

ANÁLISE DO IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS NO BRASIL À LUZ DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Luciana Gualda e Oliveira

Universidade Católica de Brasília (UCB), Brasília, DF.

Docente no Curso de Direito

E-mail: gualdaluciana@gmail.com

Vivian Randi Coelho de Medeiros

Universidade Católica de Brasília (UCB), Brasília, DF.

Bacharel em Direito

E-mail: vivian.randi@hotmail.com

Resumo

O presente artigo tem por escopo analisar e compreender as consequências da cobrança do Imposto sobre Grandes Fortunas e, para tanto, foram levantadas informações acerca da experiência estrangeira, já que no Brasil tal imposto ainda não foi regulamentado. Considerando o princípio da capacidade contributiva, seria justo que os grandes detentores de fortunas, contribuíssem mais para a diminuição das desigualdades sociais, por meio da tributação de suas riquezas e a posterior redistribuição dessas rendas, possibilitando a execução de políticas públicas. Por meio de tal análise, buscam-se respostas ao problema levantado no projeto de pesquisa: o Imposto sobre Grandes Fortunas atenderia ao princípio da capacidade contributiva? Que razões impediriam a regulamentação do imposto no Brasil, o que até a data atual ainda permanece fora da agenda política? Portanto, a partir de uma pesquisa exploratória e do método hipotético-dedutivo, o esforço despendido no trabalho foi no sentido de cotejar o princípio da capacidade contributiva à luz do imposto sobre grandes fortunas.

Palavras-chave: Impostos sobre Grandes Fortunas, Princípio da capacidade contributiva, Justiça fiscal.

Abstract

This article aims to analyze and understand the consequences of the wealth taxing and to this was raised information about the alien experience, as in Brazil such tax has not yet been regulated. In the current political and economic scenario of Brazil, characterized by considerable social crisis, this issue is being increasingly discussed and has been the subject of several studies seeking to find a solution to the problems through increased tax revenues. Considering the principle of ability to pay, it would be fair that large holders of fortunes, contributed more to the reduction of social inequalities, through taxation of their wealth and the subsequent redistribution of these incomes enabling the implementation of public policies. Through this analysis, we seek answers to the problem raised in the research project: the wealth tax would meet the principle of ability to pay? What reasons would prevent the regulation of tax in Brazil, which to date remains off the political agenda? Therefore, based on an exploratory research and the hypothetical-deductive method, the effort given in the work was to compare the principle of the ability to pay in light of the tax on fortunes

Keywords: Wealth Tax, Ability to pay, Tax Justice.

Introdução

O presente trabalho tem por objetivo a análise do Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) à luz do princípio da capacidade contributiva, mas devido ao fato de ser um imposto ainda não instituído no Brasil, não há a pretensão de se esgotar o tema, e a análise será feita partindo do estudo de legislações alienígenas.

O estudo pretende responder se no Brasil o Imposto sobre Grandes Fortunas atenderia ao princípio da capacidade contributiva.

Assim, no primeiro capítulo será necessária a explanação, em breves linhas, da conformação do Sistema Tributário Nacional e, posteriormente, do conceito de imposto, partindo, então, para a definição do imposto sobre grandes fortunas e sua implementação em países como França, Alemanha e Uruguai, entre outros. No segundo capítulo, passa-se ao estudo do princípio da capacidade contributiva e a progressividade e, finalmente, no último capítulo no qual se debruça sobre a análise de possíveis impactos da cobrança do imposto sobre grandes fortunas, considerando-se o princípio capacidade contributiva.

O Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), tema do presente artigo, é de suma importância social, política e jurídica e está previsto no artigo nº 153, VII da Constituição Federal de 1988. Todavia, passados mais de vinte e cinco anos da promulgação da Carta de 1988, não há uma Lei Complementar que o regulamente. Atualmente, esse assunto vem sendo amplamente discutido no Congresso Nacional para que o referido imposto comece a ser cobrado no Brasil.

