	Mais de 320	28.540	1.526.042	53.470	16,6%	48.800	1.392.759	50.377
	Total	32.989.181	9.188.484	279		62.416	1.678.237	53.187
							Arrecadação com sonegação de 27%	38.826

Fonte: Unafisco Nacional (2020, p. 17).

Conforme a tabela 7, o tributo aplicado através da progressão proposta pela nota técnica da Unafisco Nacional, usada no PLC nº 101/2021 do Senador Randolfe Rodrigues, continuaria atingindo apenas 0,1% da população, com uma arrecadação de aproximadamente R\$ 53,2 bilhões ou R\$ 38,8 bilhões (considerando a sonegação de 27%).

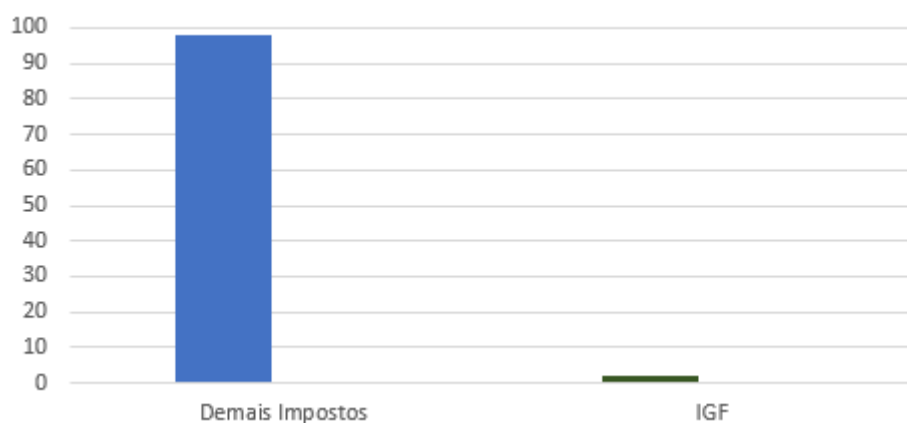
A nota técnica da Unafisco Nacional chega a recomendar que o incremento que o IGF ocasionará "seja voltado para saúde e para medidas sociais que assegurem o mínimo existencial à população" (UNAFISCO NACIONAL, 2020, p. 18).

De acordo com o impostômetro de 2021, a arrecadação federal brasileira foi de R\$ 2.592.601.562.926,43 (dois trilhões, quinhentos e noventa e dois bilhões, seiscentos e um milhões, quinhentos e sessenta e dois mil, novecentos e vinte e seis reais e quarenta e três centavos). Caso fosse aplicado em 2021, o IGF representaria

algo entre 1,47% (considerando a sonegação de 27%) e 1,97% da arrecadação total dos impostos federais, ou seja, número consideravelmente baixo.

A discrepância pode ser vista ao considerarmos o gráfico abaixo, que demonstra a baixa arrecadação mesmo no caso em que a sonegação não é considerada:

Gráfico 5 - Arrecadação do IGF sem sonegação em comparação com a arrecadação total



Fonte: Elaboração própria

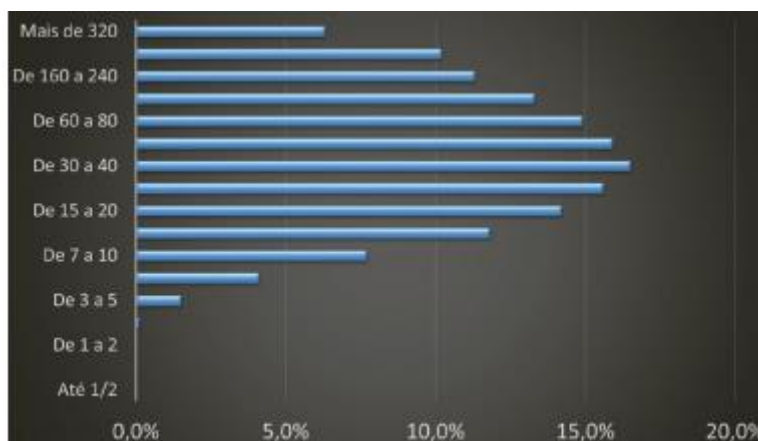
De acordo com a Agência Senado (2020) a pandemia já havia custado R\$ 411 bilhões de reais aos cofres públicos em setembro de 2020, sendo R\$ 213,02 bilhões apenas para o auxílio emergencial.

