



BRUNO GERMANO PUNTEL

VIABILIDADE PRÁTICA DO IMPOSTO SOBRE

GRANDES FORTUNAS

NO BRASIL

 **Atena**
Editora
Ano 2023



BRUNO GERMANO PUNTEL

VIABILIDADE PRÁTICA DO IMPOSTO SOBRE

GRANDES FORTUNAS

NO BRASIL

 **Atena**
Editora
Ano 2023

Editora chefe

Profª Drª Antonella Carvalho de Oliveira

Editora executiva

Natalia Oliveira

Assistente editorial

Flávia Roberta Barão

Bibliotecária

Janaina Ramos

Projeto gráfico

Camila Alves de Cremo

Luiza Alves Batista

Imagens da capa

iStock

Edição de arte

Luiza Alves Batista

2023 by Atena Editora

Copyright © Atena Editora

Copyright do texto © 2023 Os autores

Copyright da edição © 2023 Atena

Editora

Direitos para esta edição cedidos à Atena Editora pelos autores.

Open access publication by Atena

Editora



Todo o conteúdo deste livro está licenciado sob uma Licença de Atribuição *Creative Commons*. Atribuição-Não-Comercial-NãoDerivativos 4.0 Internacional (CC BY-NC-ND 4.0).

O conteúdo do texto e seus dados em sua forma, correção e confiabilidade são de responsabilidade exclusiva do autor, inclusive não representam necessariamente a posição oficial da Atena Editora. Permitido o *download* da obra e o compartilhamento desde que sejam atribuídos créditos ao autor, mas sem a possibilidade de alterá-la de nenhuma forma ou utilizá-la para fins comerciais.

Todos os manuscritos foram previamente submetidos à avaliação cega pelos pares, membros do Conselho Editorial desta Editora, tendo sido aprovados para a publicação com base em critérios de neutralidade e imparcialidade acadêmica.

A Atena Editora é comprometida em garantir a integridade editorial em todas as etapas do processo de publicação, evitando plágio, dados ou resultados fraudulentos e impedindo que interesses financeiros comprometam os padrões éticos da publicação. Situações suspeitas de má conduta científica serão investigadas sob o mais alto padrão de rigor acadêmico e ético.

Conselho Editorial

Ciências Humanas e Sociais Aplicadas

Prof. Dr. Adilson Tadeu Basquerote Silva – Universidade para o Desenvolvimento do Alto Vale do Itajaí

Prof. Dr. Alexandre de Freitas Carneiro – Universidade Federal de Rondônia

Prof. Dr. Alexandre Jose Schumacher – Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Paraná

Prof. Dr. Américo Junior Nunes da Silva – Universidade do Estado da Bahia

Profª Drª Ana Maria Aguiar Frias – Universidade de Évora

Profª Drª Andréa Cristina Marques de Araújo – Universidade Fernando Pessoa

Prof. Dr. Antonio Carlos da Silva – Universidade de Coimbra

Prof. Dr. Antonio Carlos Frasson – Universidade Tecnológica Federal do Paraná
 Prof. Dr. Antonio Gasparetto Júnior – Instituto Federal do Sudeste de Minas Gerais
 Prof. Dr. Antonio Isidro-Filho – Universidade de Brasília
 Prof. Dr. Arnaldo Oliveira Souza Júnior – Universidade Federal do Piauí
 Prof. Dr. Carlos Antonio de Souza Moraes – Universidade Federal Fluminense
 Prof^a Dr^a Caroline Mari de Oliveira Galina – Universidade do Estado de Mato Grosso
 Prof. Dr. Crisóstomo Lima do Nascimento – Universidade Federal Fluminense
 Prof^a Dr^a Cristina Gaio – Universidade de LisboaProf. Dr. Daniel Richard Sant’Ana – Universidade de Brasília
 Prof. Dr. Deyvison de Lima Oliveira – Universidade Federal de Rondônia
 Prof^a Dr^a Dilma Antunes Silva – Universidade Federal de São Paulo
 Prof. Dr. Edvaldo Antunes de Farias – Universidade Estácio de Sá
 Prof. Dr. Elson Ferreira Costa – Universidade do Estado do Pará
 Prof. Dr. Eloi Martins Senhora – Universidade Federal de Roraima
 Prof^a Dr^a Geuciane Felipe Guerim Fernandes – Universidade Estadual de Londrina
 Prof. Dr. Gustavo Henrique Cepolini Ferreira – Universidade Estadual de Montes Claros
 Prof. Dr. Humberto Costa – Universidade Federal do Paraná
 Prof^a Dr^a Ivone Goulart Lopes – Istituto Internazionele delle Figlie de Maria Ausiliatrice
 Prof. Dr. Jadilson Marinho da Silva – Secretaria de Educação de Pernambuco
 Prof. Dr. Jadson Correia de Oliveira – Universidade Católica do Salvador
 Prof. Dr. Jodeyson Islony de Lima Sobrinho – Universidade Estadual do Oeste do Paraná
 Prof. Dr. José Luis Montesillo-Cedillo – Universidad Autónoma del Estado de México
 Prof^a Dr^a Juliana Abonizio – Universidade Federal de Mato Grosso
 Prof. Dr. Julio Candido de Meirelles Junior – Universidade Federal Fluminense
 Prof. Dr. Kárpio Márcio de Siqueira – Universidade do Estado da Bahia
 Prof^a Dr^a Kátia Farias Antero – Faculdade Maurício de Nassau
 Prof^a Dr^a Keyla Christina Almeida Portela – Instituto Federal do Paraná
 Prof^a Dr^a Lina Maria Gonçalves – Universidade Federal do Tocantins
 Prof^a Dr^a Lucicleia Barreto Queiroz – Universidade Federal do Acre
 Prof. Dr. Luis Ricardo Fernandes da Costa – Universidade Estadual de Montes Claros
 Prof. Dr. Lucio Marques Vieira Souza – Universidade do Estado de Minas Gerais
 Prof^a Dr^a Natiéli Piovesan – Instituto Federal do Rio Grande do Norte
 Prof^a Dr^a Marianne Sousa Barbosa – Universidade Federal de Campina Grande
 Prof^a Dr^a Marcela Mary José da Silva – Universidade Federal do Recôncavo da Bahia
 Prof. Dr. Marcelo Pereira da Silva – Pontifícia Universidade Católica de Campinas
 Prof. Dr. Marcelo Pereira da Silva – Pontifícia Universidade Católica de Campina
 sProf^a Dr^a Maria Luzia da Silva Santana – Universidade Federal de Mato Grosso do Sul
 Prof. Dr. Miguel Rodrigues Netto – Universidade do Estado de Mato Grosso
 Prof. Dr. Pedro Henrique Máximo Pereira – Universidade Estadual de Goiás
 Prof. Dr. Pablo Ricardo de Lima Falcão – Universidade de Pernambuco
 Prof^a Dr^a Paola Andressa Scortegagna – Universidade Estadual de Ponta Grossa
 aProf^a Dr^a Rita de Cássia da Silva Oliveira – Universidade Estadual de Ponta Grossa
 Prof. Dr. Rui Maia Diamantino – Universidade Salvador
 Prof^a Dr^a Sandra Regina Gardacho Pietrobon – Universidade Estadual do Centro-Oeste
 Prof. Dr. Saulo Cerqueira de Aguiar Soares – Universidade Federal do Piauí
 Prof. Dr. Urandi João Rodrigues Junior – Universidade Federal do Oeste do Pará
 Prof^a Dr^a Vanessa Bordin Viera – Universidade Federal de Campina Grande
 Prof^a Dr^a Vanessa Ribeiro Simon Cavalcanti – Universidade Federal da Bahia / Universidade de Coimbra
 Prof. Dr. William Cleber Domingues Silva – Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro
 Prof. Dr. Willian Douglas Guilherme – Universidade Federal do Tocantins

Viabilidade prática do imposto sobre grandes fortunas no Brasil

Diagramação: Letícia Alves Vitral
Correção: Yaiddy Paola Martinez
Indexação: Amanda Kelly da Costa Veiga
Revisão: O autor
Autor: Bruno Germano Puntel

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)	
P984	<p>Puntel, Bruno Germano Viabilidade prática do imposto sobre grandes fortunas no Brasil / Bruno Germano Puntel. – Ponta Grossa - PR: Atena, 2023.</p> <p>Formato: PDF Requisitos de sistema: Adobe Acrobat Reader Modo de acesso: World Wide Web Inclui bibliografia ISBN 978-65-258-1175-8 DOI: https://doi.org/10.22533/at.ed.758232803</p> <p>1. Tributos - Brasil. I. Puntel, Bruno Germano. II. Título. CDD 343.8104</p>
Elaborado por Bibliotecária Janaina Ramos – CRB-8/9166	

Atena Editora
Ponta Grossa – Paraná – Brasil
Telefone: +55 (42) 3323-5493
www.atenaeditora.com.br
contato@atenaeditora.com.br

DECLARAÇÃO DO AUTOR

O autor desta obra: 1. Atesta não possuir qualquer interesse comercial que constitua um conflito de interesses em relação ao conteúdo publicado; 2. Declara que participou ativamente da construção dos respectivos manuscritos, preferencialmente na: a) Concepção do estudo, e/ou aquisição de dados, e/ou análise e interpretação de dados; b) Elaboração do artigo ou revisão com vistas a tornar o material intelectualmente relevante; c) Aprovação final do manuscrito para submissão.; 3. Certifica que o texto publicado está completamente isento de dados e/ou resultados fraudulentos; 4. Confirma a citação e a referência correta de todos os dados e de interpretações de dados de outras pesquisas; 5. Reconhece ter informado todas as fontes de financiamento recebidas para a consecução da pesquisa; 6. Autoriza a edição da obra, que incluem os registros de ficha catalográfica, ISBN, DOI e demais indexadores, projeto visual e criação de capa, diagramação de miolo, assim como lançamento e divulgação da mesma conforme critérios da Atena Editora.

DECLARAÇÃO DA EDITORA

A Atena Editora declara, para os devidos fins de direito, que: 1. A presente publicação constitui apenas transferência temporária dos direitos autorais, direito sobre a publicação, inclusive não constitui responsabilidade solidária na criação dos manuscritos publicados, nos termos previstos na Lei sobre direitos autorais (Lei 9610/98), no art. 184 do Código Penal e no art. 927 do Código Civil; 2. Autoriza e incentiva os autores a assinarem contratos com repositórios institucionais, com fins exclusivos de divulgação da obra, desde que com o devido reconhecimento de autoria e edição e sem qualquer finalidade comercial; 3. Todos os e-book são *open access*, *desta forma* não os comercializa em seu site, sites parceiros, plataformas de *e-commerce*, ou qualquer outro meio virtual ou físico, portanto, está isenta de repasses de direitos autorais aos autores; 4. Todos os membros do conselho editorial são doutores e vinculados a instituições de ensino superior públicas, conforme recomendação da CAPES para obtenção do Qualis livro; 5. Não cede, comercializa ou autoriza a utilização dos nomes e e-mails dos autores, bem como nenhum outro dado dos mesmos, para qualquer finalidade que não o escopo da divulgação desta obra.

VIABILIDADE PRÁTICA DO IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS NO BRASIL

Declaro, para todos os fins de direito, que assumo total responsabilidade pelo aporte ideológico e referencial conferido ao presente trabalho, isentando a Universidade do Sul de Santa Catarina, a Coordenação do Curso de Direito, a Banca Examinadora e o Orientador de todo e qualquer reflexo acerca deste Trabalho de Conclusão de Curso.

Estou ciente de que poderei responder administrativa, civil e criminalmente em caso de plágio comprovado do trabalho monográfico.

Tubarão, 23 de novembro de 2022.



BRUNO GERMANO PUNTEL

Primeiramente, cabe destacar o esforço de meus pais, que forneceram o apoio necessário sem nunca apresentarem objeções na minha caminhada acadêmica, que incluiu uma troca de curso profissional. A minha pretensão de advogar devo a eles.

Aos meus amigos e às pessoas cujas palavras me energizaram a fim de que cada capítulo dessa monografia saísse conforme o planejado. Sem vocês isso não seria possível.

E, por fim, ao Prof. Wilson Demo, por sua dedicação de anos à docência que o tornaram competente para auxiliar, esclarecer e direcionar o aluno para que se extraia o máximo do aprendizado.

EPÍGRAFE

"Perseguir um objetivo que por definição é inatingível é condenar-se a um estado de infelicidade perpétua" (Émile Durkheim).

A pesquisa tem natureza bibliográfica, abordagem qualitativa e quantitativa, bem como se utilizou do procedimento bibliográfico para a coleta de dados. A Constituição da República Federativa do Brasil – CRFB/88, em seu art. 153, prevê a imposição do Imposto sobre a Fortuna – IGF, com a União tendo a competência de instituir e aplicar, mas nunca foi implementada devido às controvérsias que a cercam. Aspectos sobre sua eficácia, implementação, conceituação, regulação e aceitação geram debates na academia, sociedade e política, que justificam análises precisas sobre o imposto. A sociedade vem prosperando economicamente por causa do capitalismo, enquanto os Estados geralmente expandem seus gastos e interferência econômica na regulação do mercado. Estudos indicam que a evolução patrimonial da população não coincide com a distribuição igualitária da riqueza e que essa concentração de riqueza entre os mais ricos vem se intensificando há décadas. Nesse sentido, o presente estudo objetiva responder se a regulação desse tipo de imposto é um meio viável para o Brasil hoje. Analisa-se a efetividade do IGF no âmbito do sistema tributário brasileiro, descrevendo a legislação tributária e constitucional brasileira, demonstrando as especificidades daqueles projetos de tributação de grandes fortunas que ocorreram nos países da OCDE e deduzindo particularidades tributárias e econômicas brasileiras que obstem na aprovação desse tipo de tributo. No final, se um imposto for eficiente e viável para um país, certamente será benéfico tanto para o contribuinte, quanto para o Estado e para a economia, gerando mais empregos, segurança, estabilidade, arrecadação e recursos para políticas públicas de combate à desigualdade de renda e riqueza. Ambicionando responder se a tributação sobre grandes fortunas é um meio viável no Brasil hoje, constata-se que não.

PALAVRAS-CHAVE: Sistema tributário brasileiro. Fragilidades do sistema tributário brasileiro. Tributação sobre a riqueza. Imposto sobre grandes fortunas. Viés social da tributação em grandes fortunas.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	1
LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA BRASILEIRA À LUZ DAS CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS	5
SURGIMENTO E VIÉS SOCIAL DA TRIBUTAÇÃO SOBRE GRANDES FORTUNAS.....	5
RELAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA BRASILEIRA E O IGF	8
DEFINIÇÃO DO TERMO “GRANDE FORTUNA”	13
RENDA, RIQUEZA E IMPOSTOS SOBRE O PATRIMÔNIO	15
“POBREZA”, “DESIGUALDADE”, “JUSTIÇA SOCIAL” E “JUSTIÇA TRIBUTÁRIA”	19
TRIBUTAÇÃO SOBRE GRANDES FORTUNAS EM PAÍSES DA OCDE E LATINO-AMERICANOS	25
CASOS EUROPEUS.....	25
PAÍSES LATINOS.....	28
ASPECTOS PRÁTICOS DO IGF	32
Impactos econômicos, administrativos e políticos	36
A (IN)VIABILIDADE DE UM IGF NO BRASIL	42
PROJETOS DE LEI APRESENTADOS.....	42
FRAGILIDADES DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	46
A NECESSIDADE DE UMA REFORMA TRIBUTÁRIA.....	52
CONCLUSÕES.....	58
REFERÊNCIAS	60
SOBRE O AUTOR	70

INTRODUÇÃO

A sociedade vem prosperando economicamente em decorrência do capitalismo, ao passo que os Estados, de modo geral, ampliam seus gastos e interferências econômicas de regulação de mercado. Estudos indicam que a evolução patrimonial da população não coincide com a distribuição igualitária de riqueza e que essa concentração patrimonial entre os mais ricos vem se intensificando há décadas. Nesse sentido, o presente estudo propõe uma abordagem dos aspectos econômicos, bem como a análise de uma eventual regulamentação futura do IGF no Brasil.

Há muitas definições na academia a serem analisadas. Por exemplo, nas ciências econômicas inexistente uma definição correta de “fortuna” - sabendo-se que é uma soma vultuosa de patrimônio, que são poucos os indivíduos que a possuem e que esse é um conceito desprovido de estabilidade referencial, quer seja, depende do indivíduo que a fórmula. Outras, como “O papel do Estado na economia”, que pode ser grande ou pequeno, “poder de compra”, que muda ao longo do tempo e de “anacronismos” até auxiliam no debate sobre o tema.

Dentro da academia jurídica o modelo tributário predominante afirma que a tributação precisa ser progressiva, isonômica e de acordo com a capacidade contributiva do ente e dos Princípios constitucionais. Todavia as divergências surgem na conceituação de “justiça tributária”, “justiça social”, “efeito confiscatório de um tributo”, dentre outros. Ademais, somam-se às diferenças culturais, demográficas, econômicas e sociais das Nações que já implementaram o IGF e resultam na carência de dados para tornar os discursos pró-implementação mais verossímeis.

A Constituição da República Federativa do Brasil – CRFB/88, em seu art. 153, prevê a instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas – IGF, tendo a União a competência para instituí-lo e aplicá-lo. No entanto, tal tributo nunca foi implementado devido às controvérsias que o circundam. Aspectos sobre a sua eficácia, implementação, conceituação, regulação, aceitação geram debates na academia, sociedade e na política, que justificam análises precisas sobre o tributo.

Os Estados que o implementaram conseguiram aumentar tanto a arrecadação quanto a taxa de contribuintes. Os governantes entenderam que a política tributária é um instrumento eficaz para tratar os desiguais economicamente de maneira desigual a fim de alcançar uma certa igualdade, ou seja, os indivíduos devem ser tributados conforme a sua condição econômica. Essa foi a resposta dos relatórios da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE afirmando que as desigualdades na distribuição da renda e riqueza vêm se acentuando globalmente, assim como as pressões sobre a receita

pública conseguiram reduzir a desconcentração de riqueza. Segundo a Organização das Nações Unidas - ONU, no Brasil, aquele 1% mais afortunado possui quase metade das riquezas patrimoniais, sendo um dos países com maior desigualdade do mundo. Fica explícito que uma eventual implementação do IGF não extinguiria a desigualdade, mas seria um instrumento para reduzir a discrepância patrimonial dos cidadãos.

Verifica-se que desde 1989 até 2022 foram apresentados 54 projetos de lei complementar nas Casas Legislativas. Inspirado no modelo francês, o IGF previsto na CRFB/88 poderá incidir sobre uma base estreita tributável que consiste em patrimônios individuais de pessoas e empresas, tendo divergências em relação ao *quantum* tributável. Só em 2020 foram apresentados mais de 25 projetos legislativos sobre a criação de um IGF, correspondente a mais da metade de todo o volume de projetos em trâmite sobre o tema nas casas Legislativas desde a Implementação da CRFB (INSPER, 2022).

A arrecadação sendo satisfatória e condizente com os princípios de capacidade contributiva e igualdade já traria suficiente motivo para a sua cobrança, segundo muitos estudiosos. Eles afirmam que o imposto traria efeitos positivos auxiliares como o aumento na declaração anual de bens e que não haveria fuga de investidores para paraísos fiscais, tampouco uma possível bitributação.

Apesar disso, convém lembrar que a maioria dos países da OCDE que adotaram o imposto já o aboliram, inclusive a França, restando, na Europa, a Noruega, Espanha e Suíça que o mantêm. Os críticos do imposto afirmam que ele tinha pouca representatividade na arrecadação total dos impostos, impactando investimentos, fuga de capitais e que era de difícil cobrança e fiscalização, sendo custosos para a máquina estatal com o risco de se tributar a classe média.

Liell e Bolesina tecem algumas observações a esse último aspecto (2016, p. 7):

[...] com base em determinado fato gerador, que neste caso, seriam as “grandes fortunas” e embora não se possa a livre arbítrio mensurar o quantum equivale “grandes fortunas”, certo é que essa deve equivaler a valores realmente expressivos, atentando-se para a necessidade de fixação prévia, em lei, de tais valores, considerando a realidade brasileira (com dados concretos de rendimentos), a fim de não gerar um “valor-ficção” onde ninguém ou quase ninguém tivesse que pagar tal tributo de tão alto que fosse o fato gerador.

A discussão é impulsionada quando se estuda o sistema tributário brasileiro. O país é reconhecido pela complexidade e elevada carga tributária, equivalente a 33% do Produto Interno Bruto - PIB (IBGE, 2020). Isso gera distorções de mercado e impede o crescimento econômico e igualitário. Focado mais de 60% no consumo (IPEA 2020), o modelo de tributação nacional onera os mais vulneráveis economicamente por ser regressivo, isto é, pagam a mesma alíquota que os mais afortunados pelos mesmos bens adquiridos.

Esse sistema é burocrático, inseguro e ineficaz, tendo em conta que somente em relação ao consumo se tem 5 tipos diferentes de tributos, divididos na sua competência entre os três entes federativos. Isso exige tempo de trabalho improdutivo dos indivíduos envolvidos na contribuição e prestação das obrigações acessórias, bem como o alto índice do contencioso tributário nacional como reflexo dessa desordem.

Como esclarece Appy (2016, p. 2):

Os defeitos do sistema tributário brasileiro têm várias consequências. Por um lado, induzem uma organização extremamente ineficiente da economia, puxando para baixo a produtividade da economia nacional. Por outro lado, geram grandes distorções distributivas, ao abrir brechas que permitem que pessoas de alta renda sejam muito pouco tributadas.

Sendo assim, o ideal é que os gastos públicos sejam responsáveis por melhorar a distribuição de renda e riqueza juntamente com uma tributação mais justa, progressiva e eficiente. É nessa esteira que se busca responder à questão cerne do presente trabalho: a tributação sobre grandes fortunas é um meio viável no Brasil hoje?

Problemáticas econômicas são destaque em todo o país, sobretudo em momentos de abalo nas cadeias produtivas globais, como o presenciado nos anos de pandemia do coronavírus. Além desses momentos de crise, comuns, mas esporádicos, tem-se aqueles corriqueiros e que também abalam um Estado gerando inflação alta, aumento das taxas de juros e redução dos gastos públicos. É o ciclo de altas e baixas dos juros. E é nesses contextos que a implementação do IGF precisa ser analisada.

O IGF integra o sistema tributário, que por sua vez é instrumento eficaz do Estado para lidar com essas flutuações econômicas. No fim das contas, se um tributo é eficiente e viável para um país, certamente será benéfico tanto para o contribuinte quanto para o Estado e a economia, gerando mais empregos, segurança, estabilidade, arrecadação e recursos para políticas públicas de combate à desigualdade de renda e riqueza.

A importância desse estudo consiste em uma abordagem acerca da viabilidade prática de implementação desse tipo de imposto no Brasil. Desprende-se das amarras ideológicas que por vezes enviesam as análises acerca do tema e confundem conceitos já incorporados na Constituição e as consequências da implementação do IGF nos países que o instituíram com a formulação hipotética com um possível caso brasileiro. A principal diferença do presente estudo em comparação com os demais é demonstrar que o sistema tributário brasileiro é tão complexo e infrutífero que a mera regulamentação do IGF não é o melhor meio para se chegar ao fim esperado, quer seja, a redistribuição de renda, ainda que possua mais adeptos do que adversários argumentativos.

Como bem descreve Raquel Machado (2007, p. 75-76):

[...] é preciso cuidado ao se pretender importar modelos de tributação de países mais desenvolvidos para o Brasil. Realmente, da mesma forma que ocorre com outros tipos de importações, também a importação de doutrinas e comportamentos deve ser feita de forma criteriosa, verificando-se sua adequação para a nova realidade subjacente. A não ser assim, corre-se o risco de se realizar importações não apenas inúteis, mas prejudiciais.

É necessário esclarecer termos, dados, consequências que fogem do plano teórico e abstrato para que a discussão sobre a implementação do tributo alcance níveis mais profundos. Não se pretende ser contra ao que o IGF objetiva, e sim buscar o meio ideal para se chegar nesse objetivo. Não há correções a serem feitas sobre princípios de razoabilidade, igualdade, ponderação, equidade, capacidade contributiva, mas compreender se o IGF é o meio ideal de concretização deles, tendo em conta o Brasil possuir um sistema tributário diferente daqueles países onde já ocorre/ocorreu a prática do referido tributo.

Há de se citar o estudo feito pelo Institute for Fiscal Studies – IFS: Adam, S. & Miller, H. (2021, p. 477-479) em que constam alternativas ao IGF sem a exclusão de Princípios modernos como a capacidade contributiva e a progressividade do sistema tributário.

A instituição de um tributo tem efeitos não somente sobre a receita estatal, mas também sobre o comportamento da economia. Por esse motivo o estudo contribui para os debates, principalmente nos últimos anos, em que as casas Legislativas tiveram variados projetos propostos a este respeito, especialmente nos anos eleitorais.

LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA BRASILEIRA À LUZ DAS CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS

Neste primeiro capítulo será abordado o surgimento do viés social da tributação sobre as grandes fortunas até o seu reflexo na Constituição Federal de 1988. Os elementos indissociáveis da norma jurídica à luz da doutrina, dos princípios já consolidados e dos conceitos econômicos. Por fim, como isso se relaciona com os fatos sociais contemporâneos.

SURGIMENTO E VIÉS SOCIAL DA TRIBUTAÇÃO SOBRE GRANDES FORTUNAS

O surgimento e o viés social do Imposto sobre Grandes Fortunas- IGF é anterior à sua positivação, sendo imprescindível a análise dos fatos, valores e normas que evoluem a áurea do debate público.

No decorrer da evolução da humanidade, sempre houve acumulação de riquezas com a exclusão econômica de parte da sociedade (MOTA, 2010). Mesmo com avanços em praticamente todas as áreas do desenvolvimento humano, o progresso nunca foi equânime. Ele aduz ainda que as grandes fortunas sempre fizeram parte da humanidade, mas a sua taxação como fato gerador, de maneira expressa, nunca tinha ocorrido. Tributar o patrimônio dos ricos era uma ideia que ganhou força na idade moderna, com o seu crescente acúmulo e a ideia de igualdade material surgida na segunda geração de direitos fundamentais.

A busca por uma igualdade material ocorreu no momento de crise econômica do Pós-Primeira Guerra Mundial, no qual estudos teóricos relacionados à tributação emergiram como fruto de iniciativas sociais adotadas pelos governos a fim de mitigar a crise. Nesse cenário, buscavam -se modelos de tributação ideal. Ramsey foi o pioneiro nesse debate, tendo publicado em 1927 o intitulado “Uma contribuição para a teoria da tributação”, em que defende um modelo de tributação que não onere produção indústria. Elaborou, portanto, a Teoria da Tributação Ótima. Depois de Ramsey, os novos teóricos apontavam para um modelo ideal de tributação que deveria mudar o foco: da produção econômica para a lógica do bem-estar social, maximizando as necessidades de bem-estar da coletividade (DIAMOND e MIRRLES, 1971).

A Tributação Ótima passou a lidar com o conflito entre eficiência e equidade (SILVEIRA, PASSOS, e GUEDES, 2018). A partir daí, surge o princípio de que aqueles indivíduos com capacidade financeira maior podem contribuir mais do que aqueles menos favorecidos. Nos artigos de 1971, Diamond e Mirrlees trouxeram outras reflexões importantes, sustentando que a conferência de equidade por uma tributação ótima deve,

então, discriminar os indivíduos pela renda por eles recebida em determinado período (LAGEMAN, 2004). Esse modelo proposto por Diamond e Mirrlees está presente em muitos países incluindo o Brasil, mais especificamente no que se refere ao Imposto sobre a Renda. Assim, persiste então a necessidade de estudar o equilíbrio entre o capital e o bem-estar social.

A ideia central de Mirrlees dos anos 1971 era de que há um “trade-off” entre escolher um sistema economicamente eficiente e neutro em paralelo a um sistema focado em arrecadar e suprir as demandas por distribuição de renda. No início dos anos 2000, ele reconheceu limitações da Teoria da tributação Ótima e fez relativizações de que é, sim, possível fazer um sistema tributário progressivo sem comprometer a renda.

As preocupações com a crescente concentração de renda e patrimônio nas últimas décadas se ampliaram, muito em função dos dados apresentados pelo economista Thomas

Piketty e coautores no “World Inequality Database”, que levam a crer que uma possível tributação sobre a riqueza deveria ocorrer.

Essas preocupações são atuais e constam nos debates sobre a tributação de fortunas. Porém, a maioria dos países que a instituiu ao longo dos anos já a aboliu. Novamente cabe destacar que a intenção, muito embora verossímil, carece de eficiência prática.

Se, por um lado, os princípios da progressividade tributária e capacidade contributiva não obstam o desenvolvimento efetivo da economia, a regulamentação do IGF os divide. Coexistem os adeptos da visão mais clássica da teoria da tributação ótima, crendo que o tributo desestimula o investimento econômico a longo prazo, e os que defendem impostos sobre fortunas, patrimônio, renda e herança.

O Imposto sobre grandes fortunas foi positivado pela primeira vez no século XX. Em 1978, o primeiro Ministro Raymond Barre encomendou um estudo pormenorizado realizado por uma comissão composta por três estudiosos: Gabriel Ventejol, Robert Blot e Jacques

Méraud. Eles desaconselharam a criação do imposto, embora tenha sido instituído em 1981. Portanto, a sua primeira aparição mundial se deve ao francês, e então Presidente, François Mitterand, naquele ano. Mais de 40 anos depois, a criação de um IGF ainda encontra resistência no Brasil e na maioria dos países, incluindo aqueles que o revogaram. A discussão aflora em momentos de crise econômica (como a mais recente, ocasionada pela pandemia do vírus Covid-19), sobretudo pela desigualdade de renda que assola os países em geral.

A história do combate à pobreza em nível mundial ocorreu pelo investimento econômico e este se origina da iniciativa privada com a geração de empregos. O pressuposto

de se alcançar a redução da pobreza pela tributação daqueles que justamente investem no setor produtivo é inócuo, podendo acarretar consequências contrárias àquelas da intenção original de redução da desigualdade.

Nesse ponto, há de se mencionar a análise fática da atuação dos governos dos países que regulamentaram o IGF para somente depois analisar o caso brasileiro. A acumulação de riquezas sempre existiu, mas o progresso econômico que possibilitou a melhora das condições de vida da população, não. Em outras palavras, a vida do ser humano médio (e incluindo os mais “abonados”) sempre foi escassa economicamente, como aponta o periódico *Our World in Data*, em 2011, em parceria com a Universidade de Oxford. Segundo eles, no ano de 1900, por exemplo, estima-se que pouco mais de 80% da população mundial vivia com US\$ 0.25 ou menos ao dia. Em 1960, pouco mais de uma década e meia após o fim da Segunda Grande Guerra, a renda per capita mundial era estimada em US\$ 450.00; e segue aumentando até os dias atuais. O progresso industrial propiciou melhoras na renda, acesso à educação, tecnologias, facilidades, melhora nas condições médico-sanitárias, alimentares, na expectativa de vida etc. E isso ocorreu sem que existisse qualquer tipo de impostos sobre grandes fortunas.

Ao passo em que a sociedade pós-revolução industrial acumulava riquezas, as Constituições de boa parte das Nações concediam os direitos de igualdade, liberdade e propriedade. Assim, notava-se que os direitos fundamentais coletivos precisavam da interferência estatal. Nesse quadro, viu-se a crescente arrecadação para políticas públicas destinadas à educação e saúde públicas, distribuição de renda etc.

Com essa política de investimento estatal cada vez maior somada à desigualdade econômica, os defensores da prescrição de um IGF no Brasil afirmam que ele irá reduzir essa discrepância. É inegável que em um primeiro momento não parece haver objeções, entretanto, ao se debruçar sobre a realidade fática de uma possível implementação desse imposto no Brasil, a sua inviabilidade é inquestionável.

No Brasil, o cenário econômico, tributário, fiscal, político, jurídico e administrativo é diverso, exprimindo incertezas quanto aos benefícios em uma possível regulamentação. Melhor dizendo, o contexto brasileiro possui problemáticas estruturais que devem ser prioridades em contrapartida da adoção de mais um imposto. Esse viés poderá ser comprovado pela alta carga tributária que o país alcançou nas últimas décadas, pela complexidade burocrática do cumprimento das obrigações tributárias principais e acessórias, pelas distorções econômicas em função do atual sistema tributário nacional etc.

No caso brasileiro, os resultados agregados expõem que a despesa efetiva foi de

38,4% do PIB em 2010 e de 42,7% do PIB em 2019, segundo dados da Fundação Getúlio Vargas-FGV, para uma crescente arrecadatória avassaladora. O Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) mostra que a carga tributária brasileira saltou de 7,00% em 1920, para 38,95% em 2005.

Outro ponto substancial é a inferência implícita de que aqueles contrários ao IGF não são favoráveis à redução da desigualdade, visto que a sua mitigação é uma conquista a se realizar independente de ser favorável ou não ao IGF. A indagação é como os governos o farão. E a história tem mostrado que uma sociedade mais livre economicamente, com um Estado não interventor e menos burocrático, não é antagônica da solidariedade, como bem assinala Alexis de Tocqueville (2005, p.217):

Quando os homens sentem uma piedade natural dos males uns dos outros, quando relações espontâneas e frequentes os aproximam cada dia sem que nenhuma suscetibilidade os divida, é fácil compreender que, se preciso, eles se prestarão ajuda mútua. [...]. Tudo isso não é contrário ao que disse a propósito do individualismo. Acho até que essas coisas, longe de se repelirem, se harmonizam.

Sobrepor a criação do IGF em detrimento de problemas basilares que carecem de reformas, como a própria Reforma tributária, acaba sendo um ato de apelo emocional na gestão política. O legislador deve não só averiguar os critérios de conveniência, oportunidade e justiça em suas ações, mas também distinguir o que é útil ou não na conjuntura atual. Um sistema tributário oneroso e burocrático, tanto para o contribuinte quanto para a Fazenda Nacional como o modelo vigente, é maléfico para ambos e a criação de mais impostos além daqueles que já são prolixos de terem suas obrigações cumpridas farão a tributação brasileira mais ineficaz do que já é.

Sendo assim, o viés da Tributação de um patrimônio configurado como “grande fortuna” possui um objetivo, que é aumentar a receita tributária ao passo em que reduz a desigualdade. Porém, o progresso econômico não poderá ficar em segundo plano e esse viés não deverá ser excluído quando se analisa a hipótese de regulação do IGF no Brasil. Os frutos obtidos desde o seu surgimento na França do século XIX não são proveitosos, sobretudo quando se analisa o conjunto de circunstâncias no país.

RELAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA BRASILEIRA E O IGF

O Brasil passou por três períodos históricos (colonial, monárquico e republicano) até chegar na democracia. Fez-se presente o extrativismo mineral e, com ele, extorsivos impostos sobre a população eram exigências da Coroa portuguesa, tanto é que impostos foram a causa de inúmeras revoltas, como a Inconfidência mineira e a Revolução Farroupilha. A Corte portuguesa veio a se instalar definitivamente no Brasil e, como um

governo de um país independente, o Estado fiscal foi criado.

As novas demandas cresceram e foram ampliadas pelos gastos às custas do aumento da tributação e empréstimos. A competência tributária nasceu concentrada no Ente central e as Províncias comumente dependiam de escassos repasses, e a invasão de competências tributárias, em função da dívida pública do ente central, obrigava as províncias a repassar recursos.

No Império, não foi estruturado um sistema tributário nacional com competências precisas, gerando uma guerra fiscal entre Governo e Províncias. A razão para isso era a escassez de recursos das províncias, que, por sua vez, eram pressionadas pelo déficit do ente central. Sobreveio a Constituição de 1891 com poucos avanços em matéria de partilha tributária. Ao passo que se determinava maior competência aos Estados membros, autorizava-os, juntamente com a União a tributar cumulativamente diversas situações. A bitributação era comum e os direitos do contribuinte não prevaleciam (OLIVEIRA, 2010).

A Carta Magna de 1937 inaugurou o Estado Novo de Getúlio Vargas, ampliando consideravelmente o poder central e a interferência econômica, tirando autonomia das unidades da federação em matéria tributária e criando funções relativas ao Presidente da República até então inexistentes. Em se tratando de garantias do cidadão contribuinte, há pouquíssimas hipóteses de limitações ao Poder de tributar. A sociedade foi se alterando e as cidades, crescendo. Períodos de intensa urbanização e industrialização, somados com os ideais do Pós-Guerra com clamor por direitos sociais. Diante disso, a Constituição de 1946 ganhou forma. A competência tributária passou a ser vista como forma de organização e incentivo da economia. O país se desenvolvia economicamente, ao passo em que o Estado ampliava investimentos na indústria e demandava receitas. Para tal, era fundamental racionalizar a política tributária, muito embora não tenha havido menção de princípios, direitos e garantias tributárias de forma categórica (OLIVEIRA, 2010).

A Constituição de 1946, de caráter centralizador, que deixava os Estados membros com pouca liberdade e participação nas receitas tributárias, foi suplantada pelas distorções que o cenário brasileiro sofria. O êxodo urbano para a Região Sudeste movimentou riquezas e demandava investimentos maciços nessas cidades. Uma reforma Tributária era urgente, e culminou no Código Tributário Nacional em 1966. Transcorreram avanços na área orçamentária, fiscal e de compatibilidade nas formas de se tributar, em conformidade com a realidade econômica da época, que praticamente não tinha sofrido alteração desde a Constituição de 1891.

Todavia, o avanço econômico observado entre os anos de 1930 e 1960 foi inviabilizado pelos gastos governamentais anteriores e principalmente em relação aos anos

subsequentes à vigência do CTN. Inflação galopante, moratória da dívida externa, ausência de rigidez fiscal, de política monetária. Os estados membros finalmente ganharam mais autonomia tributária às custas da perda dela pela União (OLIVEIRA, 2010).

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 – CF/88 recepcionou parcialmente o Código Tributário Nacional de 1966 em matérias não contrárias às disposições firmadas em 1988. A Carta Magna criou competências tributárias, dentre as quais a possibilidade de a União instituir o Imposto sobre Grandes Fortunas – IGF, embora não regulamentada ao longo desses 34 anos. O que se observa são projetos de lei apresentados e inúmeras discussões sem um denominador comum. A legislação tributária brasileira em sua história e os aspectos do IGF guardam relação quando se trata da sua viabilidade de implementação.

A atual carta política fez o federalismo “ressurgir”, definiu competências, princípios tributários, incorporou tratados internacionais e contemplou enorme gama de direitos e garantias fundamentais. A Constituição transformou o ordenamento tributário em um mero instrumento de ajuste fiscal, mesmo que fosse contrário ao crescimento econômico. Como diz Oliveira (2010, p. 42):

Se durante o regime militar a função tributação foi colocada a serviço do processo de acumulação em detrimento de seu papel como instrumento de justiça fiscal, e, na Constituição de 1988, essa ênfase foi deslocada para aprofundar o processo de descentralização e fortalecer a federação, a crise econômica que marcou o período, associada à crise fiscal e à ameaça permanente de deflagração de um processo hiperinflacionário, bem como à necessidade do governo federal de encontrar soluções para o financiamento das políticas sociais estabelecidas na Carta de 1988, transformou o sistema tributário em um mero instrumento de ajuste fiscal: de seu ventre, deveriam vir os recursos indispensáveis para o financiamento do governo, mesmo que, para isso, fosse necessário torná-lo, como de fato aconteceu, um instrumento antinômico do crescimento econômico, da equidade e da federação.

De caráter arrecadador, a nova estrutura tributária passou a ser tomada por contribuições sociais que não só oneraram a economia em função da sua incidência cumulativa, mas também as camadas mais pobres da população. Dentro de uma década após a promulgação da Constituição, políticos, empresários e setores da sociedade reivindicaram por uma reforma tributária visando a acabar com o que eles chamavam de “anarquia” tributária que se instalou (OLIVEIRA, 2010).

Contudo, o mesmo Plano Real que, em 1994, corrigiu a hiperinflação, suplantou-a. Contrariamente, alterações pontuais em alíquotas e criação de outros impostos acarretaram o aumento da arrecadação mesmo com a desaceleração do crescimento econômico a partir de 1996. Mas com impostos inadequados e de alíquotas elevadas, viram-se efeitos de anticrescimento e antiequidade. Esse padrão perdura até hoje e será detalhado no

Pelo art. 3º do Código Tributário Nacional, em seu art. 3º: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. A competência do IGF é da União. O artigo 153, VII traz a possibilidade de a União instituir através de lei complementar a sua regulação. Tal previsão é uma faculdade do ente federal e não uma obrigação, ficando a cargo de poder ou não ser instituída. Isto posto, o que se ambiciona é o pagamento em dinheiro, de maneira compulsória e tendo como fato gerador o patrimônio “grandes fortunas” e mediante fiscalização da máquina burocrática estatal. Não obstante os conceitos teóricos de tributo e grandes fortunas tenham se dado nas últimas décadas, a prática tributária, de uma forma geral, sempre se fez presente na história do Brasil e reflete na hipótese de instituição do IGF.

A história tributária brasileira contribuiu para o engessamento da economia, tendo papel vital na desigualdade. Presente pela primeira vez no Direito Brasileiro na CF/88, o IGF é respaldado pelo princípio de que todos os cidadãos têm o direito de viver com dignidade. Sem dúvida, a atual Constituição é considerada uma das mais modernas e extensas do mundo (PORTAL ELETRÔNICO DO STF, 2018).

Vale acentuar os princípios mais relevantes do direito tributário sob os quais o IGF se relaciona: capacidade contributiva (o indivíduo contribui de acordo com a sua condição financeira); progressividade (vem da ideia de tratar os desiguais na medida de sua desigualdade para atingir uma certa igualdade. Nesse caso, representado por alíquotas maiores em função de maior condição econômica); não confisco (o tributo não pode onerar de modo esmagador o contribuinte); etc.

As contrariedades surgem com o excesso de normas legais e com pouco efeito prático. O compromisso com a urgência em políticas sociais na época pós-ditadura militar é que fez o IGF integrar o rol de tributos a serem instituídos pela União.

Analisar os aspectos minuciosos do tributo trará uma noção da factibilidade para o país. Somente uma ideia, pois a conclusão ocorrerá ao término do presente estudo. Não basta existir previsão legal e a mera concordância principiológica, caso contrário incorrer-se-á nos mesmos traços das muitas normas tributárias da história brasileira: completa ausência de viabilidade prática.

Não é à toa que o IGF terá que ser instituído via lei complementar, e por isso terá um quórum diferenciado daquele necessário para se aprovar uma lei ordinária, ou seja, para regulamentar o imposto é preciso que a maioria absoluta dos parlamentares votem pela aprovação da proposta. O advogado tributarista Cid Heráclito Queiróz (1994, p. 12/23)

expõe a quantidade de minúcias a serem observadas:

- 1º) dimensionar e definir grande fortuna;
- 2º) submeter à incidência as pessoas físicas e jurídicas ou somente as físicas; 3º) estabelecer método (histórico, de mercado, declarado etc.) para a avaliação da fortuna;
- 4º) optar pela progressividade ou proporcionalidade das alíquotas;
- 5º) fixar a real incidência sobre a fortuna ou apenas criar uma espécie de imposto complementar de renda;
- 6º) prescrever a incidência sobre o patrimônio bruto ou líquido;
- 7º) estabelecer a incidência sobre o patrimônio líquido total ou sobre o patrimônio bruto ou líquido imponible, ou seja, excluindo certas classes de bens, como os objetos de uso pessoal (vestuário e mobiliário), o imóvel residencial da família, as obras de valor histórico ou artístico, etc.;
- 8º) estabelecer a incidência sobre a simples posse de grande fortuna (estoque) ou apenas no momento de transferência de cada parcela do patrimônio;
- 9º) regular a incidência sobre o patrimônio bruto, líquido ou imponible ou apenas sobre o acréscimo do patrimônio ou somente sobre a mais-valia do patrimônio; 10º) prever, ou não, limite conjugado para a incidência dos impostos sobre grandes fortunas, ganhos de capital e de renda;
- 11º) estabelecer, ou não, alíquotas diversificadas, segundo a natureza dos bens que integrem o patrimônio (produtivos e improdutivos);
- 12º) negociar e celebrar com outros países acordos para evitar a bi-tributação, particularmente em face dos critérios de incidência, segundo o domicílio do contribuinte ou a situação dos bens.

Não é a mera definição em texto normativo. A lei deverá estipular como se dará a fiscalização e a cobrança. Isso é extenso, e não há consenso doutrinário sobre um modelo ideal de tributação sobre grandes fortunas, que reflete na diferença galopante dos projetos de lei já apresentados. Assentar um IGF predispõe um Estado grande, centralizado, forte e burocrático: um certo autoritarismo do Poder central, já presente na história da tributação brasileira, contribuindo para a ineficiência do modelo de tributação atual.

A história da tributação até os dias atuais solidifica o entendimento de que o perfil tributário muda a fim de atender não somente as exigências da organização da sociedade, como também induz negativamente na organização da microeconomia. Viu-se que a simples previsão legal é ineficaz. É a viabilidade prática que define o insucesso do Ordenamento jurídico tributário de um país. Entender os erros da história brasileira corrobora para compreensão de como esses modelos primitivos ainda refletem negativamente na conjuntura econômica e tributária atual. O Estado de bem-estar social brasileiro é ineficiente economicamente.

DEFINIÇÃO DO TERMO “GRANDE FORTUNA”

Uma das dificuldades em se aprovar um projeto de lei instituindo uma taxaço sobre os afortunados reside na complexa conceituaço do que viria a ser “grandes fortunas”. É vital que haja consenso sobre um valor X que represente o termo e que, ultrapassando essa quantia, incidirá uma alíquota sobre as classes mais ricas.

Essa carestia surge devido a dois aspectos: o primeiro referente à denominação do tributo, no art. 153; e o outro presente no art. 146, Inciso III, alínea “a”, da Carta Magna, que impõe a lei complementar:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

a) Definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuinte. [...]

Os estratos sociais que não possuem “grandes fortunas” ficarão excluídos deste fato gerador. Teoricamente, haveria maiores receitas tributárias vindas de riqueza ociosa e que seriam revertidas para políticas de inclusão, distribuição e combate à miséria. Cumpre-se que o termo cunhado na França, onde o imposto foi criado, não é um molde válido para todas as Nações. Machado (2007, p. 75-76) aponta para a cautela que o legislador precisa para importar modelos de tributação de países desenvolvidos:

É preciso cuidado ao se pretender importar modelos de tributação de países mais desenvolvidos para o Brasil. Realmente, da mesma forma que ocorre com outros tipos de importações, também a importação de doutrinas e comportamentos deve ser feita de forma criteriosa, verificando-se sua adequação para a nova realidade subjacente. A não ser assim, corre-se o risco de se realizar importações não apenas inúteis, mas prejudiciais.

Por esse ângulo, é importante mencionar que uma “grande fortuna” na França não equivale ao valor do que ela representaria na realidade brasileira, assim como o lapso temporal de mais de 30 anos da existência da lei não permite que o valor de uma grande fortuna seja o mesmo com o passar dos anos. Certamente, cada vez mais existirão sujeitos que irão se enquadrar como contribuintes de um imposto sobre grandes fortunas, decorrente do progresso econômico. Por isso, muitos são os sujeitos que décadas atrás não eram contribuintes, mas que atualmente seriam.

De acordo com Martins (2008, p. A9):

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

A inferência é de que parte da doutrina e parte dos projetos de lei pertinentes ao tema estão cobertas pela incerteza. O conceito jurídico é indeterminado porque grandes fortunas presumem um determinado valor de patrimônio maior do que fortuna, sendo que fortuna seria maior do que riqueza, que por sua vez é uma grande quantidade de bens, dinheiro, posses, bens materiais, propriedades. Se não houver uma definição objetiva do *quantum* tributário há o risco de atingir a classe média da população brasileira com afronta de uma série de princípios constitucionais, como o da capacidade contributiva. Diz o art. 145 CF/88:

§ 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.

Até mesmo aqueles princípios que respaldariam um possível IGF devem ser tomados com ressalvas, haja vista que o intuito é a busca de justiça fiscal.

Uma das principais justificativas em favor de um IGF funda-se no fato de que o art. 80 dos Atos e Disposições Constitucionais Transitórias estabelece que as receitas advindas desse tributo irão compor o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza. É a transferência de renda. Entretanto, se a classe média for envolvida, afrontará o Princípio da Vedação de efeitos confiscatórios previsto no art. 150, inciso IV – “utilizar tributo com efeito de confisco”. O entendimento do Supremo Tribunal Federal é o seguinte:

A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade que dispõe o contribuinte – considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) – para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de um determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico – financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público. Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo – resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal – afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte (ADI 2010 MC / DF - Distrito Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade Relator (a): Min. CELSO DE MELLO; Julgamento: 30/09/1999; Órgão Julgador: Tribunal Pleno).

O desfecho desse entendimento demonstra que o IGF tem chances de ser confiscatório. Não são poucos os projetos já apresentados na Casa legislativa estipulando a incidência do imposto anualmente sobre o patrimônio (que na maioria das vezes não é líquido como a renda) e não sobre a sua variação, o que “corrói” o bem. Nos últimos anos ocorreu, ainda, o efeito da supervalorização de imóveis urbanos, regressando parte da

classe média a contribuinte se a valorização do bem atingir a faixa tributável. Segundo Queiróz (2012, p. 32):

Na falta de definição constitucional, a instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas dependeria da dimensão do patrimônio de um contribuinte, estabelecido por lei. Mesmo assim, a dimensão do patrimônio não permitirá identificar o processo de sua formação, ou seja, um patrimônio de R\$ 1 milhão pode decorrer de uma renda elevada, mas pode corresponder à valorização de um imóvel, até mesmo um imóvel residencial, adquirido há dez ou vinte anos, mediante financiamento hipotecário, por uma pessoa de classe média.