Para a realização do presente artigo partiu-se de pesquisa de natureza básica, cuja forma de abordagem foi a qualitativa, de natureza exploratória, partindo de pesquisas em livros e artigos escritos sobre o assunto, utilizando-se o método de pesquisa hipotético-dedutivo.

Fundamentação Teórica

O imposto sobre grandes fortunas no Brasil e no exterior

Antes de adentrar ao tema propriamente dito, é necessária a explanação, em breves linhas da conformação do Sistema Tributário Nacional e, posteriormente, do conceito de imposto.

A Constituição Federal de 1988 estabelece regras sobre o Sistema Tributário Nacional em seus artigos 145 a 162 e aduz princípios gerais que deverão ser respeitados pela União, pelos Estados, Municípios e Distrito Federal, como limites ao poder de tributar.

No campo infraconstitucional, a Lei nº 5.172/66, que dispõe sobre o Código Tributário Nacional (CTN), foi aprovada durante a vigência da Constituição de 1946 e recepcionada com eficácia de Lei Complementar pela Constituição de

1988. Cabe ressaltar a importância de sua recepção com eficácia de Lei Complementar, pois as normas gerais de Direito Tributário são matérias privativas, conforme dispõe o art. 146, inciso III, da Carta Magna. Dessa forma, só poderiam ser revogadas ou modificadas por lei de mesma natureza.

A Constituição Federal regulamenta, ainda, a competência para a instituição de impostos, descrevendo aqueles de competência dos municípios, dos estados e da União onde se insere o Imposto sobre Grandes Fortunas, conforme o disposto no artigo 153, inciso VII do referido diploma legal.

Assim, torna-se imperioso tratar do conceito de imposto que, segundo dispõe o artigo 16 do CTN "é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte."

Sobre o mesmo tema, segue exposição de Baleeiro (2013, p. 261):

[...] é a prestação de dinheiro que, para fins de interesse coletivo, uma pessoa jurídica de Direito Público, por lei, exige coativamente de quantos lhe estão sujeitos e têm capacidade contributiva, sem que lhes assegure qualquer vantagem ou serviço específico em retribuição desse pagamento.

A partir do exposto, conclui-se que imposto é uma das espécies tributárias especificadas na Constituição Federal, sendo que o Imposto sobre Grandes Fortunas é uma das espécies do gênero imposto. Conforme mencionado, é de competência da União e está previsto no artigo nº 153, VII da CF de 1988. Entretanto, até a presente data ainda não foi regulamentado. Diante disso, não há como descrever os fatos geradores que fariam nascer a obrigação tributária.

Dessa forma, necessário se faz o estudo do direito comparado para trazer de outras legislações alienígenas, a definição, bem como a análise de como se dá a aplicação da tributação sobre as grandes fortunas.

No que se refere à experiência internacional do tributo, Souza (2014) observa que a França começou a estudar a possibilidade de instituição do Imposto sobre Fortunas, no século XVIII, durante a Revolução Francesa, baseando-se em experiências da Grécia antiga e da República Fiorentina.

Em 1871, foi instituído um imposto extraordinário que incidia sobre o patrimônio. Anos mais tarde, em 1914, foi apresentado um projeto tributário de uma *Taxe Annuelle sur la Fortune* e, em 1945, após a 2ª Guerra Mundial, foi instituído o *Impôt de Solidarité Nationale*, de forma extraordinária.

Em 1978, o primeiro-ministro Raymond Barre encomendou um estudo à comissão (*Commission d'étude d'un prélèvement sur les fortunes*) formada por três estudiosos (Gabriel Ventejol, Robert Blot e Jacques Méraud) para que fossem levantados os aspectos positivos e negativos caso fosse instituído novamente o Imposto sobre Grandes Fortunas na França. Embora o relatório final

desaconselhasse a sua instituição, o imposto foi instituído em 1981 e recebeu o nome de Impôt sur les grandes fortunes ou Imposto de Solidariedade sobre a Fortuna, também conhecido como imposto Robin Hood, tendo em vista que a sua arrecadação era destinada aos menos favorecidos.