O IGF, caso fosse instituído, arcaria com apenas algo entre 18,21% (com sonegação) e 24,97% do auxílio emergencial, não sendo capaz nem de cobrir este gasto extraordinário integralmente.

3.3.2 Atualização das alíquotas do IRPF

Para a Unafisco Nacional (2020, p. 5) as alíquotas do imposto de renda são progressivas até uma faixa, tornando-se regressivas nas camadas de renda mais alta, consoante a alíquota média do IRPF por faixa de salário mínimo:

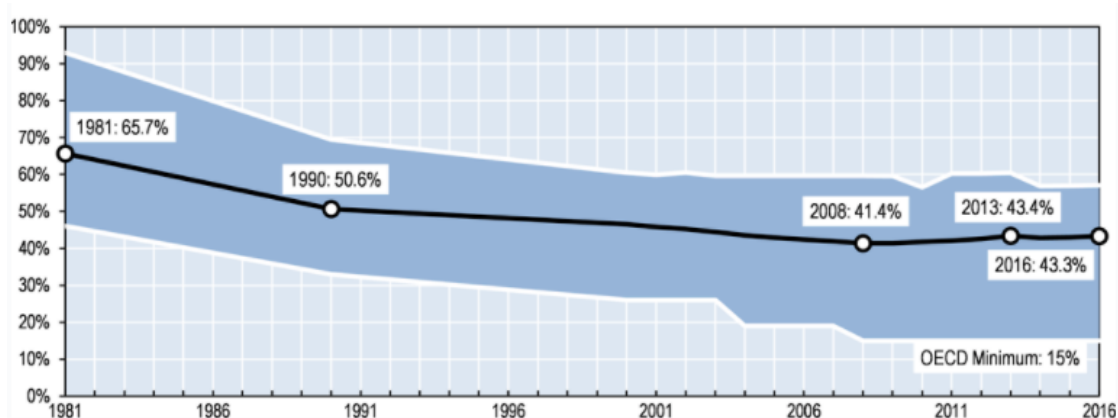
Gráfico 6 - Alíquota média de IRPF (%), por faixa de salário mínimo



Fonte: Unafisco Nacional (2020, p. 6).

A alíquota do IRPF mais alta do Brasil, conforme a tabela 3, é de 27,5%. Este número está consideravelmente abaixo da média da alíquota nas camadas mais altas de renda dos países da OCDE:

Gráfico 7 - Progressão das alíquotas mais altas combinadas nos países da OCDE



Fonte: OCDE (2018).

Enquanto a alíquota mais alta no Brasil é de 27,5%, a alíquota de topo média dos países da OCDE em 2016 era de 43,3%. Mesmo no período em que reformas nos sistemas tributários foram feitas influenciadas pela teoria da tributação ótima, reduzindo as alíquotas do imposto de renda, a mediada da OCDE ficou sempre maior ou igual a 40%, de acordo com o gráfico 4.

Com as alíquotas atuais, as arrecadações do IRPF em 2020 e 2021, de acordo com a Receita Federal, foram de:

Tabela 8 - Arrecadações das receitas federais administradas pela RFB entre janeiro e dezembro de 2020 e 2021.

