

**FUNDAÇÃO EDUCACIONAL MACHADO DE ASSIS  
FACULDADES INTEGRADAS MACHADO DE ASSIS  
CURSO DE DIREITO**

**DJORDAN GUSTAVO VALENCIO**

**O IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS E OS EVENTUAIS IMPACTOS DA  
SUA (IN)APLICABILIDADE NO BRASIL  
TRABALHO DE CURSO**

Santa Rosa  
2023

**DJORDAN GUSTAVO VALENCIO**

**O IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS E OS EVENTUAIS IMPACTOS DA  
SUA (IN)APLICABILIDADE NO BRASIL  
TRABALHO DE CURSO**

Monografia apresentada às Faculdades Integradas  
Machado de Assis, como requisito parcial para  
obtenção do Título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Me. Tiago Neu Jardim

Santa Rosa  
2023

**DJORDAN GUSTAVO VALENCIO**

**O IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS E OS EVENTUAIS IMPACTOS DA  
SUA (IN)APLICABILIDADE NO BRASIL  
TRABALHO DE CURSO**

Monografia apresentada às Faculdades  
Integradas Machado de Assis, como  
requisito parcial para obtenção do Título de  
Bacharel em Direito.

Banca Examinadora



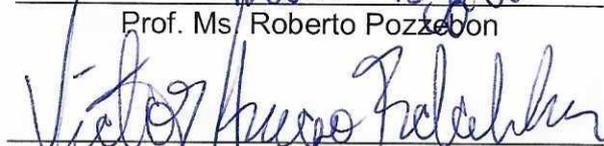
---

Prof. Ms. Tiago Neu Jardim – Orientador(a)



---

Prof. Ms. Roberto Pozzebon



---

Ms. Victor Hugo Rodrigues da Silva

Santa Rosa, 10 de julho de 2023.

## **DEDICATÓRIA**

Dedico esta monografia aos meus familiares e amigos, que me encorajaram em todos os momentos e me deram incentivo para seguir adiante. Ainda, dedico o resultado desta pesquisa, ao meu orientador Tiago Neu Jardim, cuja amizade, respeito e ensinamentos levarei comigo.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço, primeiramente, a Deus que me deu forças e permitiu que este sonho se tornasse realidade. Após, aos meus familiares e amigos, meu agradecimento é imenso. O apoio constante, o incentivo e a compreensão que recebi de vocês foram fundamentais para que eu pudesse me dedicar a esta. Por fim, gostaria de agradecer ao meu orientador Prof. Prof. Me. Tiago Neu Jardim, cuja orientação, sabedoria e orientação foram fundamentais ao longo da elaboração de todo o processo.

*“Seja você quem for, seja qual for a posição social que você tenha na vida, a mais alta ou a mais baixa, tenha sempre como meta muita força, muita determinação e sempre faça tudo com muito amor e com muita fé em Deus, que um dia você chega lá. De alguma maneira você chega lá.”*

(Ayrton Senna)

## RESUMO

O tema da pesquisa trata da do imposto sobre grandes fortunas no Brasil, explorando sua (in)aplicabilidade e analisando seus fundamentos. Embora seja um assunto amplamente debatido, o Brasil ainda não possui esse imposto em vigor, e sua implementação gera controvérsias e questionamentos por parte dos opositores. A monografia tem como objetivo geral verificar a eficácia da aplicação desse imposto no Brasil, comparando-o com países que já o possuem, a fim de determinar se ele traria mais arrecadação aos cofres públicos ou seria prejudicial para o desenvolvimento econômico e incentivaria a evasão de grandes empresários. O trabalho monográfico se inicia com uma investigação do aspecto histórico do imposto sobre grandes fortunas, definindo o que seria considerado uma grande fortuna e explorando os princípios que regem o código tributário. Em seguida, são pesquisados os entendimentos doutrinários sobre o tema, com foco na eficácia ou ineficácia da aplicação do imposto, por meio de uma comparação com outros países que já o adotam ou adotaram. O recorte temático da pesquisa parte do direito à propriedade privada e da fiscalização do Estado na garantia de sua segurança, analisando a finalidade dos tributos com base nos princípios do direito tributário nacional. A monografia destaca a Assembleia Constituinte de 1988, que reservou à União a possibilidade de instituir o imposto sobre grandes fortunas, discutindo sua aplicabilidade como uma alternativa para o controle das contas públicas do Estado. No segundo capítulo, são apresentados os projetos de lei complementar em tramitação no Legislativo, buscando compreender por que esse imposto ainda não está sendo cobrado no Brasil, mesmo estando previsto na Constituição Federal. O objetivo é corrigir a desigualdade tributária histórica do país, utilizando uma base de cálculo relevante que considere os efeitos do princípio da igualdade tributária. Dentre as propostas, destaca-se a tributação diferenciada para aqueles que possuem um patrimônio elevado, visando reduzir as desigualdades sociais e promover uma distribuição mais justa de renda. No terceiro capítulo, são expostos os desafios da implementação do imposto sobre grandes fortunas no Brasil. A resistência de grupos de interesse contrários a essa medida é apontada como um dos principais obstáculos, baseando-se em dados e históricos de outros países que tentaram taxar grandes fortunas. Esses grupos argumentam que a tributação excessiva dos mais ricos poderia afastar investimentos e diminuir a capacidade de geração de empregos e renda. Além disso, discute-se a possibilidade de evasão fiscal por meio de estratégias de planejamento tributário, o que enfraqueceria a efetividade do imposto. Por fim, são apresentados pareceres sobre a eficácia ou ineficácia do imposto, embasados nos dados comparativos levantados. A pesquisa foi realizada por meio de documentação indireta, utilizando fontes primárias e secundárias, como legislações e livros. Em síntese, as experiências internacionais na aplicabilidade do imposto sobre grandes fortunas mostraram resultados negativos, com a fuga de investimentos e o desestímulo à atividade econômica. Além disso, a baixa taxa de arrecadação existente dificulta a implementação efetiva dessa medida.

**Palavras-chave:** Imposto sobre Grandes Fortunas, redistribuição de renda, desigualdade social, impactos econômicos, impactos sociais, implementação, elisão e evasão fiscal.

## ABSTRACT

The research topic deals with the tax on large fortunes in Brazil, exploring its (in)applicability and analyzing its foundations. Although it is a widely debated subject, Brazil does not yet have this tax in effect, and its implementation generates controversies and questions from opponents. The general objective of the monograph is to verify the effectiveness of applying this tax in Brazil, comparing it to countries that already have it, in order to determine whether it would bring in more revenue to public coffers or be detrimental to economic development and encourage evasion by wealthy entrepreneurs. The monographic work begins with an investigation of the historical aspect of the tax on large fortunes, defining what would be considered a large fortune and exploring the principles that govern the tax code. Next, doctrinal understandings on the subject are researched, focusing on the effectiveness or ineffectiveness of the tax's application, through a comparison with other countries that have already adopted or adopted it. The thematic focus of the research stems from the right to private property and the state's oversight in guaranteeing its security, analyzing the purpose of taxes based on the principles of national tax law. The monograph highlights the 1988 Constituent Assembly, which reserved to the Union the possibility of instituting the tax on large fortunes, discussing its applicability as an alternative for controlling the state's public accounts. In the second chapter, the pending complementary bills in the Legislature are presented, seeking to understand why this tax is not yet being collected in Brazil, despite being provided for in the Federal Constitution. The goal is to correct the country's historical tax inequality, using a relevant calculation base that considers the effects of the principle of tax equality. Among the proposals, differentiated taxation for those with high net worth is emphasized, aiming to reduce social inequalities and promote a fairer distribution of income. In the third chapter, the challenges of implementing the tax on large fortunes in Brazil are exposed. The resistance of interest groups opposed to this measure is identified as one of the main obstacles, based on data and histories of other countries that have attempted to tax large fortunes. These groups argue that excessive taxation of the wealthiest individuals could deter investments and reduce the capacity for job creation and income generation. Additionally, the possibility of tax evasion through tax planning strategies is discussed, which would weaken the effectiveness of the tax. Finally, opinions on the effectiveness or ineffectiveness of the tax are presented, based on the comparative data gathered. The research was conducted through indirect documentation, using primary and secondary sources such as legislation and books. In summary, international experiences with the applicability of the tax on large fortunes have shown negative results, with the flight of investments and a discouragement of economic activity. Furthermore, the existing low collection rate hinders the effective implementation of this measure.

**Keywords:** Tax on Large Fortunes, income redistribution, social inequality, economic impacts, social impacts, implementation, tax avoidance and evasion.

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Ilustração 1 – Gráfico Sobre a aceitação da implementação do IGF no Brasil.....	35
Ilustração 2 – Número de países da OCDE que tributam grandes fortunas.....	48
Ilustração 3 – Gráfico Sobre a equiparação de renda privada e pública no Brasil.....	52
Ilustração 4 – Definição de grandes fortunas em projetos de lei que buscam taxar grandes fortunas no Brasil.....	55
Ilustração 5 – Queda dos países da OCDE que tributam grandes fortunas.....	56
Ilustração 6 – Economia tributária diferença de elisão fiscal e evasão fiscal.....	59

## **LISTA DE TABELAS**

Tabela 1 – Tabela dos impostos federais, estaduais e municipais no Brasil.....	24
Tabela 2 – Tabela progressiva do Imposto de Renda Retido na Fonte no Brasil.....	33
Tabela 3 – Tabela noções de qual seria a arrecadação ideal de IGF para o Brasil.....	50
Tabela 4 – Tabela de diferença entre evasão fiscal e elisão fiscal.....	59
Tabela 5 – Tabela de qual seria a parcela de pessoas tributadas pelo IGF no Brasil...	63

## **LISTA DE ABREVIACOES, SIGLAS E SÍMBOLOS.**

art. – artigo

ADO – Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão

CF – Constituição da República Federativa do Brasil

ed. – edição

FEMA – Fundação Educacional Machado de Assis

IGF – Imposto sobre grandes fortunas

INSPER – Insper Instituto de Ensino e Pesquisa

IPVA – Imposto sobre a propriedade de veículos automotores

IPTU – Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana

IRRF – Imposto sobre a renda retido na fonte

Me. – Mestre

n º – número

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econmico

p. – página

PLC – Projeto de Lei Complementar

STF – Supremo Tribunal Federal

TJRS – Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul

 - Parágrafo

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>12</b>
<b>1 ASPECTOS HISTÓRICOS DO DIREITO À PROPRIEDADE PRIVADA E O PAPEL DO IMPOSTO DENTRO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL, CONCEITO E PRINCÍPIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO.....</b>	<b>16</b>
1.1 O DESENVOLVIMENTO DA PROPRIEDADE PRIVADA EM JOHN LOCKE NO SEGUNDO TRATADO SOBRE O GOVERNO CIVIL COMO O ESTADO REGULA A SOCIEDADE ATRAVÉS DE IMPOSTOS.....	16
1.2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL DA TRIBUTAÇÃO POR PARTE DO ESTADO.....	20
1.3 CONCEITOS E PRINCÍPIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO FRENTE A (IN) APLICABILIDADE DO IGF.....	24
<b>2 O IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS E OS PROJETOS DE LEI QUE TRAMITAM NO CONGRESSO SOBRE A SUA INCIDÊNCIA, FRENTE A INSUFICIÊNCIA DE RECURSOS FINANCEIROS POR PARTE DO ESTADO.....</b>	<b>31</b>
2.1 O CONCEITO DO IGF NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E A NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR E SEUS REQUISITOS.....	31
2.2 PESQUISA SOBRE A ACEITAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS E OS PROJETOS DE LEI QUE TRAMITAM NO SENADO.....	34
2.3 DA ALEGAÇÃO DE INSUFICIÊNCIA DE RECURSOS FINANCEIROS POR PARTE DO ESTADO.....	41
<b>3 O IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS E OS EVENTUAIS IMPACTOS DA SUA (IN)APLICABILIDADE, FRENTE AOS PAÍSES QUE JÁ O INCIDIRAM.....</b>	<b>48</b>
3.1 AS QUESTÕES JURÍDICAS NO ENTORNO DA SUA (IN)EFICÁCIA.....	53
3.2 DA DIFERENÇA LEGAL ENTRE ELISÃO E EVASÃO FISCAL.....	57
3.3 DA (IN)EFICÁCIA GERAL DO IGF E A BAIXA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	62
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>65</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>67</b>

## INTRODUÇÃO

O imposto sobre grandes fortunas é um tema muito discutido no Brasil e tem ganhado destaque nas últimas décadas, o presente trabalho monográfico se dará na análise em torno dos fundamentos da sua (in)aplicabilidade. Esse imposto é uma medida que tem como objetivo tributar as maiores riquezas do país, buscando diminuir as desigualdades econômicas e promover uma distribuição mais justa de renda. Apesar de ser uma proposta bastante debatida, o Brasil ainda não possui esse imposto em vigor, e a sua implementação tem sido alvo de muitas controvérsias e questionamentos por parte daqueles que são contrários a essa medida, está monografia busca estudar esses pontos e discorrer sobre a sua aplicabilidade.

Nessa lógica, o objetivo geral da presente pesquisa é verificar a eficácia da aplicação do Imposto Sobre Grandes Fortunas no Brasil, traçando um método comparativo com outros países que já tem a sua instituição, buscando resultados para ver se ele trará mais arrecadação aos cofres públicos, ou seria prejudicial para o desenvolvimento econômico aliado à evasão dos grandes empresários, embasando-se nos seguintes objetivos: a) Investigar o aspecto histórico do Imposto Sobre Grandes Fortunas e o que seria uma grande fortuna, bem como os princípios que norteiam o código tributário. b) Pesquisar o entendimento dos doutrinadores acerca do tema para identificar a eficácia ou ineficácia com a eventual aplicabilidade do Imposto Sobre Grandes Fortunas no Brasil, traçando um método comparativo com outros países que já têm ou tiveram a aplicação do Imposto. c) Apresentar parecer sobre a eficácia ou ineficácia do Imposto Sobre Grandes Fortunas, com base nos dados comparativos apurados.

À vista disso, o recorte temático, dar-se-á a partir do direito à propriedade privada e a fiscalização do Estado na garantia da sua segurança, identificando a finalidade dos tributos, com base nos princípios do direito tributário nacional para a que se tenha essa manutenção da propriedade privada, com posterior ênfase na Assembleia Constituinte de 1988, onde se reservou à União a possibilidade de instituição de um Imposto sobre Grandes Fortunas, discorrendo sobre a sua aplicabilidade, que se apresentaria como uma alternativa para o controle ou equilíbrio das contas públicas do Estado.

Ato contínuo, no segundo capítulo serão apresentados os projetos de lei complementar que tramitam nas duas casas do Legislativo, inquirindo sobre as justificativas de por que até o presente momento esse imposto não vem sendo cobrado no Brasil? Uma vez que é previsto na Constituição Federal de 1988, e tem como prerrogativa corrigir a histórica desigualdade tributária brasileira, visto que se trataria de uma relevante base de cálculo, considerando os efeitos do princípio da igualdade tributária.

Entre as medidas propostas nas casas do legislativo, o imposto sobre grandes fortunas foi uma das mais discutidas. A ideia é que aqueles que possuem um patrimônio elevado, acima de um determinado valor estabelecido em lei, deveriam ser tributados de forma diferenciada, contribuindo assim para a redução das desigualdades sociais. Esse imposto é visto por muitos como uma forma de justiça fiscal, uma vez que os mais ricos passariam a pagar uma parte maior dos impostos e contribuiriam de forma mais justa para o desenvolvimento do país.

Por sua vez, serão analisados alguns projetos de lei apresentados no Senado Federal, estes que são contemplados com uma justificativa para a sua implementação. Todos projetos têm como parâmetro central a questão da desigualdade social e de renda dos brasileiros, trazendo como principal argumento o princípio da solidariedade, previsto no art. 3º da Constituição Federal, que busca a igualdade social e a diminuição da margem de pobreza, e o também se baseia fundamentalmente no princípio da capacidade contributiva, que passa a premissa de que quem tem mais posses deveria contribuir mais do que os menos afortunados.

A maior parte dos projetos de lei sugerem alíquotas progressivas, baseadas no princípio da capacidade contributiva, com base na premissa desse imposto, que é de tributar os mais ricos e diminuir a concentração da renda, trazendo assim uma equiparação social contributiva. As propostas estipulam a base de cálculo sobre os bens que o tributo será aplicado, bem como será feita a valoração dos mesmos.

A problematização do tema se dá nas alegações de insuficiência de recursos financeiros por parte do Estado para a implementação de suas políticas públicas, uma vez que tem várias formas de arrecadação que se demonstram insuficientes, podemos apresentar a seguinte pergunta: A inércia da União em instituir o Imposto sobre Grandes Fortunas, em que pese compatível com o preceito constitucional da facultatividade, atende ao interesse público?

O estudo expõe a questão da alegação de falta de recursos financeiros por parte do Estado para a aplicação de políticas públicas e se esse tributo poderia ajudar a aumentar a arrecadação para os cofres públicos, suprimindo eventuais perdas de arrecadação em outros setores já tributados pelo Estado, cabe salientar que muitos projetos trazem deduções relevantes, como a classificação dos bens imóveis residenciais como fonte de fortuna.

A partir de estudos sobre o tema, desde a sua previsão na Constituição de 1988, a possibilidade de instituição do IGF vem gerando várias divergências e questionamentos sobre a sua efetividade, pressupõe-se que a aplicação do Imposto Sobre Grandes Fortunas traria grandes mudanças para as arrecadações dos cofres públicos no Brasil, todavia, ainda não teve sua regulamentação, que depende de Lei complementar para a sua aplicabilidade, mesmo tendo sua previsão na Carta Magna. Nesse sentido, podem ser deduzidas as seguintes hipóteses: a) A instituição do Imposto Sobre Grandes pode trazer mais recursos para os cofres públicos no Brasil. As mudanças trazidas pela sua aplicabilidade podem vir a sanar boa parte dos problemas enfrentados pela insuficiência de recursos alegada pelo Estado, vindo como uma arrecadação inovadora e eventualmente efetiva? b) A instituição do Imposto Sobre Grandes pode induzir a uma fuga de capitais necessários para a realização de importantes investimentos internos, gerando um resultado diverso do pretendido?