O Impôt sur les grandes fortunes foi instituído por iniciativa do ex-presidente François Mitterrand, e fez da França o primeiro país a adotar o tributo como forma de se alcançar uma maior justiça social.

Souza (2014, p. 9-10) cita em seu estudo, as observações realizadas por Henry Tilbury acerca deste tributo:

[...] incide sobre o patrimônio mundial das pessoas físicas residentes no estrangeiro em relação aos bens deles situados na França. O imposto sobre grandes fortunas aplica-se apenas aos patrimônios superiores a três milhões de francos, ou eventualmente, cinco milhões de francos, conforme o patrimônio inclua ou não bens profissionais. Ou seja, há isenção para os bens profissionais em valor até dois milhões de francos. Portanto, se o valor desses bens ultrapassa dois milhões, o piso de três milhões passa para cinco milhões de francos. Os bens profissionais são definidos de forma minuciosa, em princípio abrangendo a ferramenta das profissões industriais, comerciais, agrícolas, artesanais e liberais. O fato gerador é a posse de bens no dia 1º de janeiro, sendo base de cálculo o valor venal real determinado pelo jogo livre de oferta e demanda. A legislação francesa também estabelece um conjunto de normas especiais sobre a avaliação. A apuração do imposto é baseada na declaração anual do contribuinte. Consideramos muito significativas as normas específicas para controle das declarações e para evitar sonegação. Um decreto de 1981 ab-rogou o anonimato com transações em ouro, anonimato esse admitido antes daquele decreto. Além disso, a lei prevê regime especial para bens anônimos. Tais normas demonstram a consciência do legislador a respeito da possibilidade de omissão na declaração de várias espécies de bens.

Portanto, o governo francês aplicou o imposto e o caracterizou como um tributo justo socialmente, razoável economicamente e simples tecnicamente. No entanto, a sua cobrança não era tão justa assim, por atingir patrimônios que não podiam ser considerados "grandes fortunas". Por outro lado, não poderia ser considerado razoável tendo em vista que em tempos de crise diminuiria a rentabilidade dos investimentos de particulares e de empresários. Além disso, não se tratava de um imposto simples uma vez que a sua regulamentação levava à produção de diversos documentos esparsos os quais totalizam aproximadamente quinhentas páginas. Nesse sentido, Souza (2014, p. 9) cita a crítica de Courtois para reafirmar o exposto acima:

Todavia, Pierre Courtois, em primorosa obra de análise, demonstrou que o novo imposto francês, ao contrário: 1º) não era

socialmente justo, porque incidiu sobre trezentos a quatrocentos mil contribuintes atingindo numerosos patrimônios que não podiam ser considerados como “grandes fortunas”; 2º) não era economicamente razoável, porque, em período de erosão monetária e recessão econômica, uma tributação conjugada da renda e da fortuna diminuiu sensivelmente a rentabilidade dos capitais investidos, tanto pelos empresários, como pelos particulares; 3º) não era tecnicamente simples, porque teve de ser regulado em um Decreto que ocupou duas páginas e meia do jornal oficial, complementado por uma Instrução Geral, com 35 páginas, uma instrução detalhada, com 150 páginas, um guia de avaliação de bens, com 200 páginas, e diversos outros atos, num total de cerca de 500 páginas. E para analisar esta legislação, Courtois publicou, em Paris, um livro com mais de 300 páginas (*L'Impôt sur les Grandes Fortunes*), em que adverte: “essa prolixidade administrativa é inevitável”.

Em 1986, o então presidente francês Jacques Chirac extinguiu o imposto sobre grandes fortunas inspirado no movimento neoliberal que vigorava e também na crítica situação econômica que afligia o país devido à escassez de petróleo. No entanto, em 1988, com o retorno de Mitterrand à presidência da França, o imposto sobre grandes fortunas foi novamente instituído, recebendo um novo nome: *Impôt de solitarité sur la fortune* (ISF) eis que, segundo ele, a instituição do imposto tinha a finalidade de “manifestar a solidariedade dos ricos com os desprotegidos e de contribuir parcialmente para o financiamento do ‘rendimento mínimo de inserção’ (*revenu minimum d’insertion*)”. Com a cobrança do ISF foi arrecadado um montante para os cofres públicos franceses da ordem de 4,5 bilhões de euros, apenas no ano de 2010 (SOUZA, 2014).