UNIDADE: R\$ MILHÕES

RECEITAS	JAN-DEZ/21 [A]	JAN-DEZ/20 [B]	DIFERENÇAS	
			[A]-[B]	[A]/[B]%
IRPJ/CSLL	393.152	299.887	93.265	31,10
COFINS/PIS-PASEP	384.217	329.889	54.328	16,47
RECEITA PREVIDENCIÁRIA	503.719	472.824	30.895	6,53
IOF	50.821	24.634	26.187	106,31
I. IMPORTAÇÃO/IPI-VINCULADO	98.493	77.094	21.399	27,76
IRPF	58.953	47.062	11.891	25,27
IRRF-RENDIMENTOS DO TRABALHO	154.047	146.944	7.103	4,83
IPI (Exceto Vinculado)	45.306	41.167	4.140	10,06
IRRF-RENDIMENTOS DE RESIDENTES NO EXTERIOR	44.220	40.328	3.892	9,65
IRRF-RENDIMENTOS DE CAPITAL	54.907	52.407	2.500	4,77
IRRF-OUTROS RENDIMENTOS	16.255	13.979	2.276	16,28
CIDE-COMBUSTÍVEIS	1.975	1.712	263	15,34
DEMAIS RECEITAS ADMINISTRADAS	74.275	71.541	2.734	3,82
RECEITA ADMINISTRADA PELA RFB	1.880.338	1.619.466	260.872	16,11

Fonte: Receita Federal (2021, p. 7).

As arrecadações do IRPF, conforme a tabela acima, em 2021 foram de R\$ 58,9 bilhões de reais e de R\$ 47,0 bilhões de reais em 2020.

O Decreto-lei nº 2.419/1988 previa 9 alíquotas, contando com a isenção, de 10, 15, 20, 25, 30, 35, 40 e 45% (BRASIL, 1988). O topo de renda possui uma alíquota que mais se assemelha a média cobrada nos países da OCDE.

Se usarmos as alíquotas do Decreto-lei nº 2.419/1988 e incluirmos nas faixas de renda da tabela 7, fornecidas pela Unafisco Nacional, é possível que a arrecadação progressiva apenas a título de imposto de renda alcance valores muito mais significativos e até mesmo reduzindo a tributação sobre alguns contribuintes. Assim, apenas a título de exemplo, considerando as alíquotas do Decreto-Lei nº 2.419/1988, poderíamos montar a seguinte tabela:

Tabela 9 - Reformulações das alíquotas do IRPF

Faixa de Renda (S.M)	Aliquota	Quantidade de Contribuintes (aprox.)
Até 2	0%	5.838.288
de 2 a 5	10%	14.037.148
de 5 a 10	15%	8.403.921
de 10 a 20	20%	4.032.835
de 20 a 30	25%	1.175.534
de 30 a 40	30%	528.774
de 40 a 60	35%	399.477
de 60 a 80	40%	142.730
Acima de 80	45%	220.221

Fonte: Elaboração própria.

Com os números acima, a arrecadação do IRPF seria muito mais expressiva do que a do IGF, podendo chegar na casa de trilhões de reais.

CONCLUSÃO

A implementação do Imposto Sobre Grandes Fortunas no Brasil é cercada de controvérsias. De um lado, seus defensores argumentam que o imposto exerceria um papel importante na distribuição de renda e que em casos de crise, como a atual crise provocada pela COVID-19, seria um importante instrumento disponível ao governo para combate dos efeitos nocivos.

Por outro lado, seus críticos pontuam diversos obstáculos para sua implementação. No cenário brasileiro, especificamente, o risco de bitributação, a facilidade de mudança do domicílio fiscal para o exterior, junto com os mecanismos de evasão fiscal com investimentos em paraísos fiscais e a elisão fiscal, se demonstram relevantes. Junto a estes obstáculos, ainda há o risco de que não residentes escolham por retirar suas riquezas investidas antes da aplicação do imposto sobre riquezas.

Não obstante os obstáculos de caráter técnico, é certo que aqueles com capacidade contributiva para o imposto são poucos, somando apenas 0,1% da população, o que demonstra uma concentração de renda muito grande e coloca em xeque a capacidade do imposto de efetuar qualquer tipo de justiça fiscal através da redistribuição de renda. As alíquotas propostas são baixas, uma vez que, ao atingir todo o patrimônio, o imposto sobre riquezas é proporcionalmente mais gravoso. O principal problema é que as alíquotas baixas proporcionam baixa arrecadação, contudo uma alíquota maior poderia ser confiscatória, sendo inconstitucional.