Tanto os princípios da capacidade contributiva quanto o da vedação de efeitos confiscatórios seriam negligenciados: a classe média contribuiria com a renda que muitas vezes é insuficiente, ou alienaria o bem.

Destarte, com a tentativa de definir a extensão da base de cálculo, observam-se riscos de atingir contribuintes que não o deveriam ser, por fato. Em regra, o fato gerador de um tributo não deve se atentar para a validade ou origem do ato pelo qual ele se constituiu. Sem embargo, no tocante ao IGF, a situação por trás do simples fato gerador terá que ser vista a fim de se excluir as classes média e média alta.

RENDA, RIQUEZA E IMPOSTOS SOBRE O PATRIMÔNIO

Inexiste uma fórmula em se tratando de tributação sobre a riqueza, podendo ser genericamente dividida em Imposto sobre grandes fortunas, imposto sobre patrimônios e tributação sobre grandes heranças. Enquanto a tributação sobre patrimônio/propriedade pode focar, por exemplo, apenas em bens específicos (ficando de fora os demais ativos financeiros) e em valores brutos (CARVALHO JR., 2017, p. 3), a tributação sobre grandes heranças tributa o total de bens herdados, variando conforme o grau de parentesco e a depender de isenções de base, ao passo que o tributo sobre grandes fortunas atinge a totalidade dos bens. Como a previsão constitucional prevê o IGF, a pesquisa se debruçará sobre ele.

Basicamente, os tributos no Brasil incidem sobre 4 bases: consumo (produção e circulação de bens e serviços), renda, patrimônio e a folha de salários - geralmente vinculados com a seguridade (MONGUILOD, 2019). No que tange à tributação sobre o patrimônio (ou a sua transferência), coexistem no sistema tributário brasileiro o ITR, IPTU, ITCMD, ITBI, IPVA; e, diferentemente de impostos sobre a renda, aqueles vinculados ao patrimônio não dispõem de padrões mais ou menos idênticos quando defrontados com outros países. Em suma, o IGF se insere no conjunto de modelos de tributação sobre a riqueza, que é uma das formas de se tributar o patrimônio.

A tributação que recai sobre a renda é diferente daquela incidente sobre o patrimônio.

Enquanto aquela origina o IR, essa admite uma variedade de tipos. O CTN conceitua renda em seu art. 43:

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 (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001).

A renda é constituída de acréscimo patrimonial considerando as entradas e saídas de capital em um período. E, mesmo com divergências doutrinárias no conceito de renda, é consenso que ela deve estar disponível para poder ser tributada, sem distinção de disponibilidade jurídica (do crédito) ou econômica. Ordinariamente, renda ou proventos significam o produto do capital (rendimentos de uma aplicação financeira), do trabalho (salário, por exemplo) ou do lucro. E são definidos por exclusão: são acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito legal de renda segundo Alexandre (2021).

Costa (2019) entende que o IR incide sobre todos os cidadãos e todas as formas de renda ou proventos, de maneira progressiva. A base de cálculo e a alíquota são diretamente proporcionais. Também afirma que como o imposto é aferido durante um período específico, qualquer mudança na legislação produzirá efeitos de modo não retroativo.

A realidade brasileira mostra que existe uma defasagem na correção inflacionária sobre a tabela do IR, já que desde 2005 não houve atualização. Disso pode-se depreender que a não correção faz os contribuintes pagarem mais imposto do que no ano anterior. A inflação acumulada no período 1996-2021 foi de 391,62% e a correção da tabela somou pouco mais de 100%, restando uma defasagem média acumulada de 134,52% da faixa de isenção.

Segundo o Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil – SINDIFISCO, que publicou a pesquisa em janeiro de 2022¹, a correção da defasagem da Tabela do IRPF deve se aplicar também a outras deduções previstas na legislação. Assim, o quadro comparativo do que vigora em 2022 e o que deveria vigorar é completamente desmedido.

O estudo do SINDIFISCO demonstra que, se a correção da tabela tivesse

1. CARVALHO, Márcia (org.). Estudo do Sindifisco Nacional sobre a defasagem da tabela do IR é tema de reportagem do Jornal Nacional. 2022. Disponível em: <https://www.sindifisconacional.org.br/estudo-dosindifisco-nacional-sobre-a-defasagem-da-tabela-do-ir-e-tema-de-reportagem-do-jornal-nacional/#:~:text=Segundo%20o%20estudo%2C%20de%201996,para%20R%24%204.670%2C23>. Acesso em: 28 out. 2022.

acompanhado sempre o IPCA, contribuintes com renda mensal de até R\$ 4.670,23 não pagariam Imposto de Renda. O número de declarantes isentos beneficiados com essa correção chegaria a 12 milhões. Isso é resultado de uma defasagem acumulada de 147% entre 1966 e junho de 2022, que faz a faixa tributável inicial ficar em R\$ 1.903,98 em vez de R\$ 4.670,23.

Para Alexandre (2021), a ausência de correção inflacionária referente ao imposto federal de maior potencial arrecadatório acarreta injustiças mais notórias e impactantes para a realidade social brasileira, as quais merecem ser debatidas com urgência, porque são violações principiológicas constitucionais. Outro problema é o número restrito de faixas tributáveis (cinco). Isso significa que um trabalhador que ganha seis salários-mínimos pagará a mesma alíquota que um sujeito que ganha R\$ 60.000,00, como reforça a página virtual do Senado Federal.

O conceito de patrimônio é mais amplo e difuso. Gagliano e Pamplona (2006, p. 348) explicam: “Em expressão clássica, o patrimônio é ‘a representação econômica da pessoa’, vinculando-o à personalidade do indivíduo, em uma concepção abstrata que se conserva durante toda a vida da pessoa, independentemente de substituição, aumento ou decréscimo de bens.

Assim, engloba os direitos e obrigações, como os ativos e passivos, de pessoas físicas ou jurídicas, líquido ou bruto e exclui todos os outros direitos que não têm valor pecuniário, nem podem ser cedidos, como os direitos de família e os direitos puros de personalidade. Consequentemente, o patrimônio será tudo aquilo que possui algum valor econômico, ou seja, que pode ser convertido em dinheiro, podendo ser móveis, imóveis, materiais e imateriais.

São muitas as possibilidades de se configurar o direito ao patrimônio, por isso que o fato gerador varia conforme o tributo cujo direito de patrimônio recai. Os impostos de competência municipal IPTU e o ITBI têm previsão no artigo 156 CF/88:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - Propriedade predial e territorial urbana;

II - Transmissão “intervivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição.

Sobre o imóvel situado em zona urbana, sendo o indivíduo proprietário, possuidor com *animus domini* ou titular de domínio útil, será o sujeito passivo da obrigação tributária, sobre a qual terá alíquotas progressivas em função do valor do imóvel no qual incidirá o IPTU. Westin (2021) aponta para a problemática do IPTU:

No caso do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), o problema é

outro. Em muitas cidades, em especial nas menores, os imóveis não estão detalhadamente cadastrados, e o valor do imposto acaba sendo apenas simbólico — pesando mais no bolso dos pobres. Mesmo quando estão corretamente cadastrados, o valor venal de casas, apartamentos e terrenos costuma estar defasado, não correspondendo ao preço de mercado. Tal defasagem prejudica mais os pobres no pagamento do IPTU. Fonte: Agência Senado.

A transmissão onerosa de um bem imóvel realizado por indivíduos em atos intervivos, excetuando os contratos que versem sobre garantia, sofrerá incidência do ITBI.

Já o ITCMD e o IPVA, de competência dos Estados e DF, têm previsão constitucional nos incisos I e III do artigo 155 CF/88, respectivamente:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - Transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

[...]

III - propriedade de veículos automotores. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).

O fato gerador do IPVA é a propriedade de veículo automotor terrestre, e terá alíquotas diferentes em razão do tipo e da utilização do veículo, não incluindo barcos e aeronaves. Westin (2021), da Agência Senado, aponta o desequilíbrio:

Os impostos sobre veículos, imóveis e terras, pagos por ricos e pobres, também estão desequilibrados. O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), por exemplo, incide com a mesma porcentagem tanto sobre uma moto de luxo para o lazer da pessoa abastada quanto sobre uma moto popular para o trabalho do entregador de comida. Nos carros, ocorre a mesma coisa. Por outro lado, jatinhos, helicópteros, iates e lanchas não são taxados. Fonte: Agência Senado.

O ITCMD incide sobre bens (móveis ou imóveis), direitos, ações, rendas, com alíquotas progressivas condizente com o bem transmitido, podendo chegar a 8% de alíquota máxima. Transmissão essa que decorre de causa mortis ou doação. Nos estudos de Faria e Borges (2021), revelam-se conflitos de competência (por ser um tributo estadual) envolvendo alegações de inconstitucionalidade por bitributação, em seguimento ao aumento da judicialização.

O ITR é similar ao IPTU, mas previsto no dispositivo constitucional, art. 153, VI como propriedade territorial rural. Incidirá sobre o imóvel situado fora da zona urbana e excluídas as edificações na área, sendo o indivíduo proprietário, possuidor com *animus domini* ou titular de domínio útil será contribuinte. Admite-se a progressividade em função do uso da propriedade, a possibilidade de delegação da competência tributária ativa, isenções para

contribuintes proprietários de pequena gleba rural e que não tenham outro imóvel em seu nome. Também é possível o contribuinte estar sujeito ao ITR dentro da zona urbana se utilizar a propriedade para a atividade de extração. O valor total arrecadado com o ITR é irrisório (WESTIN, 2021).

Concebendo que o IGF ficará restrito às pessoas físicas, crê-se que o patrimônio destas pode incluir participações em empresas, que correspondem a investimentos de terceiros. A base de cálculo poderá sofrer variações abruptas e inesperadas, pois estão sujeitas às oscilações de mercado. É por isso que são recorrentes as histórias de megaempresários que perdem parte de suas fortunas com a ocorrência de eventos inesperados. Essas delimitações precisam ser descritas na norma, caso contrário haverá judicialização e aumento do contencioso tributário.

Depreende-se que o imposto sobre grandes fortunas é apenas uma das formas de tributação sobre a riqueza. A distinção merece ser reforçada, pois é viável aproveitar as bases tributárias que já existem com os tributos já consolidados sobre o patrimônio e no mínimo, realizar alterações e reformas pontuais. Se compararmos as alíquotas brasileiras do ITCMD com o imposto sobre as fortunas dos EUA, verifica-se uma diferença de mais de 20%. E como mencionado anteriormente, tributar heranças não é IGF, e essa progressividade pode ser adotada para outros tributos que já existem no Brasil. Essa capacidade não prescinde de um IGF.

“POBREZA”, “DESIGUALDADE”, “JUSTIÇA SOCIAL” E “JUSTIÇA TRIBUTÁRIA”

Os conceitos de “justiça social”, “justiça tributária”, “desigualdade” e “pobreza” merecem atenção principalmente porque são o escopo dos estados democráticos de direito. São temas suscitados até mesmo em políticas públicas que nada se assemelham às políticas de distribuição de renda. Esse tópico terá a função de trazer diferentes pontos de vista sobre tais conceitos.

Com uma visão mais coletivista, o filósofo John Finnis (1980) explana “justiça” em sua obra *Lei natural e direitos naturais* sob o ponto de vista de três características: a primeira é a intersubjetividade e interpessoalidade (não apenas o ideal, e sim a prática), e que deva ser presente na relação entre indivíduos. A segunda é a de que não são quaisquer disputas envolvendo indivíduos. Elas precisam ser disputas nas quais necessariamente ocorrerão injustiças, o que equivaleria a uma distribuição indevida do ônus ou mal arbitramento de um conflito. A última característica diz respeito ao equilíbrio e igualdade. Segundo ele, para se ter viabilidade prática, a “justiça” precisa favorecer o bem comum e este, entendido como condições que devem ser obtidas a fim de que os membros de uma comunidade possam

alcançar seus próprios objetivos individuais.

Prosseguindo com seu pensamento, Finnis (1980) afirma que existem dois problemas na realização do bem comum: o primeiro relativo à distribuição de recursos (justiça distributiva) e o segundo relacionado às questões necessárias para o bem-estar individual (não relacionadas com bens públicos). Como se nota, o IGF conecta-se com a justiça distributiva, e essa visa a tratar os desiguais de forma desigual para que eles se igualem. Contempla-se que o IGF tem a ver menos com a “justiça” sob o ponto de vista da igualdade formal (sendo um princípio residual da justiça distributiva), e mais com a ideia de atingir o bem comum na ótica de distribuir os valores que seriam provenientes dessa receita tributária.

Essa transferência de renda propiciaria condições que possibilitariam aos membros da comunidade atingirem seus objetivos individuais, o que, na visão dele, não acontece quando há padrões elevados de desigualdade. Para o autor não é uma questão de igualdade propriamente dita, mas de condições sociais minimamente favoráveis para todos:

Se redistribuição significa não mais que mais cerveja sendo consumida morosamente diante dos aparelhos de televisão por relativamente mais pessoas e menos vinho fino consumido por relativamente menos pessoas em concertos dados por musicistas seletos, então, isso dificilmente pode ser tido como uma demanda de justiça. Mas se redistribuição significa que, às custas do vinho etc., mais pessoas podem ser preservadas de doenças (não auto-infligidas), educadas até o ponto de tornar-se-lhes possível uma autodireção genuína, defendidas dos inimigos da justiça etc., então, tal redistribuição é um requerimento de justiça (FINNIS, 2011, p. 174).

Imersos na visão conservadora e liberal, com seus expoentes Edmund Burke (1729-1797) e Adam Smith (1723-1790), respectivamente, sofreram influência do iluminismo escocês e não aquele originário na França, que se caracteriza pela sobreposição das tradições e costumes, pela ideia de reordenar a sociedade, rompendo com o passado na medida em que busca reestruturar a sociedade. Para os conservadores, a maneira como as instituições se deram ao longo do tempo deve ser valorizada simplesmente porque se trata de produtos da história humana, ou seja, de muitas gerações. Suas ideias de justiça pressupõem que esta é um atributo individual e não social, exatamente por ser uma característica moral e, como tal, deva ser praticada, o que só ocorre com indivíduos.

Nesse encadeamento, a liberdade deve prevalecer sobre a igualdade econômica simplesmente porque na visão conservadora ela é impossível, nunca se observou e, mesmo que um Estado venha a propô-la, jamais ocorrerá porque os governantes seriam mais poderosos em comparação com o resto da população. Essa concentração de poder geraria mais distorções e injustiças. O expoente do conservadorismo Roger Scruton afirma:

A justiça social não é de forma alguma uma forma de justiça, mas sim

uma forma de corrupção moral. Significa recompensar as pessoas por comportamentos ineficazes, por negligenciarem seu bem-estar e o bem-estar de suas famílias, por não cumprirem seus contratos e por explorarem seus empregadores (SCRUTON, 2019, p. 95).

A lei deve emanar da sociedade com suas interações, e não do Estado, que deve intervir apenas para a proteção desse direito. Portanto, “justiça” para o conservadorismo tem a ver com respeito a contratos, tradições populares e costumes. Para Scruton (2015, p. 54) “o desejo de conservar é compatível com todos os tipos de mudança, desde que essa signifique continuidade”. Os conservadores aceitam a necessidade de mudanças sociais, desde que lentas e graduais.

Adam Smith se assemelha com os conservadores no aspecto econômico, principalmente por suas contribuições em *A Riqueza das Nações*. Ele afirma que os súditos de cada Estado devem contribuir o máximo possível para a manutenção do Governo na proporção de suas capacidades e rendimentos, sendo um valor estipulado em lei, no momento de maior comodidade para o contribuinte. Seus ensinamentos, juntamente com outros autores, formaram a sustentação teórica para muitos postulados modernos, incluindo o Princípio da Capacidade contributiva. Smith defendia o não intervencionismo do Estado na economia pelo fato de que a iniciativa privada resultaria no bem comum, deixando a cargo do Estado somente aquelas atividades essenciais (SMITH, 1983).

Com efeito, Smith reconhece que a busca do interesse pessoal é um sentimento natural dos homens (SMITH, 1982). Esse egoísmo deve ser controlado para não violar os direitos dos outros homens; e esse controle deve partir do autodomínio, do contrabalanço em relação ao sentimento recíproco de simpatia do indivíduo para com aqueles ao seu entorno. Para ele, é nesse autodomínio que se baseia a ordem social, a qual prescinde de controle estatal. Sobre isso, Smith tece comentários:

Todos os membros de uma sociedade humana precisam cada um do auxílio dos outros e estão, da mesma maneira, expostos a danos mútuos. A sociedade floresce e é feliz onde o auxílio necessário é fornecido reciprocamente pelo amor, gratidão, amizade e estima. Por outro lado, a sociedade pode subsistir entre homens diferentes, assim como entre diferentes comerciantes, por uma compreensão de sua utilidade, sem qualquer amor ou afeição mútuos. A sociedade, entretanto, não pode subsistir entre aqueles que estão sempre prontos para prejudicar e lesar uns aos outros (SMITH apud CERQUEIRA, 2000, p. 10).

Para Smith, “justiça” é concebida de modo semelhante ao direito natural, como o direito de cada um ao que é seu, e é com base nisso que o Estado deve fazer cumprir o direito de cada indivíduo à sua vida e propriedade, punindo aqueles que violam essa regra. Para ele não existem sentimentos intrinsecamente bons ou maus. As ações guiadas por interesses estritamente pessoais, moderados pelo espectador imparcial para que

não violem a regra da justiça, geram, de modo imprevisto, o bem comum, a felicidade da humanidade.

Ocorre que no período Pós-Guerra os Estados adquiriram o ímpeto assistencialista e coletivista (como refletem as palavras de John Finnis) concernente às mazelas sociais. Tanto é que se faz disposta na CF, em seu artigo 3º, inciso III *in verbis*: “constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: [...] III – erradicar a pobreza e marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais”.

Grandes organismos internacionais e pesquisas nacionais validam o péssimo ranqueamento do Brasil no cenário mundial nas taxas de desigualdade social. O Banco Mundial, quando do seu relatório em 2021, assenta a incapacidade de distribuição de renda que destaca o país internacionalmente. Segundo o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, em 2020, 49,6% da riqueza ficou concentrada na faixa de 1% da população, aumentando em relação ao ano anterior (46,9%). À custa dessa desproporção é que se determina alcançar a justiça social e tributária por meio do IGF.

Importante mencionar que existe uma diferença entre pobreza e desigualdade. Ao contrário do que o senso comum leva a crer, esses dois conceitos não são diretamente proporcionais, tanto é que, segundo pesquisas do Ipea em 2022, a desigualdade de renda do trabalho entre ricos e pobres no Brasil diminuiu no primeiro trimestre de 2022, em relação ao mesmo trimestre do ano anterior; só que a queda de renda dos mais ricos (-3,98%) foi em percentual maior do que a dos mais pobres (-1,17%), reflexo das políticas de combate ao Coronavírus.

Desigualdade não tem caráter absoluto porque correlaciona quem está na parte superior com quem está na parte de baixo da pirâmide socioeconômica, enquanto pobreza é um parâmetro internacional cuja renda é de até US\$ 1,9 por dia e por pessoa (SCAFF, 2018). Sendo assim, em termos teóricos é possível não existir pobreza em um país, mas desigualdade existirá em todos.

Nesse mesmo momento vale destacar que a pobreza extrema (indivíduos que vivem com menos de US\$ 1,90) reduziu de 5,1% em 2019 para um provável 4,1% nas previsões do Ipea, por força de políticas sociais de mitigação da pandemia e de redução de impostos. Esses dados reforçam a importância de se analisar um contexto amplo, ou seja, aumentar a amostragem da quantidade de anos e dados para fins de comparação, para que equívocos de interpretação sobre o rumo do país não ocorram, a fim de se ter análises mais assertivas.

A desigualdade não origina a pobreza, e tampouco a pobreza aumenta com o aumento da desigualdade. O viés de que a economia é um jogo de soma zero (se a renda de uma pessoa aumentou é porque a renda de outra inevitavelmente caiu) é fictício

(RALLO, 2021). Dados de uma pesquisa histórica do Banco Mundial revelam que em 1820, aproximadamente 95% da população mundial vivia na pobreza, com uma estimativa de que 85% viviam na pobreza extrema. Em 2015, menos de 10% da humanidade continua a viver em tais circunstâncias, apesar de a população mundial ter aumentado alguns bilhões.

O fato é que, seja do ponto de vista da pobreza ou desigualdade, os primeiros 20 anos do novo século foram marcados pela queda significativa do índice de Gini, o índice internacional que revela a desigualdade dos países: em 2012 era de 53,4 e em 2020 de 48,9 e do índice de pobreza com referência a US\$ 1,90 por dia e por indivíduo. Ressalvando os impactos decorrentes da pandemia, ao longo das últimas décadas são notórios os avanços, como explicita o Banco Mundial (vide gráficos 1 e 2).

Em que se pesem os dados, uma sociedade pode ser muito igualitária e muito pobre ou bastante desigual e rica. A Etiópia, cujo coeficiente de Gini (quanto mais próximo de 100, mais desigual é um país) é de 29,6 e o Paquistão é de 30, são mais igualitários que a maioria dos países desenvolvidos, como Austrália (35,2), Coreia do Sul (31,6), Luxemburgo (30,8) e Canadá (32,6) (RALLO, 2021). Por isso, o Estado deve promover o incremento de renda da população mediante um crescimento econômico que beneficie a todos, mesmo que em diferentes proporções, e não reduzir as diferenças de renda entre cada indivíduo, concluindo com a visão de Juan.

Uma concepção justa de tributo perpassa pela conceituação de justiça tributária, o que é difícil, ressaltam Coutinho Eloi e Lopes (2016, p. 112):

[...] a busca por um tributo justo não é fácil, pois nem mesmo a concepção do que é justiça tributária está definitivamente firmada - dependente de percepções morais sobre as origens e causas da desigualdade, da extensão do direito de propriedade e, ainda, do próprio papel do Estado.

O presente estudo não define o termo “justiça tributária”, mas o correlaciona com aspectos principiológicos do direito e com as definições de justiça social apresentados. Assim, deve-se considerar que “a justiça tributária está ligada à ideia de justa repartição da carga ou do ônus tributário” (PISCITELLI, 2014, p. 138), bem como uma limitação do Estado na cobrança de imposto (FERNANDES, 2016). É por isso que uma análise da viabilidade de um IGF integra um questionamento muito mais contundente e que deva ser decisivo, que é sobre o sistema tributário na qual o IGF integrará.

O grande empecilho para uma efetiva justiça tributária é que a maioria dos tributos no Brasil não são progressivos, de forma que todos os brasileiros geralmente arcam com as mesmas alíquotas em produtos e serviços, ressalvada a progressividade para alguns poucos tributos (FERNANDES, 2016). Se o sistema tributário brasileiro é injusto, uma regulação do IGF seria coerente e viável?

Resta claro que as políticas tributárias modernas terão que ser moldadas para garantir o funcionamento da economia sem dispensar a justiça distributiva. A implementação do IGF parece se encaixar no viés distributivo de renda, de justiça, bem comum, de redução da pobreza e desigualdade, ao mesmo tempo em que se depara com contexto econômico e tributário do país. E constatando-se este, a viabilidade de sua implementação passa a ser questionada.

TRIBUTAÇÃO SOBRE GRANDES FORTUNAS EM PAÍSES DA OCDE E LATINO-AMERICANOS

Consoante a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, em 1990 existiam 12 países que tributavam grandes fortunas. Em 2017, apenas França, Espanha, Suíça e Noruega praticavam (OCDE, 2018). Argentina, Uruguai, Colômbia e Bolívia representam a América do Sul, e pelo fato de ainda existirem tributações que incidam sobre faixas mais brandas de riqueza (e que não são fortunas, sendo uma tributação patrimonial). Para Mota (2010, p. 46), esse fator deve ser levado em consideração. Rememorando, a CF/88 é clara em sua abordagem ao se referir a “grandes fortunas”, e não simplesmente a “fortunas” ou “riqueza”.

Uma abordagem explicativa da lei dos atuais países referência no tema e dos motivos das revogações naquelas nações que já o praticaram será meta de estudo neste capítulo.

CASOS EUROPEUS

Em 1981, surgiu o *Impôtstules Grandes Fortunes*, por iniciativa do presidente François Mitterrand, com incidência inicial sobre pessoas físicas e jurídicas. Em 1984, sofreu alterações que excluíram as pessoas jurídicas dos quadros de incidência, até ser extinto em 1986, dando espaço para o *Impôt Solidarité surla Fortune* - ISF, em 1989.