De acordo com Mamede (2011), na Alemanha, o Imposto sobre Grandes Fortunas é exigido apenas de pessoas de elevado poder econômico e que exerçam poder político. O objetivo inicial era o de complementar as receitas produzidas pela arrecadação do Imposto de Renda (IR) e as alíquotas variam entre 0,7% e 1%.

O Imposto sobre fortunas na Alemanha teve origem no estado da Prússia e visava suplementar o imposto de renda. De acordo com Carvalho (2011), os estados (*Bundesländer*) eram competentes para efetuar a cobrança do Imposto sobre a Riqueza (*Vermögenssteuergesetz*) e os contribuintes eram tributados em 1% sobre o valor que ultrapassasse o limite de isenção, no entanto havia limites diferenciados para as pessoas físicas (US\$90 mil), jurídicas (US\$15 mil), casais (US\$180 mil) e sexagenários (US\$127,5 mil).

Entretanto, em 1966, o imposto sobre a riqueza foi declarado inconstitucional pela Suprema Corte Alemã e duas foram as justificativas “os ativos imobiliários eram avaliados pelo seu valor cadastral, profundamente defasados, e os ativos financeiros eram avaliados a valores de mercado”. De acordo ainda com Carvalho (2011, p. 18), a cobrança era perversa em relação às

pessoas que possuíam patrimônio imobiliário e financeiro. E a outra justificativa adotada pela Corte foi a de que a cobrança do imposto sobre riqueza, somado com a cobrança do imposto sobre a renda resultaria numa tributação superior a 50% da renda familiar e do lucro das pessoas jurídicas, caracterizando sua natureza confiscatória e uma ofensa ao princípio da igualdade.

No exemplo do Uruguai, de acordo com Souza (2014), o imposto sobre o patrimônio foi instituído por meio da Lei nº 13.241/1964 e possuía caráter transitório (somente por um exercício). Este tributo incidia sobre os bens do patrimônio líquido, com valor superior a 2,21 milhões de pesos uruguaios e eram utilizadas alíquotas progressivas que variam entre 0,7% e 2%. Havia, ainda, uma alíquota especial de 1,5% para os proprietários não residentes no país, bem como alíquota de 3,5% sobre as aplicações financeiras anônimas.

Somente em 1967, com a entrada em vigor da Lei nº 13.637, a cobrança deste tributo se tornou permanente e vem sendo cobrada até então sobre o valor do patrimônio líquido, com algumas modificações. Em 1996, o tributo seria alterado pelas medidas implementadas pela Lei nº 16.736/1996. Por exemplo, a exigência passou a vigorar sobre as pessoas jurídicas constituídas no Uruguai.

O histórico arrecadatório do imposto sobre o patrimônio cresceu de forma substancial no período compreendido entre 1996 e 2010, de 3,7 bilhões de pesos a 9 bilhões de pesos, respectivamente. Apesar desse incremento do valor arrecadado, houve uma queda na arrecadação oriunda das pessoas físicas de 624 milhões para 392 milhões de pesos uruguaios.

Segundo o mesmo autor, o órgão do governo Uruguaio, (Dirección General Impositiva) responsável pela área tributária, esclareceu as razões para a tributação do patrimônio. A primeira refere-se à questão administrativa, por permitir o controle sobre a arrecadação de demais impostos. Outro viés importante seria o de impedir a acumulação de riquezas, promovendo assim uma maior circulação na economia. Em contrapartida, haveria outras dificuldades no que se refere à tributação dessa modalidade. Nessa hipótese, a manutenção das bases de cálculos dos bens os quais compõem o patrimônio dos indivíduos em valores atualizados e a identificação dos proprietários de títulos ao portador se configurariam como obstáculos.