Em que pese a falta de pesquisas empíricas contundentes que analisem os efeitos comportamentais do tributo, uma breve análise permite perceber que a situação brasileira é diferente da situação do Reino Unido ou mesmo dos países membros da OCDE estudados. O Brasil possui uma desigualdade social muito acentuada, com mecanismos que favorecem aqueles com maior concentração de renda, similar aos países sul-americanos que possuem o tributo instituído, todavia a ausência de estudos empíricos que demonstrem a efetividade e os obstáculos enfrentados pelo imposto nestes países compromete a análise comparativa.

Enquanto no Reino Unido a instituição do imposto seria imediata, podendo ser cobrado no momento da sua publicação, o caso é diferente no Brasil. O princípio da anterioridade tributária garante dois efeitos protetivos aos contribuintes: a) um imposto só poderá ser cobrado a partir do próximo exercício financeiro; b) nenhum tributo

poderá ser cobrado antes de 90 dias da sua instituição. É de dizer, portanto, que caso instituído no Brasil, o IGF só poderia ser cobrado, no mínimo, apenas após 90 dias da sua instituição.

O tempo que o princípio da anterioridade tributária garante é o suficiente para que os contribuintes com maior capacidade contributiva apresentem sua Comunicação de Saída Definitiva do País e se tornem não residentes, mudando seus domicílios tributários para o exterior. A partir deste momento o IGF não poderia mais atingir os seus patrimônios no exterior, ao contrário do IRPF que por ser um imposto já instituído tem a possibilidade de cobrar os meses em que o contribuinte foi residente através da Declaração de Saída Definitiva do País.

Não bastassem todos os problemas apontados, ainda há uma grande confusão legislativa, com projetos de lei que apresentam informações diferentes e contraditórias entre si, não existindo consenso em relação ao que é riqueza, ao qual seria o fato gerador, a base de cálculo e as alíquotas.

O PLC nº 101/2021, utilizado no nosso estudo, institui uma “contribuição extraordinária”, utilizando dos dados da Nota Técnica nº 17/2020 da Unafisco Nacional, entretanto não define a natureza desta cobrança extraordinária. A recomendação da referida nota técnica é pela instituição de um empréstimo compulsório, o que poderia agravar ainda mais a crise, já que em algum momento o governo deveria devolver os bilhões arrecadados aos contribuintes.

Caso a natureza do IGF, nos moldes do PLC nº 101/2021 e da Nota Técnica nº 17/2020, fosse a de imposto, este seria inconstitucional, uma vez que impostos não são vinculados a uma atuação estatal específica e sua receita também não pode ser vinculada a algo específico, não sendo possível que a arrecadação fosse destinada exclusivamente à saúde e às medidas sociais, o que o artigo 6º do PLC nº 101/2021 prevê. Situação semelhante existe nos outros PLCs apresentados.

O PLC nº 101/2021 foi utilizado como referência neste trabalho, tão somente porque foi o único que apresentou como justificativa uma nota técnica que define o que considera como riqueza e usa um método sólido, baseado nos modelos da OCDE, para definir alíquotas. Os demais projetos de lei são confusos e suas justificativas não apresentam definições ou origens dos dados que levaram às alíquotas, ao fato gerador e à base de cálculo.

A arrecadação também seria baixa, sendo de aproximadamente R\$ 53,2 bilhões ou R\$ 38,8 bilhões (considerando a sonegação de 27%), não cobrindo nem

mesmo metade dos impactos do auxílio emergencial pago durante a crise ocasionada pela COVID-19. Além de tudo, a alíquota média do IGF no Brasil seria maior do que a dos vizinhos sul-americanos, aumentando o risco de fuga de capitais, como vem ocorrendo na Argentina, com os donos de grandes fortunas mudando-se para o Uruguai.

Por todos estes problemas apontados, que se chega à conclusão que há um risco muito grande do Imposto Sobre Grandes Fortunas não ser eficaz, havendo problemas a nível técnico, comportamental, legislativo, de desenho do tributo e, também, arrecadatário.