O Observatório das Desigualdades (2021), uma Organização não governamental francesa, ao fazer um inventário das desigualdades econômicas no país, da data da criação do ISF até 2011, destacou que o valor mínimo patrimonial necessário para ser tributado era por volta de 800.000 euros, mas com alíquotas entre 0,55% e 1,8% e com as deduções para alguns ativos como instrumentos de trabalho, de importância artística, móveis, etc. De 1999, quando 213.000 famílias estavam sujeitas ao imposto, até 2008, houve um aumento para 566.000 famílias fiscais.

De acordo com a entidade, isso se deveu à valorização de imóveis dos franceses, como visto anteriormente. Em 2011, o limite fiscal foi aumentado para 1,3 milhões de euros, ficando nesse limiar até 2017, quando foi abolido por Emmanuel Macron. O então presidente manteve o valor de 1,3 milhões de euros como limite de isenção, entretanto, recaindo somente sobre o valor de mercado da propriedade imóvel, do conjunto ou direitos imobiliários. Optou-se por resguardar os investimentos bancários e aqueles do mercado financeiro. O intitulado IFI possuía alíquotas de 0,5% a 1,5%, segundo o site do governo francês.

É possível haver abatimentos em se tratando de imóvel residencial ou de outros impostos, e não há incidência sobre rendimentos prediais, como o aluguel. “Em 2021, cerca de 153.000 famílias receberam um aviso de imposto sobre a riqueza imobiliária (IFI) das autoridades fiscais por um valor total de cerca de 1,67 bilhão de euros, ou seja, um aumento de 7% em relação a 2020”, de acordo com o governo francês¹.

A tabela 1 mostra as faixas tributáveis e o exemplo abaixo² ilustra como se dá a tributação para uma base de cálculo de 1,35 milhões de euros:

Fração do valor tributável líquido dos ativos	Taxa aplicável
Até € 800.000	0%
Entre € 800.001 e € 1.300.000	0,50%
Entre € 1.300.001 e € 2.570.000	0,70%
Entre € 2.570.001 e € 5.000.000	1%
Entre € 5.000.001 e € 10.000.000	1,25%
Superior a € 10.000.000	1,50%

Tabela 1: Faixas tributáveis do IFI em 2022.

Fonte: Service-Public.fr. Cálculo do imposto sobre a riqueza imobiliária (IFI). 2022.
Disponível em: <https://www.service-public.fr/particuliers/vosdroits/F138>. Acesso em: 22 out. 2022.

A equipe da Fundação francesa de Políticas Públicas - iFRAP (2019) revela que todos esses impostos, incluindo o IFI, tiveram um problema comum: não são indexados à inflação, tornando o valor nominal dos ativos maior mesmo que não haja um real incremento no poder de compra. Isso levou muitos franceses a deixarem o país.

É de extrema importância o relatório da Direção Geral de Finanças Públicas (DGFiP) sobre os contribuintes que deixaram o país, principalmente em função do ISF. Era enviado anualmente ao Parlamento pelo Governo, mas nunca é publicado porque a versão proposta pelo Ministério da Economia não é anonimizada e, portanto, coberta pelo sigilo fiscal. Não pode se tornar público. A própria instituição iFRAP calcula que valores entre 143 e 200 bilhões de euros deixaram a França desde 1982.

Na Espanha o *Impuesto Extraordinário sobre El Patrimonio de las personas físicas* surgiu em caráter extraordinário, sofrendo modificações em 2004 e extinto em 2008. Com a crise econômica global foi reintroduzido provisoriamente, mas vigora até a atualidade

1. Service-Public.fr. Imposto sobre a riqueza imobiliária em 2021. 2022. Disponível em: <https://www.impots.gouv.fr/dgfipstatistiques-limpot-sur-la-fortune-immobiliere-en-2021#:~:text=En%202021%2C%20pr%C3%A8s%20de%20153,de%207%20%25%20sur%20un%20an>. Acesso em: 28 out. 2022.

2. Ativos tributáveis líquidos em 1º de janeiro de 2022: € 1.350.000
IFI = (€ 500.000 x 0,5%) + (€ 50.000 x 0,7%) = € 2.500 + € 350 = € 2.850

(CARVALHO, 2011; CALDAS, 2018).

Na Espanha, o Imposto sobre a Riqueza é estritamente individual, não há tributação conjunta ou acumulação de bens dos cônjuges e filhos menores e a incidência se dá sobre o patrimônio líquido da pessoa física (o total bruto de ativos com deduções de impostos e encargos) superiores a 2 milhões de euros. Como a Espanha é um Estado unitário descentralizado, as comunidades autônomas têm liberdade para elegerem o tipo de dedução e a arrecadação fica integralmente com as unidades autônomas (MINISTÉRIO DA FAZENDA DA ESPANHA, 2022). A norma do governo espanhol estabelece isenções de 300.000 e de 700.000 euros se for a residência habitual do indivíduo, e para a aplicação final da alíquota depois das deduções, respectivamente.

Logo, somam-se todos os bens e direitos e subtraem-se até 300.000 euros da residência habitual e as dívidas. O mínimo isento é de 700.000. Calcula-se a base tributável subtraindo os 700.000 euros do patrimônio líquido para só depois aplicar as taxas. Em seguida, serão aplicados eventuais bônus ou reduções correspondentes. A autonomia das comunidades confere poder para aprovar reduções próprias no mínimo isento, alterar a taxa e aprovar deduções e bonificações.

Assim como na França, os indivíduos que residem fora da Espanha e são titulares de bens ou direitos, que se encontrem em território espanhol, são contribuintes. Dentre as isenções, está aquela que o governo nomeia de “enxoval doméstico”: bens e utensílios domésticos e outros bens móveis de uso pessoal com exceção de joias, veículos, obras de arte e antiguidades. E mesmo com o auxílio das unidades autônomas, o governo espanhol não tem estrutura para a fiscalização dos ativos tal como ocorre na França (CARVALHO, 2011).

A Holanda tributava o ganho de capital presumido, mas por conta do entendimento recente da Suprema corte holandesa, deixará de existir:

Na sequência de uma decisão do Supremo Tribunal Holandês (“Hoge Raad der Nederlanden”) em dezembro de 2021, que considerou a tributação dos rendimentos de poupanças e investimentos com base em rendimentos presumíveis incompatíveis com a Convenção Europeia dos Direitos Humanos, o governo anunciou que iria rever o método fiscal atual (IBFD, 2022[17]). Na Holanda, aos ativos geradores de renda é atribuído um rendimento presumido, que aumenta com o tamanho da base de ativos, independentemente do ganho ou perda real do respectivo ativo. O rendimento do capital é então tributado à alíquota de 31%. Com a implementação da reforma tributária, a tributação do rendimento do capital será baseada nos rendimentos reais a partir de 2025, abolindo o sistema atual. Durante o período de transição, o limiar de isenção (aplicado à base de ativos) será aumentado de 50 650 euros (59 906 USD) em 2022 para 80 000 euros (94 619 USD) em 2023 (OCDE, 2022).

Já a Itália tributa os ativos financeiros mantidos no exterior sem intermediários

italianos por contribuintes residentes individuais em 0,2% e as propriedades imobiliárias detidas no exterior por residentes fiscais italianos são tributadas em 0,76% (ENACHE, 2022).

PAÍSES LATINOS

O imposto sobre grandes fortunas data de 1821, na Argentina, e sofreu várias modificações até a atual vigência do *Impuesto sobre los Bienes Personales* (CARVALHO, 2011; MARCONDES, 2018). Até 1989, incidia sobre a riqueza líquida, passando a incidir sobre a riqueza bruta de pessoas físicas e jurídicas, conforme a Ley 23.966/91. Carvalho Júnior (2011, p. 19-20) elucida:

[...] entre 1973 e 1989 era a riqueza líquida, isto é, o patrimônio deduzido de todas as dívidas e ônus, mas a partir de 1991 passou a ser a riqueza bruta. Atualmente, a Ley 23.966/1991 (e suas modificações posteriores) regula o imposto, o qual grava o patrimônio bruto com alíquotas progressivas entre 0,75% e 1,25% ao que exceder o limite de isenção de 305 mil pesos argentinos (US\$ 72,5 mil) [...]

De acordo com Lima (2018), não é possível deduzir as dívidas pessoais da base de cálculo, com exceção de despesas no que tange à própria residência do contribuinte, como obras de reforma, por exemplo. As alíquotas são progressivas, variam entre 0,75% e 1,25% e se aplicam às pessoas físicas residentes no país ou fora, mas que tenham bens na Argentina. Residentes internos que tenham bens fora do país também estão sujeitos ao imposto. O conjunto dos bens sujeitos à tributação está no art. 19 da referida Lei:

Art. 19 - Se consideran situados en el país:

- a. Los inmuebles ubicados en su territorio.
- b. Los derechos reales constituidos sobre bienes situados en él.
- c. Las naves y aeronaves de matrícula nacional.
- d. Los automotores patentados o registrados en su territorio.
- e. Los bienes muebles registrados en él.
- f. Los bienes muebles del hogar o de residencias transitorias cuando el hogar o residencia estuvieran situados en su territorio.
- g. Los bienes personales del contribuyente, cuando éste tuviera su domicilio en él, o se encontrara en él.
- h. Los demás bienes muebles y semovientes que se encontraren en su territorio al 31 de diciembre de cada año, aunque su situación no revistiera carácter permanente, siempre que por este artículo no correspondiere otro tratamiento.
- i. El dinero y los depósitos en dinero que se hallaren en su territorio al 31 de diciembre de cada año.

- j. Los títulos, las acciones, cuotas o participaciones sociales y otros títulos valores representativos de capital social o equivalente, emitidos por entes públicos o privados, cuando éstos tuvieran domicilio en él.
- k. Los patrimonios de empresas o explotaciones unipersonales ubicadas en él.
- l. Los créditos, incluidas las obligaciones negociables previstas en la Ley N° 23.576 y los debentures -con excepción de los que cuenten con garantía real, en cuyo caso estará a lo dispuesto en el inciso b)- cuando el domicilio real del deudor esté ubicado en su territorio.
- m. Los derechos de propiedad científica, literaria o artística, los de marcas de fábrica o de comercio y similares, las patentes, dibujos, modelos y diseños reservados y restantes de la propiedad industrial o inmaterial, así como los derivados de éstos y las licencias respectivas, cuando el titular del derecho o licencia, en su caso, estuviere domiciliado en el país al 31 de diciembre de cada año³.

O art. 19 trata de bens situados em território argentino (para tributar bens no exterior, a previsão expressa encontra consonância em outro dispositivo). O rol é extenso e inclui bens móveis, imóveis, dinheiro em espécie, títulos de investimentos no mercado financeiro, ações e depósitos bancários no exterior. O dispositivo ainda prevê imunidades para membros de missões diplomáticas e bens imateriais (patentes e marcas, por exemplo).

O imposto argentino sofreu múltiplas alterações nos últimos anos, tanto nas alíquotas quanto na base de cálculo. Relata a Administração Federal de Ingressos Públicos – AFIP que o mínimo tributável aumentou de 800.000 pesos em 2016 para 6.000.000 pesos em 2021, com alíquotas que variam entre 0,50% e 1,75%, reflexo da maior inflação anual dos últimos 30 anos (GLOBO, 2022).

Ribeiro (2019, p. 7) sintetizou dados da Administração Federal de Ingressos Públicos – AFIP sobre o histórico de queda na participação desse tributo sobre a arrecadação total

3. Art. 19. - Consideram-se localizados no país:

- a) Imóveis situados no seu território.
- b) Os direitos reais constituídos sobre os bens nele situados.
- c) Navios e aeronaves com matrícula nacional.
- d) Veículos patenteados ou registrados no seu território.
- e) Os bens pessoais nele registrados.
- f) Os bens móveis do domicílio ou residências transitórias quando o domicílio ou residência se situe em seu território.
- g) Os bens pessoais do contribuinte, quando nele tenha o seu domicílio, ou nele se encontre.
- h) Outros bens móveis e animais encontrados em seu território em 31 de dezembro de cada ano, ainda que a sua situação não seja de caráter permanente, desde que este artigo não corresponda a outro tratamento.
- i) Dinheiro e depósitos em dinheiro encontrados no seu território em 31 de dezembro de cada ano.
- j) Títulos, ações, quotas ou participações sociais e outros valores mobiliários representativos do capital previdência social ou equivalente, emitidos por entidades públicas ou privadas, quando neles se encontrem domiciliados.
- k) Os patrimônios das sociedades ou sociedades unipessoais nela localizadas.
- l) Os créditos, inclusive as obrigações negociáveis previstas na Lei n° 23.576 e as debêntures - exceto os que tenham garantia real, caso em que ficarão sujeitos ao disposto na alínea b) - quando o domicílio real do devedor se situar no seu território.
- m) Os direitos de propriedade científica, literária ou artística, os de marca ou comércio e similares, patentes, desenhos, modelos e desenhos reservados e remanescentes de propriedade industrial ou imaterial, bem como os deles derivados e respectivas licenças, quando o titular do direito ou licença, conforme o caso, estava domiciliado no país em 31 de dezembro de cada ano. [TRADUÇÃO NOSSA]

argentina, e levando em conta a participação do Imposto sobre bens pessoais sobre o total da arrecadação, em 2021 não passou de 0,50% (AFIP 2021).

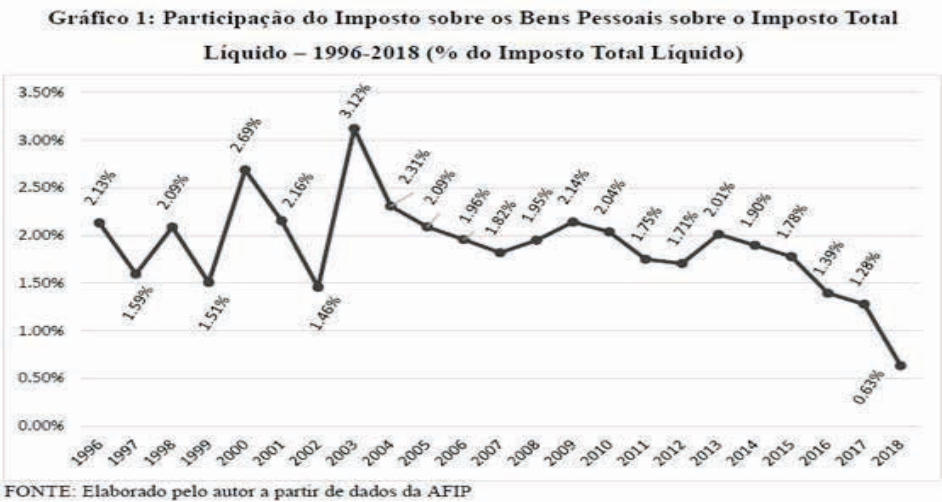


Gráfico 1: Participação do Imposto sobre os Bens pessoais sobre o Imposto total líquido, expresso em %, de 1996 até 2018.

RIBEIRO, Marcus Vinícius Alves. Imposto sobre grandes fortunas e a viabilidade de sua implementação no Brasil. 2019. 20 f. TCC (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Uberlândia, Uberlândia, 2019. Disponível em: <https://repositorio.ufu.br/bitstream/123456789/25751/1/ImpostoGrandesFortunas.pdf>. Acesso em: 22 out. 2022.

RECAUDACION POR IMPUESTO, RECURSOS DE LA SEGURIDAD SC
AÑO 2021

CONCEPTO	TOTAL
TOTAL GENERAL	11.906.731
IMPUESTOS 1/	7.364.786
IVA Bruto 2/	3.306.008
Pagos directos y retenciones - Impositivo	2.047.581
Pagos directos y retenciones - Aduanero	1.258.128
IVA Neto de Devoluciones	3.243.608
Ganancias	2.346.646
Pagos directos y retenciones - Impositivo	2.145.850
Retenciones - Aduanero	200.758
Cuentas Corrientes Ley 25413	750.414
Combustibles Total	366.273
Internos	260.676
Tabacos	148.198
Resto	114.378
Adicional de emergencia sobre cigarrillos	18.741
Bienes personales	278.770
Ganancia mínima presunta	61
Monotributo - Recursos Impositivos	31.600
Impuesto Solidario (PAIS)	111.438
Resto	32.710
Impuesto a los servicios de comunicación audiovisual - Ley 26.522	3.541
Impuesto a la transferencia de inmuebles	9.756
Fdo. p/ Educación y Prom. Cooperativa	4.699
Impuesto a los premios de juegos de azar	2.594
Impuesto a las entradas cinematográficas y otros videos	414
Otros 3/	5.574
Devoluciones, reintegros fiscales y reembolsos ()	128.360
Devoluciones	62.400
Reintegros fiscales	65.960
SEGURIDAD SOCIAL	3.099.663
Contribuciones 4/	1.375.988
Aportes	932.108
Obras sociales	497.981
Riesgos del trabajo	225.805
Monotributo - Recursos de la Seguridad Social	68.016
Seguro colectivo de vida	1.819
Facilidades de Pago pendientes de distribución 5/	4.244
RECURSOS ADUANEROS 6/	1.438.039
Comercio Exterior	1.334.128
Derechos a la Exportación	983.117
Derechos a la Importación	305.698
Estadística de Importación	65.312
Factor de convergencia neta	0
Tasas Aduaneras	14
Ingresos brutos	101.224
Resto	2.673
RECURSOS TRIBUTARIOS 7/	11.004.880

Tabela 2: Arrecadação tributária Argentina em 2021.

AFIP (comp.). Recaudación y Estadística Tributaria. 2021. Disponível em: <https://www.afip.gob.ar/institucional/estudios/>. Acesso em: 22 out. 2022.

A Colômbia tributa em 1% o patrimônio que exceda R\$ 1,7 milhão, tendo uma estruturação similar ao imposto sobre os bens pessoais argentino (VILELA, 2020). Já a Bolívia aprovou, em 2020, um imposto sobre grandes fortunas que atingirá apenas 152 pessoas e que atuará mediante percentagens graduais para o pagamento da alíquota: 1,4% para quem tem de 30 milhões a 40 milhões de pesos bolivianos, 1,9% para 40 milhões a 50 milhões e 2,4% para valores superiores (CNN, 2020).

Por sua vez, o *Impuesto al Patrimonio* – *Ipat*, uruguaio, existe há mais de 20 anos e reflete no patrimônio líquido acima de 2,21 milhões de pesos uruguaios, devendo ser pago por pessoas físicas (alíquotas variam entre 0,4% e 0,7%) e jurídicas. É semelhante

ao imposto argentino, dada a ampla base de incidência de dinheiro, metais preciosos, veículos, imóveis, bens móveis, dentre outros (CECILIA BARRÍA, 2020). Benitez e Velayos (2018) apontam que, em uma pesquisa sobre a tributação sobre o patrimônio na América Latina, a arrecadação proporcional do Ipat chegou em 1,04% do PIB em 2016, no país.

Independentemente da grande heterogeneidade da maneira de se tributar a riqueza, esses países compartilham características em comum. Os residentes normalmente são tributados por seus ativos líquidos localizados pelo mundo, e os não residentes geralmente são tributados por seus ativos dentro da jurisdição fiscal. A maioria dos países tributam móveis e imóveis, mas a grande diferença são as faixas de isenção. Enquanto na França e Espanha o imposto foi cobrado sobre os muito ricos, a Suíça e a Noruega onerava os sujeitos menos ricos (aproximadamente 150.000 euros por pessoa). E ainda, considerando as faixas de isenção dos últimos 10 anos, verificou-se uma tendência para o aumento dos limites de isenção fiscal na França, Noruega e Espanha, haja vista, segundo Perret (2021, p. 543), principalmente a valorização dos ativos imobiliários.

ASPECTOS PRÁTICOS DO IGF

A bibliografia, no que concerne aos impostos sobre grandes fortunas, é mais escassa do que sobre a tributação sobre a riqueza em sentido amplo, contemplando o patrimônio em diferentes formas e uma eventual renda que eles proporcionam.

Países como “Alemanha, Áustria, Dinamarca, Finlândia, França, Islândia, Itália, Países Baixos e Suécia extinguiram esse tipo de tributo ao longo das últimas décadas” segundo o Insper (2021, p. 11). O instituto considera que não há um tributo que incida sobre grandes fortunas na França propriamente dito, em virtude da adoção, em 2018, de um imposto sobre o patrimônio.

Em decorrência dessas dificuldades, Burlhart *et al* (2019) reuniram dados empíricos de outras pesquisas sobre os efeitos econômicos e comportamentais de se tributar riquezas nos países listados.

Figura 4: Tabela-resumo dos resultados encontrados

Autor(es)	País/ Província	Nível de governo	Base de Incidência	Faixa de patrimônio tributada	Semi-elasticidade da base tributável	Período de desdobramento	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	-	-
Zutman (2018)	Países Baixos	na	Patrimônio financeiro e não-financeiro	Patrimônio líquido acima de 17.000 EUR	14%	4 anos	-	-
Londono-Vález e Ávila-Matecha (2019)	Colômbia	Central	Patrimônio líquido acima de USD 520.830 (ou 1 bilhão de pesos colombianos, em 2010, quando foi introduzido)	1% mais ricos	25-37%	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, sentios e paraísos fiscais.	-
	Suíça	Subnacionais	Patrimônio financeiro e não-financeiro	34% mais ricos ¹	90% ²	5 anos	-	-
Duran-Cabré (2019)	Espanha (Catalúnia)	Subnacionais	Patrimônio familiar	1% mais ricos	32%	4 anos	Realocação de ativos patrimoniais em favor de ativos sentios.	Sem efeitos significativos.
Jakobsen et al. (2019)	Dinamarca	na	Patrimônio financeiro e não-financeiro (exclui aplicações em fundos de pensão)	1% mais ricos	25%	8 anos	-	-
				98-99 percentil da distribuição da riqueza	17%	8 anos	-	-

Fonte: Brulhart et al. (2019), p. 39, e demais artigos citados na tabela em questão. Elaboração: própria.

Notas: (1) Inferência feita com base nos microdados para as províncias de Lucerne e Bern.

Tabela 3: Efeitos econômicos e comportamentais de se tributar fortunas.
Fonte: Insper (2019).

Importante destacar a semi-elasticidade da base tributável: significa a redução em percentual do patrimônio que deixa de ser tributado para cada aumento em 1% na alíquota do imposto (BURLHART *et al.*, 2019). Na maioria dos estudos, observou-se uma alta elasticidade da base tributável consubstanciada em evasão e elisão, incluindo desde a realocação para ativos com menor tributação até a retirada de ativos do país, subdeclarações, etc. Segundo o Insper (2019, p. 22):

A mediana das semi-elasticidades calculadas pelos artigos reunidos é de 25%, ou seja, para cada 1 ponto percentual de aumento na alíquota do IGF há uma queda de 25% da base tributável. Com efeito, trata-se um imposto que tende a ter pouca eficiência em termos de geração de receitas tributárias recorrentes em função do comportamento induzido nos contribuintes.

O instituto confirma a conclusão elaborada pela OCDE (2018) de que as receitas fiscais advindas dos impostos sobre a riqueza são baixas proporcionalmente:

Figura 1.3. **Receitas de impostos sobre patrimônio líquido individual na França, Noruega, Espanha e Suíça em 2016**



Gráfico 2: Receitas de impostos sobre o patrimônio líquido em relação ao PIB da França, Noruega, Espanha e Suíça.

Fonte: OECD (2018), The Role and Design of Net Wealth Taxes in the OECD, OECD Tax Policy Studies, No. 26, OECD Publishing, Paris. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264290303-en>. Acesso em: 22 out. 2022.

As proporções dos tributos incidentes sobre a riqueza em relação ao PIB e ao total da arrecadação do país estão na coluna azulada e na cinza, respectivamente. Ao longo dos anos, mesmo com o aumento significativo da riqueza, as receitas provenientes desses impostos geralmente não aumentaram. O conjunto de gráficos a seguir exibe a evolução das receitas de tributos sobre a riqueza, em participação no PIB, de países que têm e/ou tinham esses tributos, entre os anos de 1960 até 2017:

Figure 1.5. **Evolution of revenues from total net wealth taxes by country**

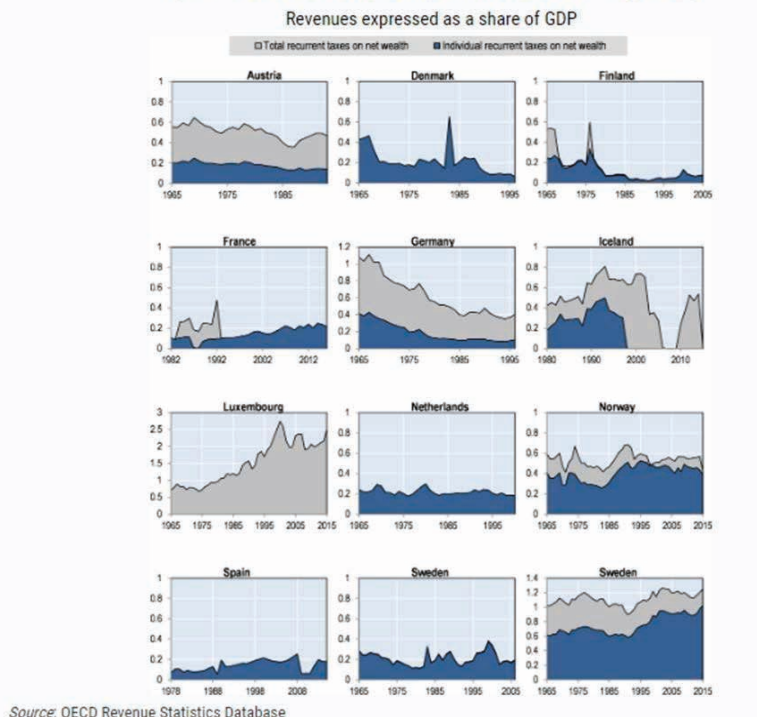


Gráfico 3: Evolução das receitas provenientes dos impostos sobre a riqueza nos países que integram a OCDE.