Na Itália, conforme esclarece Mamede (2011), o Imposto Extraordinário sobre o Patrimônio foi instituído em 1946 e suprimido em 1947. De fato, os estudos realizados pela Universidade de Veneza constaram que a eficiência da arrecadação dependeria de um fidedigno levantamento do patrimônio dos contribuintes e da aplicação de rígidos critérios de avaliação do patrimônio dos contribuintes. Para isso, seria necessário que a administração tributária italiana fizesse uso de recursos dos quais não dispunha.

No Japão, por sua vez, o Imposto sobre Grandes Fortunas foi instituído em 1950. Todavia, as dificuldades em realizar a fiscalização total dos bens e suas

respectivas correções financeiras foram somadas às falhas no sistema de combate à evasão do Imposto de Renda. Em face da arrecadação incipiente, o tributo foi abolido três anos após sua instituição (BARROS, 2012).

Na Noruega, o imposto recebeu o nome de Wealth Tax e a competência é repartida entre as comunas (poder local) e o poder central. Segundo Carvalho (2011), a estimativa é de que em 1993 havia aproximadamente quatro mil contribuintes colocados na categoria de pessoas físicas. As alíquotas anuais eram estipuladas pelo governo central e variavam de 0,6% a 1,1%.

Na Suíça, de acordo com Mamede (2011), os vinte e seis cantões possuem autonomia para fixar o Imposto sobre Grandes Fortunas de Pessoas Físicas. O IGF pode ser exigido ainda pelas comunas, equivalentes aos municípios na estrutura federalista brasileira. Assim, o tributo incide anualmente sobre as riquezas ao final do período fiscal, as quais são compostas de bens mobiliários, imobiliários, valores em espécie e participações. As alíquotas utilizadas para cálculo do imposto são reduzidas e podem variar de um cantão para outro (entre 1% e 2%) sendo elas progressivas e fixadas previamente por lei.

Nos Estados Unidos bem como no Canadá e na Irlanda, de acordo com Mamede (2011), foi aventada a possibilidade de instituição de imposto sobre grandes fortunas, no entanto, várias foram as dificuldades identificadas com vistas à implementação. Além dos gastos exigidos para a sua implantação e fiscalização, haveria o risco de redução dos depósitos canalizados para o sistema de cadernetas de poupança.

Nesse sentido, pode-se inferir que a tributação sobre grandes fortunas é um mecanismo adotado pelos países visando uma melhor distribuição de renda com a conseqüente redução das desigualdades sociais. Entretanto, vislumbra-se que a sua instituição, muitas vezes, pode se tornar por demais onerosa pela necessidade de meios informáticos avançados, tanto para realizar o levantamento dos bens e seus respectivos valores quanto para promover a sua fiscalização e cobrança.

Uma vez elucidado o que vem a ser a tributação sobre grandes fortunas e suas peculiaridades em cada país analisado, passa-se ao estudo do princípio da capacidade contributiva e da progressividade.

2. O Princípio da capacidade contributiva e a progressividade

Para se discutir capacidade contributiva e progressividade, é necessário, antes, definir o alcance desses institutos. Os princípios são os responsáveis por conduzir e orientar a interpretação e aplicação das normas. Nas palavras de Nogueira (1995, p. 39), princípios “são o conjunto das proposições diretoras, características, às quais todo o desenvolvimento seguinte deve estar subordinado.”

De acordo com Mello (1995, p. 538) princípio é:

[...] o mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido humano.

O princípio da capacidade contributiva está inserido em nosso ordenamento jurídico desde a Constituição de 1824, que dispunha em seu artigo 179, inciso XV, in verbis, que “Ninguém será exemplo de contribuir para as despesas do Estado, em proporção dos seus haveres”, sendo que esse princípio assumiu tamanha relevância no âmbito jurídico que vem sendo aplicado até os dias de hoje.