Enquanto a ineficácia do IGF é quase certa, uma medida melhor seria o uso do IRPF para atingir as grandes fortunas. O imposto sobre a renda já se encontra instituído e faz parte do Sistema Tributário Brasileiro, existindo maior facilidade em reformar o tributo, que possui uma grande quantidade de estudos empíricos que facilitam a previsão dos seus impactos, do que criar um outro tributo muito pouco usado no mundo inteiro, que é o caso do IGF.

As alíquotas do IRPF no Brasil são tímidas e, a partir das bases mais altas, acabam violando a acepção vertical do princípio da isonomia, também violam o princípio da capacidade contributiva a partir da sua maior alíquota, que implementada em um valor tão baixo. Apesar disso, a alíquota de 27,5% ainda está muito abaixo daquela praticada nos países da OCDE.

Assim, se faz necessária a criação de novas faixas de renda com novas alíquotas, conforme apresentado na tabela 9, o que aliviaria a carga tributária nas rendas mais baixas e imporá alíquotas maiores nas rendas mais altas que hoje tem uma afetação muito baixa da sua renda. A exigência de alíquotas maiores, como a de 45% no topo, também não afetaria o mínimo existencial das maiores rendas, uma vez que possuiriam capacidade contributiva maior, não se configurando como confisco.

O imposto de renda já possui uma função de redistribuição de renda, de forma que o aumento das faixas e das alíquotas, auxiliaria ainda mais neste processo, pois em um cálculo breve a arrecadação de um IRPF remodelado seria muito mais expressiva que a arrecadação do IGF, podendo chegar à monta de trilhões de reais.

Existem também outro tributo que poderia ser usado para a redistribuição de renda, atingindo também os mais ricos, que é o tributo sobre transferência de riquezas, especialmente aquele sobre herança.

Desta forma, diante dos diversos problemas enfrentados para a implementação do Imposto Sobre Grandes Fortunas, uma reformulação do Imposto de Renda de Pessoas Físicas poderia cumprir os papéis de atingir os mais ricos e de redistribuir a renda de forma muito mais eficaz, com a vantagem de ser sua modificação facilitada por se tratar de um imposto já instituído e conhecido. Um imposto forte sobre transferências de riquezas, especialmente um tributo maior sobre heranças, igualmente poderia exercer um papel importante.

Entretanto, para melhor modelar os dados, seria preciso de um número maior de pesquisas empíricas acerca do IGF e de informações mais minuciosas quanto as rendas declaradas por cada contribuinte para se precisar o potencial arrecadatório de ambos os impostos, especialmente de um eventual IRPF reformulado.

REFERÊNCIAS

ADVANI, Arun; CHAMBERLAIN, Emma; SUMMERS, Andy. A wealth tax for the UK: final report. Londres: Wealth Tax Commission, 2020. Disponível em: <https://www.lse.ac.uk/International-Inequalities/Assets/Documents/OLDWealthTaxCommission-Final-reportold.pdf>. Acesso em: 12 fev. 2022.

Agência Senado. Pandemia já causou despesas de R\$ 411 bilhões para o governo
Fonte: Agência Senado. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2020/09/25/pandemia-ja-causou-despesas-de-r-411-bilhoes-para-o-governo>. Acesso em: 09 fev. 2022.

ASSOCIAÇÃO COMERCIAL DE SÃO PAULO. Impostômetro. Disponível em: <https://impostometro.com.br/>. Acesso em: 12 fev. 2022.

ALEXANDRE, Ricardo. Direito tributário. 15. ed., rev., atual., ampl. Salvador: JusPodivm, 2021.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasil, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acessado em 19 jan. 2022.

BRASIL. Congresso. Senado. Projeto de Lei do Senado nº 315, de 26 de maio de 2015. Institui o Imposto sobre Grandes Fortunas, de que trata o art. 153, inciso VII, da Constituição Federal e dá outras providências. Brasil, Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/121420>. Acesso em: 23 jan. 2022.

BRASIL. Congresso. Senado. Projeto de Lei do Senado nº 101, de 02 de julho de 2021. Institui a Contribuição Extraordinária sobre Grandes Fortunas para aliviar os efeitos da pandemia de Covid19 que resultou na declaração de Emergência em Saúde Pública de importância Nacional (ESPIN) em decorrência da Infecção Humana pelo novo Coronavírus (2019-nCoV). Brasil, Disponível em:

<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/149004>. Acesso em: 23 jan. 2022.