Fonte: OECD (2018), *The Role and Design of Net Wealth Taxes in the OECD*, OECD Tax Policy Studies, No. 26, OECD Publishing, Paris. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264290303-en>. Acesso em: 22 out. 2022.

A análise mostra que a Áustria, Países Baixos, Noruega, Espanha e Suécia tiveram suas receitas relativamente estáveis, enquanto a Dinamarca, Finlândia e Alemanha registraram uma diminuição das receitas fiscais líquidas sobre o patrimônio. Somente a França, Luxemburgo e Suíça tiveram aumento (OCDE, 2018).

Quando se abordam impostos sobre a propriedade, os impostos que incidem sobre imóveis são os que têm maior representatividade, tanto em arrecadação (dentro do subconjunto propriedade), como na quantidade de países que o utilizam. Normalmente, eles têm cobrança recorrente sobre toda a população, sendo a maior receita tributária patrimonial proporcionalmente falando (com exceções como Luxemburgo e Suécia) (OCDE, 2017):

Figura 1.8. Evolução das receitas do imposto predial como proporção da tributação total – média da OCDE desde 1965

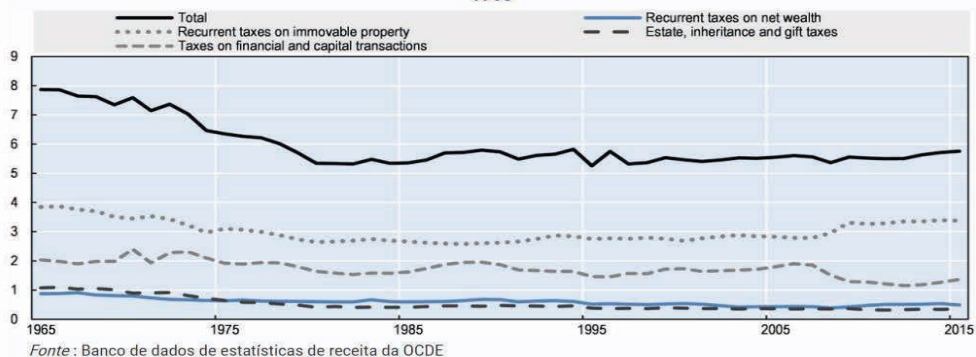


Gráfico 4: Evolução das receitas tributárias patrimoniais proporcionalmente em relação à tributação total.

Fonte: OECD (2018), *The Role and Design of Net Wealth Taxes in the OECD*, OECD Tax Policy Studies, No.26, OECD Publishing, Paris. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264290303-en>. Acesso em: 22 out. 2022.

Impactos econômicos, administrativos e políticos

Na economia, há alterações na forma de poupança e investimentos, fuga de capitais, dificuldade da avaliação e fiscalização. A Administração pública arca com a fiscalização que demanda efetividade, e como a política se relaciona inevitavelmente com o poder econômico, o IGF tem repercussão nesses três pilares.

Um imposto sobre a renda do capital é cobrado em função dos retornos que o patrimônio oferece, diferentemente do imposto sobre a riqueza, a temática da pesquisa. O imposto sobre o patrimônio é cobrado independentemente dos retornos que o ativo proporciona. Nas décadas de 70 e 80, o juízo dos teóricos da tributação ótima era que qualquer tributação sobre o patrimônio acabaria com o investimento. No longo prazo isso foi refutado.

Apesar disso, a tributação sobre a riqueza, em específico, é mais sensível e capaz de influenciar a poupança no modo de alocação de ativos, como mostram os estudos de Burlhart *et al.* (2019). Nos estudos sobre a interação entre a tributação de riquezas e o comportamento humano, a maioria das pesquisas aponta para uma maior evasão fiscal do que acumulação de riquezas (ADVANI; TARRANT, 2021, p. 509–38), tendo uma provável relação casuística com a base tributável estreita e oportunidades de evasão. Por conseguinte, tal fator é menos intenso em países com bases amplas (PERRET, 2021).

A tributação sobre grandes fortunas foi concebida em um momento histórico no qual a mobilidade do capital não era expressiva como hoje, derivada da globalização, que integrou os mercados. A isso se deve o problema da fuga de capitais de não residentes (investimento

estrangeiro), já que os residentes serão tributados mesmo tendo investimentos no exterior. Outro conceito importante é a expatriação fiscal, em que residentes mudam a residência para evitar o imposto. Edwards (2019) aponta que nas nações da OCDE a riqueza ficou mais responsiva e volátil, e essa característica se mostra mais intensa nos extratos mais ricos dos países.

Um artigo do FMI, elaborado por Bramby e Keen (2018), relata que o desenho dos impostos sobre a riqueza é notoriamente propenso a lobby e à concessão de isenções, sobre o qual os mais ricos podem explorar. Os ricos têm se mostrado mais propensos a evitar ou sonegar impostos colocando suas riquezas no exterior, em jurisdições fiscais que não comprometam seus investimentos.

Um estudo sobre a tributação na Suécia em 1989, por Henrekson e Du Rietz (2014, p.31), relata que:

Em 1989, todos os controles cambiais foram suspensos, tornando difícil para impedir que as pessoas transfiram riqueza para paraísos fiscais, seja ilicitamente ou quando residam em outro país. Vários estudos encontraram que uma parcela considerável de grandes fortunas estava sendo colocada fora da Suécia em países como Luxemburgo e Suíça. Nesses casos o governo não só perdeu receita com a tributação da riqueza, mas também receitas fiscais sobre ganhos de capital, dividendos e rendimentos de juros. O Autoridade Tributária Sueca (Skatteverket) informou que no início de 2000 o valor dos ativos ilicitamente transferidos para o exterior pode ter ascendido a mais de 500 bilhões de coroas suecas, e os ativos acumulados de bilionários suecos que vivem no exterior eram pelo menos tão grandes (EDIN; HANSSON; LODIN, 2005, p. 179).

Há diferença entre este estudo e o de Seim, compilado por Burlhart *et al.* (2019). Enquanto Henrekson se refere a valores identificados em uma operação de investigação, bloqueando operações para se identificar quantias não declaradas por contribuintes, este, mais recente, trata-se de uma análise de valores reportados por contribuintes.

O economista Éric Pichet calculou uma soma equivalente a cerca de 200 bilhões de euros com a evasão entre 1988 e 2007:

Applying this to the total €200 billion in wealth expatriated, we get a loss of proceeds for the State that is somewhere around the €6 billion mark. These estimates of the State's fiscal shortfall for all taxes combined are lower than the ones calculated by Patrick Artus, Research Director at IXIS-CIB, who recently affirmed that, "The SF wealth tax costs twice as much in VAT gone missing as it actually yields" (PICHET, 2007, p. 22).⁴

Pela própria natureza da tributação patrimonial, a contribuição se dará independente

4. Aplicando isto ao total de 200 mil milhões de euros em riqueza expatriada, temos uma perda de receitas para o Estado que ronda os 6 mil milhões de euros. Essas estimativas do déficit fiscal do Estado para todos os impostos combinados são inferiores às calculadas por Patrick Artus, Diretor de Pesquisa do IXIS-CIB, que afirmou recentemente que "o imposto sobre a riqueza do ISF custa duas vezes mais em IVA desaparecido do que realmente rende" (PICHET, 2007, p. 22). [TRADUÇÃO NOSSA]

dos retornos reais gerados por esse tipo de ativo, sendo equivalente à tributação sobre um retorno presumido (ou seja, fixo) e contrário da tributação sobre o rendimento do capital (ou seja, real). Isso significa que uma tributação presumida incidirá igualmente sobre os ativos de baixo e alto rendimento, enquanto um imposto sobre o rendimento efetivo do patrimônio, não. É uma tributação “personalizada” (PERRET, 2019).

Em outras palavras, a tributação sobre o patrimônio líquido resume-se a um imposto efetivo mais baixo sobre ativos de alto rendimento e um imposto efetivo mais alto para os ativos de baixo rendimento. Consequentemente, o imposto sobre o patrimônio líquido penaliza detentores de ativos de baixo retorno e favorece aqueles com ativos de alto retorno, que poderiam ter contribuído mais se o fato gerador fosse o rendimento real. Isso ameaça a classe média (PERRET, 2021).

Em razão da grande valorização imobiliária nas últimas décadas, incorre-se no risco de tributação da classe média, além de ter efeito regressivo. Consta do relatório da OCDE (2018):

Por exemplo, contribuintes com grande parte de seus ativos em cadernetas de poupança regulares, cuja taxa de retorno é próxima de zero, são tributados por um retorno que geralmente não realizam, enquanto os contribuintes mais ricos que investiram grande parte de suas economias em ações tendem a obter ganhos maiores do que são tributados.

Portanto, como os impostos sobre o patrimônio integram ativos geradores e não geradores de rendimentos, o escopo de riquezas possíveis de se tributar varia bastante: terrenos, imóveis, contas bancárias, investimentos em ações, participações societárias, seguros, veículos, aeronaves, joias, antiquários, obras de arte, direitos de propriedade intelectual e assim por diante.

Apesar disso, o relatório da OCDE de 2018 consigna que vários países começaram a aplicar isenções motivadas por inúmeros motivos: sociais (fundos de pensão), de liquidez (ativos agrícolas), apoio ao empreendedorismo (ativos comerciais), de difícil avaliação (joias e obras de arte, participação em negócios de capita fechado), patrimônio cultural (antiguidades), etc. Todas essas isenções, presentes na tabela a seguir, contribuem para o estreitamento da base tributável gerando a baixa arrecadação:

Table 4.3. Treatment of assets under net wealth taxes in 2017

Categories of assets	Assets	France	Norway	Spain	Switzerland	Austria (1994)	Germany (1997)	Finland (2006)	Ireland (1978)	Luxembourg (2005)	Netherlands (2001)	Sweden (2007)
Immovable property	Buildings	T	TP	T	TP	T	T	TP	T	T	T	T
	Main residence	TP	TP	TP	TP	T	x	TP	E	T	TP	T
	Woods and forests	TP	TP	TP	TP	T	T	TP	E	T	E	E
Movable property	Land	T	TP	T	TP	T	T	T	T	T	T	E
	Agricultural or rural assets	TP	TP	TP	TP	T	T	T	TP	T	T	E
	Furniture	T	TP	TP	E	T	x	E	T	T	E	E
Financial assets	Artwork and antiques	E	TP	TP	TP	T	E	T	E	T	E	E
	Jewellery	T	TP	T	T	T	x	T	T	T	TP	E
	Vehicles	T	TP	T	TP	T	x	E	T	T	T	T
	Shares	T	TP	TP	T	T	x	TP	T	TP	T	T
	Life insurance	T	E	T	T	T	x	E	x	T	E	T
	Bonds	T	T	T	T	T	x	E	T	T	T	T
	Liquidities	T	T	T	T	T	x	E	T	TP	T	T
	IP rights	T	E	E	T	T	E	E	x	E	T	E
	Pension savings	E	E	E	E	T	E	E	E	E	E	E
	Business assets	E	TP	E	TP	T	TP	T	TP	TP	TP	E

Note: T= fully taxed; E = full exemption; TP = tax preference; x: no information. No information for Denmark, Finland and Iceland.

Source: OECD Questionnaire on Current and Historical Net Wealth Taxes

Tabela 4: Isenções nos impostos sobre a riqueza em 2017 nos países selecionados.

Fonte: OCDE (2018).

Alvaredo e Saez (2009) analisaram uma das isenções sobre a riqueza líquida na Espanha: a isenção sobre ações de proprietários gerentes em 1994. Exibiu malabarismos contábeis pelos mais ricos, como a criação de empresas cuja atividade principal é a gestão de bens móveis e imóveis, dentre outras. Por fim, são manobras fiscais que fogem da tributação e fazem perder a eficácia primária do tributo, que é a arrecadação.

Além das dificuldades em rastrear a movimentação fiscal, muitas formas de riqueza são difíceis de se valorar, fundando oportunidades de elisão fiscal. Empresas de capital fechado, como startups, ativos imobiliários, obras de arte e até uma empresa são exemplos. Mesmo Perret (2021) mencionando a possibilidade se valorar uma empresa através da média do lucro contábil, no caso de ativos intangíveis, a dificuldade é iminente. Há uma escolha entre atualizar regularmente valores de ativos (o que é burocraticamente custoso) e atualizá-los com menos frequência, como feito na França. São escolhas que se anulam, e no segundo caso podem gerar distorções e injustiças.

Conferindo com impostos que incidem na hora da morte, estes têm um custo inferior para a administração porque o cálculo do valor de mercado é feito apenas uma vez (no momento da morte), cujo momento é o da transferência patrimonial (PERRET, 2021). Além disso, a taxa de cobrança sobre heranças no Brasil é baixa, segundo a Seção de São Paulo dos Colégios Notariais do Brasil. Bunn (2022) divulga as pesquisas *Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide 2021* e *Worldwide Tax Summaries 2022* das empresas EY e PWC de

consultorias empresariais:

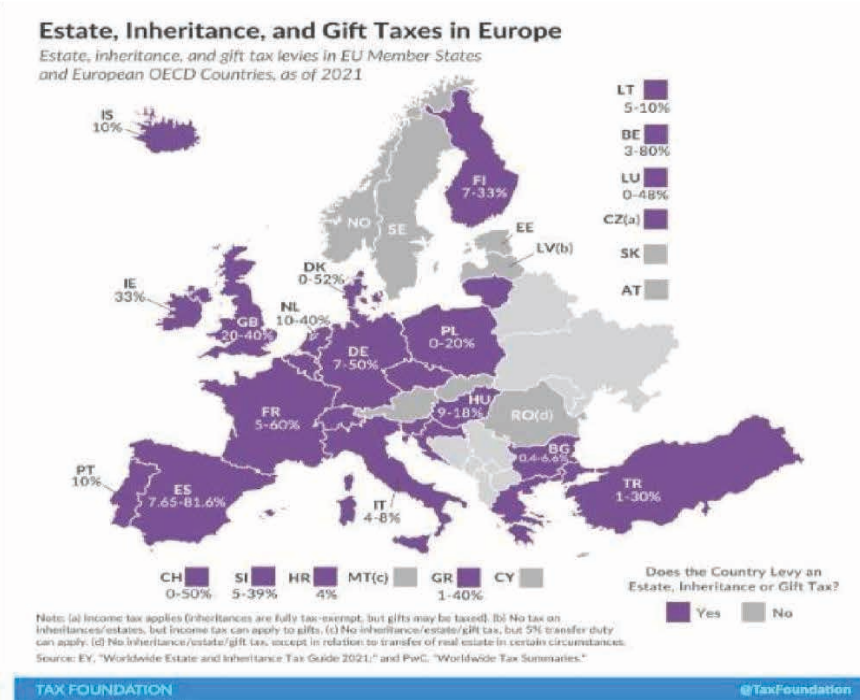


Figura 1: Impostos sobre heranças e doações na Europa em 2021.

Fonte: Tax Foundation (2022) <https://taxfoundation.org/inheritance-taxes-estate-taxes-europe-2022/>.

Forster *et al.* (2014) menciona que as revogações em impostos sobre a riqueza não foram eventos isolados, senão de uma forte tendência de redução de impostos sobre os ricos a partir do final dos anos de 1970 e 1980, ao passo que a desigualdade aumentava. O certame é que as políticas públicas não refletem necessariamente os anseios da maioria dos cidadãos, e uma possível explicação para essas revogações é o interesses das elites econômicas: mais organizadas, informadas e capazes de mobilizar recursos financeiros (BANTING, 1991).

Não há muitas evidências comprovadas de que *lobbies* tenham tido relação direta com as revogações, mas seu poder político é descrito em diversos países e relaciona-se com benefícios de isenções enquanto da vigência de tributações sobre a riqueza. Hacker e Pierson (2005, 2010) enfatizam a participação de *lobbies* nos EUA para redução de impostos em algumas áreas, e o próprio financiamento de campanhas políticas. Herlin-Giret (2017) relatou que a participação de alguns grupos empresariais na França conseguiu reduzir de forma “silenciosa” a responsabilidade fiscal em mais de 50%.

Logo, esse tipo de imposto é capaz de, em um longo prazo, dar um tratamento mais favorecido para esses grupos minoritários ricos em detrimento da classe média alta que

detenha patrimônio tributável. Essa, inclusive, foi uma das objeções existentes na Suécia, como descreve Waldenstrom (2018, p. 9):

The figure shows that tax rates were low until the 1930s after which they were raised in several steps to reach their historical highs in the 1970s and 1980s of around a tenth of a percent. Concessions for corporate wealth taxation in the 1970s generated a gap between the taxation of closely held business equity wealth and other wealth...⁵

Ele relata que foram concedidas isenções empresariais, o que criou uma lacuna entre a riqueza corporativa e outras formas de riqueza, o que, para ele, foi um dos motivos da sua revogação. Isso tornou a tributação regressiva, pois eram os ricos, em sua maioria, que detinham esses ativos isentos:

Several factors were behind this move. One recurrent criticism was that the special treatment of business equity had made the tax regressive, taxing middle-class wealth (mainly housing and some financial assets) while exempting the wealthiest individuals who owned large, closely held firms (or dominant positions in listed companies) (WALDENSTROM, 2018, p. 9).⁶

5. A figura mostra que as taxas de impostos eram baixas até a década de 1930, após o que foram aumentadas em várias etapas para atingir seus máximos históricos nas décadas de 1970 e 1980 de cerca de um décimo por cento. As concessões para tributação de patrimônio corporativo na década de 1970 geraram uma lacuna entre a tributação de patrimônio de empresas de capital fechado e outras riquezas... [TRADUÇÃO NOSSA]

6. Vários fatores estiveram por trás desse movimento. Uma crítica recorrente foi que o tratamento especial do patrimônio empresarial tornou o imposto regressivo, tributando a riqueza da classe média (principalmente habitação e alguns ativos financeiros), ao mesmo tempo que isentava os indivíduos mais ricos que possuíam grandes empresas de capital fechado (ou posições dominantes em empresas listadas) (WALDENSTROM, 2018, p. 9) [TRADUÇÃO NOSSA].

A (IN)VIABILIDADE DE UM IGF NO BRASIL

PROJETOS DE LEI APRESENTADOS

Os primeiros projetos de lei sobre o IGF no Brasil datam de 1989, e em outubro de 2022 trinta e nove projetos estavam tramitando na Câmara dos Deputados. Mesmo que a miséria tenha se agravado em virtude da pandemia do Covid-19, as recentes movimentações legislativas sobre o tema se resumem no apensamento em outros projetos já existentes (JOTA, 2021). Empreender-se-á uma abordagem descritiva principalmente sobre os “projetos principais”¹.

Dois projetos foram apensados àquele que teve aprovação no Senado Federal, cuja autoria é de Fernando Henrique Cardoso. O PLC 202/1989 tem como fato gerador a titularidade de fortuna em valor superior a 2 milhões de cruzados novos, incidindo sobre o conjunto de todos os bens, situados no país ou no exterior, que integrem o patrimônio do contribuinte, com as exclusões (imóvel de residência no valor de 500.000 cruzados novos, objetos de arte, antiguidades, bens cuja posse seja considerada de relevante valor social, econômica ou ecológica, instrumentos de trabalho que proporcionem rendimentos de até 1,2 milhões de cruzados novos, bem como investimentos em infraestrutura ferroviária, rodoviária, portuária, comunicações e energia elétrica). Compreende possibilidades de deduções, como a do IR e valor de aquisição de bens isentos; e com a usual tabela progressiva, variando de 0,3% até 1%. Em 2008, Luciana Genro, Chico Alencar e Ivan Valente propuseram o PLC 277/2008, com faixas tributáveis de R\$ 2 milhões de reais até mais de R\$ 50 milhões, e alíquotas de 1% a 5%. O imposto totalizaria as pessoas físicas domiciliadas no país, o espólio e a pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior em relação ao patrimônio em solo brasileiro. À vista disso, é o conjunto de todos os bens e direitos situados no Brasil ou exterior. As hipóteses de exclusão também guardam similaridade com o projeto de Fernando Henrique, excetuando a isenção para imóvel residencial do contribuinte, como dispõe o art. 3º § 2º:

§ 2º Serão excluídos do patrimônio, para efeito de determinar a fortuna sujeita ao imposto: a) os instrumentos utilizados pelo contribuinte em atividades de que decorram rendimentos do trabalho assalariado ou autônomo, até o valor de R\$ 300.000,00 (trezentos mil reais); b) os objetos de antiguidade, arte ou coleção, nas condições e percentagens fixadas em lei; c) outros bens cuja posse ou utilização seja considerada pela lei de alta relevância social, econômica ou ecológica.

1. Projeto principal” pode ser entendido como aquele que tem prioridade de tramitação. Assim, “propostas semelhantes são apensadas ao projeto mais antigo. Se um dos projetos semelhantes já tiver sido aprovado pelo Senado, este encabeça a lista, tendo prioridade sobre os da Câmara. O relator dá um parecer único, mas precisa se pronunciar sobre todos.” Fonte: Agência Câmara de NotíciasBRASIL. Congresso. Câmara dos Deputados. Apensação. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/67516-apensacao>. Acesso em: 06 out. 2022.

Os projetos surgidos em 2011, 2012, 2015 e 2016 foram apensados ao PLC 277/2008 em função da semelhança, como já mencionado. Aliás, o PLC 11/2015 se diferencia do projeto proposto por Luciana Genro e demais deputados, ao considerar grande fortuna o valor acima de R\$ 5 milhões. Já o PLC 335/2016 estabelece um valor limite de R\$ 2 milhões e a exclusão de imóvel conceituado como bem de família no valor de até R\$ 1 milhão.

Hissa Abrahão propôs o PLC 6/2015, com a faixa tributável com início a partir do equivalente de seis mil salários-mínimos, tributáveis entre 0,1% e 0,5% para os seguintes contribuintes: pessoas físicas domiciliadas no País, o espólio e a pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior em relação ao patrimônio que tenha no Brasil. No regime de separação de bens, os cônjuges poderão ser tributados separadamente, ao oposto da comunhão de bens. Será pago mensalmente de abril até setembro.

Assim como o PLC 6/2015, os projetos PLC 205/2019, PLC 9/2019 e o PLC 74/2022 também integram a lista dos apensados ao projeto inicial de Luciana Genro. O Projeto de Lei Complementar nº 9 de Danilo Cabral, impõe um piso de R\$ 20 milhões de reais, sobre o qual incidirá a uma alíquota de 5% sobre o que o exceder. Já o PLC 205/2019, de autoria de Reginaldo Lopes, declara tributável o patrimônio líquido que exceda o valor de cinco mil vezes o limite mensal de isenção para pessoa física do Imposto de Renda.

O último projeto em tramitação na Câmara é o do Deputado Nereu Crispim. O PLC 74/2022 propõe um IGF abarcando bens e direitos de qualquer natureza, no Brasil e no exterior, de valor superior a R\$ 10 milhões de reais, incidindo sobre percentuais que vão de 1% a 3%.

Não são contribuintes, para fins desse limite, os contribuintes dos incisos II e III do art. 3º:

Art. 3º São contribuintes do IGF:

- I. as pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil, em relação aos bens e direitos situados ou detidos no Brasil e no exterior;
- II. as pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior, em relação aos bens e direitos situados ou mantidos no Brasil;
- III. os administradores de entes despersonalizados, tais como condomínios e fundos, constituídos no exterior em relação aos ativos mantidos no Brasil.