Atualmente, o referido princípio possui previsão no artigo 145, parágrafo primeiro da Constituição Federal de 1988 e prevê que os impostos devem ter caráter pessoal, sempre que possível, e que devem ser graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte:

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

O princípio da capacidade contributiva, segundo Amaro (2006) inspira-se na ordem natural das coisas, tendo em vista que é inútil instituir imposto onde não houver riqueza. Então, esse princípio tem a finalidade de preservar a eficácia da lei de incidência e também de preservar o contribuinte. Dessa forma, evita-se um ônus tributário que possa comprometer a sua subsistência ou o impossibilite de exercer a sua profissão ou a exploração de sua empresa. Em breve, essa perspectiva pode impedi-lo até mesmo de exercer os seus direitos fundamentais previstos na Constituição Federal.

Verifica-se que o princípio da capacidade contributiva se aproxima do princípio da igualdade. O primeiro busca uma adequação da cobrança do imposto à capacidade dos contribuintes ao analisar as suas diferenças econômicas. Por sua vez, o princípio da igualdade preconiza a importância de se dispensar tratamento desigual para os desiguais.

De acordo com Coêlho (2014), o princípio da capacidade contributiva pode ser analisado sob os pontos de vistas objetivo e subjetivo. Do ponto de vista objetivo, a capacidade econômica só pode ser analisada "após a dedução dos gastos à aquisição, produção, exploração e manutenção da renda e do

patrimônio". Ou seja, a capacidade econômica deve ser considerada a partir do patrimônio líquido ou renda líquida profissional.

Do ponto de vista subjetivo, a capacidade econômica só pode ser analisada "após a dedução das despesas necessárias para a manutenção de uma existência digna para o contribuinte e sua família.". Ou seja, deve ser considerada a renda ou patrimônio líquido livre para o consumo e para o pagamento de tributos.

Em resumo, tem-se que a capacidade contributiva diz respeito à capacidade de se pagar tributos; é subjetiva quando se considera a capacidade econômica da pessoa; e objetiva quando se consideram os bens da pessoa. (COELHO, 2014).

Difini (2008) explica que para se atingir a capacidade contributiva, um dos mecanismos existentes é a progressividade de alíquotas. A progressividade surgiu em decorrência do princípio da capacidade contributiva e almeja que a exigência tributária aumente na mesma proporção em que se tem maior renda, patrimônio ou circulação de riquezas. Dessa forma, cada contribuinte custeará as necessidades estatais de acordo com sua capacidade econômica.

De fato, verifica-se que o mecanismo da progressividade é aplicado em várias modalidades tributárias. Por exemplo, o imposto de renda, em seu artigo 153, parágrafo segundo, inciso I prevê o critério da progressividade bem como o Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU) e o Imposto Territorial Rural (ITR).

Nas palavras de Amaro (2006, p. 141): "O princípio da capacidade contributiva, conjugado com o da igualdade, direciona os impostos para a proporcionalidade, mas não se esgota nesta." E, por fim, o critério da progressividade o qual prevê que quanto maior a riqueza maior será a alíquota a incidir sobre ela.

A progressividade consiste, grosso modo, na aplicação de alíquotas distintas a determinadas bases de cálculo, em decorrência de fatores que irão proporcionar a efetividade do princípio da capacidade contributiva.

Falcão (2015) explica que foi com a Revolução Industrial que o mercado se tornou incapaz de promover o bem-estar social, dessa forma houve um desequilíbrio entre o trabalho e o capital, surgindo, portanto, a necessidade de o Estado intervir na economia de forma que propiciasse certa estabilização e melhor distribuição de recursos. A partir de então, os Estados intervencionistas se tornaram provedores dos indivíduos necessitados.