BRASIL. Congresso. Senado. Projeto de Lei Complementar nº 50, de 26 de março de 2020. Institui imposto sobre grandes fortunas e empréstimo compulsório, que financiará necessidades de proteção social decorrentes da covid-19. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/141223>. Acesso em: 23 jan. 2022.

BRASIL. Congresso. Senado. Projeto de Lei Complementar nº 38, de 24 de março de 2020. Fica instituído, durante o período de calamidade pública no Brasil, o Imposto Extraordinário Sobre Grandes Fortunas. Brasil, Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/141181>. Acesso em: 23 jan. 2022.

BRASIL. Decreto-Lei nº 2419, de 10 de março de 1988. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas físicas e do imposto de renda na fonte. Brasil, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/De12419.htm. Acesso em: 09 fev. 2022.

BRASIL. Projeto de Lei Complementar nº 183, de 6 de agosto de 2019. Regulamenta o disposto no art. 153, inciso VII, da Constituição Federal, para instituir o Imposto sobre Grandes Fortunas. Brasil, Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137929>. Acesso em: 23 jan. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Sessão Plenária). Súmula 656. Constituição Federal de 1988, art. 145, § 1º; e art. 156, II. 24 de setembro de 2003. Brasília: DJ de 09/10/2003, p. 3. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula656/false>>. Acessado em 20 jan. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Despacho nº 220. Requerente: PARTIDO SOCIALISMO E LIBERDADE (P-SOL). Relator: Ministro Marco Aurélio. Dje. Brasil, .

Disponível em:

<http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15341430352&ext=.pdf>.

Acesso em: 25 jan. 2022.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Código Tributário Nacional. Brasil, Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 19 jan. 2022.

BRASIL. Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Brasil, Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm. Acesso em: 22 jan. 2022.

BRAZUNA, José Lúcio Ribeiro; BELLEGARDE, Marina Tanganelli. Votos para 2022: mais justiça fiscal no Imposto de Renda da Pessoa Física. Consultor Jurídico, 2022.

Disponível em: <[https://www.conjur.com.br/2022-jan-07/brazuna-bellegarde-votos-2022-justica-fiscal-](https://www.conjur.com.br/2022-jan-07/brazuna-bellegarde-votos-2022-justica-fiscal-irpf#:~:text=Encerrado%20o%20ano%20de%202021,de%20l%C3%A1%20n%C3%A3o%20mais%20sair.>)

[irpf#:~:text=Encerrado%20o%20ano%20de%202021,de%20l%C3%A1%20n%C3%A3o%20mais%20sair.>](https://www.conjur.com.br/2022-jan-07/brazuna-bellegarde-votos-2022-justica-fiscal-irpf#:~:text=Encerrado%20o%20ano%20de%202021,de%20l%C3%A1%20n%C3%A3o%20mais%20sair.>). Acesso em: 23 jan. 2022.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Direito constitucional e teoria da constituição. 7. ed., 16. reimpr. Coimbra: Edições Almedina, 2013 [?].

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

CASTAGNA, Fabiano Pires. Capacidade contributiva e igualdade tributária no imposto sobre a renda da pessoa física: os desafios da concretização sob a perspectiva do Valor-Princípio da Fraternidade. 2019. 339 f. Tese (Doutorado em Direito) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2019. Disponível

em: <<https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/215286>>. Acesso em: 20 jan. 2022.

CECILIA BARRÍA. BBC News Mundo. A experiência de 3 países da América Latina que cobram imposto sobre riqueza. 2020. Disponível em: <https://www.bbc.com/portuguese/geral-51189259>. Acesso em: 09 fev. 2022.

COELHO, Andre Felipe Canuto; BORBA, Bruna Estima. Progressividade do imposto de renda da pessoa física no Brasil: Realidade ou mito?. Revista Thesis Juris, [S.l.], v. 6, n. 3, p. 407-437, 2017. Disponível em: <<https://periodicos.uninove.br/thesisjuris/article/view/9010>>. Acesso em: 20 de janeiro de 2022.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 17. ed., rev., atual. e reform. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2020.