No caso dos incisos II e III, se o beneficiário for pessoa jurídica, o valor do bem deve ser acrescido aos demais bens dos contribuintes que tenham participação nas cotas dessa empresa, na proporção dos quinhões que detenham do capital social. Por sua vez, as isenções sobre instrumentos de trabalho e o imóvel residencial foram ampliadas. Diz o art. 5º §1º:

§ 1º Poderão ser excluídos da base de cálculo:

- I. o valor do saldo devedor do financiamento para aquisição de bens, limitado ao valor dos bens a que se refiram;
- II. o valor do saldo devedor de dívidas assumidas junto a instituições financeiras para a aquisição de participações societárias de partes não relacionadas ou aumento de participações por aumento de capital;
- III. o valor dos instrumentos utilizados pelo contribuinte em atividades de que decorram rendimentos do trabalho, limitado a R\$500.000,00 (quinhentos mil reais); IV. o valor de um único imóvel residencial, limitado a R\$2.000.000,00 (dois milhões de reais).

No Senado Federal, o PLC 315/2015, de Paulo Paim, taxa o espólio ou a pessoa física, acima de R\$ 50 milhões situado no país ou exterior, a 1%. O projeto é inovador ao fixar um limite vultuoso de isenção, mais congruente ao termo “grande fortuna”. Assim como em outros projetos, esse considera a atualização do valor pela inflação e a depreciação por desgaste ou obsolescência, mas nada fala sobre a atualização da faixa de R\$ 50 milhões, que a princípio também deveria sofrer reajuste. E não exclui da incidência os objetos de arte e de coleção, as joias, as patentes de invenção, os direitos autorais e outros bens imateriais. Para esse intuito, Paim propõe que sejam avaliados periodicamente. Atualmente está apensado ao PLC 277/2008.

O já arquivado PLC 139/2017, de autoria da senadora Vanessa Grazziotin, abrangia contribuintes (pessoa física ou jurídica) no Brasil ou exterior, mas que tivessem patrimônio em solo brasileiro. Considera-se tributável patrimônio líquido que exceda o valor correspondente a oito mil vezes o limite mensal de isenção para pessoa física do imposto de renda. Assim como no projeto de Paim, poderão ocorrer abatimentos diversos, dentre os quais os elencados no art.7º:

Art. 7º Poderão ser abatidas do valor do imposto as importâncias efetivamente pagas, no exercício anterior, desde que incidentes sobre bens constantes da declaração utilizados na apuração da base de cálculo, a título de: I - Imposto Territorial Rural (ITR); II - Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU); III - Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA); IV - Imposto sobre a Transmissão de Bens Inter-vivos (ITBI); V - Imposto sobre a Transmissão causa mortis e Doação (ITCMD) [...].

Nos últimos anos, devido às perdas humanas e econômicas, o senador Reguffe propôs um Imposto extraordinário sobre grandes fortunas. Logo, o tributo vigoraria somente durante o período de calamidade pública. Diz o art. 2º:

Art. 2º São contribuintes do imposto de que trata esta lei, à alíquota de meio por cento ao ano, a pessoa física detentora de grande fortuna, assim considerada, para os fins desta lei, a titularidade de patrimônio líquido que exceda a 50.000 salários-mínimos, apurado anualmente, no dia 31 de dezembro do ano-base de sua incidência. Parágrafo único. O imposto previsto neste artigo é exigível

enquanto vigorar estado de calamidade pública no Brasil.

Percebe-se que o projeto inova pela natureza extraordinária, pelo limite tributável e pela destinação da receita. Ele propõe que metade dos recursos vão para serviços públicos de saúde, e a outra metade para o já conhecido fundo social para o combate à pobreza. O PLC 50/2020, de Eliziane Gama, também visa a um IGF temporário, mas além de ser restrito ao período de calamidade pública dos últimos anos, assume a natureza tributária de empréstimo compulsório. Diz o art. 2º:

Art. 2º Fica instituído o empréstimo compulsório sobre grandes fortunas, com a mesma base de arrecadação do imposto de que trata esta Lei, com a natureza de tributo prevista no art. 148 da Constituição Federal, para atender a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública.

Parágrafo único. O empréstimo compulsório de que trata este artigo se difere do imposto de que trata o art. 1º por não se sujeitar à anterioridade anual, sendo cobrado já no exercício de 2020 e somente neste exercício, conforme o art. 150, III, b e § 1º da Constituição.

Visando a custear a saúde, previdência e assistência social, esse projeto propõe tributar valores que excedam os doze mil salários-mínimos de contribuintes pessoa física domiciliadas no país, e pessoas físicas e jurídicas com domicílio no exterior, mas que detenham bens no Brasil.

O PLC 101/2021, de autoria do senador Randolfe Rodrigues, e o PLC 121/21 são os últimos a discorrer sobre o IGF no Senado Federal. O caráter extraordinário da proposta de Randolfe propõe que somente pessoas físicas com bens no Brasil ou exterior e pessoas físicas que residam no exterior sejam tributadas por bens situados no país. Aquelas contribuirão sobre os bens cuja hipótese de incidência é a do IR, enquanto os residentes no estrangeiro pagarão consoante o disposto no art. 2º, inciso II:

II- As pessoas físicas residentes no exterior, pelos bens localizados em território nacional, incluindo:

- a. a) Bens imóveis;
- b. Direitos reais constituídos sobre bens neles localizados;
- c. Navios e aeronaves;
- d. Veículos motorizados;
- e. Demais bens móveis, tais como antiguidades, obras de arte, objetos de uso pessoal e utensílios
- f. Dinheiro e depósitos em dinheiro;
- g. Títulos, ações, quotas ou participações sociais e outros valores mobiliários representativos do capital social ou equivalente, emitidos por entidades públicas ou privadas, com domicílio em território nacional;
- h. Direitos de propriedade científica, literária ou artística, marcas registradas

ou marcas registradas e semelhantes, patentes, desenhos, modelos e projetos reservados e outras propriedades industriais ou intangíveis, bem como aqueles derivados destes e licenças respectivas, quando o titular do direito ou licença, se for o caso, tiver domicílio no país em 31 de dezembro de 2019.

Não há alusão sobre deduções de outros impostos, como em outras propostas, assim como isenções de instrumentos de trabalho, propriedade imóvel de residência, dentre outros. A riqueza tributável superior a R\$ 4.670.000,00 reais terá alcance considerável por efeito de tais características. Já o limite tributável que Kajuru apresenta no PLC 121/2021 é de cerca de R\$ 10 milhões de reais, e sem as inconsistências do PLC 101/2021. Prevê bens apartados da base de cálculo, abatimentos de outros impostos e dívidas de aquisição de bens excluídos da base de cálculo do IGF.

No contexto eleitoral de 2022, os dois candidatos ao cargo de Presidente da República no segundo turno são expressamente contrários à medida (GAZETA DO POVO, 2022). E essa postura não vem somente do Poder Executivo. Em 2021, o STF iniciou pela primeira vez a discussão de mérito sobre a omissão do Congresso Nacional, por não ter criado um IGF. É a Ação direta de Inconstitucionalidade por omissão 55. Entretanto, um pedido de destaque pelo Ministro Gilmar Mendes interrompeu o julgamento, que está sem previsão para a sua retomada em plenário. Em 2018, o STF já negou uma outra alegação, mas não foi debatido o mérito. Reconhecendo a omissão, o STF ordenará que o Congresso nacional fixe lei complementar sobre.

FRAGILIDADES DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Um dos principais arcabouços teóricos na discussão sobre sistemas tributários ideais, que ocorre principalmente nos países desenvolvidos, é a teoria da tributação ótima. Já exteriorizada no primeiro capítulo, ela preconiza por uma arrecadação satisfatória ao passo que gera pouco efeito de distorção dos agentes econômicos, sendo alicerçada pelos princípios da simplicidade, eficiência e equidade. Nesse ambiente, outros profissionais, bem como as alas mais progressistas da TTO, afirmam a necessidade de se tributar com maior peso o capital, patrimônio e a alta renda. É o choque entre soluções eficientes e justas que ocorre internacionalmente (SILVEIRA, PASSOS E GUEDES, 2018, p. 212-225). A realidade brasileira é diferente.

É diferente porque dada tamanha fragilidade do sistema tributário brasileiro, seria possível conciliar aumento de arrecadação de receitas tributárias sem ampliar a carga tributária vigente, apenas com a simplificação e correção desses problemas do sistema que trariam eficiência econômica (APPY, 2018). Primeiramente, a tributação brasileira carece de princípios considerados objetivos em qualquer sistema tributário, e consolidados pela

doutrina: simplicidade, equidade, transparência, neutralidade e capacidade de arrecadação (APPY *et al.*, 2019).

É notório que um sistema tributário que desconsidere esses princípios parece estar focado somente na geração de receita para o Estado, desconsiderando o poder de influência capaz de prejudicar as cadeias produtivas. Esse fenômeno acontece no Brasil e causa problemas relacionados à complexidade, insegurança jurídica, iniquidade, custos elevados, distorções, redução de investimentos na produtividade, dentre outros (APPY, *et al.*, 2018). Isso sem mencionar a carga tributária, considerada alta por muitos e incongruente com os serviços públicos prestados. Regular um IGF sob um sistema falho é inviável para o Brasil. É preciso racionalidade e cautela para que primeiro se possa reformar um sistema que data dos anos 1960, deixando-o a par da atualidade. O foco se dará nas causas e consequências do sistema tributário brasileiro.

O relatório Doing Business do Banco Mundial, em 2019, indica que são necessárias cerca de mil e quinhentas horas ao ano entre a apuração e o pagamento dos impostos pelas empresas do país, enquanto a média dos países da América Latina é de trezentas e dezessete horas. É uma das piores do mundo. Essa complexidade é nítida nos impostos que incidem sobre bens e serviços (ICMS, IPI, ISS, PIS e Cofins), pois possuem uma base de incidência fragmentada entre os setores da economia (Indústria, Comércio, Serviços, Agropecuária, Construção civil), sobreposição de competências (União, Estados, Municípios e DF), muitas alíquotas, exclusões na base de cálculo, cumulatividade do ISS e parte do PIS/Cofins, restrição de créditos tributários acumulados por empresas, extensa agenda de obrigações acessórias a cumprir, dentre outros.

A insegurança gerada ocasiona alto grau de litígio. Canado (2019) divulga que o contencioso tributário brasileiro chegou a 5,4 trilhões, ou 75% do PIB:

Figura 1: Contencioso Tributário, por nível federativo e esfera processual, em 2019

Nível federativo	Esfera Processual	Contencioso Tributário		
		R\$ bilhões	% PIB	Composição
Federal	Judicial	2.673,1	36,8%	49,1%
	Administrativo	1.152,6	15,9%	21,2%
Estadual	Judicial (27/27)	917,7	12,6%	16,9%
	Administrativo (23/27)	259,8	3,6%	4,8%
Capitais	Judicial (24/26)	251,8	3,5%	4,6%
	Administrativo (10/26)	17,4	0,2%	0,3%
Demais Municípios	Judicial (4.074/5.543)	170,4	2,3%	3,1%
Total		5.442,8	75,0%	100,0%

Notas: (i) Dados entre parênteses retratam o número de entes federativos abrangidos pela Pesquisa em relação ao número de entes existentes por nível federativo. (ii) Ademais, vale observar que as estimativas de contencioso tributário, tanto na via judicial quanto na administrativa, tendem a estar subestimadas, devido à indisponibilidade de dados de uma parcela dos Municípios, em especial aqueles de menor porte.

Fonte: IBGE, PGFN, RFB, STN e informações obtidas com Estados e Municípios das capitais via Lei de Acesso à Informação (vide Anexos I e II).

Tabela 5: Contencioso tributário brasileiro em 2019.

Fonte: Insper (2019) https://www.insper.edu.br/wpcontent/uploads/2021/01/Contencioso_tributario_relatorio2020_vf10.pdf.

No que se refere à sonegação, o Brasil deixa de arrecadar mais de R\$ 417 bilhões por ano com impostos devido às sonegações de empresas, segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), que se embasou nos autos de infrações emitidos pelos fiscos federal, estadual e municipal. E muitas vezes a inadimplência surge pela confusão no momento de declarar impostos, como é o exemplo do software. Na academia, surge a dúvida se um software é um produto ou serviço, pois, a depender da classificação, incidirá ICMS ou ISS. Estado e contribuinte perdem essa espantosa insegurança jurídica.

As distorções alocativas surgem quando os tributos modificam as decisões relativas àquelas que seriam tomadas na ausência de impostos (CINTRA, 2010, p. 1501). Bernard Appy (2018) ilustra com um exemplo para fins de compreensão e que se reflete de forma generalizada: uma construtora está decidindo se constrói um prédio de concreto armado (irá adicionar valor ao canteiro de obras, incidindo PIS/Cofins cumulativo e ISS) ou de estrutura metálica pré-fabricada (na fábrica, para a montagem, incidirá ICMS e PIS/Cofins não cumulativo). Dado o peso do tributo nos custos de construção, acaba sendo mais vantajoso para a construtora optar pelo concreto armado. Supondo-se, hipoteticamente, que com a mesma quantidade de capital e mão de obra a empresa conseguisse construir mais prédios de estrutura metálica do que de concreto, o sistema tributário estaria “empurrando”

a empresa para a primeira opção, e isso significa perda de produtividade.

Situações como essas poderiam ser reduzidas se fossem observados os padrões tributários internacionais, segundo o Centro de Cidadania Fiscal- CCiF. Tendo projetado uma das propostas de Reforma Tributária, o CCiF defende um Imposto sobre o Valor Agregado (IVA), o padrão na maioria dos países. É um imposto não-cumulativo, cobrado em todas as etapas do processo de produção e comercialização, mas somente sobre o valor que foi agregado naquela etapa. Isso porque é garantido, em cada etapa do processo, o crédito correspondente ao imposto pago na etapa anterior. Mesmo com alíquotas mais baixas, “os impostos cumulativos são pouco transparentes, se enraízam na produção e tornam-se invisíveis” (CINTRA, 2010, p. 1502).

Appy, *et al.* (2018, p. 4), nesse estudo, aborda que:

Por fim, e principalmente, as distorções na tributação dos bens e serviços fazem com que a estrutura produtiva do Brasil se organize de forma extremamente ineficiente. Isto ocorre porque – ao contrário do modelo do IVA, em que a incidência é a mesma não importando como a produção se organiza – o modelo brasileiro permite que o custo dos tributos varie muito em função da forma de organização da produção. Para reduzir o custo tributário, as empresas brasileiras optam por formas de organização (em termos setoriais, geográficos, de porte e de internalização ou terceirização de atividades), que são ineficientes do ponto de vista econômico. Ou seja, se não fossem as distorções tributárias, o Brasil poderia produzir mais bens e serviços com a mesma quantidade de trabalho e de capital alocados atualmente.

Os tributos sobre bens e serviços correspondem a aproximadamente metade da arrecadação, o que impacta a produção, distribuição e a comercialização, até chegar no consumidor final. É ele quem arca com os altos custos. Conclui-se que o sistema tributário é regressivo: tributa os indivíduos de maneira equivalente pelos produtos que consomem, sem distinção de classes sociais. A segunda maior fonte de receitas tributárias advém dos tributos incidentes sobre a folha de pagamento (26%), enquanto aqueles provenientes da renda estão em 3º lugar (18%). Os dados são da OCDE (2022):



1. Represents the unweighted average of 26 LAC countries included in this publication and excludes Venezuela due to data availability issues. Ecuador is excluded from the LAC average for CIT and PIT revenue as a sufficient breakdown is not available.

2. Data for 2019 are used for the OECD average as the 2020 data are not available. All figures within the chart are rounded.

Gráfico 5: Arrecadação tributária brasileira, latino-americana em comparação com a média dos países da OCDE em 2022.

Fonte: OCDE (2022) REVENUE Statistics in Latin America and the Caribbean 2022: Brazil. Organisation for Economic Co-operation and Development - OECD. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/revenue-statistics-latin-america-and-caribbean-brazil.pdf>. Acesso em: 23 out. 2022.

No caso do Imposto sobre a renda, Appy *et al.* (2018, p. 9):

À força de isenções que beneficiam pessoas de altos rendimentos, a progressividade (equidade vertical) estabelecida na lei para pessoas físicas deixa de se realizar. A erosão da base também reduz indevidamente a receita tributária, forçando o erário público a recorrer, para seu financiamento, a formas de tributação menos justas e eficientes.

Os economistas estavam se referindo às inúmeras isenções de rendimentos financeiros e ao fenômeno da “pejotização”, uma brecha na lei que permite incorporar rendimentos pessoais em empresariais para fugir da pesada tributação na pessoa física e das obrigações acessórias. Em se tratando dos países membros da OCDE, Costa & Vieira (2021, p. 9) relatam que o sistema tributário brasileiro não se alinha às práticas modernas observadas nesses países, visto que a tributação sobre a renda deveria ter mais participação sobre o total arrecadado, ao contrário da tributação sobre o consumo (bens e serviços) e aqueles que incidem sobre a folha de salários. Esse último funciona como um incentivo à informalidade.

A tributação sobre a renda deveria ser mais progressiva, com maior número de faixas e mais estruturada, com correções monetárias constantes. O Brasil tributa menos a renda do que a média dos integrantes da OCDE, posto que a alíquota máxima no Brasil é de 27,5%, muito abaixo do normal no plano internacional (IPEA,2022):

Tabela 1
Imposto de Renda da Pessoa Física: características em Economias Avançadas da OCDE e na América Latina, países selecionados, 2020

País	Número Aliquotas	Crédito Tributário	Parcela Isenta ^a	Alíquota Mínima	Alíquota Máxima	Faixa Máxima ^b
Austrália	4		1,03	19,0	45,0	10,20
Bélgica	4		0,99	25,0	50,0	4,57
Canadá	5	x	0,93	15,0	33,0	15,13
França	4		1,14	11,0	45,0	17,94
Alemanha	3 ^c		1,06	14,0	45,0	30,48
Itália	5	x	1,01	23,0	43,0	9,47
Japão	7		0,39	5,0	45,0	32,42
Coréia	7		0,14	6,0	42,0	48,24
Holanda	3	x	2,94	9,7	49,5	7,20
Portugal	7		0	14,5	48,0	11,61
Espanha ^d	5		0,74	19,0	45,0	7,99
Suécia	1	x	4,85	52,0	52,0	4,85
Reino Unido	3		1,44	20,0	45,0	17,30
Estados Unidos ^e	7		0	10,0	37,0	43,20
Colômbia	6		2,39	19,0	39,0	68,04
Chile	6		1,61	4,0	35,0	14,33
México	19	x	0,03	1,9	35,0	30,93
Brasil	4		0,81	7,5	27,5	1,98
Média OCDE-14	5		1,19	17,4	44,6	18,61
Média AL-4	9		1,21	8,1	34,1	28,82

Fonte: OCDE (2021c), elaboração IPEA.

a- Parcela isenta mensal, em milhares de dólares internacionais (1 Int\$ = 2,36 BRL (2020))

b- Faixa mensal onde começa a ser aplicada a alíquota máxima, em milhares de dólares internacionais.

c- Alemanha: Na primeira faixa, entre 14% e 42% a alíquota aumenta linearmente a renda.

d- Espanha: Imposto de renda central e regional somados. Exemplo para Madri.

e- Estados Unidos: Apenas o imposto de renda federal.

Tabela 6: Características do Imposto de Renda de pessoas físicas no Brasil e em economias avançadas da OCDE.

Fonte: Ipea (2022) https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/11085/1/NT_O_sistema_tributario_Publicacao_Preliminar.pdf.

O Brasil isenta de IRP os dividendos (distribuição de lucros empresariais para sócios e/ou proprietários), enquanto os lucros empresariais propriamente ditos são tributados pelo IRPJ (25%) e CSLL (9%), totalizando 34%. A média dos países da OCDE é de 23% (OCDE, 2017).

Como reforça o Ipea 2022:

No Brasil ocorre que tanto a faixa isenta, quanto a alíquota inicial é mais baixa que nos países de economia avançada da OCDE. A maior alíquota aplicada no Brasil, de 27,5%, está em baixo nível, e principalmente é aplicada a um nível de renda extremamente baixo (2.000 dólares internacionais), o valor mais baixo que todos os países selecionados.

Já os tributos sobre a folha de pagamento dos funcionários são altamente custosos para a admissão de trabalhadores, e é alta no país. Diz Cintra (2010, p. 1482):

A adoção da movimentação financeira como alternativa para substituir a contribuição previdenciária incidente sobre a folha de pagamentos das empresas implica importantes vantagens:

1. Desonera a folha de pagamentos das empresas, barateando os custos

de produção, principalmente nos setores terciários, mais intensivos em mão de obra;

2. Estimula a demanda por trabalho assalariado, reduzindo a tendência de excessiva terceirização motivada por altos encargos trabalhistas;
3. Combate o desemprego ao baratear a contratação de mão de obra;
4. Estimula a formalização das relações trabalhistas, uma vez que a crescente proporção do trabalho informal compromete a qualidade das relações trabalhistas no Brasil;

[...]

5. Aumenta a competitividade dos produtos brasileiros diante de seus concorrentes externos mediante a eliminação da contribuição patronal ao INSS (redução de custos de produção) [...].

Com o envelhecimento da população e as relações de emprego se modificando cada vez mais rumo às terceirizações - o que fragiliza as relações empregatícias (CINTRA, 2010), debates em torno do custo da previdência, a longo prazo, tangem o campo dos tributos incidentes sobre a folha. As contribuições sobre a folha giram em torno de 34% a 42% dos salários, sobre os quais incluem-se as contribuições previdenciárias (INSS patronal e o descontado do trabalhador e seguro de acidente de trabalho) e não previdenciárias - Sistema S (e ainda sem levar em consideração o depósito de 8% a título de FGTS). O Instituto de Estudos para o Desenvolvimento Industrial – IEDI revisa os dados apresentados pela OCDE em 2017:

Em termos médios também não destoamos se considerarmos este indicador: os tributos totalizam 34,5% dos custos salariais de um trabalhador médio no Brasil e 35,7% no caso de um trabalhador médio a OCDE, embora a cunha seja muito maior no Brasil do que na OCDE quanto menor os salários: para quem ganha metade do salário médio da OCDE, a cunha é de 37,7% no Brasil e de 28,3% na OCDE.

Conforme os salários vão baixando, as diferenças comparativas entre o Brasil e esses países vão se ampliando, incentivando a organização do trabalho com vias a evitar a tributação. São correções urgentes, justamente porque é na renda que é possível discriminar a capacidade de cada cidadão contribuir de acordo com sua condição econômica. A base já está estruturada, ao contrário do IGF, que é rodeado de incertezas.

A NECESSIDADE DE UMA REFORMA TRIBUTÁRIA

Há um descompasso na discussão sobre um modelo ideal de tributação no plano internacional e no Brasil, e a análise do IGF deve se ater a isso. Silveira *et al.* (2018) relata que as mais recentes ideias que estão sendo agregadas à teoria da tributação ótima focam mais na tributação progressiva da renda, enquanto os debates no Brasil focam mais no ponto de vista dos efeitos econômicos do sistema tributário, bem como na carga tributária.

Esse descompasso é plausível e natural, uma vez que o país não conseguiu, ainda, livrar-se dos gargalos que impedem a eficiência do sistema tributário e econômico, ao contrário dos países da OCDE, mais bem estruturados nesses aspectos. Isso não significa que práticas adotadas por essas nações devam ser copiadas, todavia, faz-se necessário um olhar de inspiração a fim de que se possa perseguir o mesmo caminho sem atropelar etapas. Algo como compreender o atual estágio de desenvolvimento do país e que isso interfere no modelo ideal de tributação que se almeja aqui.

É por isso que os debates no Brasil se embasam mais na parte neoclássica da TTO: tributar de modo mais eficiente sob o ponto de vista arrecadatário com o mínimo de desequilíbrio. E, mesmo assim, é possível realizar mudanças positivas dentro de uma ótica progressiva, que dispensariam um IGF.

Por isso o IGF é inviável para o Brasil na atualidade. É uma discussão de países que, em sua vasta maioria, já possuem um sistema tributário consolidado e não tão desequilibrados como o brasileiro. Regulamentar um IGF nesse momento significa remendar um sistema arcaico de mais de cinquenta anos de existência, que não acompanhou as evoluções tecnológicas observadas nesse período. Antes de se regulamentar um IGF, é preciso uma Reforma tributária ampla para o país, o que fora feito com a PEC 45/2019, a PEC 110/2019 e uma Reforma “fatiada” encaminhada pela equipe do atual governo do país.

Resumindo os pontos em comum entre as duas propostas de PEC, elas partem do princípio de que os cinco tributos sobre consumo devam ser simplificados. A PEC 45/2019 propõe a unificação do PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS em um IBS (Imposto sobre bens e serviços) cuja receita seria partilhada por estados, municípios e a União; enquanto a PEC 110/2019 serão dois IBS, um de competência da União (reunindo IPI, PIS, Pasep, Cofins, CIDE-Combustíveis) e outro de competência de estados e municípios (reunindo ICMS e ISS), com alíquotas únicas aplicadas a todos os produtos, exceto por aquelas com regime diferenciado de tributação. O IBS também incide sobre o valor agregado.