Em 1789, consagrou-se o Princípio da Capacidade Contributiva no artigo 13 da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão; assim, pode-se dizer que foi por meio da democracia, portanto, que a progressividade se tornou um meio de redistribuição de renda e de igualdade social. No entanto, Falcão (2015) esclarece que, atualmente, pode-se perceber que a tributação da renda gerada pelos ganhos de capital em proveito de uma lógica econômica vem

gradativamente sendo ignorada e que as tributações sobre os assalariados e sobre o consumo permanecem e são incompatíveis com a promoção da justiça fiscal.

A partir desse estudo comparado podemos perceber um pouco da experiência dos países que adotaram ou que ainda vêm adotando o imposto sobre grandes fortunas. E é perceptível que a instituição desse imposto não é simples, tendo em vista a sua repercussão na economia como um todo, impactos esses que nem sempre são positivos.

Ao contrário do que se imagina, a cobrança do Imposto sobre Grandes Fortunas, bem como a aplicação da progressividade de alíquotas não resolverão todos os problemas sociais, uma vez que a cobrança do referido imposto incentiva o envio das riquezas para paraísos fiscais e a progressividade de alíquotas desestimula os indivíduos a trabalharem mais em face da alta carga tributária a que estarão sujeitos.

Diante do exposto, passa-se agora à análise de possíveis impactos da cobrança do Imposto sobre Grandes Fortunas, considerando-se o Princípio Capacidade Contributiva.

4. Os impactos da cobrança do imposto sobre grandes fortunas à luz do princípio da capacidade contributiva.

Sob a ótica do princípio da capacidade contributiva, a instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil demonstra ser, em um primeiro momento, uma das soluções para a melhor redistribuição da renda e o meio justo de arrecadação de recursos para que o governo possa investir mais em saúde, moradia e educação. Entretanto, resta comprovar que tal premissa não corresponde à realidade, o que passa a ser objeto de análise.

Como o Brasil ainda não instituiu o Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), o estudo tem sido baseado na experiência de outros países, sendo que, dentre eles, somente alguns instituíram o IGF e poucos permanecem exigindo o referido tributo.

De acordo com Henne Filho (2014), um dos motivos da suposta ineficácia na cobrança do IGF na Itália e no Japão, por exemplo, é que o montante arrecadado foi muito inferior em relação às despesas originadas pela cobrança e administração do imposto. Na Suíça, por sua vez, que já arrecada o Imposto sobre Grandes Fortunas de forma efetiva, com alíquotas reduzidas que não ultrapassam 1%, esse imposto é o mais antigo na história do país sem gerar, todavia, um impacto grande na carga fiscal.

Henne Filho (2014) ainda cita outros países onde se aplica esse imposto com sucesso e que adotam alíquotas baixas, como: Finlândia 0,9%, Islândia 0,6%, Luxemburgo 0,5%, Noruega de 0,9% a 1,1%, e Suécia que aplica 1,5%.

De acordo com Barros (2012, p. 46), a instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas exige altos investimentos no que se refere ao aparato administrativo

fiscal. Por essa razão, muitos países consideram um mau negócio sua instituição tendo em vista os elevados investimentos e o pouco retorno ao erário oriundo de tal tributação.

Maciel (2012) cita o exemplo da França, cuja tributação sobre grandes fortunas não aumentou de forma significativa as receitas tributárias do país, como segue:

A experiência mostrou que aquele imposto encerra inúmeros vícios de concepção. Tem baixa capacidade arrecadatória - na França, por exemplo, não representa mais que 0,7% das receitas tributárias. Sua base de cálculo é confusa, em virtude das dificuldades em estabelecer o piso de incidência e das inúmeras exclusões da base de cálculo - a exemplo de obras de arte e bens de uso profissional.

Também não se pode esquecer do fator político, ponto crucial que contribui em muito para a não implementação do Imposto sobre Grandes Fortunas. Segundo Barros (2012), nossos representantes políticos são pessoas detentoras de grandes posses ou recebem influências de pessoas abastadas, portanto a implementação de tal tributo fere diretamente seus interesses econômicos.

Na mesma linha, Machado (2005, p. 348) esclarece que a ausência de implementação do Imposto sobre Grandes Fortunas "É caso raro de competência tributária não exercitada, e a razão para essa inércia do legislador é exclusivamente política".