COSTA, Regina Helena. Princípio da Capacidade Contributiva. São Paulo: Malheiros, 1993.

COSTA, Regina Helena.. Curso de direito tributário - Constituição e Código Tributário Nacional. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

DIEESE. Departamento Intersindical de Estatística e Estudos. A proposta de mudanças no Imposto de Renda - Reforma Tributária do governo - 2ª Fase. 4 de Agosto de 2021. Disponível em: <<https://www.dieese.org.br/notatecnica/2021/notaTec261ReformaTributaria.pdf>>. Acesso em: 23 jan. 2022.

EXAME. Governo uruguaio atrai argentinos ricos que fogem da crise. 2020. Disponível em: <https://exame.com/mundo/governo-uruguaio-atrai-argentinos-ricos-que-fogem-da-crise/>. Acesso em: 09 fev. 2022.

FAGUNDES, Álvaro; FELÍCIO, César; SCIARRETTA, Toni. Marcas da pandemia. 2021. Publicada em: Valor Econômico. Disponível em:

<https://valor.globo.com/coronavirus/a-economia-na-pandemia/>. Acesso em: 12 fev. 2022.

FERNANDES, Bernardo Gonçalves. Curso de direito constitucional. 12. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: JusPodivm, 2020.

GREGORIO, Argos Magno de Paula. A capacidade contributiva. 2007. 173 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2007. Disponível em: <<https://tede2.pucsp.br/handle/handle/7795>>. Acesso em: 19 jan. 2022.

INSTITUTO INSPER. Vale a pena instituir o IGF? Uma análise dos efeitos econômicos do imposto a partir de experiências internacionais. [S.l.]: Instituto Inasper, 2021. 29 p. Disponível em: https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2021/05/IGF_V7.pdf. Acesso em: 23 jan. 2022.

INSTITUTO INSPER. Grandes fortunas, tributar ou não tributar? 2021. Disponível em: <https://www.insper.edu.br/conhecimento/direito/imposto-sobre-grandes-fortunas-tributar-ou-nao-tributar/>. Acesso em: 24 jan. 2022.

INTELIGOV. O imposto sobre grandes fortunas no Brasil e no mundo. 2021. Disponível em: <https://blog.inteligov.com.br/imposto-sobre-grandes-fortunas/#:~:text=As%20al%C3%ADquotas%20variam%20de%200%2C5%25%20a%201%2C5,%25%20a%201%2C5%25..> Acesso em: 09 fev. 2022.

KANITZ, Melissa Teresa et al. Aumento dos custos tributários para as famílias brasileiras decorrente da não atualização monetária da tabela do Imposto de Renda Pessoa Física. In: Congresso Brasileiro de Custos, 25, 2018. Vitória. Anais. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4429/4430>>. Acesso em 23 jan. de 2022.

LEAL, Jefferson Lécio; LAZZARI, Eduardo Alves Lazzari. A Evolução e a Política Tributária do IRPF. In: Encontro Anual da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Ciências Sociais (Anpocs), 41, 2017. Caxambu. Anais. Disponível em:

<<https://anpocs.com/index.php/encontros/papers/41-encontro-anual-daanpocs/gt-30/gt25-18>>. Acesso em 25 jan. 2022.

MAIA, Flávia. Imprecisos, PLs sobre imposto sobre grandes fortunas estão parados no Congresso. 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/imprecisos-pls-sobre-imposto-sobre-grandes-fortunas-estao-parados-no-congresso-18082021>. Acesso em: 25 jan. 2022.

MEIRELLES, José Ricardo. O princípio da capacidade contributiva. Revista de informação legislativa, Brasília, v. 34, n. 136, p. 333-339, out./dez. 1997. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/315>>. Acesso em: 19 jan. 2022.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de direito constitucional. 15. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

OCDE. The Role and Design of Net Wealth Taxes in the OECD. Oecd Tax Policy Studies nº 26. Paris: Ocede, 2018. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264290303-en>. Acesso em: 10 fev. 2022.