Devido a isso é possível estabelecer um controle maior sobre os impostos que incidem sobre o consumo, podendo ampliar o poder de compra de população. E isso que o IBS não tem caráter extrafiscal. O CCiF, que formulou a proposta da PEC 45/2019, ainda afirma que:

O CCiF entende que o IBS não deveria ser utilizado com fins extrafiscais. O objetivo deste imposto deve ser o de arrecadar para financiar a despesa governamental. Objetivos de políticas públicas são alcançados de forma mais eficiente através de outros instrumentos. Isto fica claro, por exemplo, quando consideramos a desoneração da cesta básica. Embora as famílias pobres despendam uma parcela maior de sua renda na aquisição de produtos da cesta básica, as famílias ricas despendem, em termos absolutos, um valor maior na aquisição desses produtos. Neste contexto, é mais eficaz, do ponto

de vista distributivo, arrecadar o imposto sobre os produtos da cesta básica e transferir o montante arrecadado para as famílias mais pobres. Tal modelo pode ser implementado através da elevação do valor alocado aos programas de transferência de renda (como o Bolsa Família), ou através de um regime de “isenção personalizada”, no qual o imposto pago pelas famílias de menor renda em seu consumo (identificado através do registro do CPF nas compras) é devolvido a essas famílias no mês subsequente, através dos cartões dos programas sociais, observado um limite por família (APPY *et al.*, 2019, p. 10).

As propostas são abrangentes e bem estruturadas e, pelo fato de focarem na eficiência do sistema tributário como um atrativo de investimentos, bem como de crescimento econômico, deixam de lado o que o IPEA chama de “Reforma Tributária Inclusiva”:

[...] são abrangentes e bem estruturadas, mas priorizam basicamente a harmonização e eficiência do sistema tributário como forma a incentivar o investimento e o desenvolvimento econômico. O debate recente a nível internacional, de uma “Reforma Tributária Inclusiva”, principalmente num mundo pós pandêmico ainda não teve a prioridade na agenda nacional, que se encontra ainda presa a propostas passadas (CARVALHO JUNIOR, 2022, p. 2).

A reforma tributária é inclusiva, porém menos do que o observado no plano internacional e o recomendado pela OCDE, porque as suas recomendações deveriam ser analisadas em contextos em que já existe uma estrutura tributária bem-sucedida (como a maioria dos países), e nos quais discussões sobre a progressividade tributária propriamente dita ganham mais espaço. E nada impede que se tenha progressividade. Não é por acaso que o CCiF defende um IBS que tribute a população da mesma maneira e que, portanto, não desonere a cesta básica, mas que devolva o imposto pago às famílias de baixa renda. Assim, a justiça distributiva iria corrigir a “ausência de progressividade” do IBS.

Além do mais, a mudança da tributação no Brasil deverá adotar também práticas inclusivas em adição ao que fora apresentado como propostas no Congresso Nacional. A OCDE na “Tax Policy Reforms 2022” faz recomendações de políticas tributárias, inclusive a países não membros, a serem analisadas a fim de contribuir com esses projetos de reforma tributária no Brasil. Nesse relatório, a entidade identificou que, em decorrência da pandemia do coronavírus, de uma forma geral, os países estão reduzindo suas tributações como forma de estimular o crescimento econômico.

O impacto da pandemia pouco alterou as recomendações da entidade, como no caso do imposto de renda. É possível ampliar as faixas de isenções para a população de baixa renda, adicionar novas faixas de tributação no topo, até reduzir a alíquota do imposto dentro da própria faixa tributável e conceder abatimentos mais fidedignos com a condição financeira dos mais necessitados. As províncias canadenses de Newfoundland e Labrador adicionaram três novas faixas de imposto de renda em cima de sua estrutura de cinco

faixas que já existiam; a Nova Zelândia introduziu uma nova alíquota máxima de 39% em 2021, para indivíduos que ganham mais de USD 128.570 por ano; a Itália reduziu o número de faixas tributáveis de cinco para quatro; a Áustria reduzirá as alíquotas do IRPF que se aplicam ao segundo e terceiro suporte de imposto de 35% para 30%, dentre outros (OCDE, 2022).

Nos países onde as reformas tributárias pontuais no IRPF foram implementadas, ou que estão em implementação, cinquenta e sete foram as medidas de redução da base e nove foram medidas de ampliação da base.

Table 3.3. Changes to personal income tax bases		
	Base broadening	Base narrowing
	2021 or later	
Personal allowances, credits, tax brackets	ITA, NOR, GBR ² , URY ^{1,2}	ALB, BRA, CAN, CZE, FIN, IRL, ITA, LTU, LVA, NOR, POL, SWE, ZAF
Provisions targeted at low-income earners, EITCs and other in-work benefits		CAN, FIN, ITA, SWE ¹ , USA
Self-employed and unincorporated business		AUT, DEU, POL, MEX, TUR
Children and other dependents		AUT, BEL, BGR ¹ , CAN, CHE, CZE, FIN ¹ , ITA, POL
Elderly & disabled		CAN, MLT, POL, SWE
Employment	BEL, NLD, SWE	AUS, AUT, BEL, CAN, DEU, HUN, IRL, NLD, NOR
Environmental sustainability		ITA, BEL ¹ , CAN, FIN ¹ , MYS, SWE
Miscellaneous expenses, deductions, and credits	ESP, NOR	AUS, CAN, DEU, HUN, KOR, LVA, SWE

Note: Temporary COVID-19 response measures are not included in the table.

..... 1. Denotes a temporary PIT reform.

..... 2. Denotes a new tax.

Source: OECD Annual Tax Policy Reform Questionnaire.

Gráfico 7: Mudanças na base de cálculo do imposto sobre a renda de pessoas físicas nas setenta e uma jurisdições cobertas pelo estudo, em 2021.
 Fonte: OCDE (2022).

O Brasil poderia conceder créditos no IRPF referentes a qualquer tipo de gasto com saúde (gastos com remédios, por exemplo), aumentar o limite de isenção que atualmente está em R\$ 1.903,98, criar mais faixas tributáveis (4 atualmente) e aumentar a alíquota máxima (27,5%). Em resposta ao envelhecimento da população, é natural que as contribuições previdenciárias sejam grandes em países europeus, mais envelhecidos e com a taxa de natalidade menor. Por isso, o Brasil possui uma pirâmide etária diferente dos países europeus, o que não justifica o peso das contribuições previdenciárias. É preciso reduzir os encargos previdenciários sobre a folha de salários, a fim de estimular a atividade

empresarial. Inclusive, essa medida foi adotada pelos países da tabela a seguir. Na Hungria e Noruega permanentemente, enquanto na Itália e Suécia para aliviar a pressão financeira na recuperação da pandemia do COVID-19:

Tabela 3.7. Alterações nas bases de cálculo da contribuição previdenciária e da folha de pagamento		
	Alargamento de base	Estreitamento da base
	2021 ou posterior	2021 ou posterior
SSCs de empregadores	BGR	ARG, AUS, CAN
SSCs de funcionários	BGR, LVA	BGR, NOR, SWE ¹ , URY ¹
Trabalhadores por conta própria		BGR, BEL

Nota: 1. Indica uma reforma temporária. O estreitamento da base de cálculo da folha de pagamento nos Estados Unidos foi resultado de mudanças no crédito de retenção de funcionários e do diferimento dos impostos previdenciários originalmente introduzidos como parte da Lei CARES.

Fonte: Questionário Anual de Reforma da Política Tributária da OCDE.

Tabela 8: Mudanças na base de cálculo da contribuição previdenciária sobre a folha nas setenta e uma jurisdições cobertas pelo estudo, em 2021.

Fonte: OCDE (2022).

Nessa esteira, é procedente a desoneração da folha, com a redução da contribuição patronal para o INSS (que atualmente é de 20%), sem incluir o Risco de Acidente de trabalho, Salário educação e o Sistema S. Facilitaria a contratação de funcionários e estimularia a produtividade. Reformulando o IRPJ, conseguir-se-ia equilibrá-lo com as alterações do IRPF e dividendos, por exemplo. A OCDE (2022) identifica uma tendência generalizada de declínio das taxas, haja vista que tem ocorrido, entre os países, uma competição pela redução de impostos corporativos com o propósito de atrair empresas multinacionais. O IRPJ no Brasil é de 34%, mas como isenta dividendos, na prática o coloca em nível dos países da OCDE (IPEA, 2022). Por isso, é necessário reduzir o IRPJ:

Tabela 9: Imposto de renda corporativo nas setenta e uma jurisdições cobertas pelo estudo, em 2020.

Fonte: Ipea (2022).

A seguir, os países da OCDE que fizeram alterações nesse imposto nos últimos anos, e em se tratando de impostos corporativos em geral, a tendência de estreitamento da base também se verifica.

Tabela 3.8. Mudanças nas taxas de imposto de renda corporativo				
	Aumento da taxa		Diminuição da taxa	
	2020	2021 ou posterior	2020	2021 ou posterior
Taxa de CIT padrão		(ARE), (COL), TUR	BEL, CAN, FRA, GRC, IDN	CAN ¹ , CHE, COL, FRA, SWE, (TUR)
Somos taxa CIT			CAN, HUN, NLD, SVK	BRN, CAN ¹ , CPV, FEMININO
Caixa de patentes/taxa de regime de IP			ESTE	ELA

Nota: Os países entre parênteses apenas anunciaram reformas.

← 1. A redução da taxa de CIT no Canadá para 2021 se aplica aos lucros de fabricação de tecnologia de emissão zero. A redução da alíquota do IRC reduzirá a alíquota geral do imposto de renda corporativo e a alíquota do imposto de renda para pequenas empresas sobre lucros elegíveis para 7,5% (de 15%) e para 4,5% (de 9%), respectivamente, para exercícios fiscais iniciados após 2021 e antes de 2029.

Fonte: Questionário Anual de Reforma da Política Tributária da OCDE.

Tabela 10: Alterações no imposto de renda corporativo nas setenta e uma jurisdições cobertas pelo estudo, em 2020 e 2021.

Fonte: OCDE (2022).

Reduzir desigualdades e a pobreza por meio de políticas distributivas requer recursos financeiros disponíveis para a União. O condicionante é o aumento de receitas tributárias, e estas, inevitáveis frente a uma economia em progresso. É fundamental um equilíbrio desses fatores. Sobrepor o IGF a uma Reforma tributária significa atropelar a ordem dos acontecimentos porque o sistema tributário brasileiro impede o país de crescer mais do que poderia. O Brasil precisa de simplificação do seu sistema tributário e isso inclui alternativas ao IGF igualmente progressivas e vistas nesse capítulo.

CONCLUSÕES

O sistema tributário brasileiro mais parece uma agremiação de dispositivos tributários que não se encaixam na engrenagem, que deveria ser o próprio sistema tributário. Atingir o crescimento econômico com equidade, observado nas recentes discussões sobre a tributação, ocorrerá, de fato, no Brasil quando o sistema tributário começar a focar em crescimento econômico e não em justiça social. Reitera-se, é somente o foco porque há uma diferença cavalgar entre aproveitar a base tributária que já existe para torná-la mais progressiva e indutora de crescimento econômico, com redistribuição de renda, do que simplesmente supervalorizar o pouco potencial arrecadatário do IGF pelo fato de se tributar afortunados.

Como projeto de tributação para o Brasil, o IGF deve ficar em segundo plano. É um tributo caro administrativamente, de difícil avaliação e fiscalização, muito propenso às práticas de *lobby* e isenções, com pouca arrecadação e com muitos efeitos controversos em relação aos efeitos de evasão e elisão fiscal, além do risco de se tributar a classe média alta. A tributação sobre grandes fortunas deve atingir somente os muito ricos, e os projetos de lei em tramitação no Congresso Nacional não são precisos, não só em relação aos valores representativos de uma grande fortuna, mas também quanto aos contribuintes (pessoas físicas e/ou jurídicas) e até quanto à espécie tributária: projetos que visam a instituir empréstimos compulsórios e contribuições sobre grandes fortunas.

Existem alternativas a serem tomadas juntamente com uma reforma tributária ampla: instituição de uma tabela mais elaborada do IRPF, com isenções e créditos a serem abatidos pela população mais carente, ampliação da faixa tributável e das alíquotas para os mais ricos. Após corrigir os gargalos do sistema tributário brasileiro, a economia vai crescendo ao mesmo tempo que as políticas redistributivas, já que as duas são indispensáveis e necessárias, mas, indiscutivelmente, a primeira tem um peso maior.

O IGF tributa um montante independente do retorno, e isso é perigoso. Até na Holanda, onde existia uma tributação somente em função do retorno presumido de capital, foi abolida pela Suprema corte (OCDE, 2022), em função de que uma presunção do retorno sobre o capital não é o mesmo do que o retorno real. Este, sim, é mais coerente de se tributar. A experiência holandesa ensina que uma presunção de rentabilidade somente tendo como base a quantidade de ativos, e não conforme a rentabilidade real sobre aquele capital, acarreta onerosidade excessiva para quem tem maior quantidade de ativos, porém poucos rentáveis. Pensando em um contexto brasileiro, é a classe média alta que pagaria mais do que os afortunados. Uma tributação coerente sobre o capital leva em consideração o quanto ele rende, o seu rendimento real.

Apoiando-se nessa máxima, impostos sobre rendimento real do capital, um IPTU, ITCMD e ITBI mais progressivos nos moldes do que se pretende realizar com o IRPF, um IPVA que passe a considerar alíquotas para aeronaves e barcos e um IVA com restituição de créditos aos mais pobres são exemplos claros de alterações mais eficazes na redução da desigualdade para a realidade brasileira. A modificação do ITCMD, IPTU, ITBI e IPVA significa aproveitar parte da estrutura burocrática que já existe e incrementá-la, ao contrário de um IGF. Tributar o rendimento efetivo dos bens, ou bens específicos, traz transparência e maior certeza sobre os impactos dessas medidas tributárias.

O presente trabalho tem o condão de incrementar os debates acerca da tributação brasileira e poderá estar sujeito a contribuições, para que um consenso alinhe os vetores para a direção do progresso em todas as áreas.

Tabela 7
Alíquota legislativa do imposto de renda sobre o lucro, grupo de países, 2020

Grupo de Países	Alíquota
Ilhas Virgens, Ilhas Cayman, Guernsey, Isle of Man, Jersey, Turks & Caicos	0%
Hungria, Bulgária, Irlanda	9-13%
Lituânia, Maurícius, Romênia, Hong Kong, Cingapura, Croácia, Polônia, Eslovênia, UK, Rep. Tcheca	15-19%
Estônia, Islândia, Rússia, Finlândia, Tailândia, Eslováquia, Suíça, Suécia, Dinamarca, Turquia, Noruega	20-22%
Israel, Grécia, Luxemburgo, Indonésia, Holanda, Bélgica, China, Áustria, Espanha, Chile	23-25%
Estados Unidos, Canadá, Coreia, Itália, Nova Zelândia, África do Sul	26-28%
Peru, Japão, Alemanha, México, Argentina, Austrália, Costa Rica	30%
Portugal, França	32%
Brasil	34%
Índia	48%

Fonte: Millot et al. (2020), elaboração do autor.

REFERÊNCIAS

ADVANI, Arun; TARRANT, Hannah. **Behavioural responses to a wealth tax**. Fiscal Studies, 42, 509–38.25. Reino Unido, 2021. Disponível em: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/1475-5890.12283#:~:text=Such%20behavioural%20responses%20to%20wealth,total%20wealth%20does%20not%20change>. Acesso em: 25 out. 2022.

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

APPY, Bernard et al. **Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços**. 2.2 São Paulo: Centro de Cidadania Fiscal, 2019. 24 p. Disponível em: https://ccif.com.br/wpcontent/uploads/2020/06/NT-IBS-v2_2.pdf. Acesso em: 13 out. 2022.

APPY, Bernard *et al.* **Tributação no Brasil**: o que está errado e como consertar. São Paulo: Centro de Cidadania Fiscal, 2018. 22 p. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/Diretores_CCiF_Reforma_Tributaria_201802-1.pdf. Acesso em: 11 out. 2022.

ARAÚJO, Caetano; AMADO, André. **Entrevista Especial – Bernard Appy: “Tributação do consumo no Brasil só tem exceção, não tem regra”**. Fundação Astrojildo Pereira, 16 dez. 2021. Disponível em: <https://www.fundacaoastrojildo.org.br/rpd-entrevistaespecialbernardappy-tributacao-do-consumo-no-brasil-so-tem-excecao-nao-tem-regra/>. Acesso em: 22 out. 2022.

ARGENTINA. Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP). **Recaudación y Estadística Tributaria**. Argentina, 2021. Disponível em: <https://www.afip.gob.ar/institucional/estudios/>. Acesso em: 22 out. 2022.

ARGENTINA. **Ley 23.966, de 15 de agosto de 1991**. Infoleg. Disponível em: <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/0-4999/365/texact.htm>. Acesso em: 13 nov. 2019.

BALTHAZAR, Ubaldo César. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteaux, 2005.

BANCO MUNDIAL. **Banco Mundial prevê que a pobreza global caia abaixo de 10% pela primeira vez**: principais obstáculos permanecem na meta de acabar com a pobreza até 2030. World Bank, [S.l.], 4 out. 2015. Disponível em: <https://www.worldbank.org/en/news/pressrelease/2015/10/04/world-bank-forecastsglobalpoverty-to-fall-below-10-for-first-time-majorhurdles-remain-in-goal-to-end-povertyby2030>. Acesso em: 23 out. de 2022.

BANCO MUNDIAL. **Doing Business**: Training for Reform. World Bank Friendship, [S. l.], p. 00, 12 jun. 2019. Disponível em: https://archive.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/AnnualReports/English/DB2019-report_web-version.pdf. Acesso em: 31 out. 2022.

BANCO MUNDIAL. Índice de Gini-Brasil. Banco Mundial, Estados Unidos, 2020. Disponível em: <https://datos.bancomundial.org/indicador/SI.POV.GINI?end=2020&locations=BR&start=1981>

BANTING, Keith G., **The politics of wealth taxes**. Canadian Public Policy. Analyse the Politiques, vol. 17, no. 3, 1991, pp. 351–67. Canadá, 1991. Disponível em: <http://qed.econ.queensu.ca/pub/cpp/Sept1991/Banting.pdf>. Acesso em: 17 out. 2022.

BARRÍA, Cecilia. A experiência de 3 países da América Latina que cobram imposto sobre riqueza. **BBC News Mundo**, 2020. Disponível em: <https://www.bbc.com/portuguese/geral51189259>. Acesso em: 19 jul. 2022.

BENÍTEZ, J. C.; VELAYOS, F. **Impuestos a la Riqueza o al Patrimonio de las Personas Físicas com especial mención a América Latina y El Caribe**. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). Dirección de Estudios e Investigaciones Tributarias. Panamá. 2018. Disponível em: https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2018/DT_01_2018_benitez_velayos.p df. Acesso em: 15 set. 2022.

BONAR, J. **The Theory of Moral Sentiments** by Adam Smith, 1759. Journal of Philosophical Studies, vol. 1, no. 3, 1926, pp. 333–53. Cambridge University, United Kingdom. 1926. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/3745711>. Acesso em: 31 out. 2022.

BRASIL. **Atos Decorrentes do Disposto no § 3º do art 5º**. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 12 out. 2019.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Diário do Congresso Nacional**: Câmara dos Deputados, de 14 de dezembro de 1989. Brasília: Congresso Nacional, 1989. Disponível em <http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD14DEZ1989.pdf#page=91>. Acesso em: 23 out. 2022.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº11/2015, de 10 de fevereiro de 2015**. Institui Imposto sobre Grandes Fortunas - IGF, regulamentando o Inciso VII do Art. 153 da Constituição Federal. Brasília: Câmara dos Deputados, 2015. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?sessionid=node0rfyonf7eui_vj88e7jfvck8f8051633_node0?codteor=1299636&filename=PLP+11/2015. Acesso em: 23 out. 2022.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº121/2021, de 12 de agosto de 2021**. Dispõe sobre a taxação de imposto, acerca de grandes fortunas, com destinação da receita para saúde e educação. Brasília: Câmara dos Deputados, 2021. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2056646&filename=PLP+121/2021. Acesso em: 23 out. 2022

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 205/2019, de 03 de setembro de 2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional criando o imposto sobre grandes fortunas. Brasília: Câmara dos Deputados, 2019. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1801856&filename=PLP+205/2019. Acesso em: 23 out. 2022.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 335/2015, de 15 de dezembro de 2016**. Institui o Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), e dá outras providências. Brasília: Câmara dos Deputados, 2016. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1518356&filename=PLP+335/2016. Acesso em: 23 out. 2022.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº74/2022, de 23 de maio de 2022**. Institui o Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), de que trata o art. 153, inciso VII, da Constituição Federal e estabelece normas gerais de participação dos Estados no produto da arrecadação do tributo de competência Federal da União, em decorrência de renúncia fiscal na arrecadação do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) na forma monofásica incidente sobre combustíveis, nos termos autorizados na lei complementar nº 192, de 11 de março de 2022. Brasília: Câmara dos Deputados, 2022. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2174140&filename=PLP+74/2022. Acesso em: 23 out. 2022.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 9/2019, de 04 de fevereiro de 2019**. Institui o Imposto sobre Grandes Fortunas, nos termos do art. 153, inciso VII, da Constituição Federal, e dá outras providências. Brasília: Câmara dos Deputados, 2019. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1727625&filename=e=PLP+9/2019. Acesso em: 23 out. 2022.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm/. Acesso em: 7 set. 2022.

BRASIL. Pedro Humberto Bruno de Carvalho Junior. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea) (org.). **O Sistema Tributário dos países da OCDE e as principais recomendações da entidade**: fornecendo parâmetros para a reforma tributária no Brasil. Brasília: Ipea, 2022. 25 p. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/11085/1/NT_O_sistema_tributario_Publicacao_Preliminar.pdf. Acesso em: 23 out. 2022.

BRASIL. Senado Federal. **Código Tributário Nacional e legislação correlata**. Brasília: Senado Federal, 2012. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/496301/000958177.pdf>. Acesso em: 31 de out. de 2022.

BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei Complementar nº 3101/2021, de 2 de julho de 2021**. Institui a Contribuição Extraordinária sobre Grandes Fortunas para aliviar os efeitos da pandemia de Covid-19 que resultou na declaração de Emergência em Saúde Pública de importância Nacional (ESPIN) em decorrência da Infecção Humana pelo novo Coronavírus (2019-nCoV). Brasília: Senado Federal, 2015. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/149004>. Acesso em: 23 out. 2022.

BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei Complementar nº 315/2015, de 27 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. Brasília: Senado Federal, 2015. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/121420>. Acesso em: 23 out. 2022.

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

BRÜLHART et al. **Behavioral Responses to Wealth Taxes**: Evidence from Switzerland. American economic journal: economic policy. Estados Unidos, 2022. Disponível em: <http://www.hec.unil.ch/mbrulhar/papers/wealthtax.pdf>. Acesso em: 22 out. 2022.

BRUMBY, James; KEEN, Michael. **“Game -Changers and Whistle Blowers: Taxing Wealth”**, Fundo Monetário Internacional. 13 fev. 2018. Disponível em: <https://www.imf.org/en/Blogs/Articles/2018/02/13/game-changers-and-whistleblowerstaxingwealth>. Acesso em: 31 out. 2022.

BUNN, Daniel. **Estate, Inheritance, and Gift Taxes in Europe. 2022**. Tax Foundation. 2022. Disponível em: <https://taxfoundation.org/inheritance-taxes-estate-taxes-europe-2022/>. Acesso em: 23 out. 2022.

CALDAS, Geisilene Aparecida de Amorim. Impostos sobre grandes fortunas no Brasil e no mundo: como funcionam? **SAJ ADV**, 2018. Disponível em: <https://blog.sajadv.com.br/grandes-fortunas-impostos/>. Acesso em: 12 out. 2020.

Câmara dos Deputados. PLP 11/2015. **Projetos de lei e outras proposições**. Inteiro teor. http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1299636&filena=me=PLP+11/2015. Acesso em: 27 set. 2015.

CANADO, Vanessa Rahal *et al.* **Contencioso tributário no Brasil**: relatório 2020 - ano de referência 2019. 2. ed. São Paulo: Instituto de Ensino e Pesquisa - Insper, 2020. 32 p. Disponível em: https://www.insper.edu.br/wpcontent/uploads/2021/01/Contencioso_tributario_relatorio2020_vf10.pdf. Acesso em: 23 out. 2022.

CANAL UM BRASIL. **Soluções para o sistema tributário brasileiro**. YouTube, 28 de novembro de 2018. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=9CtSmSliqCw>. Acesso em: 23 out. 2022.

CARRANÇA, Taís. Como Brasil pode reduzir a pobreza no próximo governo, segundo Banco Mundial. **BBC News**, 02 ago. 2022. Disponível em: <https://www.bbc.com/portuguese/brasil62387207>. Acesso em: 22 out. 2022.