No entanto, no terceiro e último capítulo serão expostos os desafios da implementação do imposto sobre grandes fortunas no Brasil. Um dos principais obstáculos apresentados é a resistência de grupos de interesse contrários a essa medida, em comparação aos dados e históricos apresentados por outros países que tentaram taxar grandes fortunas, de que a criação do imposto seria prejudicial para a economia e para o desenvolvimento do país. Esses grupos e dados apontam que a tributação excessiva dos mais ricos poderia afastar investimentos e diminuir a capacidade de geração de empregos e renda.

Além disso, a sua implementação demanda de lei complementar que venha o regular, também há muitas dúvidas sobre a eficácia do imposto sobre grandes fortunas como medida de redução das desigualdades sociais. Muitos especialistas argumentam que a tributação sobre o patrimônio pode ser facilmente evitada por meio de estratégias de planejamento tributário, o que diminuiria a arrecadação e enfraqueceria a efetividade do imposto.

Outro ponto de discussão será a forma como o imposto seria implementado e como seria definido o valor do patrimônio a partir do qual a tributação seria aplicada. Seria necessário estabelecer critérios claros e objetivos para evitar distorções e injustiças na cobrança do imposto.

Como se trata de pesquisa de cunho teórico, a pesquisa dar-se-á por documentação indireta. A documentação indireta será produzida por meio de pesquisa documental em fontes primárias e secundárias, através dos dados e amostragens de outros países que incidem o Imposto Sobre Grandes Fortunas, bem como, nas legislações pertinentes, livros e artigos científicos, realizando a compilação de todos os meios necessários para possibilitar o entendimento claro do problema proposto para a pesquisa.

Por meio do método dedutivo, parte-se de uma análise dos princípios constitucionais que norteiam a instituição do tributo sobre fortunas para, após, analisar as regras gerais do sistema tributário para se consolidar um entendimento hipotético ao que se aplicaria o Imposto Sobre Grandes Fortunas. A pesquisa adotará também o método de procedimento comparativo, para possibilitar a compreensão, buscando dados empíricos sobre os efeitos da aplicação do gravame.

A importância do presente projeto dar-se-á no entendimento sobre a inviabilidade ou viabilidade do imposto dado o momento atual, em que a retomada do crescimento necessita de medidas que estimulem o investimento e verifiquem os impactos de um novo aumento na carga tributária do brasileiro. Apresentando estudos nas mais diversas áreas, como no: Direito Tributário, Direito Constitucional, Economia, Ciências Sociais e Política, que servirão de embasamento científico para esta obra.

Ademais, a contribuição desta obra servirá para projetar-se os possíveis efeitos que a instituição do IGF traria ao Brasil, apresentando um estudo comparativo com os países que já possuem a contribuição estabelecida. Identificando países que possuem tal arrecadação e que possam colaborar com dados empíricos sobre os efeitos do gravame.

## **1 ASPECTOS HISTÓRICOS DO DIREITO À PROPRIEDADE PRIVADA E O PAPEL DO IMPOSTO DENTRO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL, CONCEITO E PRINCÍPIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO.**

O aspecto histórico do direito à propriedade privada e os impostos sobre são temas que se entrelaçam, envolvendo conceitos e princípios fundamentais. A discussão sobre a propriedade privada remonta aos primórdios da humanidade, sendo considerada um direito fundamental e um pilar do sistema econômico e jurídico. No entanto, ao longo dos séculos, surgiram questionamentos sobre a concentração excessiva de riqueza e a necessidade de promover uma distribuição mais equitativa dos recursos.

O presente capítulo tem como objetivo abordar o aspecto histórico do direito à propriedade privada e o papel do imposto dentro do sistema tributário nacional, bem como os conceitos e princípios fundamentais do direito tributário. Ao longo da história, o direito à propriedade privada tem sido considerado um dos fundamentos essenciais das relações sociais e econômicas. Por outro lado, o imposto desempenha um papel crucial na sociedade, sendo uma obrigação financeira imposta pelo Estado aos cidadãos e entidades para financiar as atividades governamentais e promover a justiça fiscal. Nesse contexto, os impostos surgiram como uma ferramenta para buscar segurança e justiça social e a redução das desigualdades, equilibrando o direito à propriedade com a responsabilidade social e o bem comum.

Portanto, é importante compreender os conceitos e princípios que norteiam o direito tributário, como a capacidade contributiva e vedação ao confisco, a fim de analisar de forma abrangente o sistema tributário e seus impactos no direito à propriedade privada.

### **1.1 O DESENVOLVIMENTO DA PROPRIEDADE PRIVADA EM JOHN LOCKE NO SEGUNDO TRATADO SOBRE O GOVERNO CIVIL COMO O ESTADO REGULA A SOCIEDADE ATRAVÉS DE IMPOSTOS.**

A propriedade privada é um conceito fundamental nas sociedades contemporâneas, que representa o direito e a prerrogativa de um indivíduo ou grupo de possuir, utilizar e dispor de bens materiais e imateriais de forma exclusiva e legalmente reconhecida. Essa instituição tem profundos impactos econômicos, sociais

e políticos, e está intrinsecamente ligada à noção de liberdade individual, ao desenvolvimento econômico e à garantia dos direitos e da autonomia dos indivíduos.

A propriedade privada desempenha um papel central no sistema capitalista, incentivando o empreendedorismo, a inovação, o investimento e a acumulação de riqueza, mas também suscita questões sobre a distribuição de recursos, a desigualdade social e a responsabilidade em relação ao bem comum. Neste contexto, é fundamental compreender os fundamentos, os direitos e as limitações que envolvem a propriedade privada para uma análise abrangente das relações sociais e econômicas.

Partindo do sentido dos aspectos históricos sobre o conceito propriedade, pode-se destacar o capítulo V do Segundo Tratado Sobre o Governo Civil de JOHN LOCKE, que versa da propriedade que prevalece este sentido restrito:

Quando consideramos a razão natural, segundo a qual os homens, desde o momento do seu nascimento, têm o direito a sua preservação e, conseqüentemente, a comer, a beber e a todas as outras coisas que a natureza proporciona para sua subsistência; ou a Revelação, que nos relata que Deus deu o mundo a Adão, a Noé e a seus filhos, fica muito claro que Deus, como diz o Rei Davi, Salmo 115,16, "Deu a terra aos filhos dos homens", a toda a humanidade. Mas, supondo-se isso, alguns parecem ter grande dificuldade em perceber como alguém pôde se tornar proprietário de alguma coisa. Não vou me contentar em responder que, se é difícil explicar a propriedade, partindo-se de uma suposição de que Deus deu o mundo a Adão e a sua posteridade em comum, é impossível que qualquer homem, exceto um monarca universal, tenha qualquer propriedade, partindo-se de uma suposição de que Deus deu o mundo a Adão e a seus herdeiros na sucessão, excluindo-se todo o resto de sua descendência. Irei mais longe, para mostrar como os homens podem ter adquirido uma propriedade em porções distintas do que Deus deu à humanidade em comum, mesmo sem o acordo expresso de todos os coproprietários. (LOCKE, introdução de J.W. Gough, p. 97)

Locke apresenta como o conceito de propriedade, que está se inicia por meio do trabalho para que haja a transformação da propriedade que é comum a todos e está disponível na natureza. Além disso, entende que Deus nos deu a terra em abundância e que esta deve ser sem desperdício. Assim, defendia que cada homem pode ter tanto quanto pode utilizar e que tudo que produzisse e não percesse seria de sua propriedade; mas, apesar disso, Locke trazia que o acúmulo de propriedade passa a ser representado pelo dinheiro, que não percia.

Ainda que a terra e todas as criaturas inferiores pertençam em comum a todos os homens, cada um guarda a propriedade de sua própria pessoa; sobre este ninguém tem qualquer direito, exceto ela. Podemos dizer que o trabalho de seu corpo e a obra produzida por suas mãos são propriedade sua. Sempre

que ele tira um objeto do estado em que a natureza o colocou e deixou, mistura nisso o seu trabalho e a isso acrescenta algo que lhe pertence, por isso o tornando sua propriedade. Ao remover este objeto do estado comum em que a natureza o colocou, através do seu trabalho adiciona-lhe algo que excluiu o direito comum dos outros homens. Sendo este trabalho uma propriedade inquestionável do trabalhador, nenhum homem, exceto ele, pode ter o direito ao que o trabalho lhe acrescentou, pelo menos quando o que resta é suficiente aos outros, em quantidade e em qualidade. (LOCK, introdução de J.W. Gough, p. 97).

Isto posto, tem-se que não há apenas a definição de propriedade relativa aos bens, mas também se tem a ideia de propriedade da própria pessoa, como marca mais evidente do individualismo destacado por Locke, onde que, o homem passa a ser dono não apenas do seu corpo, mas também do que é fruto do seu trabalho, ou seja, dos resultados obtidos pelo seu esforço onde consegue se alimentar e garantir sua sobrevivência, portanto, só se adquire a propriedade e seus direitos sobre ela através do trabalho (LOCK, introdução de J.W. Gough).

Para resguardar esse direito à propriedade privada Locke defendia a criação do Estado, para que houvessem leis que regulassem o convívio do indivíduo natural em sociedade:

Se o homem é tão livre no estado de natureza como se tem dito, se ele é o senhor absoluto de sua própria pessoa e de seus bens, igual aos maiores e súdito de ninguém, por que renunciaria a sua liberdade, a este império, para sujeitar-se à dominação e ao controle de qualquer outro poder? A resposta é evidente: ainda que no estado de natureza ele tenha tantos direitos, o gozo deles é muito precário e constantemente exposto às invasões de outros. Todos são tão reis quanto ele, todos são iguais, mas a maior parte não respeita estritamente, nem a igualdade nem a justiça, o que torna o gozo da propriedade que ele possui neste estado muito perigoso e muito inseguro. Isso faz com que ele deseje abandonar esta condição, que, embora livre, está repleta de medos e perigos contínuos; e não é sem razão que ele solicita e deseja se unir em sociedade com outros, que já estão reunidos ou que planejam se unir, visando a salvaguarda mútua de suas vidas, liberdades e bens, o que designo pelo nome geral de propriedade.

Por isso, o objetivo capital e principal da união dos homens em comunidades sociais e de sua submissão a governos é a preservação de sua propriedade. O estado de natureza é carente de muitas condições. Em primeiro lugar, ele carece de uma lei estabelecida, fixada, conhecida, aceita e reconhecida pelo consentimento geral, para ser o padrão do certo e do errado e também a medida comum para decidir todas as controvérsias entre os homens. Embora a lei da natureza seja clara e inteligível para todas as criaturas racionais, como os homens são tendenciosos em seus interesses, além de ignorantes pela falta de conhecimento deles, não estão aptos a reconhecer o valor de uma lei que eles seriam obrigados a aplicar em seus casos particulares. (LOCK, introdução de J.W. Gough, p. 69).

Ou seja, no entendimento de Locke por mais que indivíduo tivesse as leis da natureza como fonte de direito à propriedade ele precisaria de leis introduzidas pelo estado para resguardar esse direito, com o objetivo de coibir a apropriação indevida por parte deste ou de outro indivíduo a sua propriedade adquirida através do seu trabalho. No entanto, Locke também reconhece que o direito à propriedade não é absoluto. Ele argumenta que a propriedade deve ser limitada pelo bem comum e que o Estado deve proteger a propriedade, mas também garantir que todos os cidadãos tenham acesso a uma parcela justa dos recursos naturais e da riqueza da sociedade.

No que tange o direito à propriedade privada a Constituição Federal fixa o seguinte Artigo:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

XXII - é garantido o direito de propriedade. (BRASIL, 1988)

Nesse contexto Micaela Rodrigues Dutra discorre sobre o direito de propriedade que é reconhecido como um direito fundamental em nosso sistema constitucional e em um Estado democrático de direito, porém essa garantia a propriedade só existe se o Estado assim o reconhecer e criar normas para a sua criação, reconhecendo assim e proteção, o que gera um custo que é a tributação, que, sem dúvida, vem a sacrificar esse direito, por um lado, já que o tributo nada mais é do que a retirada, via pecúnia, de uma parcela da propriedade privada para alimentar cofres públicos, para assegurar a manutenção das regras postas pelo Estado, dentre as quais está a que reconhece e protege o direito de propriedade. Para corroborar este entendimento, traz-se a seguinte citação:

[...] a propriedade privada é uma convenção jurídica definida em parte pelo sistema tributário; logo, o sistema tributário não pode ser avaliado segundo seus efeitos sobre a propriedade privada, concebida como algo dotado de existência e validade independentes. Os impostos têm de ser avaliados como um elemento do sistema geral de direitos de propriedade que eles mesmos ajudam a criar. A justiça ou a injustiça na tributação não pode ser outra coisa senão a justiça ou injustiça no sistema de direitos e concessões proprietárias que resultam de um determinado regime tributário. (DUTRA, 2010. p. 97-98).

Logo há sim a necessidade de haver tributação sobre a propriedade privada o que dará segurança deste direito ao cidadão, e que essa deve ser feita de forma justa

e proporcional, de modo a não prejudicar o exercício do direito à propriedade nem a livre iniciativa econômica. Para tanto, é necessário que a tributação seja estabelecida por meio de leis claras e objetivas, que não deixem margem para interpretações arbitrárias ou abusivas (DUTRA, 2010).

Além disso, é importante que os valores dos impostos sejam razoáveis e compatíveis com a capacidade contributiva dos proprietários, de modo a não comprometer a viabilidade econômica das propriedades. O princípio da capacidade contributiva é fundamental nesse contexto, pois ele estabelece que a tributação deve levar em conta a capacidade econômica dos contribuintes, de forma a não prejudicar aqueles que têm menos recursos.

## 1.2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL DA TRIBUTAÇÃO POR PARTE DO ESTADO.

No Brasil, o sistema tributário é composto por diversos impostos, taxas e contribuições que são cobrados dos cidadãos, empresas e demais entidades. Essas receitas são arrecadadas pelo governo em diferentes níveis: federal, estadual e municipal. Cada ente federativo possui sua competência tributária e estabelece suas próprias alíquotas e regras de cobrança, de acordo com a legislação vigente.

As receitas tributárias são essenciais para a manutenção das estruturas políticas e administrativas do Estado, pois são utilizadas para o pagamento dos salários dos servidores públicos, investimentos em infraestrutura, segurança, saúde, educação, assistência social, entre outros setores. Além disso, também são destinadas ao pagamento da dívida pública e à manutenção do funcionamento dos órgãos governamentais.

Para que se possa abordar a temática da tributação por parte do Estado, faz-se necessário de onde surgem essas receitas e o que a doutrina traz como conceito de tributo:

O tributo é a receita derivada, compulsoriamente lançada e arrecadada pelo Estado, na forma da lei, em moeda corrente ou em valor que por ela se possa exprimir, sem contraprestação diretamente equivalente, cujo montante é aplicado na execução das finalidades que lhe são próprias. Caracteriza-se pela compulsoriedade, pelo pagamento em dinheiro ou valor equivalente, pelo seu caráter não punitivo, pela previsão legal e por sua cobrança vinculada, sem margem de discricionariedade. A definição doutrinária de tributo é relação jurídica que se estabelece entre o Fisco e o contribuinte,

tendo por base a lei, em moeda igualitária e decorrente de um fato lícito qualquer. A definição técnica do que seja tributo, nos termos do art. 146, inciso III, alínea a, da CF, é dada por lei complementar. O conceito de tributo está previsto no art. 3º do CTN: "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". Conclui-se, a partir da definição anterior, que tributo é uma obrigação ex lege (decorrente de lei), em moeda, que não se constitui em sanção por ato ilícito e que tem por sujeito ativo (credor), normalmente, uma pessoa política, e por sujeito passivo (devedor) qualquer pessoa (apontada na lei da entidade tributante), cobrada mediante atividade administrativa vinculada. (CREPALDI, 2021. p. 20).

No entendimento de Silvio Crepaldi é importante ressaltar que um sistema tributário eficiente e justo é essencial para garantir a arrecadação necessária e ao mesmo tempo evitar excessos e desigualdades. Um sistema equilibrado contribui para a sustentabilidade das finanças públicas e para o desenvolvimento econômico e social do país. Por isso, é fundamental que haja transparência, simplificação e adequação das leis tributárias, buscando aprimorar a eficiência e a efetividade na arrecadação dos tributos (CREPALDI, 2021).

Como bem traz a doutrina a tributação deve ser um instrumento da sociedade:

Os tributos ou exações fiscais são receitas derivadas, arrecadadas pelo Estado, para financiar a despesa pública. Caracterizam-se pelo instrumental necessário à obtenção de recursos, visando à viabilização do atendimento e à satisfação das necessidades públicas. É possível listar, entre outras, as seguintes responsabilidades estatais cujo atendimento demanda recursos pecuniários: manutenção da ordem, solução de litígios, prestação de serviços públicos, fiscalização de atividades e realização de ações sociais nos campos da saúde e da educação. Entre as atividades que o Estado desenvolve, tutelando necessidades públicas, algumas são essenciais (segurança pública, prestação jurisdicional etc.); outras são complementares, protegendo itens secundários, exercidas por meio de concessionárias. (CREPALDI, 2021. p. 18).

Para um entendimento de maneira mais abrangente no que diz respeito a esse instrumento da sociedade que presta segurança a propriedade privada e a garantia dos direitos fundamentais, busca-se entender como o Estado cobra por prestar essa segurança, contrapartida esta que se dá através das tributações, portanto, deve-se estudar o conceito de tributação para compreender como o estado nos regula o direito à propriedade privada. Para Leandro Paulsen:

A tributação como instrumento da sociedade. A tributação, no Estado de Direito Democrático, constitui instrumento da sociedade. É por meio das receitas tributárias que são viabilizadas a manutenção da estrutura política e administrativa do Estado e as ações de governo. Mas a tributação arbitrária ou excessiva pode, por si própria, ter efeitos perversos. Assim, a Constituição

também cuida de definir as possibilidades e limites da tributação, fazendo--o por meio da outorga constitucional da competência tributária (quando a Constituição diz quais os tributos que podem ser instituídos e sob que forma, diz, também, implicitamente, que o que dali desborda não pode ser feito) e da clara enunciação de garantias fundamentais do contribuinte. A tributação é válida quando exercida na forma e medida admitidas pela Constituição Federal. A tributação que não encontra suporte no texto constitucional não constitui propriamente tributação, mas violência aos direitos individuais, arbítrio inconstitucional e ilegítimo. (PAULSEN, 2017. p. 8).