O GLOBO. Argentina arrecada US\$ 2,4 bilhões com imposto sobre grandes fortunas do país. 2021. Disponível em: <https://oglobo.globo.com/economia/argentina-arrecada-us-24-bihoes-com-imposto-sobre-grandes-fortunas-do-pais-25001106#:~:text=Segundo%20comunicado%20oficial%2C%20o%20montante,patrim%C3%B4nio%20est%C3%A1%20sujeito%20%C3%A0%20cobran%C3%A7a>. Acesso em: 09 fev. 2022.

PEDRO RAFAEL VILELA. Brasil de Fato. Como funciona a taxaço de grandes fortunas em outros países? 2020. Disponível em: <https://www.brasildefato.com.br/2020/08/28/como-funciona-a-taxacao-de-grandes-fortunas-em-outros-paises>. Acesso em: 11 fev. 2022.

RECEITA FEDERAL. Imposto Sobre a Renda - Pessoa Física. Perguntas e Respostas. Exercício de 2021. Ano-calendário de 2020. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/perguntas->

[frequentes/declaracoes/dirpf/pr-irpf-2021-v-1-2-2021-04-29.pdf](https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/meu-imposto-de-renda/preenchimento/nao-residente.pdf). Acesso em: 20 jan. 2022.

RECEITA FEDERAL. Residente e Não Residente: entenda quem é considerado residente e não residente no Brasil e como esta condição deve ser comunicada à receita federal.. Entenda quem é considerado residente e não residente no Brasil e como esta condição deve ser comunicada à Receita Federal.. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/meu-imposto-de-renda/preenchimento/nao-residente>. Acesso em: 02 fev. 2022.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Instrução Normativa RFB nº 208, de 27 de setembro de 2002. Dispõe sobre a tributação, pelo imposto de renda, dos rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior e dos ganhos de capital apurados na alienação de bens e direitos situados no exterior por pessoa física residente no Brasil e dos rendimentos recebidos e dos ganhos de capital apurados no País por pessoa física não-residente no Brasil.. . Brasil, Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15079>. Acesso em: 04 fev. 2022.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Instrução Normativa RFB nº 1037, de 04 de junho de 2010. Relaciona países ou dependências com tributação favorecida e regimes fiscais privilegiados.. . Brasil, Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=16002>. Acesso em: 9 fev. 2022.

Receita Federal. Análise da Arrecadação das Receitas Federais. Brasil: Ministério da Economia, 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao/arrecadacao-2021/dezembro2021/analise-mensal-dez-2021.pdf>. Acesso em: 10 fev. 2022.

RedeVírus MCTI. Impactos econômicos da pandemia no Brasil poderão ser observados até 2045. 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/mcti/pt-br/acompanhe-o-mcti/noticias/2021/10/impactos-economicos-da-pandemia-no-brasil->

TERSI, Vinicius. Vivendo no Brasil e em outro País: Dupla Residência Fiscal, Acordos Brasileiros e Reciprocidade. 2020. Disponível em: <https://tersi.adv.br/vivendo-no-brasil-e-em-outro-pais-dupla-residencia-fiscal-acordos-brasileiros-e-reciprocidade/>. Acesso em: 07 fev. 2022.

UNAFISCO NACIONAL. Diretoria de Defesa e Assuntos Técnicos. Nota Técnica Unafisco Nº 17/2020: imposto sobre grandes fortunas: definição da arrecadação, alíquota e limite de isenção ideais, perfil dos contribuintes, tabela progressiva e recursos para a crise resultante da pandemia da covid-19. [S.l.]: Unafisco Nacional, 2021. 32 p. Disponível em: <https://unafisconacional.org.br/wp-content/uploads/2020/09/NT-17-1.pdf>. Acesso em: 25 jan. 2022.

VALOR. Bolívia cria imposto sobre grandes. 2020. Disponível em: <https://valor.globo.com/mundo/noticia/2020/12/29/bolvia-cria-imposto-sobre-grandes-fortunas.ghtml>. Acesso em: 10 fev. 2022.