CARVALHO JUNIOR, Pedro Humberto Bruno de (org.). **O Sistema Tributário dos países da OCDE e as principais recomendações da entidade: fornecendo parâmetros para a reforma tributária no Brasil**. Brasília: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 2022. 25 p. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/11231/1/NT_54_Dinte_O_sistema_tributario.p df. Acesso em: 31 out. 2022.

CARVALHO JUNIOR, Pedro Humberto Bruno de; PASSOS, Luana. **Imposto sobre grandes fortunas**. Plataforma Política Social, Campinas, v. 1, p. 1-17, dezembro de 2017. Anual. Disponível em: [file:///C:/Users/Bruno%20G%20Puntel/Downloads/TD03%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/Bruno%20G%20Puntel/Downloads/TD03%20(1).pdf). Acesso em: 24 set. 2022.

CARVALHO, Márcia (org.). **Estudo do Sindifisco Nacional sobre a defasagem da tabela do IR é tema de reportagem do Jornal Nacional**. Brasília, 2022. Disponível em: <https://www.sindifisconacional.org.br/estudo-do-sindifisco-nacional-sobre-a-defasagemdatabela-do-ir-e-tema-de-reportagemdojornalnacional/#:~:text=Segundo%20o%20estudo%2C%20de%201996,para%20R%24%204.670%2C23>. Acesso em: 28 out. 2022.

CARVALHO, Pedro Humberto Bruno de. **As discussões sobre a regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas**: a situação no Brasil e a experiência internacional. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, v. 1, n. 7, p. 1-50, 2011. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=12758. Acesso em: 24 ago. 2022.

CARVALHO, Sandro S. **Retrato dos rendimentos e horas trabalhadas – resultados da PNAD Continua do primeiro trimestre de 2022**. IPEA. Carta de Conjuntura, 10 jan. 2022. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/cartadeconjuntura/index.php/2022/06/retratodosrendimentos-e-horastrabalhadas-resultados-da-pnad-continua-do-primeiro-trimestrede2022/>. Acesso em: 22 out. 2022.

CERQUEIRA, H. E. A. G. **Trabalho e troca**: Adam Smith e o surgimento do discurso. Belo Horizonte: UFMG/Cedeplar, 2000. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rep/a/TCzJ99bQ6rKCXYzhdcXP8Tw/abstract/?lang=pt>. Acesso em: 31 out. 2022.

CINTRA, M. Movimentação financeira: a base de uma contribuição para o INSS em substituição a folha de pagamentos. **Revista de Administração Pública**, 44(6), 1477-1506. 2010. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/S0034-76122010000600010>. Acesso em 22 out. 2022

COLÉGIO Notarial do Brasil. DCI: **Imposto sobre herança**: veja como funciona no Brasil e em outros países. São Paulo, 2022. Disponível em <https://cnbsp.org.br/2021/01/08/dciimposto-sobre-heranca-veja-como-funciona-no-brasil-e-em-outros-paises/>. Acesso em: 23 de out. de 2022.

COMERLATO, Marília Bachi; GIORA, Milena Faria Derato. **Breves Comentários sobre o Imposto Sobre Grandes Fortunas**. UNIFMU, 2014. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/281355285_IMPOSTO SOBRE GRANDES_FORTUNAS_E_possivel. Acesso em: 14 set. 2022.

CONSTITUIÇÃO 30 anos: **As Constituições Brasileiras de 1824 a 1988**. 2018. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=391696>. Acesso em: 16 set. 2022.

COSTA, C. F. de C.; VIEIRA, J. de C. (2021). Teoria da tributação ótima: Contribuições para a realidade brasileira. **Revista de Administração Contemporânea**, 25(2), e190238. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/1982-7849rac2021190238.por> Acesso em: 22 out. 2022

DE OLIVEIRA, Pedro Ivo. **Brasil vai na contramão mundial e diminui a extrema pobreza, diz Ipea**. Agência Brasil, 10 ago. 2022. Disponível em: <https://agenciabrasil.ebc.com.br/geral/noticia/2022-08/brasil-vai-na-contramaomundiale diminui-pobreza-extrema-diz-ipea>. Acesso em: 22 out. 2022.

ENACHE, Cristina. **Wealth Taxes in Europe**. [S. l.], 19 abr. 2022. Disponível em: <https://taxfoundation.org/net-wealth-tax-europe-2022/>. Acesso em: 22 out. 2022.

ESPANHA. Agencia Tributária. **Impuesto sobre el Patrimonio**. [S. l.], 25 out. 2022. Disponível em: https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/declaraciones-informativas otros impuestos tasas/impuestosobrepatrimonio.html?faqlid=b2b962c4dd965710VgnVCM1000_00dc381e0aRCRD. Acesso em: 25 out. 2022.

EY Private Client Services. **EY Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide 2022**. Londres, 22 jul. 2022. Disponível em: https://www.ey.com/en_gl/taxguides/worldwideestateand-inheritance-tax-guide-2020. Acesso em: 23 de out. de 2022.

FARIA, Luiz Gurgel de; BORGES, Paulo Henrique Marinho. **Guerra fiscal do ITCMD na lavratura de inventários extrajudiciais**: conflito de competência na tributação de bens móveis. 2021. 136 f. Dissertação (Doutorado) - Curso de Direito, Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, Brasília, 2021. Disponível em: <https://repositorio.idp.edu.br/handle/123456789/3363>. Acesso em: 14 set. 2022.

FERNANDES, Rodrigo Cardoso. **Sistema tributário e desigualdade**: uma análise do impacto distributivo do imposto de renda no Brasil. Dissertação (Mestrado). Universidade Federal de Minas Gerais, Faculdade de Ciências Econômicas. Centro de Desenvolvimento e Planejamento Regional. 2016. Disponível em: <https://repositorio.ufmg.br/bitstream/1843/34300/1/Dissertac%CC%A7a%CC%83o%20Rodrigo%20Cardoso%20Fernandes%20FINAL.pdf>. Acesso em: 31 out. 2022.

FLOCH, Benoît. L'histoiremouvementée de l'imposition sur la fortune. [S.l.], **Le Monde**, 2017. Disponível em: https://www.lemonde.fr/politique/article/2017/10/03/lhistoire-mouvementeede-limposition-sur-la-fortune_5195450_823448.html. Acesso em: 3 set. 2022.

FÖRSTER, M., LLENA-NOZAL, A.; NAFILYAN, V. **Trends in top incomes and their taxation in OECD countries**. OECD Social, Employment and Migration Working Paper No. 159. [S.l.], 2014. Disponível em: https://www.oecd-ilibrary.org/socialissuesmigrationhealth/trends-in-top-incomes-and-their-taxation-in-oecd-countries_5jz43jhlz87f-en. Acesso em: 31 out. 2022.

FRANCE. Service-public.fr. **Cálculo do imposto sobre a riqueza imobiliária (IFI)**. Paris, 2022. Disponível em: <https://www.service-public.fr/particuliers/vosdroits/F138>. Acesso em: 22 out. 2022.

FRANCE. Service-public.fr. **Imposto sobre a riqueza imobiliária em 2021**. Paris, 2022. Disponível em: <https://www.impots.gouv.fr/dgfiip-statistiques-limpot-sur-la-fortune-immobiliere-en-2021#:~:text=En%202021%2C%20pr%C3%A8s%20de%20153,de%207%20%25%20sur%20un%20an>. Acesso em: 28 de out. de 2022.

GAGLIANO, Pablo Stolze. **Novo Curso de Direito Civil**. Volume I: parte geral / Pablo Stolze Gagliano, Rodolfo Pamplona Filho – 8. Ed. rev., atual. e reform. – São Paulo: Saraiva, 2006.

GEORGET, Corentin Droz. **Ce que l'ISF a fait perdre à la France**. iFRAP Foundation. Paris, 24 jan. 2019. Disponível em: <https://www.ifrap.org/budget-et-fiscalite/ce-quelisfaitperdre-la-france>. Acesso em: 23 de out. de 2022.

GRANDES fortunes: de moins en moins imposées, de plus en plus nombreuses. Observatoire des Inégalités, 27 dez. 2021. Disponível em: <https://www.inegalites.fr/Grandesfortunes-de-moins-en-moins-imposees-de-plus-en-plus-nombreuses>. Acesso em: 22 out. 2022.

HACKER, J. S.; PIERSON, P. **Abandoning the middle**: the Bush tax cuts and the limits of democratic control. American Political Science Association. Perspectives on Politics, 3, 33– 55. Estados Unidos, 2005. Disponível em: <http://www.jstor.org/stable/3688109>. Acesso em: 04 set. 2022.

HACKER, J. S.; PIERSON, P. **Winner-take-all politics**: public policy, political organization, and the precipitous rise of top incomes in the United States. Politics & Society, 38, 152–204. Estados Unidos. 2010. Disponível em: <https://www.aspeninstitute.org/wpcontent/uploads/files/content/docs/psi/BACKGROUND%20Reading%20Hacker%20and%20Pierson%20-%20WinnerTakeAll%20Politics.%202010.pdf>. Acesso em: 31 out. 2022.

HENREKSON, Magnus; DU RIETZ, Gunnar, The Rise and Fall of Swedish Wealth Taxation. **Nordic Tax Journal**, Vol. 1, No. 1, pp. 9-35. [S.l.], 17 maio 2014. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2438201>. Acesso em: 22 out. 2022.

HERLIN-GIRET, C. **L'état et la richesse**: redéfinir l'impôt sur la fortune pour sauver le capital. Gouvernement et action publique, 6 (3), 37–60. [S.l.], 2017. Disponível em: <https://www.cairn.info/revue-gouvernement-et-action-publique-2017-3-page-37.htm>. Acesso em: 31 out. 2022.

IBGE. INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Síntese de Indicadores Sociais**: Uma análise das condições de vida da população brasileira 2020. Rio de Janeiro: IBGE, 2020. Disponível em: <https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101629.pdf>. Acesso em: 05 set. 2021.

INSPER. **Vale a pena instituir o IGF?**: Uma análise dos efeitos econômicos do imposto a partir de experiências internacionais. Insper. 18 mar. 2021. Disponível em: https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2021/05/IGF_V7.pdf. Acesso em: 31 out. de 2022.

LIMA, Emanuel Marcos; REZENDE, Amaury Jose. **Um estudo sobre a evolução da carga tributária no Brasil**: uma análise a partir da Curva de Laffer. Interações: Campo Grande, 2019, v. 20, n. 1, pp. 239-255. Disponível em: <https://interacoesucdb.emnuvens.com.br/interacoes/article/view/1609/pdf>. Acesso em: 31 de out. 2022.

LIMA, Oliveira. **Imposto sobre Grandes Fortunas**: uma análise de sua função social e a visibilidade de sua instituição, do curso de Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro. 2018. Trabalho de conclusão de curso. UFRJ, Rio de Janeiro, 2018.

LIMA, Oliveira. **O movimento da Independência, o Império brasileiro**: 1821-1889. São Paulo: Melhoramentos, 1962.

LONGO, Larissa Luzia; MESSIAS, Lorreine. Tributação de grandes fortunas nas eleições: o que as evidências sugerem? **Jota**, 1º set. 2022. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniaoeanalise/colunas/inspertax/tributacao-de-grandes-fortunas-naseleicoes-o-que-asevidenciassugerem-01092022>. Acesso em: 22 out. 2022.

LOPES, Yara Almeida *et al.* **A não regulamentação do IGF e os entraves que o rodeiam**: Um estudo sobre o porquê da não normatização desta espécie tributária. Revista Em Tempo. v. 15, p. 107-129-39, 2016. Disponível em: <https://revista.univem.edu.br/emtempo/article/view/1694>. Acesso em: 04 set. 2022.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Interesse público e direitos do contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2007, p 75-76.

MAIA, Flavia. Imprecisos, PLs sobre imposto sobre grandes fortunas estão parados no Congresso. Brasília, **Jota**, 18 ago. 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/tributoseempresas/tributario/imprecisos-pls-sobre-imposto-sobregrandes-fortunas-estao-paradosnocongresso-18082021>. Acesso em: 22 out. 2022.

MARCONDES, Aniele. **Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil**: Um breve Estudo Comparado frente à Legislação da Argentina, Uruguai e Colômbia. 2018. 62 f. Trabalho de Conclusão de Curso de Direito, Universidade do Extremo Sul Catarinense, 2018. Disponível em: <http://repositorio.unesc.net/handle/1/6233>. Acesso em: 08 out. 2020.

MARTINS, Ives Gandra. **A Desigualdade Tributária e o Imposto Sobre Grandes Fortunas**. Câmara dos Deputados, 2015. Disponível em: http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/radio/materias/reportagemespecial/491226adesigu_aldade-tributaria-e-o-imposto-sobre-grandes-fortunas-bloco-1.html. Acesso em: 5 set. 2022.

MARTINS, Ives Gandra. O Imposto sobre fortunas e o investimento no exterior. *In*: **Jornal do Brasil**, publicado em: 22 abr. 2008, p. A9.

MARTINS, Ives Gandra; MARTINS, Rogério Gandra. **O Imposto Sobre Grandes Fortunas**. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. Disponível em: <http://www.ibet.com.br/o-imposto-sobre-grandes-fortunas-por-ivesgandramartinserogeriogandra-martins/>. Acesso em: 7 set. 2022.

MELLO, Celso de. **As Constituições do Brasil**. Supremo Tribunal Federal, 2008. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=97174>. Acesso em: 15 ago. 2022.

MILLOT, V. *et al.* **Corporate Taxation and Investment of Multinational Firms**: Evidence from Firm-Level Data. OECD Taxation Working Papers, nº 51. OECD, 2020. Disponível em: <https://dx.doi.org/10.1787/9c6f9f2e-en>. Acesso em: 22 out. 2022

MIRRLEES, J. A. An exploration in the theory of optimal income taxation. **Review of Economic Studies**, v. 38, n. 2, p. 175-208, 1971. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/2296779>. Acesso em: 31 out. 2022.

MIRRLEES, J. *et al.* **Tax by design**: the Mirrlees review. Oxford: Oxford University Press, 13 set. 2011. Disponível em: <https://ifs.org.uk/books/tax-design>. Acesso em: 31 out. 2022.

MONGUILOD, Ana Carolina. O complexo sistema tributário brasileiro. **YouTube**, [S.l.], 2019. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=Fy90D1jgjaA>. Acesso em: 16 set. 2022.

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

NOHARA, Irene Patrícia. **Direito Administrativo**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

OCDE. **Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean 2022**: Brazil, [S.l.], 2022. Organisation for Economic Co-operation and Development - OECD. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/revenue-statistics-latin-america-and-caribbean-brazil.pdf>. Acesso em: 23 out. 2022.

OECD. **Tax Policy Reforms 2022**: OECD and Selected Partner Economies, OECD Publishing, Paris, 2022. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/067c593d-en>. Acesso em: 22 out. 2022.

OECD. **The Role and Design of Net Wealth Taxes in the OECD**, OECD Tax Policy Studies, No. 26, OECD Publishing, Paris, 2018 Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264290303-en>. Acesso em: 22 out. 2022.

OLIVEIRA, Fabrício A. **Texto para discussão N°1469: a evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro: 1889-2009**. Brasília, 2010. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_1469.pdf. Acesso em: 10 set. 2022.

OTOBONI, Jéssica. Presidente da Bolívia cria imposto para as 152 pessoas mais ricas do país. **CNN Brasil**, 29 dez. 2020. Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/internacional/presidente-da-bolivia-cria-imposto-paraas152pessoas-mais-ricas-do-pais/>. Acesso em: 22 out. 2022.

PICHET, Eric. **The Economic Consequences of The French Wealth Tax (ISF)**. Bordeaux Business School, Paris, 5 abr.2007: VirtualBooks, 2007. E-book. Disponível em: https://deliverypdf.ssrn.com/delivery.php?ID=67209011200908708410811709502808207610_9025046003043075006118071007098121064108115095098106127035013015098000071070119096023107051055086041049118126070027087015082113036087084028000121096114099000111068119118124114006011070019005064111092100104030009117&EXT=pdf&INDEX=TRUE. Acesso em: 7 out. 2022.

PIKETTY, T. **Capital in the twenty-first century**, Cambridge: Harvard University Press.: VirtualBooks, 2014. E-book. Disponível em: <https://dowbor.org/wp-content/uploads/2014/06/14Thomas-Piketty.pdf> . Acesso em 23 set. 2022.

PIRES, Manoel, ORAIR, Rodrigo; GOBETTI, Sérgio. **Estimativa das despesas públicas para o período 2010-2019**. [S.l.] Observatório de Política Fiscal, 5 jan. 2021. Disponível em: <https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/politica-economica/pesquisa-academica/estimativa-das-despesas-publicas-para-o-periodo-2010-2019>. Acesso em: 22 out. 2022.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **A progressividade de alíquotas como realização da justiça fiscal: distributivismo e capacidade contributiva**. [S.l.]. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), 2014. Disponível em: https://scholar.google.com.br/citations?view_op=view_citation&hl=en&user=d3J18c4AAAAJ&citation_for_view=d3J18c4AAAAJ:QIV2ME_5wuYC. Acesso em: 18 ago. 2022.

QUEIROZ, Cid Heráclito de. **Liberdade e patrimônio**: O imposto sobre grandes fortunas. Carta Mensal. CNC: Rio de Janeiro, n. 467, fev./1994, p. 13/23.

QUEIROZ, Marcelo Cid Heráclito. **O imposto sobre “grandes” fortunas**. 1 ed. Lacre, 2012.

RALLO, Juan Ramón. **Por que a economia não é um jogo de soma zero**: o bolo não possui tamanho fixo; ele cresce e permite fatias cada vez maiores para todos. [S.l.]. Instituto Mises. 28 abr. 2021. Disponível em: <https://www.mises.org.br/article/1751/por-que-a-economianaoeum-jogo-de-soma-zero>. Acesso em: 16 set. 2022.

RALLO, Ruan Ramón. **Entenda por que é impossível acabar com a pobreza por meio da redistribuição de renda e riqueza**: E por que desigualdade não é pobreza. [S.l.]. Mises Brasil, 25 abr. 2022. Disponível em: <https://www.mises.org.br/article/3038/entenda-porqueeimpossivel-acabar-com-a-pobreza-por-meio-da-redistribuicao-de-renda-e-riqueza>. Acesso em: 16 set. 2022.

RAMSEY, F. P. A contribution to the theory of taxation. In: RAMSEY, F. P. **The Economic Journal**, 1927, v. 37, n. 145, p. 47-61, Reino Unido, 1999. Disponível em: <https://eml.berkeley.edu/~saez/course131/Ramsey27.pdf>. Acesso em: 04 set. 2022.

RESENDE, Márcio. Argentina atinge 71% de inflação anual, recorde nos últimos 30 anos. [S.l.] **UOL ECONOMIA**, 12 ago. 2022. Disponível em: <https://economia.uol.com.br/noticias/rfi/2022/08/12/argentina-atinge-71-de-inflacao-anualrecorde-nos-ultimos-30-anos.htm>. Acesso em: 22 de out. de 2022.

ROSER, Max. **The short history of global living conditions and why it matters that we know it**. [S.l.], 15 dez. 2020. Disponível em: <https://ourworldindata.org/a-historyofgloballiving-conditions-in-5-charts>. Acesso em: 22 out. 2022.

RUSSI, Anna. Brasil é o país que mais exige tempo para o pagamento de impostos. **Correio Braziliense**, Brasília, 24 out. 2019. Disponível em: https://www.correiobraziliense.com.br/app/noticia/economia/2019/10/24/internas_economia,8_00509/brasil-e-o-pais-que-mais-exige-tempo-para-o-pagamento-de-impostos.shtml. Acesso em: 23 out. 2022.

SÃO VICENTE, José; ANTÔNIO Pimenta Bueno. **Marquês de São Vicente**. Organização e introdução de Eduardo Kugelmas. São Paulo: Ed. 34, 2002.

SCRUTON, Roger. **Beauty: A very short Introduction**. New York: Oxford University Press, 2011. VirtualBooks, 2011. E-book. Disponível em: <https://www.pdfdrive.com/beautyaveryshort-introduction-e186327891.html>. Acesso em: 03 de set. 2022.

SCRUTON, Roger. **Conservadorismo**: um Convite à Grande Tradição. Tradução de Alessandra Bonrruquer. – 1ª ed. – Rio de Janeiro: Record, 2019.

SCRUTON, Roger. **O que é conservadorismo**. [S.l.], Lumen Veritatis, v. 11, n. 42-43, 2018, p. 203-208. E-book. Acesso restrito via <https://www.academia.edu/>.

SEVEGNANI, Joacir. **A Resistência aos tributos no Brasil**: O Estado e a sociedade em Conflito. 2006. 187 f. Dissertação de Mestrado Acadêmico em Ciência Jurídica, Universidade do Vale do Itajaí. Itajaí, 2006. Disponível em: <http://siaibib01.univali.br/pdf/joacir%20sevegnani.pdf>. Acesso em: 14 out. 2022.

SILVEIRA, F. G., PASSOS, L.; GUEDES, D. R. Reforma tributária no Brasil: Por onde começar? [S.l.]. **Saúde em Debate**, 42(Spec. 3), 212-225. 2018. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/0103-11042018s316>. Acesso em: 22 out. 2022.

SMITH, Adam. **An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations**. Eds. R. H. Campbell, A. S. Skinner e W. B. Todd. Indianapolis: Liberty Fund, 1981. Trad. de Luiz João Baraúna: A riqueza das nações: investigação sobre sua natureza e suas causas. São Paulo, (Col. "Os economistas"): Abril Cultural, 1983.

SMITH, Adam. **Lectures on rhetoric and belles lettres**. Ed. J. C. Bryce. Indianapolis: Liberty Fund, 1985. Disponível em: <https://portalconservador.com/livros/AdamSmithLectures-on-Rhetoric-and-Belles-Letres.pdf>. Acesso em: 03 out. 2022.

VALLE, Gabriel Arbex. **Imposto sobre grandes fortunas**: Análise em face das peculiaridades da realidade brasileira. Dissertação (mestrado) – Universidade Federal de Minas Gerais, Faculdade de Direito. 2018. Disponível em: https://repositorio.ufmg.br/bitstream/1843/BUOSB9KJPG/1/disserta_o_mestrado_gabriel_arbex_valle_vers_o_final.pdf. Acesso em 22 out. 2022.

VILELA, Pedro Rafael. Como funciona a taxaço de grandes fortunas em outros países? **Brasil de Fato 2020**. Disponível em: <https://www.brasildefato.com.br/2020/08/28/comofunciona-a-taxacao-de-grandes-fortunasemoutros-paises>. Acesso em: 11 fev. 2022.

WALDENSTRÖM, Daniel. **Inheritance and Wealth Taxation in Sweden**., ifo Institut - Leibniz-Institut für Wirtschaftsforschung an der Universität München. Munique, 2018. Vol. 16, Iss. 2, pp. 8-12. Disponível em: <https://www.ifo.de/DocDL/dice-report20182waldenstroem.pdf>. Acesso em 20 set. 2022.

WESTIN, Ricardo. Por que a fórmula de cobrança de impostos do Brasil piora a desigualdade social. **Agência Senado**. Brasília, 28 maio 2021. Agência Senado. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/infomaterias/2021/05/por-que-a-formula-decobrancadeimpostos-do-brasil-piora-a-desigualdade-social>. Acesso em: 16 set. 2022.

YANO, Célio. Ricos na mira: presidenciáveis querem cobrar mais impostos da alta renda. Curitiba. **Gazeta do Povo**, 13 set. 2022. Disponível em: <https://www.gazetadopovo.com.br/eleicoes/2022/ricos-na-mira-presidenciaveisqueremcobrarmais-impostos-da-alta-renda/>. Acesso em: 22 out. 2022.

BRUNO GERMANO PUNTEL - Nascido no interior, me formei na Universidade do Sul de Santa Catarina após finalmente me dar conta da vocação para as ciências jurídicas. Desde a consciência da incompatibilidade com a profissão de médico para o qual me dediquei por anos, a área tributária sempre esteve presente. E desde a infância, diga-se de passagem. Por isso, pretendo me dedicar à área e ajudar aqueles que desejam construir uma verdadeira rede de apoio.



🌐 www.atenaeditora.com.br
✉ contato@atenaeditora.com.br
📷 @atenaeditora
📘 www.facebook.com/atenaeditora.com.br

VIABILIDADE PRÁTICA DO IMPOSTO SOBRE

GRANDES FORTUNAS

NO BRASIL

Atena
Editora
Ano 2023



🌐 www.atenaeditora.com.br
✉ contato@atenaeditora.com.br
📷 @atenaeditora
📘 www.facebook.com/atenaeditora.com.br

VIABILIDADE PRÁTICA DO IMPOSTO SOBRE

GRANDES FORTUNAS

NO BRASIL

 **Atena**
Editora
Ano 2023