Na concepção do autor o tributo não pode ter um caráter negativo, como se fosse a tributação uma forma de rejeição social ou de opressão de direitos do indivíduo, aliás a tributação é uma condição infestável para a garantia e efetivação tanto dos direitos individuais como dos direitos sociais. Portanto, deve-se haver a arrecadação de tributos em um Estado democrático de direitos, para que haja a um aumento de recursos nos cofres públicos, possibilitando assim a manutenção de políticas públicas e sociais, objetivando a segurança da propriedade privada do indivíduo (PAULSEN, 2017).

Ou seja, o Estado em uma constante histórica, sempre dependeu de recursos para sua manutenção dos seus cofres públicos, ou seja, o Estado sempre buscou nos recursos privados a manutenção para a realização das suas políticas públicas. A captação de recursos por parte do Estado é uma prática comum em qualquer sistema político e econômico. O Estado precisa de recursos para realizar suas funções básicas, como a prestação de serviços públicos, a manutenção do ordenamento jurídico e a defesa da segurança e da soberania do país (PAULSEN, 2017).

Ademais, o doutrinador nos traz que o Estado deve buscar uma captação de recursos equilibrada, que permita a realização de suas funções sem comprometer a economia e o bem-estar da população. Para isso, é necessário que haja transparência e eficiência na gestão dos recursos, bem como a adoção de medidas de controle e fiscalização do uso do dinheiro público (PAULSEN, 2017).

Uma dessas receitas tributárias seriam o imposto segundo a doutrina na obra de Jefferson Mariano:

Os impostos têm função redistributiva na economia. Com eles, o Estado arrecada contribuições dos setores que geram renda e as distribui para a parcela menos favorecida da população por meio de serviços, bem como para as atividades que são de sua responsabilidade. Os impostos são divididos em diretos e indiretos. Impostos diretos incidem diretamente sobre o fato gerador.[...] Os impostos têm função redistributiva na economia. Com eles, o Estado arrecada contribuições dos setores que geram renda e as distribui para a parcela menos favorecida da população por meio de serviços, bem

como para as atividades que são de sua responsabilidade. Os impostos são divididos em diretos e indiretos. Impostos diretos incidem diretamente sobre o fato gerador.[...] (MARIANO, 2012. p. 39).

A forma de distribuição desta fonte de arrecadação na aplicação das políticas públicas é considerada desta maneira:

Os impostos são cobrados com vistas à possibilidade de redistribuição da riqueza. Assim, nem sempre os recursos recolhidos em uma região são aplicados no mesmo local. Devido ao princípio federativo do Estado brasileiro, é possível ter uma arrecadação maior de tributos em um estado como São Paulo e um investimento mais elevado em outro estado. Com a distribuição desses recursos, o governo federal pode reduzir, por exemplo, desigualdades regionais. (MARIANO, 2012. p. 40).

O imposto é um conceito fundamental no campo da economia e finanças, desempenhando um papel crucial nas sociedades modernas. Trata-se de uma obrigação financeira imposta pelo governo, que requer que os cidadãos contribuam com uma porcentagem de sua renda, propriedade ou atividades econômicas para financiar as despesas públicas e o funcionamento do Estado. Os impostos são uma forma de arrecadação de recursos utilizados para financiar serviços essenciais, como infraestrutura, saúde, educação, segurança pública e assistência social. Embora possam ser impopulares e fonte de controvérsias, os impostos desempenham um papel fundamental na manutenção do funcionamento da sociedade, possibilitando o investimento em bens e serviços públicos que beneficiam a população como um todo (MARIANO, 2012).

No Brasil, o sistema tributário é composto por uma variedade de impostos que são cobrados em diferentes níveis de governo. Essas competências são atribuídas aos entes federativos: União, estados e municípios. Cada um desses níveis possui autonomia para instituir e arrecadar impostos de acordo com suas respectivas competências constitucionais. Essa divisão de responsabilidades é fundamental para a organização fiscal do país e tem como objetivo garantir o equilíbrio na distribuição de recursos e a efetividade na prestação de serviços públicos. Neste contexto, é importante destacar os principais impostos cobrados em cada esfera de governo e suas respectivas atribuições (MARIANO, 2012).

A tabela abaixo apresenta uma visão geral dos impostos federais, estaduais e municipais no Brasil:

Tabela 1

Tabela dos impostos federais, estaduais e municipais no Brasil

Impostos	Competência
Imposto sobre a Exportação (IE)	União
Imposto sobre a Importação (II)	União
Imposto sobre o Patrimônio e a Renda (IR)	União
Imposto Territorial Rural (ITR)	União
Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)	União
Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro (IOF)	União
Imposto de Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doações (ITCD)	Estados
Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)	Estados
Imposto sobre a Produção e Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)	Estados
Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS)	Municípios
Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU)	Municípios
Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI)	Municípios

Fonte: (MARIANO, 2012).

Como objeto desse estudo o Imposto Sobre Grandes Fortunas seria mais uma dessas fontes de arrecadação e está previsto na Constituição Federal e surge como uma alternativa promissora para fortalecer o sistema de arrecadação tributária, proporcionando uma nova fonte de recursos para o Estado. Se apresentando como uma medida que busca equilibrar a distribuição de riqueza e promover a justiça social, ao incidir sobre um segmento da sociedade que detém grandes patrimônios.

Dando sequência ao entendimento de como proceder com a aplicação dos impostos no sistema tributário nacional deve-se respeitar primeiramente os seus princípios quando se trata da sua aplicabilidade, analisando o seu papel para o bom desenvolvimento do sistema tributário.

### 1.3 CONCEITOS E PRINCÍPIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO FRENTE A (IN) APLICABILIDADE DO IGF.

Os princípios do direito tributário são os pilares fundamentais que norteiam a aplicação e interpretação das normas fiscais em um Estado. Esses princípios são

fundamentais para garantir a segurança jurídica, a justiça fiscal e a harmonia nas relações entre o fisco e o contribuinte. Ao estabelecer diretrizes básicas para a criação, cobrança e fiscalização dos tributos, tais princípios buscam assegurar a conformidade com os preceitos constitucionais e os valores fundamentais da sociedade.

A instituição do Imposto sobre grandes fortunas como determina o constituinte depende de Lei complementar e não obstante aos outros impostos e está atrelada aos princípios do direito tributário, esses princípios do direito tributário funcionam como alicerces para garantir a legalidade, a igualdade, a capacidade contributiva e a vedação ao confisco, entre outros aspectos essenciais para um sistema tributário justo e equilibrado.

Quando se fala em um desses exemplos seria o princípio da isonomia tributária, onde o constituinte o apresenta como um garantidor do tratamento adequado aos diferentes contribuintes na medida das suas diferenças e encontra-se manifesto na Constituição da República Federativa do Brasil em seu artigo 150, inciso II, assim transcrito:

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

[...]

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

Ao interpretar que o legislador constitucional desejava coibir liberalidades e privilégios a classes de destinatários específicos, utilizando-se da lógica de igualdade relativa, em que os iguais devem ser tratados igualmente, e os desiguais devem ser tratados desigualmente na medida de sua dessemelhança. No âmbito tributário, a igualdade nem sempre corresponde à isonomia.

Para o doutrinador Eduardo Sabbag ao discorrer sobre este princípio nos mostra que a legislação tributária deve tratar de forma igualitária todos os contribuintes que se encontram em situação de igualdade, ou seja, que possuem as mesmas características relevantes para a incidência do tributo. Não é permitido criar normas tributárias que beneficiem ou prejudiquem determinados contribuintes sem justificativa adequada. O princípio da isonomia tributária visa garantir um tratamento justo e equânime a todos os contribuintes, evitando privilégios indevidos e discriminatórios.

Ele busca assegurar que os ônus e benefícios decorrentes da tributação sejam distribuídos de forma igualitária entre os contribuintes, de acordo com a capacidade contributiva de cada um (SABBAG, 2022).

Para Sabbag o princípio da igualdade tributária é conhecido como o princípio da proibição dos privilégios odiosos:

Se o postulado da isonomia tributária preconiza que é defeso instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação de equipolência, mostra-se, nessa dimensão negativa, como cláusula de defesa do cidadão contra o arbítrio do Estado, aproximando-se da ideia da “isonomia na lei (ou através de lei)”. O princípio da igualdade tributária é também conhecido por “princípio da proibição dos privilégios odiosos”, na medida em que visa coibir a odiosidade tributária, manifestável em comandos normativos discriminatórios, veiculadores de favoritismos por meio da tributação. (SABBAG, 2022 p. 153).

Ademais, vale ressaltar que o princípio da isonomia tributária não implica que todos os contribuintes devam pagar os mesmos valores de tributos. Pelo contrário, ele permite que haja diferenciação na tributação, desde que essa diferenciação esteja baseada em critérios objetivos e razoáveis, que sejam pertinentes à finalidade do tributo e respeitem a igualdade material entre os contribuintes (SABBAG, 2022).

Em suma, o princípio da isonomia ou igualdade tributária busca garantir que todos os contribuintes sejam tratados de forma igual perante a lei, proibindo qualquer tipo de tratamento desigual ou discriminatório na aplicação da legislação tributária. Ele é fundamental para assegurar um sistema tributário justo e equânime, promovendo a igualdade de ônus e benefícios entre os contribuintes.

Outro princípio que funciona como alicerce para garantir a legalidade seria o da capacidade contributiva, conforme bem explica PAULSEN:

O princípio da capacidade contributiva se aplica aos tributos extrafiscais. A capacidade contributiva pode ser verificada sobre dois diferentes contextos. No primeiro, como medida de comparação para efetivação da igualdade na seara tributária. No entanto, no caso de tributação extrafiscal, esta medida de comparação poderá ser afastada momentaneamente e, em seu lugar, outra pode ser adotada, desde que tenha amparo constitucional. Entretanto, no segundo contexto da capacidade contributiva, como princípio constitucional autônomo, não pode ser refutado, por se tratar de direito fundamental do cidadão, mesmo na tributação extrafiscal. Noutros termos, na tributação extrafiscal, os contribuintes podem até ser diferenciados através de adoção de outra medida de comparação diferente da capacidade contributiva, no entanto, isso não significa que a capacidade contributiva – realidade e personalidade – do contribuinte possa ser violada, sob pena de violação de preceitos constitucionais basilares. (PAULSEN, 2017, p. 257-258, apud MELO, 2012).

Ao citar Melo o autor traz que a capacidade contributiva, através da tributação, por exemplo no caso da tributação de grandes fortunas, não violaria aos preceitos constitucionais, onde os contribuintes podem até ser diferenciados através da adoção de outras medidas, que seria a taxação de grandes riquezas, mas que não significa que a sua capacidade contributiva realidade e pessoalidade de contribuinte seria violada (PAULSEN, 2017).

A aplicação de tributos sobre o patrimônio no Brasil, segundo o autor, é escandalosamente regressiva, fazendo pouco caso dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, em detrimento dos menos favorecidos. Onde verifica-se que a classe média vem pagando tributação totalidade do seu patrimônio, inclusive dos bens móveis e imóveis, que são sujeitos ao IPTU e ao IPVA, enquanto outros contribuintes têm nesses bens apenas a menor parcela das suas riquezas, deixando a maior quantia em outros ativos não tributáveis, como participações societárias e ativos financeiros:

[...] a extrafiscalidade deve conciliar--se com o princípio da capacidade contributiva, pois só se justificarão juridicamente se revelarem a real existência ou a movimentação de riqueza (já que a tributação extrafiscal face a bens ou fatos economicamente irrelevantes não produziria qualquer efeito prático), pois, como ensinou Rui Barbosa Nogueira 'se o imposto é captação de riqueza, só é possível levantar impostos das expressões de valor, dentro de limites técnico--econômicos e mesmo psicológicos', servindo de instrumento de efetivação da progressividade do sistema tributário e ensejando a realização do princípio da capacidade contributiva, como fizemos alusão em outro trabalho. A possibilidade de conciliar capacidade contributiva e extrafiscalidade, especialmente coma extrafiscalidade ambiental é equivocadamente negada por alguns. (PAULSEN, 2017, p. 120 apud DOMINGUES, 2014).

No que diz respeito a citação de Domingues o autor traz que a capacidade contributiva deve ser respeitada, visando que esta não tenha um caráter punitivo e sim de verificar o que seria essa existência ou movimentação de riqueza, sempre respeitando aspectos técnicos e econômicos (PAULSEN, 2017).

Tendo em vista que a capacidade contributiva é. parâmetro para se aferir se o tributo possui, ou não, efeitos de confisco, pode--se concluir, com base nas premissas adotadas neste breve estudo, que, ao se negar, na tributação extrafiscal o respeito àquele princípio, nega--se, também, o respeito ao seu limite máximo, que é o 'não confisco' tributário. [...] não parece adequado, com o máximo respeito, afirmar, à luz da Constituição, que a extrafiscalidade seja uma finalidade capaz de mitigar direitos e garantias fundamentais do contribuinte. Tributo extrafiscal é, como o próprio nome revela, tributo, razão

pela qual deve, assim como a exação preponderantemente fiscal, respeito aos princípios constitucionais que norteiam a tributação. (PAULSEN, 2017, p. 437--438 apud BARRENI, 2014).

Para complemento do raciocínio cita-se Barreni onde o autor buscou parâmetros para definir se capacidade contributiva possui, ou não poder de confisco através da tributação extrafiscal, apresentado que está como tributo, também deveria respeitar os princípios constitucionais (PAULSEN, 2017).

Para melhor compreensão do princípio da capacidade contributiva, para que este não venha a configurar como meio de confisco, deve-se entender melhor outro do direito tributário, o princípio do não confisco.

Isso posto, o princípio do não confisco é um dos pilares fundamentais do direito tributário, que visa proteger o contribuinte contra uma tributação excessiva que possa comprometer seu patrimônio ou inviabilizar o exercício de suas atividades econômicas. Esse princípio estabelece que os tributos não podem ter um caráter confiscatório, ou seja, não podem exceder de forma desproporcional o valor dos bens ou rendimentos do contribuinte. Com base nesse princípio, busca-se garantir a justiça e a proporcionalidade na tributação, evitando abusos por parte do poder público e assegurando o respeito aos direitos patrimoniais dos cidadãos.

A Constituição brasileira assim prescreve:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] IV - Utilizar tributo com efeito de confisco. (BRASIL, 1988).

Segundo o que discorre Sabbag, a questão da proibição do não confisco deriva do princípio da capacidade contributiva, quando se respeita capacidade contributiva o tributo se mantém na zona intermediária e ideal, sem confisco e sem ferir a subsistência do contribuinte. Isso posto, a proibição aos tributos com efeito confiscatório se aplica sobretudo aos tributos que absorvem substancialmente a propriedade privada, sem a devida indenização (SABBAG, 2020).

Dessa forma, o princípio do não confisco impede que o Estado utilize os tributos como meio de retirar dos contribuintes uma parcela excessiva de seus bens ou rendimentos, que ultrapasse os limites razoáveis e caracterize uma apropriação estatal indevida. A finalidade do princípio é preservar a capacidade contributiva dos cidadãos e evitar abusos por parte do poder estatal na imposição e arrecadação de

tributos. Ele busca garantir um equilíbrio entre a necessidade de financiamento das atividades estatais e a preservação dos direitos individuais dos contribuintes (SABBAG, 2020).

Dessarte, o princípio do não confisco é tratado como uma garantia constitucional para que a carga tributária não recaia de maneira opressora sobre o contribuinte. Em outros termos, trata-se de uma segurança de que a tributação será razoável, não sendo como uma penalidade, e que o Poder Público não irá utilizar os tributos para violar o direito de propriedade do contribuinte.

Importante destacar, ainda, que, há princípio da anterioridade da lei tributária, que impede a cobrança sobre fatos acontecidos anteriormente à instituição do tributo, garantindo que não haja a cobrança do novo tributo no mesmo exercício financeiro de publicação da lei e que se respeite o prazo da noventena conforme a Constituição Federal:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]  
III - cobrar tributos: [...]  
a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;  
b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;  
c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b. (BRASIL, 1988).

Para Regina Helena Costa, o princípio da anterioridade é uma das principais garantias na legislação tributária, evitando que o contribuinte seja surpreendido pela tributação imediata e assim garantindo-lhe tempo para se adequar à exigência. Essas exceções são estabelecidas para atender necessidades urgentes do Estado ou situações excepcionais, desde que devidamente justificadas.

No entanto, a ideia central do princípio da anterioridade é garantir a estabilidade e a segurança jurídica nas relações tributárias, evitando surpresas e permitindo que os contribuintes possam se organizar em relação às suas obrigações fiscais. Segundo a autora a instituição de um novo imposto, em observância ao princípio da anterioridade não poderia pegar de surpresa os possuidores de grandes fortunas como é o caso do presente trabalho, que teriam ao menos 90 dias para gerenciar as suas grandes fortunas e eventualmente utilizar de mecanismos para efetuar a saída

fiscal do Brasil e se estabelecer em outro país sem a aplicação de tal imposto (COSTA, 2019).

Em suma, o princípio da anterioridade da lei tributária estabelece que nenhum tributo poderá ser exigido ou aumentado sem que haja uma lei anterior que o estabeleça ou o altere. Essa garantia busca assegurar a segurança jurídica aos contribuintes, permitindo que eles conheçam previamente suas obrigações tributárias e possam se organizar em relação a elas.

Após compreender os tributos e os princípios que regem o direito tributário, é pertinente direcionar o olhar ao que seria o imposto sobre grandes fortunas e para os projetos de lei complementar que estão sendo debatidos no cenário atual, especialmente em relação à instituição do imposto sobre grandes fortunas. Essas propostas de legislação complementar surgem como instrumentos para preencher as lacunas normativas existentes e estabelecer de forma clara as regras e diretrizes desse novo tributo.

Ao avançar nessa discussão, é essencial considerar a harmonização entre os princípios tributários já consolidados e as especificidades desse imposto, de modo a garantir uma abordagem coerente nos projetos de leis que são apresentados no congresso nacional para que estes hajam em conformidade com os objetivos de justiça social e distribuição equitativa de recursos.

## **2 O IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS E OS PROJETOS DE LEI QUE TRAMITAM NO CONGRESSO SOBRE A SUA INCIDÊNCIA, FRENTE A INSUFICIENCIA DE RECURSOS FINANCEIROS POR PARTE DO ESTADO.**

O imposto sobre grandes fortunas é uma proposta de tributação que visa cobrar uma porcentagem dos bens e riquezas acumulados por indivíduos com patrimônios elevados. Essa proposta é frequentemente discutida como uma forma de reduzir as desigualdades sociais e redistribuir a riqueza para a população de forma mais equitativa, poucos países instituíram o IGF, tem-se alguns exemplos como a Noruega e a Suíça, Espanha, Uruguai, Argentina e Bolívia. No Brasil, há alguns projetos de lei que propõem a criação de um imposto sobre grandes fortunas. Esses projetos ainda estão em tramitação no Congresso Nacional e podem sofrer alterações antes de serem aprovados ou rejeitados. A criação de um imposto sobre grandes fortunas é um assunto polêmico e gera divergências entre os setores políticos e econômicos, mas é um tema importante para o debate sobre justiça fiscal e distribuição de renda.

### **2.1 O CONCEITO DO IGF NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E A NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR E SEUS REQUISITOS.**

O Imposto sobre Grandes só pode ser atribuído através do advento de Lei Complementar, não podendo ser atribuído através de medida provisória pelo Presidente da República conforme versam os artigos 62. § 1º, III e 153, VII, ambos da Constituição Federal:

“Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.

1º É vedada a edição de medidas provisórias sobre matéria:

[...]

III - reservada a lei complementar. (BRASIL, 1988).

[...]

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar. (BRASIL, 1988).

Pode-se dizer então que a instituição do imposto, caso a União entenda necessária, deverá ser feita através de aprovação de lei complementar. Se discute

que a lei complementar seria apenas uma norma geral com suas diretrizes básicas, atribuindo à lei ordinária a criação do tributo, ou se a própria lei complementar introduziria o tributo em suas generalidades e especificidades. No entanto, mesmo que a Lei Complementar apenas defina as diretrizes básicas da contribuição, nela deverão estar contidos os fatos geradores, bases de cálculo e os contribuintes.

À luz dessa concepção, o fato gerador pode ser definido como o evento ou ação que dá origem à obrigação de pagamento de um determinado imposto. É o momento em que ocorrem os elementos essenciais que configuram a situação que enseja a incidência fiscal.

No âmbito da legislação tributária segundo a doutrina, o fato gerador é determinado pela lei que estabelece o imposto específico. Essa lei define os critérios e as circunstâncias que, quando ocorridas, desencadeiam a obrigação tributária. Dessa forma, o fato gerador é essencialmente vinculado à norma jurídica que institui o imposto, sendo seu elemento fundamental, no caso do imposto sobre grandes fortunas não é diferente, nos projetos de lei apresentados nas casas legislativas todos tem um fato gerador como fator determinante para a sua obrigatoriedade tributária (SABBAG, 2022).

É importante destacar que cada imposto possui seu próprio fato gerador, de acordo com a natureza e a finalidade do tributo. Por exemplo, no Imposto sobre a Renda, o fato gerador ocorre quando uma pessoa física ou jurídica auferir rendimentos que estejam sujeitos à tributação, enquanto no Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), o fato gerador é a propriedade de um veículo automotor (SABBAG, 2022).

Além disso, o fato gerador pode ser instantâneo ou prolongado no tempo. No primeiro caso, ocorre em um único momento, como a venda de um produto ou a prestação de um serviço. Já no segundo caso, o fato gerador se estende por um período contínuo, como a posse de um imóvel ao longo de um ano, que caracteriza a incidência do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) (SABBAG, 2022).

Vale evidenciar que a correta identificação do fato gerador é fundamental para evitar conflitos entre contribuintes e autoridades fiscais, garantindo a observância dos princípios constitucionais e legais que regem o sistema tributário. A precisão na definição do fato gerador é essencial para determinar a base de cálculo e a alíquota aplicáveis, assegurando a justa incidência do imposto (SABBAG, 2022).

Destarte o fato gerador é o evento ou ação previsto em lei que gera a obrigação de pagamento de um determinado imposto. Sua correta identificação é essencial para o cumprimento das obrigações fiscais e para a preservação da legalidade e da segurança jurídica nas relações entre o contribuinte e o fisco.

Não obstante, a base de cálculo é o critério utilizado para quantificar a grandeza econômica que servirá de referência para a aplicação da alíquota do imposto. Ela representa o valor ou o critério estabelecido pela legislação tributária para determinar a matéria tributável, ou seja, aquilo que está sujeito à incidência do imposto.

A escolha da base de cálculo varia de acordo com cada imposto específico. Alguns impostos têm uma base de cálculo diretamente relacionada a um valor monetário, como é o caso do Imposto sobre a Renda, que tem como base de cálculo o valor dos rendimentos auferidos por uma pessoa física ou jurídica, conforme a tabela atualizada da Receita Federal no ano de 2023:

Tabela 2

Tabela progressiva do Imposto de Renda Retido na Fonte no Brasil

<b>Base de cálculo do Imposto de Renda</b>		
<b>Base de cálculo</b>	<b>Alíquota</b>	<b>Parcela a deduzir</b>
Até R\$1.903,98*	Isento	Isento
De R\$1.903,99 até R\$2.826,65	7,5%	R\$ 142,80
De R\$2.826,66 até R\$3.751,05	15%	R\$ 354,80
De R\$3.751,06 até R\$4.664,68	22,5%	R\$ 636,13
Acima de R\$4.664,68	27,5%	R\$ 869,36

Fonte: (IMPOSTO DE RENDA, 2023).

Como traz a doutrina outros impostos podem ter uma base de cálculo relacionada a uma grandeza física, como no caso do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), cuja base de cálculo é o valor venal do veículo (SABBAG, 2022).

Ademais, a legislação tributária pode estabelecer regras específicas para determinar a base de cálculo, considerando critérios como a quantidade, a

capacidade, a área, o peso, o volume, entre outros, conforme a natureza do imposto e o objeto de incidência (SABBAG, 2022).

Vale evidenciar que a base de cálculo deve ser definida de forma clara e precisa na lei que institui o imposto, garantindo a segurança jurídica e evitando interpretações duvidosas ou arbitrárias. A definição da base de cálculo é fundamental para calcular o valor do imposto devido e para estabelecer uma relação transparente entre o contribuinte e o fisco. No entanto, é importante observar que as bases de cálculo podem sofrer alterações ao longo do tempo, de acordo com as mudanças legislativas e as políticas tributárias adotadas pelos governos (SABBAG, 2022).

Assim sendo, pode-se destacar que a base de cálculo é o valor ou o critério utilizado para mensurar a matéria tributável e determinar o montante do imposto devido. Ela varia de acordo com cada imposto específico e é estabelecida pela legislação tributária. A clareza e a precisão na definição da base de cálculo são essenciais para garantir a segurança jurídica e a justa incidência dos impostos.

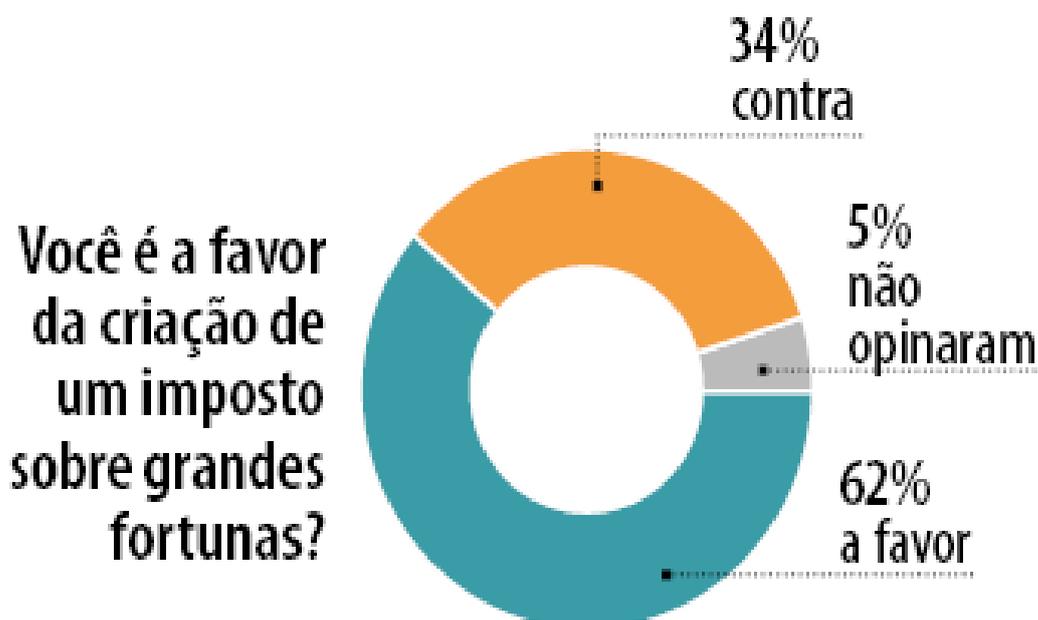
## 2.2 PESQUISA SOBRE A ACEITAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS E OS PROJETOS DE LEI QUE TRAMITAM NO SENADO.

A pesquisa de aceitação do imposto sobre grandes fortunas é uma ferramenta importante para compreender a percepção e a opinião da população em relação a essa proposta tributária. Através dessa pesquisa, é possível avaliar o nível de apoio ou resistência da sociedade em relação à criação desse imposto e identificar os principais argumentos e preocupações levantados pelos cidadãos.

Além disso, a pesquisa de aceitação pode contribuir para embasar as discussões e os debates sobre o tema, fornecendo subsídios para a formulação de políticas públicas mais adequadas e representativas dos interesses da população. Dessa forma, a pesquisa de aceitação do imposto sobre grandes fortunas desempenha um papel crucial na busca por soluções tributárias mais justas e eficientes.

Sabendo dos inúmeros projetos em tramitação no legislativo o instituto DataSenado levantou uma pesquisa no sentido de saber qual seria a aceitação da população quanto a instituição de tal Imposto:

Ilustração 1: Gráfico Sobre a aceitação da implementação do IGF no Brasil



Fonte: (SENADO FEDERAL, 2022).

Fundado nos dados apresentados pela pesquisa do instituto DataSenado, há uma boa aceitação da população brasileira na aplicação do imposto sobre grandes fortunas, onde que sessenta e dois por cento dos brasileiros entrevistados se demonstraram favoráveis a aplicabilidade de um imposto para os mais ricos do país, não obstante trinta e quatro por cento reprovam a taxaçoão de grandes fortunas e cinco por cento dos entrevistados desconhecem o que se tratava uma grande fortuna ou não responderam à enquete (SENADO FEDERAL, 2022).

Esses resultados indicam que há uma parcela da população brasileira que considera a tributação sobre grandes fortunas uma medida importante para reduzir as desigualdades sociais e promover a justiça fiscal no país. No entanto, é importante ressaltar que a criação de um imposto sobre grandes fortunas é um tema complexo e que envolve diferentes perspectivas políticas e econômicas, e que é fundamental que haja um amplo debate público sobre o assunto.

Atualmente, diversos projetos de lei complementar estão em tramitação no Senado com o objetivo de viabilizar a aprovação do imposto sobre grandes fortunas no Brasil. Essas propostas representam um passo importante no sentido de promover a justiça fiscal e buscar uma distribuição mais equitativa da riqueza. Os projetos buscam estabelecer as bases legais e regulamentares para a implementação desse

imposto, definindo critérios para a identificação das grandes fortunas, as alíquotas a serem aplicadas e as formas de fiscalização e arrecadação.

A tramitação dessas propostas no Senado abre espaço para debates e análises aprofundadas sobre os impactos econômicos, sociais e jurídicos dessa medida, permitindo que sejam consideradas diferentes perspectivas e pontos de vista. Diante da necessidade de um sistema tributário mais justo e eficiente busca-se estudar esses projetos, analisando o seu fato gerador, base de cálculo e justificativa de aplicabilidade, sabendo que os projetos de lei em andamento no Senado se apresentam como instrumentos importantes para impulsionar a discussão e encaminhar a implementação do imposto sobre grandes fortunas no país.

No primeiro sentido, traz-se o Projeto de lei complementar nº 183, de 2019:

**Ementa:**

Regulamenta o disposto no art. 153, inciso VII, da Constituição Federal, para instituir o Imposto sobre Grandes Fortunas.

**Explicação da Ementa:**

Institui o imposto sobre grandes fortunas, cujo fato gerador consiste na titularidade de patrimônio líquido de valor superior a 12 mil vezes o limite mensal de isenção do imposto de renda de pessoa física e cuja alíquota varia de 0,5% a 1%, de acordo com o valor do patrimônio (BRASIL, 2019).

O PLC 183/2019 foi apresentado ao legislativo pelo Senador Plínio Valério, que visa regulamentar o disposto no art. 153, inciso VII, da Constituição Federal, para instituir o Imposto sobre Grandes Fortunas, se trata do projeto com maior aceitação popular na plataforma do Senado Federal. O projeto tem como objetivo instituir o IGF para pessoas físicas domiciliadas no país, bem como, para pessoas físicas ou jurídicas fora do país com patrimônio no Brasil e o espólio das pessoas físicas nas duas condições citadas anteriormente. O seu fato gerador apresentado em seu art. 3º se dá através da titularidade de patrimônio líquido de valor superior a 12 mil vezes o limite mensal de isenção do imposto de renda de pessoa física e cuja alíquota será de maneira progressiva de 0,5% a 1%, de acordo com o valor do patrimônio do contribuinte.

Apresenta alíquotas e base de cálculo de patrimônio em seu art. 4º:

Art. 4º O IGF tem como base de cálculo o patrimônio líquido e será cobrado de acordo com a seguinte progressão:

I – para a faixa de patrimônio líquido de valor superior a 12.000 (doze mil) vezes o limite mensal da isenção para pessoa física do imposto de que trata o inciso III do art. 153 da Constituição Federal e igual ou inferior a 20.000

(vinte mil) vezes este mesmo limite, incidirá alíquota de 0,5% (zero vírgula cinco por cento);

II – para a faixa de patrimônio líquido de valor superior a 20.000 (vinte mil) vezes o limite mensal da isenção para pessoa física do imposto de que trata o inciso III do art. 153 da Constituição Federal e igual ou inferior a 70.000 (setenta mil) vezes o mesmo limite, incidirá alíquota de 0,75% (zero vírgula setenta e cinco por cento);

III – para a faixa de patrimônio líquido que superar o valor do inciso II deste artigo, incidirá alíquota de 1% (um por cento).

Parágrafo único. O montante devido pelo contribuinte será a soma das parcelas determinadas mediante a aplicação da correspondente alíquota sobre o valor compreendido em cada uma das três faixas previstas nos incisos do caput deste artigo. (BRASIL, 2019, p4).

Em sua justificativa o Senador Plínio Valério defende que a implementação do imposto seria uma forma de reduzir as injustiças de arrecadação tributárias no mercado, e que tal medida irá promover um ambiente de melhor distribuição de renda, validando a ideia de uma justiça social. Alega ainda que o imposto não pretende de forma milagrosa por fim com a miséria do povo, e tem como base o princípio da capacidade contributiva, onde quem ganha mais, deve pagar mais. Onde o projeto ajudaria a garantir recursos para serem aplicados nas políticas públicas de necessidade da população de baixa renda, corroborando assim com a redução da desigualdade social do Brasil (BRASIL, 2019, p. 7).

No segundo sentido, tem-se o Projeto de lei complementar nº 315, de 2015:

**Ementa:**

Institui o Imposto sobre Grandes Fortunas, de que trata o art. 153, inciso VII, da Constituição Federal e dá outras providências.

**Explicação da Ementa:**

Cria o Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), de que trata o art. 153, inciso VII, da Constituição Federal, que incide sobre o patrimônio de pessoa física ou de espólio de valor superior a 50.000.000 (cinquenta milhões de reais), situado no País ou no exterior. (BRASIL, 2015).

O Projeto de Lei Complementar nº 315, de 2015 do Senador Paulo Paim tem como base de cálculo o patrimônio superior a R \$50.000.000,00 (cinquenta milhões de reais) fixada em seu art. 5º. A contribuição dar-se-á de maneira anual, onde serão taxadas pessoas físicas e seu espólio com alíquota fixada em 1% de acordo com o art. 6º do referido projeto (BRASIL, 2015).

Com a finalidade de justificar a sua aplicabilidade o Senador Paulo Paim em seu PLC nº 315/2015, defende a ideia de que quem detém de maiores posses e ganhos deverá contribuir de forma proporcional, ou seja, quem ganham mais e tem

mais deverá contribuir mais, para que o governo possa destinar os valores em políticas públicas para quem necessita (BRASIL, 2015).

Ato contínuo, Paim conclui sua justificativa (BRASIL, 2015), sustentando como razões finais um dispositivo na lei que irá neutralizar a prerrogativa de dupla contribuição, referenciando o art. 7º que detém do seguinte texto normativo:

Art. 7º Poderão ser abatidas do valor do imposto:  
I – 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:  
a) Imposto Territorial Rural (ITR);  
b) Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU);  
c) Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA);  
d) Imposto sobre a Transmissão de Bens Inter-vivos (ITBI);  
e) Imposto sobre a Transmissão causa mortis e Doação (ITCMD);  
II – as importâncias efetivamente despendidas na manutenção e na administração dos bens constantes da declaração utilizados na apuração da base de cálculo, conforme dispuser o Regulamento. (BRASIL, 2015).

Por sua vez, no terceiro sentido traz-se para análise o Projeto de lei complementar nº 125, de 2021:

**Ementa:**

Regulamenta o disposto no art. 153, inciso VII, da Constituição Federal, para instituir o Imposto sobre Grandes Fortunas

**Explicação da Ementa:**

Institui o imposto sobre grandes fortunas, cujo fato gerador consiste na titularidade de patrimônio líquido de valor superior a 12 mil vezes o limite mensal de isenção do imposto de renda de pessoa física e cuja alíquota varia de 0,5% a 1%, de acordo com o valor do patrimônio (BRASIL, 2021).

O PLC 125/2020 do Senador Jorge Kajuru, tem como fato gerador em seu art. 3º fato a definição de grande fortuna quando o patrimônio líquido exceder o valor de 10.000 (dez mil) vezes o limite mensal de isenção para pessoa física do imposto de que trata o art. 153, inciso III, da Constituição Federal, sendo apurado anualmente, no dia 31 de dezembro do ano-base de sua incidência (BRASIL, 2021).

Atribui em seu art. 4º a base de cálculo para fins de fixação o valor do valor líquido que será cobrado de maneira progressiva (BRASIL, 2021):

Art. 4º O IGF tem como base de cálculo o patrimônio líquido e será cobrado de acordo com a seguinte progressão:  
I – para a faixa de patrimônio líquido de valor superior a 10.000 (dez mil) vezes o limite mensal da isenção para pessoa física do imposto de que trata o inciso III do art. 153 da Constituição Federal, e igual ou inferior a 20.000 (vinte mil) vezes este mesmo limite, incidirá alíquota de 0,5% (cinco décimos por cento);

II – para a faixa de patrimônio líquido de valor superior a 20.000 (vinte mil) vezes o limite mensal da isenção para pessoa física do imposto de que trata o inciso III do art. 153 da Constituição Federal, e igual ou inferior a 50.000 (cinquenta mil) vezes o mesmo limite, incidirá alíquota de 0,75% (setenta e cinco centésimos por cento);

III – para a faixa de patrimônio líquido que superar o maior valor do inciso II deste artigo, incidirá alíquota de 1% (um por cento).

*Parágrafo único.* O montante devido pelo contribuinte será a soma das parcelas determinadas mediante a aplicação da correspondente alíquota sobre o valor compreendido em cada uma das três faixas previstas nos incisos do caput. (BRASIL, 2021).

Em justificativa a sua aplicabilidade o Senador Jorge Kajuru em seu PLC nº 125/2021, sustenta a prerrogativa de que há uma forte desigualdade de contribuição tributária no país, chamando ainda o sistema tributário nacional de retrógrado, visando diminuir a grave desigualdade econômico-social no país. Com a incidência de um imposto sobre grandes fortunas seria possível, em tese, reduzir injustiças contributivas e agir como um meio de distribuição de renda e percepção de justiça social (BRASIL, 2021).

Ademais, Cajuru em sua justificativa (BRASIL, 2021), sustentando assim como o projeto do Senador Paulo Paim o dispositivo na lei que irá neutralizar a prerrogativa de dupla contribuição, referenciando o art. 7º que detém do seguinte texto normativo:

Art. 7º Poderão ser abatidas do valor do IGF 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 sobre Propriedade Territorial Rural (ITR);

II – Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU);

III – Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA);

IV – Imposto sobre Transmissão de Bens inter vivos (ITBI);

V – Imposto sobre Transmissão causa mortis e Doação (ITCMD). (BRASIL, 2021),

A análise criteriosa dos projetos de lei que tramitam no Senado para a instituição do imposto sobre grandes fortunas é de suma importância para uma tomada de decisão embasada e responsável. Essas propostas representam uma oportunidade única de promover a justiça social e a redução das desigualdades por meio de uma tributação mais equitativa. Ao levar em consideração os impactos econômicos, sociais e jurídicos dessas medidas, é possível avaliar os potenciais benefícios e desafios que sua implementação traria para a sociedade como um todo. Além disso, a análise dos projetos de lei permite identificar possíveis ajustes e aprimoramentos necessários, garantindo que o imposto sobre grandes fortunas seja eficiente, justo e capaz de cumprir seus objetivos de forma equilibrada.

Como objeto de estudo para a elaboração desta monografia é essencial que essa análise seja conduzida com base em dados, estudos e em um amplo debate público, garantindo a participação de diversos setores da sociedade e a busca por soluções que atendam aos interesses coletivos. Assim, ao analisar-se minuciosamente os projetos de lei em trâmite no Senado, ambos estão direcionados aos esforços para construir um sistema tributário mais justo, responsável e alinhado com as necessidades e aspirações do país. Apesar da relevância dos projetos de lei que tramitam no Senado para a instituição do imposto sobre grandes fortunas, é importante ressaltar que, até o momento, essas propostas ainda estão em processo de análise e deliberação, aguardando aprovação para se tornarem efetivas leis.

Não obstante, deve-se analisar a Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão nº 55, apesar dos diversos projetos apresentados no legislativo, há também uma Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão visando a implementação do imposto sobre grandes fortunas. A ADO nº 55/DF, proposta no ano de 2019 pelo Partido Socialismo e Liberdade (PSOL), que representa um importante marco no debate sobre a taxação de grandes fortunas no Brasil. A ação tem como objetivo principal o reconhecimento da omissão do Congresso Nacional em discutir e promulgar uma legislação específica sobre o tema, conforme estabelecido pela Constituição Federal.

Como se vê nos projetos apresentados no legislativo a taxação de grandes fortunas se apresenta como uma questão de justiça social e de equilíbrio econômico, além de ser uma medida amplamente defendida por diversos setores da sociedade, que argumentam que a concentração excessiva de riqueza em poucas mãos perpetua a desigualdade e impede o desenvolvimento sustentável do país. Além disso, a taxação de grandes fortunas pode ser uma fonte adicional de recursos para investimentos em áreas prioritárias, como saúde, educação e infraestrutura.

No entanto, apesar da importância e da urgência do tema, o Congresso Nacional tem se mantido inerte quanto à aprovação de uma lei que regulamente a taxação de grandes fortunas. É nesse contexto que surge a Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão de número 55, proposta pelo PSOL, buscando suprir essa lacuna legislativa e impulsionar o debate sobre o assunto.

Em seu texto inicial a ADO nº55 sustenta que a Constituição Federal de 1988 estabeleceu a possibilidade de instituição de imposto sobre grandes fortunas, competência essa que deve ser exercida pelo Congresso Nacional. No entanto,

mesmo após décadas desde a promulgação da Constituição, não houve avanços significativos nesse sentido, o que caracteriza uma omissão legislativa (BRASIL, 2019).

Sustenta assim em seus fundamentos jurídicos e pedidos que a matéria é de suma importância, visto que viria como mecanismo para erradicar a pobreza e funcionar como uma forma de justiça tributária, visto que o Brasil é um dos países com os maiores índices de desigualdade socioeconômica do mundo (BRASIL, 2019).

A ação do PSOL, ao pedir o reconhecimento da inconstitucionalidade por omissão, busca pressionar o Poder Legislativo a cumprir sua função constitucional e discutir a taxação de grandes fortunas de forma efetiva e prioritária. Destacando que a Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão é um mecanismo previsto na Constituição para corrigir falhas e garantir o cumprimento dos preceitos fundamentais (BRASIL, 2019).

Além disso o partido não busca impor uma taxação sem diálogo ou debate. Pelo contrário, ela tem como objetivo estimular o Congresso a abrir um espaço para discussões e deliberações acerca do tema. Afinal, é fundamental que a criação de um imposto sobre grandes fortunas seja fruto de um amplo debate democrático, com a participação da sociedade civil, especialistas, empresários e demais atores envolvidos (BRASIL, 2019).

Em resumo, ao apresentar essa Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão, o PSOL está contribuindo para o fortalecimento do Estado Democrático de Direito e para o enfrentamento das desigualdades sociais no Brasil. A iniciativa visa dar voz aos milhões de cidadãos que clamam por uma distribuição mais justa da riqueza e por um sistema tributário mais equitativo.

### 2.3 DA ALEGAÇÃO DE INSUFICIÊNCIA DE RECURSOS FINANCEIROS POR PARTE DO ESTADO.

A alegação de falta de recursos financeiros por parte do Estado é um argumento frequentemente utilizado para justificar a não implementação de determinadas políticas públicas.

Em um contexto de desigualdades socioeconômicas e concentração de riqueza, a criação de um imposto sobre grandes fortunas pode ser vista como uma medida que busca promover a justiça fiscal e contribuir para a redução das

disparidades. Portanto, é fundamental avaliar não apenas a disponibilidade de recursos, mas também a necessidade de equidade e responsabilidade social ao considerar a implementação de políticas tributárias que visam uma distribuição mais justa da riqueza.

A falta de recursos financeiros por parte do Estado é uma condição em que a federação e seus entes federativos enfrentam restrições orçamentárias que limitam sua capacidade de destinar fundos para diferentes áreas e setores, incluindo demandas judiciais e as políticas públicas. Esse cenário pode ocorrer por diversas razões, tais como crises econômicas, políticas de austeridade, desequilíbrios fiscais ou prioridades de gastos estabelecidas pelo governo e o Estado se faz valer disso em defesa da não concessão de alguns direitos fundamentais.

Valendo-se de um sentido justificatório, em sua sustentação de escassez de recursos, busca-se na doutrina o entendimento sobre algumas ferramentas utilizadas pelo estado como bem traz o autor Daniel Lacerda Charão, de que o Estado se faz valer do princípio da reserva do possível que é um conceito utilizado no âmbito do direito constitucional para lidar com a questão da limitação dos recursos financeiros por parte do Estado na implementação ou manutenção de políticas públicas. Ele reconhece que, em determinadas situações, o Estado pode alegar falta de recursos como justificativa para não cumprir integralmente suas obrigações constitucionais, como o direito à saúde

No contexto das demandas judiciais, a falta de recursos financeiros pode acarretar em consequências significativas. O princípio da reserva do possível está diretamente relacionado à ideia de que o Estado possui recursos limitados para atender a todas as demandas sociais existentes. Nesse sentido, cabe ao Estado fazer escolhas e estabelecer prioridades na alocação desses recursos, de modo a atender às necessidades mais urgentes e garantir o funcionamento adequado das instituições públicas (CHARÃO, 2019).

Para entender melhor a sua aplicabilidade em demandas por parte do Estado, pode-se trazer a seguinte Jurisprudência, onde o Estado se faz valer deste direito em uma apelação cível:

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO PÚBLICO NÃO ESPECIFICADO. TRATAMENTO DE SAÚDE. CONSIDERAÇÕES. 1. Do direito ao tratamento. O medicamento postulado nos autos não faz parte dos componentes disponibilizados no Sistema Único de Saúde. A importação é autorizada pela ANVISA, que definiu os critérios legais e o procedimento a ser observado pelo

paciente na Resolução - RDC n. 335, de 24 de janeiro de 2020, vigente à época do ajuizamento da ação. Comprovada a hipossuficiência do requerente, a "imprescindibilidade clínica do tratamento, e a impossibilidade de substituição por outro similar constante das listas oficiais de dispensação de medicamentos e os protocolos de intervenção terapêutica do SUS", compete ao Estado custear as despesas com o tratamento, de forma excepcional. Entendimento fixado pelo STF no RE 1165959. Relativização da tese fixada no RE 855.178/SE (Tema 793 - STF). 2. Autoaplicabilidade do art. 196 da Constituição Federal de 1988. Postulado constitucional da dignidade da pessoa humana. O direito à saúde é garantia fundamental, prevista no art. 6º, caput, da carta, com aplicação imediata – leia-se § 1º do art. 5º da mesma Constituição –, e não um direito meramente programático. 3. Princípio da tripartição dos poderes. Dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade. A violação de direitos fundamentais, sobretudo a uma existência digna, legitima o controle judicial, haja vista a inércia do poder executivo. 4. **Princípio da reserva do possível. Não se aplica quando se está diante de direitos fundamentais, em que se busca preservar a dignidade da vida humana, consagrado na CF/88 como um dos fundamentos do nosso estado democrático e social de direito (art. 1º, inc. III, da Carta Magna).** 5. Princípio da proteção do núcleo essencial. Princípio da vinculação. Da proibição de retrocesso. É de preservação dos direitos fundamentais que se trata, evitando-se o seu esvaziamento em decorrência de restrições descabidas, desnecessárias ou desproporcionais. 6. Bloqueio de valores. O descumprimento com a obrigação judicial imposta autoriza o bloqueio de valores no erário dos réus para que a parte autora adquira o tratamento na esfera particular. Para tanto é necessário apresentar três orçamentos nos autos, devidamente atualizados. O de menor valor deverá prevalecer para tal finalidade. RECURSO DESPROVIDO. (Apelação Cível, Nº 50311285620218210001, Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Carlos Roberto Lofego Canibal, Julgado em: 26-04-2023).

Como bem traz a jurisprudência, e em no entendimento do autor ao se deparar com a falta de recursos financeiros, o Estado deve justificar de maneira fundamentada e transparente essa impossibilidade de cumprir determinadas obrigações. Tal justificativa deve ser avaliada em relação aos princípios constitucionais, aos direitos fundamentais e ao equilíbrio orçamentário, a fim de garantir que as restrições sejam legítimas e proporcionais (CHARÃO, 2019).

No entanto como traz a doutrina, é importante destacar que o princípio da reserva do possível não pode ser utilizado de forma arbitrária pelo Estado como uma desculpa genérica para não cumprir suas obrigações constitucionais, o Estado deve garantir e preservar a dignidade da vida humana. A alegação de falta de recursos deve ser embasada em critérios objetivos, como análise de capacidade financeira, disponibilidade de recursos no momento e planejamento orçamentário (CHARÃO, 2019).

Em resumo, o princípio da reserva do possível reconhece a limitação dos recursos financeiros por parte do Estado, porém, sua aplicação deve ser criteriosa e pautada na proporcionalidade, na transparência e no respeito aos direitos

fundamentais. A falta de recursos financeiros não pode ser uma desculpa para negligenciar os deveres estatais, mas sim uma motivação para buscar soluções criativas e eficientes que permitam a efetivação dos direitos dos cidadãos.

Outro fator importante para a análise das demandas Estatais, se dá pelo controle judicial nas políticas públicas refere-se ao papel desempenhado pelo Poder Judiciário na análise das decisões governamentais relacionadas à implementação de políticas públicas e na garantia do cumprimento dos direitos fundamentais sociais. Nesse contexto, o controle judicial desempenha um papel fundamental na proteção e promoção desses direitos. Os direitos fundamentais sociais, também conhecidos como direitos sociais, são direitos relacionados ao bem-estar social, à igualdade e à dignidade humana. Eles abrangem direitos como educação, saúde, moradia, trabalho, previdência social, entre outros. A realização progressiva desses direitos significa que o Estado deve adotar medidas progressivas para sua implementação, levando em consideração suas limitações orçamentárias e recursos disponíveis.

Para o autor Bruno Andrade Costa, quando o Estado não cumpre sua obrigação de implementar políticas públicas para a realização progressiva dos direitos fundamentais sociais, os indivíduos afetados podem recorrer ao Poder Judiciário para buscar a proteção desses direitos. Os tribunais têm sido cada vez mais acionados para analisar ações judiciais relacionadas a questões sociais, como acesso à saúde, educação de qualidade, proteção ao meio ambiente, políticas de moradia, entre outros.

Segundo o doutrinador o controle judicial nessas questões envolve a análise da legalidade e constitucionalidade das políticas públicas adotadas pelo governo. Os tribunais avaliam se as políticas estão de acordo com os princípios e normas estabelecidos na Constituição e em outras leis. Além disso, eles também podem avaliar se as políticas são adequadas e efetivas para a realização progressiva dos direitos fundamentais sociais (COSTA, 2013).

Uma vez que os tribunais analisam as políticas públicas e identificam violações de direitos fundamentais, eles podem emitir decisões judiciais que determinam medidas corretivas e exigem que o governo tome ações específicas para garantir a proteção e promoção desses direitos. Essas medidas podem incluir ordens para o governo implementar determinada política pública, fornecer serviços específicos, destinar recursos adicionais, entre outras ações (COSTA, 2013).

No entanto, é importante ressaltar que o controle judicial nas políticas públicas não deve substituir a atuação dos poderes legislativo e executivo na formulação e implementação das políticas e de meios de arrecadação de verbas para os cofres públicos para que cumpram com as políticas públicas e sociais. Os tribunais apenas desempenham um papel complementar, assegurando que o governo cumpra suas obrigações constitucionais e legais. O diálogo entre os poderes é essencial para o desenvolvimento de políticas públicas eficazes e respeitosas aos direitos fundamentais sociais.

Cabe destacar outro princípio que contrapõe a proibição da reserva do possível, sendo o princípio da proibição da insuficiência que é um conceito jurídico que se relaciona com o dever do Estado de proteger os direitos sociais fundamentais. Esse princípio estabelece que o Estado não pode limitar-se a não violar os direitos sociais, mas também deve adotar medidas ativas para garantir a sua efetividade.

Em outras palavras, como bem destaca a autora Carolina Maria Gurgel Senra o Estado não pode apenas se abster de interferir negativamente nos direitos sociais, mas também deve adotar medidas para promover condições mínimas de vida digna para os cidadãos. Essas medidas podem incluir a criação de políticas públicas, programas sociais, sistemas de proteção social, entre outros (SENRA, 2021).

Ato contínuo, para a autora é dever do Estado de proteção mínima aos direitos sociais fundamentais decorre da ideia de que a dignidade humana deve ser assegurada não apenas em sua dimensão individual, mas também em sua dimensão social. Os direitos sociais, como o direito à saúde, à educação, ao trabalho digno, à moradia adequada, entre outros, são essenciais para garantir uma vida digna e igualdade de oportunidades para todos os indivíduos (SENRA, 2021).

Assim, o Estado tem a obrigação de adotar políticas e medidas que promovam a efetivação desses direitos, superando a mera abstenção de violá-los. Isso significa que o Estado deve agir de forma ativa na promoção e proteção dos direitos sociais, buscando eliminar as desigualdades e garantir a todas condições mínimas de dignidade (SENRA, 2021).

Anteriormente, a concepção predominante era de que os direitos sociais eram meramente programáticos, ou seja, estabelecidos como metas a serem atingidas gradualmente pelo Estado, sem uma obrigação imediata de efetivá-los.

No entanto, como traz o autor André Caixeta da Silva Mendes, essa visão limitada foi superada com o reconhecimento de que os direitos sociais são

fundamentais para a dignidade humana e devem ser garantidos de forma concreta, no ano de 2006, quando o princípio da proibição da insuficiência surgiu como instrumento decisório no STF, sendo utilizado a primeira vez pelo Ministro Gilmar Mendes em suas decisões acompanhados do seguinte texto:

“Como tenho analisado em estudos doutrinários, os direitos fundamentais não contêm apenas uma proibição de intervenção (Eingriffsverbote), expressando também um postulado de proteção (Schutzgebote). Haveria, assim, para utilizar uma expressão de Canaris, não apenas uma proibição de excesso (Übermassverbot), mas também uma proibição de proteção insuficiente (Untermassverbot) (pp. 61 Caixeta 2018, appud Claus-Wilhelm Canaris, Grundrechtswirkungen um Verhältnismässigkeitsprinzip in der richterlichen Anwendung und Fortbildung des Privatsrechts, JuS, 1989, p. 161).”

Ao citar Mendes, pode-se verificar que o princípio da proibição da insuficiência surge como uma resposta a essa compreensão mais abrangente dos direitos sociais. Ele impõe ao Estado a obrigação de agir de forma positiva, adotando medidas efetivas para assegurar a proteção dos direitos sociais, além de se abster de violá-los. Isso significa que o Estado não pode se contentar apenas em não interferir negativamente nos direitos sociais, mas deve buscar ativamente a sua realização plena (CAIXETA, MENDES, 2018).

Nesse sentido, o dever do Estado de proteção mínima aos direitos sociais fundamentais vai além do simples reconhecimento desses direitos em documentos legais. Ele implica a necessidade de adoção de políticas públicas, alocação de recursos, implementação de programas sociais e a criação de um ambiente propício para que todos os indivíduos tenham acesso a condições mínimas de vida digna (CAIXETA, MENDES, 2018).

Ao cumprir seu dever de proteção mínima segundo o autor, o Estado contribui para a redução das desigualdades sociais, promove a inclusão social e busca assegurar que todos os cidadãos tenham igualdade de oportunidades. Além disso, ao adotar medidas ativas para garantir os direitos sociais, o Estado fortalece a coesão social, fomenta a justiça social e contribui para o desenvolvimento sustentável da sociedade como um todo (CAIXETA, MENDES, 2018).

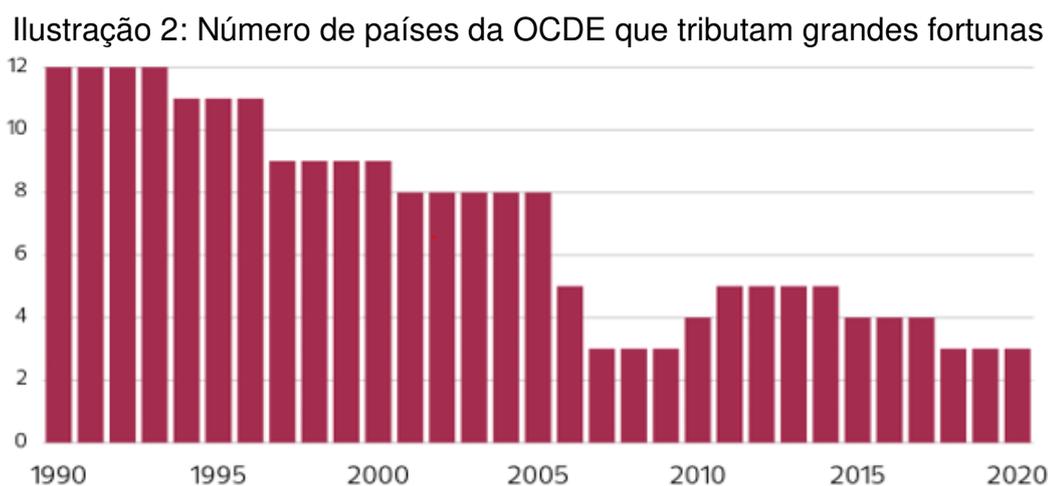
Em resumo, o princípio da proibição da insuficiência e o dever do Estado de proteção mínima aos direitos sociais fundamentais refletem a compreensão de que os direitos sociais não podem ser meramente declaratórios, mas devem ser efetivamente protegidos e promovidos pelo Estado. Esses princípios reforçam a importância de uma

atuação proativa do Estado na busca pela garantia da dignidade humana e na construção de uma sociedade mais justa e igualitária.

### 3 O IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS E OS EVENTUAIS IMPACTOS DA SUA (IN)APLICABILIDADE, FRETE AOS PAÍSES QUE JÁ O INCIDIRAM.

Ao discutir a aplicabilidade do imposto sobre grandes fortunas, é essencial analisar a experiência de países que já adotaram essa medida em suas legislações fiscais. O presente capítulo apresentará dados de diversas nações ao redor do mundo que têm implementado sistemas de tributação específicos para grandes fortunas, com o objetivo de combater a desigualdade e promover uma distribuição mais equitativa da riqueza. Este ponto apresenta exemplos de países que incidem o imposto sobre grandes fortunas, explorando os modelos adotados, os resultados alcançados e as lições aprendidas. Ao comparar as abordagens e os impactos dessas políticas, será possível obter resultados valiosos sobre os potenciais efeitos dessa medida no contexto econômico e social.

Com base nos dados apresentados pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico o número de países membros da organização que aplicam tal imposto têm diminuído ao longo do tempo, gráfico revela uma tendência preocupante, indicando uma redução gradual na aplicação do imposto sobre grandes fortunas ao longo dos anos:



Fonte: Questionário OCDE sobre wealth tax (até 2017) e relatório de pesquisa Imposto sobre Grandes Fortunas (2018 a 2020).

Fonte: Instituto Insper (2021)

Insper

O gráfico demonstra que ao longo da história, apenas dozes países da OCDE instituíram o Imposto Sobre Grandes Fortunas em suas legislações, sendo que atualmente, restam apenas três países que fazem uso dessa categoria de tributação, para arrecadar fundos aos cofres públicos que é o caso da Suíça, Noruega e Espanha (INSPER, 2021)

Essa diminuição levanta questionamentos sobre as razões por trás desse declínio e os possíveis impactos na sociedade e na economia. É importante investigar os motivos que têm levado os governos a afrouxar ou abandonar essa forma de tributação, bem como avaliar as consequências dessa decisão. A queda na aplicação do imposto sobre grandes fortunas pode resultar em uma maior concentração de riqueza nas mãos dos mais abastados, exacerbando a desigualdade e limitando a capacidade dos governos em financiar serviços públicos e políticas de bem-estar social (INSPER, 2021).

Isso porque, segundo a pesquisa, ao se aplicar o IGF nesses países, o número de super ricos aplicando os seus investimentos diminuiu drasticamente, em decorrência da oportunidade de investimento em países que não possuem tal incidência de tributação, se valendo das práticas de elisão que se dá antes da incidência do fato gerador e da evasão que se dá após o fato gerador, onde estes buscam se valer destes mecanismos para escapar da sua incidência (INSPER, 2021).

Ademais, o Instituto ainda traz que a receita com esses tributos em regra se demonstra pouco expressiva e efetiva em termos da arrecadação total nacional, sendo de 0,5% da arrecadação na Espanha, 1,1% na Noruega e 3,9% na Suíça, segundo dados da OCDE de 2015 (INSPER, 2021).

A experiência internacional deve ser considerada como contribuição para que possam-se apresentar cenários hipotéticos da aplicação do imposto no Brasil, onde em comparação aos países da OCDE que já possuem a taxaço sobre as grandes fortunas, pode-se ter uma noção de como poderia ser essa arrecadação no Brasil, dada a peculiaridade de cada país e sistema tributário adotado por estes:

### Tabela 3

Tabela noções de qual seria a arrecadação ideal de IGF para o Brasil

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

Fonte (UNAFISCO NACIONAL, 2020).

A partir destes dados da tabela da UNAFISCO, foram apresentadas noções de qual seria a arrecadação ideal de IGF para o Brasil, considerando o quanto o Índice de Gini do Brasil é maior do que a média destes quatro países e qual o limite de isenção a ser adotado, de acordo (UNAFISCO NACIONAL, 2020).

Segundo dados da UNAFISCO NACIONAL, o índice de gini se apresenta da seguinte maneira:

“O Índice de Gini (...) é um instrumento para medir o grau de concentração de renda em determinado grupo. Ele aponta a diferença entre os rendimentos dos mais pobres e dos mais ricos. Numericamente, varia de zero a um (alguns apresentam de zero a cem). O valor zero representa a situação de igualdade, ou seja, todos têm a mesma renda. O valor um (ou cem) está no extremo oposto, isto é, uma só pessoa detém toda a riqueza. Na prática, o Índice de Gini costuma comparar os 20% mais pobres com os 20% mais ricos”. In: IPEA. (UNAFISCO NACIONAL, 2020, p. 9).

Portanto para fins de equiparação o índice de Gini é uma medida estatística que mede a desigualdade de renda em uma determinada área ou país. Ele varia de 0 a 1, sendo 0 representativo de total igualdade (todos têm a mesma renda) e 1 representativo de total desigualdade (uma pessoa tem toda a renda e as demais não têm nenhuma).

Para melhor compreender os impactos de sua implementação do IGF no Brasil, levando o fato da desigualdade de concentração de riquezas segundo o índice de gini frente aos países que já instituíram o IGF, pode-se trazer a seguinte citação da UNAFISCO:

Verifica-se que o Índice de Gini apresentado pelo Brasil é cerca de 79% maior do que a média dos quatro países da OCDE que tributam grandes fortunas, o que demonstra a grande desigualdade de renda do País. Assim, propõe-

se, com o objetivo de mitigar a concentração de renda, calcular uma arrecadação 79% maior do que a média da OCDE para o Brasil e um limite de isenção igualmente maior nessa proporção. Isto posto, concluímos que a arrecadação do IGF no Brasil, para ser 79% maior do que a média apresentada pela OCDE, deveria ser de 0,84% do PIB. Posto que o PIB brasileiro está projetado para aproximadamente R\$ 7 trilhões, a arrecadação do imposto resulta em R\$ 58,8 bilhões. Ainda com base no Índice de Gini, ficou estabelecido que o limite de isenção a ser adotado para o País é de \$ 996.747 euros, ou R\$ 4.670.000, na cotação de fevereiro de 2020. Estabelecidos estes valores, é possível verificar qual alíquota deve ser aplicada, para que a arrecadação alcance R\$ 58,8 bilhões, isentando os contribuintes com patrimônio líquido até R\$ 4.670.000. Os cálculos que serão apresentados no decorrer deste estudo demonstram que a alíquota necessária (alíquota única), para que seja possível atingir esta arrecadação, é de 4,8%. (UNAFISCO NACIONAL, 2020, pg 10).

Ao analisar a tabela e o que discorre a Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil (UNAFISCO NACIONAL), o índice de Gini é uma medida utilizada para avaliar a desigualdade de renda em um determinado país ou região. Já a aplicação de um imposto sobre grandes fortunas por se tratar de uma medida política que busca reduzir a desigualdade por meio da redistribuição de recursos, deve ser levada em consideração a contribuição dele para minimizar essa desigualdade.

Outro dado importante da pesquisa é o apontamento de que o sistema tributário brasileiro é amplamente considerado regressivo devido à sua concentração na tributação sobre o consumo. Isso significa que, proporcionalmente, os indivíduos com menor renda acabam pagando uma parcela maior de sua renda em impostos em comparação com os indivíduos de maior renda (UNAFISCO NACIONAL, 2020).

Essa estrutura regressiva do sistema tributário brasileiro contribui para a manutenção e ampliação das desigualdades sociais e econômicas. Os indivíduos de menor renda, que já estão em situação desfavorável, acabam arcando com uma carga tributária mais pesada em relação à sua renda disponível, enquanto os mais ricos têm uma proporção menor de sua renda direcionada para o pagamento de impostos (UNAFISCO NACIONAL, 2020).

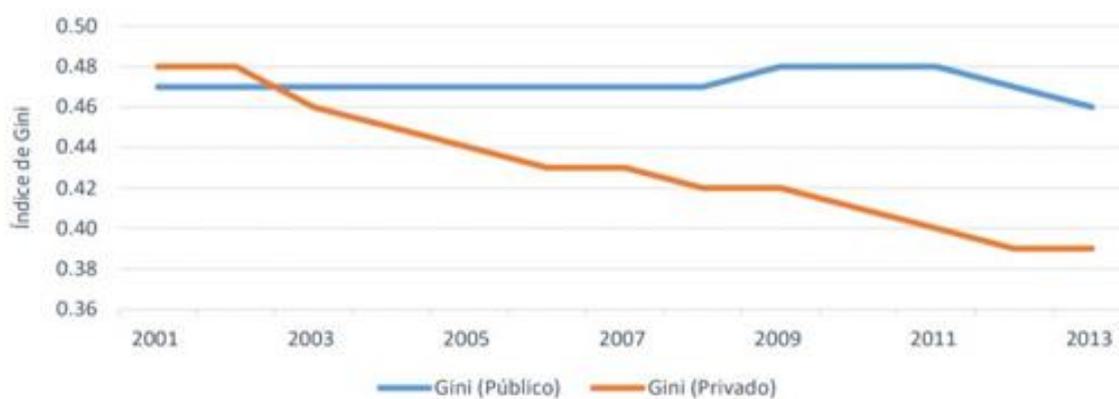
Para fins de aprofundar na medida da equiparação da importância do índice de gini frente a questão da arrecadação tributária, pode-se trazer dados relevantes da doutrina, onde Marcelo Medeiros e Pedro Souza, mostram que esse coeficiente melhorou devido a iniciativa privada no Brasil, ou seja a iniciativa privada melhorou a questão da desigualdade social no país, mas aumentou no setor público (MEDEIROS E SOUZA, 2013).

Onde pode-se identificar o estado brasileiro distendido aumenta a questão da desigualdade social, na medida que há uma distorção gigantesca nos níveis de salários do setor público para a iniciativa privada, fazendo com que pobre assalariado, através da tributação do consumo pague mais impostos equiparados ao seu salário e não consegue fazer investimentos para se proteger da inflação e repassa o dinheiro para sustentar os salários e privilégios de uma elite do funcionalismo público (MEDEIROS E SOUZA, 2013).

Segundo dados apontados pela doutrina, por mais que a renda do funcionalismo público represente apenas 19% da renda do país, ela contribui com 24% da desigualdade social. Já no que diz respeito a iniciativa privada, a sua contribuição marginal apresenta um caráter negativo para a questão da desigualdade, onde que com um aumento proporcional de 1% da oferta de trabalho da iniciativa privada no Brasil diminuiria o Gini em 0,044% (MEDEIROS E SOUZA, 2013).

O gráfico retirado da obra de Medeiros e Souza, mostra a diferença entre o setor público e privado no sentido da equiparação de renda e relevância na desigualdade social do país, assim como descrita acima:

Ilustração 3: Gráfico Sobre a equiparação de renda privada e pública no Brasil



Fonte: (MEDEIROS E SOUZA, 2013)

No Brasil, o índice de Gini é relativamente alto, o que indica uma desigualdade significativa na distribuição de renda. A implementação de um imposto sobre grandes fortunas poderia ter um impacto na redução dessa desigualdade, uma vez que afetaria os indivíduos com maior acumulação de riqueza, no entanto, pode-se verificar que alíquota para atingir uma arrecadação minimamente significativa seria de 4,8%, o que se demonstra ir na contramão da maioria dos projetos de lei apresentados no Congresso nacional. Ou seja, hoje os projetos de lei que temos em discussão no

Legislativo seriam teoricamente insuficientes frente a grave política de desigualdade tributária e deve ser levada em consideração principalmente os fatores negativos que viriam com esse novo imposto.

Ademais, restou evidente que há uma discrepância social no sentido do desequilíbrio na carga tributária entre setor privado e setor público podendo ser considerada injusta, pois coloca uma parcela maior do ônus fiscal sobre aqueles que têm menos recursos. Essa situação pode agravar as desigualdades sociais e econômicas, uma vez que os mais pobres têm uma parte maior de sua renda destinada ao pagamento de impostos, dificultando sua capacidade de poupança e investimento, porém, cabe analisar o impacto no setor privado de uma eventual fuga de capital e de investimentos no Brasil por parte deste em uma eventual incidência do IGF, dado ao fato de que o setor privado é que gera emprego para a grande maioria da população.

### 3.1 AS QUESTÕES JURÍDICAS NO ENTORNO DA SUA (IN)EFICÁCIA.

Os países que impõem impostos sobre grandes fortunas enfrentam várias dificuldades com relação à implementação e ao funcionamento desses sistemas. Algumas das principais dificuldades são apresentadas no estudo do instituto INSPER: dificuldade na definição e avaliação da riqueza, elisão e evasão fiscal, competitividade de investimentos e impacto econômico:

Definição e avaliação da riqueza determinar o valor líquido das grandes fortunas pode ser um desafio, pois os ativos financeiros e os bens podem estar distribuídos em várias jurisdições e formatos diferentes. Os governos precisam estabelecer critérios claros para avaliar a riqueza e criar mecanismos para evitar a evasão fiscal (INSPER, 2020).

Para a doutrina, o IGF se trata de um tributo circundado de polêmicas, entre aqueles que o defendem que criticam a sua aplicabilidade, resumindo a situação desta forma:

[...]“Por um lado, há os que aplaudem essa imposição fiscal, destacando seu perfil de instrumento de justiça distributiva, na medida em que onerará apenas os muitos ricos, destinando-se os recursos advindos de sua arrecadação à prestação de serviços públicos, dos quais são usuários, especialmente, os mais pobres. Por outro, há os que a impugnam, sob o argumento de que tal imposto afugenta o capital e o investimento, atravancando o desenvolvimento

econômico. Assim, as 'grandes fortunas' certamente migrarão para outros países, onde não exista gravame dessa natureza." (COSTA, 2019, p. 397).

Para entender-se a extensão de aplicabilidade do Imposto sobre grandes fortunas deve-se entender o que é uma grande fortuna no entendimento de Paulsen:

Grandes fortunas. Fortuna é riqueza. Mas não basta riqueza para a sujeição ao imposto, eis que a base econômica diz respeito a "grandes fortunas". Não há competência, portanto, para tributar senão a riqueza correspondente a "grandes fortunas", ou seja, só poderia alcançar os patrimônios realmente muito diferenciados em razão do seu elevadíssimo valor. O que seriam grandes fortunas? Cem milhões? Um bilhão? Necessariamente, a lei complementar terá de se manter adstrita a tal conceito. (PAULSEN, 2017, p. 297).

O imposto apenas incidirá sobre 'grandes fortunas', não podendo incidir sobre fortunas que não sejam grandes. Onde a classe média e a classe alta não detentora de grandes fortunas, estariam a salvo deste tributo, se a Constituição for respeitada pelos legisladores. Ou seja, fortuna é mais do que riqueza. E grande fortuna é mais do que fortuna". (PAULSEN, 2017).

Para compreender melhor do que se trata uma grande fortuna aos olhos dos projetos de leis que tramitam no Legislativo federal, deve-se entender quais seriam essas variações de renda e qual seria o fato gerador, ou seja, qual seria a faixa de grande fortuna, para levar-se em consideração qual seria o perfil dos contribuintes.

O núcleo de tributação, ligado ao centro de regulação e democracia do instituto INSPER realizou uma pesquisa ao longo de doze anos na área e expõe um gráfico de definição de grandes fortunas, o gráfico oferece um panorama sobre como o conceito de grande fortuna no Brasil passou por transformações ao longo dos últimos anos. Com uma análise aprofundada das oscilações presentes no gráfico, é possível identificar momentos de crescimento econômico acelerado, refletindo-se diretamente na concentração de riqueza nas mãos de poucos.

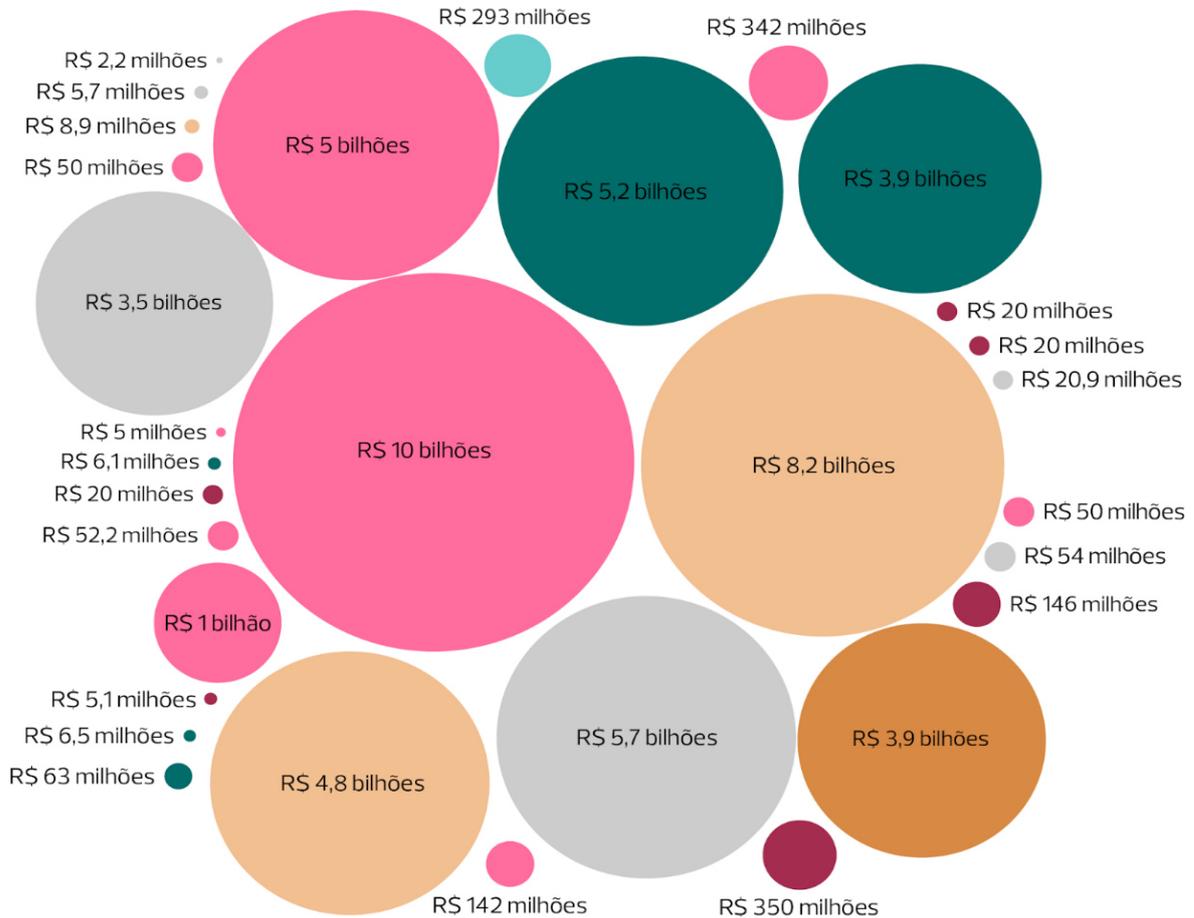
Contudo, as eventuais desacelerações também fornecem pistas intrigantes sobre possíveis efeitos de políticas de redistribuição de renda e medidas de inclusão social. Nesse sentido, a análise do gráfico revela não apenas a magnitude das grandes fortunas no Brasil, mas também suscita questões relevantes acerca da equidade e justiça social em um país marcado por contrastes econômicos. (INSPER, 2020).

O gráfico em análise elaborado pelo INSPER, traz à tona dados reveladores sobre a definição das grandes riquezas nos projetos que tramitam no Legislativo:

#### Ilustração 4: Definição de grandes fortunas em projetos de lei que buscam taxar grandes fortunas no Brasil:

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

Início da tramitação 2008 2011 2012 2015 2016 2019 2020



Fonte: Núcleo de Tributação do Centro de Regulação e Democracia do Insper.

Valores corrigidos pelo IPCA (março de 2020). \*Só projetos apresentados após o Plano Real.

Fonte: Instituto Insper (2020)

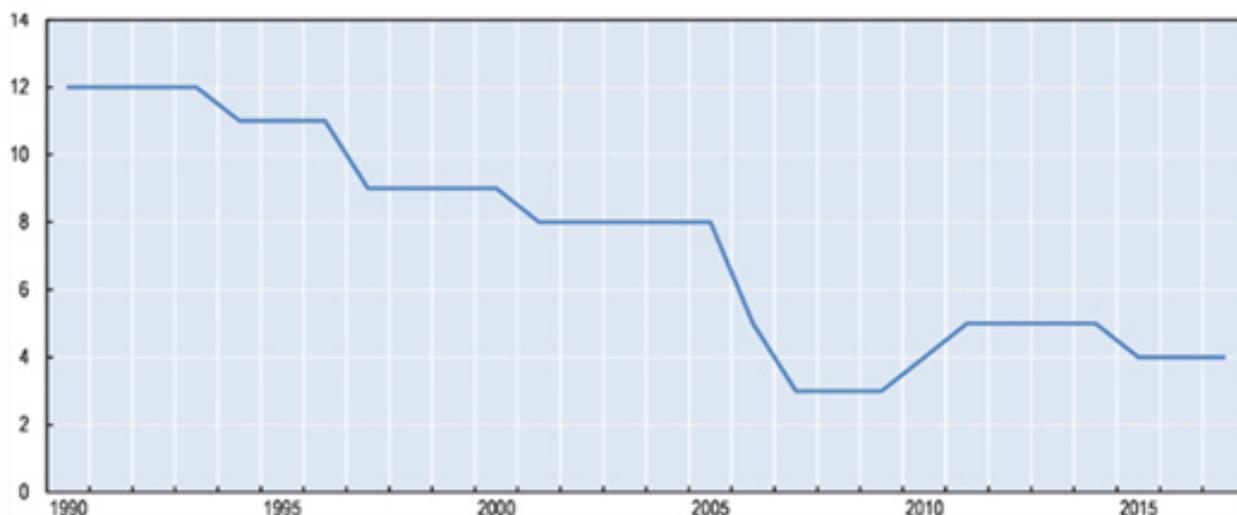
Insper

Com base nos dados apresentados pelo instituto INSPER, há uma dificuldade de se presumirem os efeitos da tributação sobre o patrimônio, em especial sobre grandes fortunas, visto que a avaliação de uma grande fortuna não se limita apenas aos recursos financeiros líquidos, mas também pode levar em consideração a propriedade de ativos tangíveis e intangíveis, como imóveis, obras de arte, participações acionárias, investimentos em empresas, entre outros e esta dificuldade pode ser atribuída com base nos dados de poucos países que adotam o imposto (INSPER, 2020).

Segundo o estudo, cada vez menos países taxam grandes fortunas o que se pode ver ao longo do gráfico demonstrativo desde o ano de 1997 até 2017 essa taxaço vem apresentando uma significativa queda:

Ilustra o 5: Queda dos países da OCDE que tributam grandes fortunas

**Evolu o de número de países da OCDE que tributam as fortunas individuais entre 1990 e 2017**



Fonte: Instituto Insper (2020)

Esses dados se d o pela elisão fiscal e evasão de capitais de Indivíduos com grandes fortunas, que muitas vezes têm acesso a outros países que os ajudam a reduzir a carga tributária. Isso pode envolver o uso de estruturas complexas, como empresas offshore, para minimizar os impostos sobre a riqueza. Os governos enfrentam dificuldades em fechar essas brechas e garantir que os ricos paguem sua parcela justa de impostos (INSPER, 2020).

Evasão de capitais e moviment o de ativos. A imposi o de impostos sobre grandes fortunas como bem se v e através dos gráficos, pode levar a uma fuga de capitais, com os ricos transferindo seus ativos para jurisdi es com impostos mais favoráveis ou buscando outras formas de prote o de seus bens. Isso pode levar   perda de receitas fiscais para o país que impõe o imposto e dificultar a efetividade da medida (INSPER, 2020).

Apresentado esses dados com base no estudo deve-se entender qual   a diferença entre essas dificuldades que o Estado sofreria com a eventual implementa o do imposto sobre grandes fortunas, apresentando uma análise sobre evasão e elisão fiscal.

### 3.2 DA DIFERENÇA LEGAL ENTRE ELISÃO E EVASÃO FISCAL.

Para que se possa abordar a temática das diferenças entre elisão e evasão fiscal, deve-se consultar a doutrina, elisão fiscal e a evasão fiscal são dois conceitos distintos relacionados à forma como os contribuintes lidam com suas obrigações fiscais. Embora ambas envolvam aspectos tributários e possam resultar em redução da carga fiscal, elas diferem em termos de legalidade e ética.

No entendimento doutrinário a elisão fiscal refere-se à prática de utilizar estratégias legais e permitidas pela legislação tributária para minimizar o pagamento de impostos. Essas estratégias envolvem a utilização de incentivos fiscais, deduções, planejamento tributário e outras técnicas permitidas pela lei. A elisão fiscal é uma prática legítima e não envolve violação das leis tributárias, como bem cita o autor:

Elisão fiscal é um proceder legalmente autorizado que ajuda a lei tributária a atingir a sua finalidade extrafiscal, quando presente. Difere da evasão fiscal, pois são utilizados meios legais na busca da descaracterização do fato gerador do tributo. Pressupõe a licitude do comportamento do contribuinte, evitando, de forma honesta, a submissão a uma hipótese tributária desfavorável. É um conjunto de atos adotados por um contribuinte, autorizados ou não proibidos pela lei, visando a uma carga fiscal menor, mesmo quando esse comportamento prejudica o Tesouro. Consiste na economia lícita de tributos, deixando-se de fazer determinadas operações ou realizando-as da forma menos onerosa possível para o contribuinte. Trata-se de ação perfeitamente lícita, de planejamento tributário ou economia fiscal. Configura-se em um planejamento que utiliza métodos legais para diminuir o peso da carga tributária em um determinado orçamento. Respeitando o ordenamento jurídico, o administrador faz escolhas prévias (antes dos eventos que sofrerão agravo fiscal) que permitem diminuir o impacto tributário nos gastos do ente administrado. (CREPALDI, 2021, p.53).

Por outro lado, a evasão fiscal é uma prática ilegal e antiética, que envolve a tentativa de escapar do pagamento de impostos por meio de métodos ilegais ou fraudulentos. Isso inclui a omissão de informações, falsificação de documentos, sonegação de renda ou bens, utilização de empresas de fachada, entre outros meios ilegais. A evasão fiscal é considerada crime em muitos países e está sujeita a penalidades legais severas (CREPALDI, 2021). Segundo o autor:

Na evasão fiscal, a contribuinte busca, antes ou depois da submissão a uma hipótese tributária desfavorável, um modo de mascarar seu comportamento de forma fraudulenta. Nesse caso, cabe à Receita utilizar todas as prerrogativas administrativas para evitar o ilícito. Evasão ou sonegação fiscal consiste em utilizar procedimentos que violem diretamente a lei fiscal ou o regulamento fiscal por meios ilícitos, para evitar

o pagamento de taxas, impostos e outros tributos. É uma fraude dificilmente perdoável, porque ela é flagrante e também porque o contribuinte se opõe conscientemente à lei. Os juristas a consideram repreensível. Entre os métodos usados para evadir tributos estão a omissão de informações, as falsas declarações e a produção de documentos que contenham informações falsas ou distorcidas, como a contratação de notas fiscais, faturas, duplicatas etc.

São exemplos de evasão: falta de emissão de nota fiscal, nota fiscal calçada (primeira via com um valor diferente do das vias arquivadas na contabilidade), lançamentos contábeis de despesas inexistentes etc. (CREPALDI, 2021, p.53).

No entanto, é importante ressaltar que a implementação de um imposto sobre grandes fortunas também apresenta desafios. Alguns críticos argumentam que esse tipo de imposto pode levar à fuga de capitais, onde os indivíduos mais ricos transferem seus ativos para outros países com menor tributação, para isso é importante entender-se melhor o que seria essa prática e quais as suas consequências de acordo com a doutrina:

A evasão, ao contrário da elisão, consiste na lesão ilícita do Fisco, não se pagando tributo devido ou pagando-se menos que o devido, de forma deliberada ou por negligência. A evasão proposital poderia ocorrer por sonegação ou por fraude. A sonegação teria lugar após o fato gerador, com a ocultação do fato perante o Fisco e o não pagamento do tributo. A fraude (na evasão) seria arquitetada antes do fato gerador, com artifícios e simulações no sentido de afastar a incidência do tributo. A distinção não parece adequada, pois a sonegação pode também ter conotação fraudulenta. O conluio, por sua vez, consiste no ajuste de duas ou mais pessoas para a prática de evasão fiscal. (CREPALDI, 2021, p.53).

A principal diferença entre elisão e evasão fiscal é que a elisão é legal e amparada pela legislação tributária, enquanto a evasão é uma prática ilegal e considerada fraude fiscal. A elisão fiscal busca utilizar os mecanismos legais existentes para reduzir a carga tributária de forma lícita, aproveitando incentivos e benefícios fiscais. Já a evasão fiscal é uma tentativa de burlar o sistema e evitar o pagamento correto dos impostos, por meio de ações fraudulentas e ilegais (CREPALDI, 2021).

Como pode-se identificar na tabela elaborada por Crepaldi há algumas diferenças pontuais entre as duas embora ambas envolvam propriedades tributários e objetivam a redução da carga fiscal, elas diferenciam-se em termos de legalidade e ética:

Tabela 4

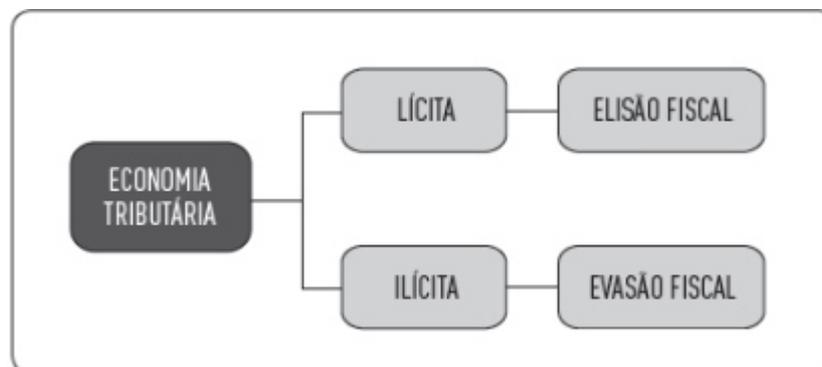
Tabela de diferença entre evasão fiscal e elisão fiscal

Elisão fiscal	Evasão fiscal
Proceder legalmente autorizado, que ajuda a lei tributária a atingir a sua finalidade extrafiscal, quando presente.	Utilizar de meios legais na busca da descaracterização do fato gerador do tributo.
Conjunto de atos adotados por um contribuinte, autorizados ou não proibidos pela lei, visando menor carga fiscal, mesmo quando esse comportamento prejudica o Tesouro.	Utilizar procedimentos que violam diretamente a lei fiscal. É uma fraude dificilmente perdoável porque é flagrante e o contribuinte se opõe conscientemente à lei.
Precede o fato gerador e evita sua ocorrência.	Objetiva a ocultação dos fatos geradores ocorridos.
Não há divergência entre os negócios formais exteriorizados e os negócios reais.	Presume o descasamento entre os negócios exteriorizados, formais, e os negócios reais.

Fonte: (CREPALDI, 2021).

É importante ressaltar que a elisão fiscal é uma prática comum e amplamente aceita, desde que seja realizada dentro dos limites legais. Empresas e indivíduos têm o direito de utilizar estratégias legais para minimizar seus impostos, desde que não violem as leis vigentes. Por outro lado, a evasão fiscal é rejeitada por ser uma prática desonesta, que prejudica o financiamento do Estado e compromete a justiça fiscal (CREPALDI, 2021).

Ilustração 6: Economia tributária diferença de elisão fiscal e evasão fiscal



Fonte: (CREPALDI, 2021).

Em resumo, a elisão fiscal é uma prática lícita de planejamento tributário, enquanto a evasão fiscal é uma prática ilegal e fraudulenta. A elisão busca utilizar as

regras tributárias a seu favor, dentro dos limites legais, enquanto a evasão envolve ações ilegais para escapar do pagamento de impostos. A compreensão dessas diferenças é fundamental para que os contribuintes ajam de forma ética e legal em relação às suas obrigações fiscais que possam ser introduzidas com a incidência do imposto sobre grandes fortunas.

Outro fator apontado pelo estudo é a competitividade e investimentos, onde que a imposição de impostos sobre grandes fortunas pode levar à fuga de talentos e investimentos para países com regimes fiscais mais favoráveis. Os países que impõem esses impostos podem enfrentar dificuldades em manter um ambiente competitivo para atrair investimentos e reter os indivíduos de maior riqueza (INSPER, 2020).

Com base no estudo também deve-se considerar o impacto econômico, onde a imposição de impostos sobre grandes fortunas também pode ter um impacto na atividade econômica. Alguns argumentam que altas taxas de impostos podem desencorajar a criação de riqueza e a realização de investimentos produtivos, o que poderia afetar negativamente o crescimento econômico e a geração de empregos (INSPER, 2020).

É importante notar que as dificuldades mencionadas no estudo do instituto INSPER é de que não são necessariamente insuperáveis, e muitos países implementaram com sucesso impostos sobre grandes fortunas como pode-se analisar nos gráficos da OCDE. No entanto, essas questões representam desafios significativos que os governos precisam abordar ao desenvolver e implementar tais políticas e devem ser analisadas com cuidado principalmente no Brasil onde se há uma grande e notória desigualdade contributiva.

Com o avanço nas pautas sobre a implementação do IGF, muito se fala em evasão fiscal e nas offshores situadas no exterior, esse termo também é conhecido como paraísos fiscais, e são territórios ou países que oferecem benefícios fiscais e sigilo bancário para empresas e indivíduos. Essas jurisdições atraem investidores em busca de vantagens tributárias, permitindo que eles ocultem sua riqueza e evitem o pagamento de impostos em seus países de origem. No entanto, o uso de offshores tem suscitado preocupações sobre questões éticas, justiça fiscal e impactos econômicos.

Para delimitar-se os objetivos gerais de uma offshore busca-se trazer o que discorre o autor Silvio Crepaldi:

O objetivo de determinados países, em seu planejamento estratégico de globalização, é adotar políticas de isenção fiscal e liberdade cambial para atrair investimentos e capitais estrangeiros. Na América Latina, o Uruguai é um exemplo típico dessa política. Uma offshore company é uma entidade situada no exterior, sujeita a um regime legal diferente, extraterritorial em relação ao país de domicílio de seus associados. Essa expressão é aplicada mais especificamente a sociedades constituídas em países ou locais denominados paraísos fiscais (tax havens), onde gozam de privilégios tributários (impostos reduzidos ou até mesmo isenção de impostos), dependendo da política de atrativos do país ou região. Os motivos que levam o empresário a se decidir pela abertura de uma offshore estão ligados aos seguintes fatores: moeda forte, estabilidade econômica e política, isenções fiscais ou impostos reduzidos sobre os rendimentos, segurança, sigilo e privacidade nos negócios, liberdade de câmbio, economia de custos administrativos e eventual acesso a determinados tipos de financiamento internacional a juros baixos. As offshore são revestidas da maior legalidade, não se admitindo, assim, os entendimentos contrários dos menos avisados, que impedem o empresário de fazer um real planejamento financeiro, tributário e comercial, o que lhe traria excepcionais vantagens, ficando esse mercado adstrito ao alcance de poucos. (CREPALDI, 2021. p. 144).

Uma das principais críticas relacionadas às offshores é a evasão fiscal. Indivíduos e empresas que possuem grandes fortunas podem transferir seus ativos para essas jurisdições, evitando assim a tributação em seus países de origem. Isso resulta em uma perda significativa de receita para os governos, afetando negativamente a capacidade desses países em fornecer serviços públicos e investir em áreas essenciais, como saúde, educação e infraestrutura (CREPALDI, 2021)

Além disso, as offshores também podem contribuir para o aumento da desigualdade econômica. Ao permitir que os mais ricos evitem pagar impostos sobre suas fortunas, essas jurisdições acentuam a concentração de riqueza nas mãos de poucos. Enquanto os mais abastados desfrutam dos benefícios das offshores, a população em geral pode enfrentar uma maior carga tributária e uma redução nos serviços públicos, como bem pode-se ver no entendimento doutrinário:

Gozo de benefícios tributários: As offshore representam mecanismo para isso [a economia financeira] de maneira internacional, motivo pelo qual as offshore vêm adquirindo notoriedade e garantindo o êxito econômico de organizações, sem que distâncias territoriais se tornem obstáculos para o comércio internacional. A internacionalização das empresas busca competitividade com investimentos em outra jurisdição, como operações comerciais ou unidades produtivas. Tal forma de internacionalização tem um retorno certo, por meio de avanços tecnológicos, diminuição de preços, majoração dos lucros, melhora de produtos, modernização das operações e custos mais baixos. Esses fatores facilitam a interação no mercado globalizado. (CREPALDI, 2021. p. 144).

Ademais, outra preocupação é a falta de transparência e o sigilo bancário associados às offshores. A falta de prestação de contas e a dificuldade em rastrear transações financeiras podem facilitar atividades ilícitas, como lavagem de dinheiro, corrupção e financiamento do terrorismo. Isso compromete a integridade dos sistemas financeiros globais e dificulta a aplicação da lei em casos de crimes financeiros (CREPALDI, 2021).

Diante desses desafios, muitos países têm se empenhado em combater o uso abusivo de offshores. Acordos internacionais têm sido estabelecidos para promover a troca automática de informações fiscais e melhorar a transparência financeira entre os países. Além disso, a pressão pública tem levado governos e empresas a adotarem práticas mais éticas e a buscar uma maior equidade na distribuição de impostos (CREPALDI, 2021)

Em suma, as offshores são um tema complexo e controverso. Embora ofereçam benefícios fiscais para alguns, seus impactos negativos na justiça fiscal, desigualdade econômica e transparência financeira não podem ser ignorados. É fundamental que os países trabalhem juntos para estabelecer padrões internacionais mais rigorosos e garantir que os benefícios econômicos sejam compartilhados de forma mais equitativa, promovendo uma maior integridade no sistema financeiro global.

### 3.3 DA (IN)EFICÁCIA GERAL DO IGF E A BAIXA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.

A baixa capacidade da arrecadação do IGF pode ser um dos maiores problemas encontrados quando se trata do sobre a sua incidência, o tributo teria uma arrecadação relativamente inexpressiva. A baixa capacidade de arrecadação é uma questão relevante e amplamente discutida quando se aborda o tema da tributação sobre patrimônios elevados. O IGF é um imposto progressivo que incide sobre o patrimônio líquido das pessoas físicas e jurídicas que possuam fortunas consideráveis. No entanto, em muitos países, incluindo o Brasil, a arrecadação proveniente desse imposto é relativamente baixa se comparada com outros tributos, como o Imposto de Renda.

Segundo o Unafisco Nacional analisando o IGF a partir dos dados da OCDE, pode-se chegar à conclusão de que a característica dos contribuintes do tributo é daqueles que detém até 30% dos bens e direitos líquidos, coincidente o declarado no

IRPF, equivalente a 220.220 contribuintes ou, apenas, 0,1% da população brasileira, pode-se dizer que apenas 0,1% da população brasileira possui capacidade contributiva para pagar e ser taxado no IGF (UNAFISCO NACIONAL, 2020).

A tabela refuta o argumento que são apresentados na maioria dos projetos de lei do congresso, onde estes apontam que a renda está concentrada em 1% da população que seriam os mais ricos, sendo que através dos dados apresentados nesta planilha, pode-se identificar que ela está concentrada em apenas 0,1%, dando a entender que haveria pouca capacidade de arrecadação de tal tributo no país (UNAFISCO NACIONAL, 2020).

Tabela 5

Tabela de qual seria a parcela de pessoas tributadas pelo IGF no Brasil:

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

Detêm 29,5% dos bens e direitos líquidos total

Fonte: Unafisco Nacional (2020).

Em suma, pode-se verificar que a instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) é uma prática adotada por poucos países atualmente devido à preocupação com a fuga de capitais e o baixo índice de arrecadação por parte destes e a fuga de capitais. Embora a intenção por trás desse tipo de imposto seja a de

promover uma maior justiça fiscal e mitigar as desigualdades de riqueza, a implementação efetiva pode enfrentar desafios significativos.

Além disso, a complexidade burocrática e a falta de fiscalização adequada também contribuem para a baixa arrecadação do IGF. A identificação e valoração dos ativos e passivos dos contribuintes com patrimônios elevados podem ser desafiadoras, exigindo um aparato fiscal robusto e especializado. A falta de recursos e a deficiência na capacitação dos auditores fiscais podem limitar a capacidade do Estado em fiscalizar e cobrar o imposto de maneira eficiente.

Ademais a fuga de capitais, resultante de sistemas tributários rigorosos, pode prejudicar o setor privado, desencorajando investimentos e inibindo o crescimento econômico. Além disso, é crucial considerar o impacto nas camadas menos afortunadas da sociedade, uma vez que a fuga de capitais pode reduzir a capacidade do Estado de fornecer serviços públicos essenciais e programas de assistência social. Diante desses desafios, uma alternativa promissora pode ser uma reforma que foque nos gastos excessivos do setor público, especialmente em relação aos altos salários de deputados, senadores e funcionários públicos de renda elevada. Reduzir essas despesas e direcionar os recursos para áreas prioritárias, como educação, saúde e programas de apoio aos mais necessitados, poderia promover uma maior eficiência no uso dos recursos públicos e contribuir para uma sociedade mais equitativa e justa.

## CONCLUSÃO

Diante da importância do poder do Estado na garantia da propriedade privada e na implementação de políticas públicas, surge a necessidade de analisar a postura estatal diante da alegada insuficiência de recursos, valendo-se da doutrina da reserva do possível. É evidente que o Estado enfrenta desafios na gestão dos recursos disponíveis, porém, é preocupante observar a falta de medidas efetivas para minimizar essa questão.

Embora a implementação de um imposto sobre grandes fortunas, como o IGF, pareça uma solução atrativa na teoria para lidar com a desigualdade, é importante considerar os impactos reais dessa medida. A experiência de países que instituíram esse tipo de imposto mostra a saída de capital e a queda de investimentos, resultando em consequências negativas para a economia e, por consequência, para a redução da desigualdade.

A experiência de países que instituíram esse imposto revela a saída de capital e a diminuição dos investimentos, minando a economia e gerando impactos negativos sobre a redução da desigualdade, por isso observa-se que o número de países membros da OCDE que instituem grandes fortunas diminuiu ao longo dos anos.

Ademais, a complexidade e subjetividade na definição do que constitui uma "grande fortuna" e a capacidade de fiscalização e arrecadação do Estado são questões que dificultam a implementação eficaz do IGF. Além disso, há o risco de fuga de capitais, prejudicando a atração de investimentos e a geração de empregos, comprometendo o desenvolvimento econômico.

Um dos principais problemas a ser levado em consideração é de que as alíquotas baixas proporcionariam uma baixa arrecadação, contudo uma alíquota maior poderia apresentar um caráter de confisco, sendo assim, inconstitucional. Não obstante a falta de dados categóricos que possam projetar os efeitos comportamentais do imposto, a análise permitiu compreender que a situação brasileira é distinta da situação dos outros países membros da OCDE.

O Brasil como se vê apresenta uma grande desigualdade social, com mecanismos de renda que favorecem aqueles com maior concentração de renda principalmente no setor público, e desfavorecem os trabalhadores do setor privado, todavia a ausência de dados concretos que possam evidenciar uma fuga emergente de investidores no setor privado, não pode-se analisar os impactos reais em uma

eventual taxaço de grandes fortunas atreladas a questão de os empresários não querem fazer mais investimentos no país.

Os mais ricos poderiam se valer do princípio da anterioridade tributária que garante uma prote o aos contribuintes de que o novo tributo, s  poderá ser cobrado a partir do próximo exercício financeiro, e de que nenhum tributo poderá ser cobrado antes de 90 dias da sua institui o. Pode-se de dizer, portanto, que eventual o IGF passe a ser instituido no Brasil ele só poderia ser cobrado, apenas após noventa dias após a sua institui o.

Em vez de se concentrar exclusivamente na taxaço dos mais ricos,   crucial que o Estado adote uma abordagem mais abrangente e equilibrada para enfrentar a desigualdade, que passe uma reforma tributária possa colaborar na questão de uma arrecada o mais igualitária e justa, concordando de que a tributa o deve ser maior quanto a capacidade de contribui o, no entanto, o modelo de taxaço sobre grandes fortunas demonstra ser um risco devido   alta eminência de evasão de capitais e investimentos nas políticas privadas deixando de gerar emprego no mercado interno.

O Estado deve focar nas políticas públicas voltadas para a educa o, acesso a serviços básicos, gera o de emprego e renda dando incentivo a política privada, e programas de transferência de renda podem ser alternativas mais eficazes e sustentáveis para promover a inclusão social e a igualdade de oportunidades. Assim, a busca por solu es justas e efetivas requer uma análise cuidadosa das peculiaridades do contexto brasileiro, levando em considera o as limita es e os desafios inerentes   aplica o do IGF.   fundamental que o Estado promova um ambiente propicio ao desenvolvimento econômico e social, por meio de políticas públicas abrangentes, com vistas a garantir a igualdade de oportunidades e a melhoria da qualidade de vida para todos os cidadãos.

Portanto a pesquisa mostrou-se eficiente, para fins de análise da desigualdade no Brasil requer um olhar além da mera taxaço dos mais ricos. E de que   necessário adotar medidas que promovam um equilíbrio entre a prote o da propriedade privada e a implementa o de políticas públicas efetivas fomentando o setor privado, visando a constru o de uma sociedade mais justa, inclusiva e próspera para todos.

## REFERÊNCIAS

BRASIL, ADO 55, Ação Direta de Inconstitucionalidade por omissão de 01 de outubro de 2019 reqte.(s) partido socialismo e liberdade (P-SOL) Origem: df - distrito federal relator: min. Marco Aurélio nº: 0030441-11.2019.1.00.0000. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5786819>

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm).> Acesso em: 12 out. 2022.

BRASIL. Congresso. Senado. Projeto de Lei do Senado nº 125, de 26 de agosto de 2021. Regulamenta o disposto no art. 153, inciso VII, da Constituição Federal, para instituir o Imposto sobre Grandes Fortunas, Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/149579>

BRASIL. Projeto de Lei Complementar nº 183, de 6 de agosto de 2019, instituir o imposto sobre grandes fortunas, cujo fato gerador consiste na titularidade de patrimônio líquido de valor superior a 12 mil vezes o limite mensal de isenção do imposto de renda de pessoa física e cuja alíquota varia de 0,5% a 1%, de acordo com o valor do patrimônio. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137929>

BRASIL. Congresso. Senado. Projeto de Lei do Senado nº 315, de 26 de maio de 2015. Institui o Imposto sobre Grandes Fortunas, de que trata o art. 153, inciso VII, da Constituição Federal e dá outras providências. Brasil, Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/ecidadania/visualizacaomateria?id=121420>

BRASIL, Congresso, Agência Senado. 16 de Fevereiro de 2023 Criação de imposto sobre grandes fortunas tem apoio popular Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2023/02/16/criacao-de-imposto-sobre-grandes-fortunas-tem-apoio-popular>

CAIXETA, MENDES, O STF e a proibição de insuficiência a proporcionalidade na litigância de direitos sociais, 2018. Disponível em: <https://sbdp.org.br/wp/wp-content/uploads/2019/03/AndreCaixetaProibicao-de-Insuficiencia.pdf>

CHARÃO, Daniel Lacerda. Jus.com.br 19 de Maio de 2019. Reserva do possível: a falta de recursos financeiros do estado é justificativa para a não implementação do direito à saúde? Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/74050/reserva-do-possivel-a-falta-de-recursos-financeiros-do-estado-e-justificativa-para-a-nao-implementacao-do-direito-a-saude>

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

COSTA, Bruno Andrade. O controle judicial nas políticas públicas Análise das decisões judiciais e seu cumprimento para a realização progressiva dos direitos

fundamentais sociais BRASIL, Senado 2013. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/502928/000991428.pdf?sequence=1>

CREPALDI, Sílvio A. Planejamento Tributário. Editora Saraiva, 2021. *E-book*. ISBN 9786587958361. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786587958361/>. Acesso em: 30 mai. 2023.

DUTRA, M. D. (2010). Série IDP - Capacidade Contributiva - Análise dos Direitos Humanos e Fundamentais, 1ª edição. Editora Saraiva. <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788502146648>

IMPOSTO DE RENDA 2023, 19 junho de 2023 Edu Fagundes Faixas do Imposto de Renda 2023: Valor do IR para cada faixa salarial (Tabela) Disponível em: <https://impostoderenda2023.com.br/faixas-do-imposto-de-renda-2023/>

INSTITUTO INSPER. Vale a pena instituir o IGF? Uma análise dos efeitos econômicos do imposto a partir de experiências internacionais. [S.I.]: Instituto Insper, 2021. 29 p. Disponível em: [https://www.insper.edu.br/wpcontent/uploads/2021/05/IGF\\_V7.pdf](https://www.insper.edu.br/wpcontent/uploads/2021/05/IGF_V7.pdf).

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

INSTITUTO INSPER. Relatório de Pesquisa Junhos 2020. Disponível em: [https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2021/05/IGF\\_V7.pdf](https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2021/05/IGF_V7.pdf)

LOCKE JOHN, 1632-1704. Segundo tratado sobre o governo civil: ensaio sobre a origem, os limites e os fins verdadeiros do governo civil / John Locke ; introdução de J.W. Gough ; tradução de Magda Lopes e Marisa Lobo da Costa. – Petrópolis, RJ : Vozes, 1994 – (Coleção clássicos do pensamento político). Disponível em: <https://marcosfabionuva.files.wordpress.com/2011/08/locke-john-segundo-tratado-sobre-o-gov-civil.pdf>

MARIANO, Jefferson. Introdução à Economia Brasileira- 2ª edição. [Digite o Local da Editora]: Editora Saraiva, 2012. *E-book*. ISBN 9788502173767. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502173767/>. Acesso em: 24 jun. 2023.

MEDEIROS, Marcelo; SOUZA, Pedro. Gasto público, tributos e desigualdade de renda no Brasil. 2013a. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/1281>

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

PAULSEN., Leandro. Constituição e código tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência. Disponível em: Minha Biblioteca, (18th edição). Editora Saraiva, 2017.

SABBAG, Eduardo. Direito tributário essencial. 7. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Método, 2020.

SABBAG, Eduardo. (2022). *Manual de direito tributário* (14th ed.). Editora Saraiva. Disponível em minha biblioteca: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9786553620469>

SENRA, Carolina Maria Gurgel. Princípio da proibição da insuficiência: o dever do Estado de proteção mínima aos direitos sociais fundamentais Revista do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro nº 81, jul./set. 2021. Disponível em: <https://www.mprj.mp.br/documents/20184/2360635/Carolina+Maria+Gurgel+Senra.pdf>

TJRS, Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. Apelação Cível, Nº 50311285620218210001, Primeira Câmara Cível, Relator: Carlos Roberto Lofego Canibal, Julgado em: 26-04-2023. Disponível em: [https://www.tjrs.jus.br/novo/buscas-solr/?aba=jurisprudencia&q=&conteudo\\_busca=ementa\\_completa](https://www.tjrs.jus.br/novo/buscas-solr/?aba=jurisprudencia&q=&conteudo_busca=ementa_completa)

UNAFISCO Nota Técnica Nº 17/2020 (2020) Imposto sobre Grandes Fortunas: Definição da arrecadação, alíquota e limite de isenção ideais, perfil dos contribuintes, tabela progressiva e recursos para a crise resultante da pandemia da Covid-19 <https://unafisconacional.org.br/wp-content/uploads/2020/09/NT-17-1.pdf>