Machado (2005, p. 348) explana, ainda, que as justificativas dadas quanto às dificuldades técnicas para a cobrança do Imposto sobre Grandes Fortunas são inconsistentes, bem como a dificuldade de realizar o levantamento dos bens, e sua avaliação monetária. Dessa forma, o autor explica que:

Os bens que integram as grandes fortunas são os mesmos cuja transmissão de propriedade é tributada. Se a título oneroso, pelo Município. Se a título gratuito, ou em virtude de sucessão por causa da morte, pelo Estado. E ninguém sustentou a inviabilidade do imposto de transmissão causa mortis e doação, de que trata o art. 155, inciso I, nem do imposto de transmissão inter vivos, de que trata o art. 156, inciso II, da Constituição Federal.

Maciel (2012) destaca ainda que a exigência do Imposto sobre Grandes Fortunas na França levou à pluritributação, à redução dos depósitos em caderneta de poupança e ao envio de divisas para paraísos fiscais.

Constitui um notável desestímulo à poupança e um peculiar caso de pluritributação, pois tributa mais uma vez um patrimônio já tributado pelos impostos patrimoniais, para não falar da tributação da renda que lhe deu origem. De resto, revelou-se um infeliz incentivo à expatriação de capitais e domicílios fiscais.

Na mesma linha de raciocínio, Martins (2002 p. 03) afirma que a cobrança do imposto sobre grandes fortunas poderá provocar o afastamento de investidores, pois:

[...] alguém que já teve toda a espécie de tributação sobre seu trabalho, propriedade ou circulação de bens e de dinheiro, não agrada saber que aquilo que “sobrou” da voracidade fiscal para sustentar esclerosadas estruturas de poder, ainda receba uma tributação adicional, pelo simples fato de existir.

De acordo com Barros (2012, p. 46) a instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas pode desestimular a aplicação de recursos em cadernetas de poupança e provocar a fuga de investidores para o exterior.

Olmedo (2015, p. 1) descreve o posicionamento de conservadores quanto às consequências de se realizar a cobrança do Imposto sobre Grandes Fortunas, in verbis: “Os conservadores argumentam que um imposto como esse, confiscatório, afugentaria os ricos e resultaria em um menor crescimento do país, o que seria ainda pior para a nossa economia”.

Olmedo (2015, p.3) cita o pensamento de Thomas Piketty quanto à tributação de grandes fortunas: “Enquanto houver paraísos fiscais, a taxa dos mais ricos sempre será um desafio, em qualquer lugar do mundo. Mesmo assim, em um país tão desigual em termos de renda e riqueza como o Brasil, esse imposto poderia ser um primeiro passo.”

A partir do exposto, verifica-se que há uma enorme propensão ao fracasso na cobrança do Imposto sobre Grandes Fortunas. De fato, a sua instituição exige investimentos expressivos e não há certeza de que se alcançará um montante significativo já que há uma grande possibilidade de queda nos investimentos e também de envio de capitais para paraísos fiscais.

Considerações Finais

Conforme verificado no decorrer do trabalho, o Imposto sobre Grandes Fortunas, até hoje, não foi instituído no Brasil, após mais de vinte anos da promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988.

Dessa forma, a crença de que a inércia quanto à instituição decorre do fato de que as leis que são aprovadas no Congresso Nacional só vigoram quando não colidem diretamente com os interesses de quem as aprovam, cai por terra. Tal perspectiva não teria ocorrido nos demais países estudados.

No entanto, como foi observado na França, por exemplo, país pioneiro na cobrança do Imposto sobre Grandes Fortunas, a justiça social que tanto almejavam não foi alcançada. Assim, patrimônios que não poderiam ser

considerados grandes fortunas foram tributados. Portanto, houve falhas na definição do que poderia ser considerado como grande fortuna.

A Alemanha instituiu o Imposto sobre Grandes Fortunas com o intuito de complementar a arrecadação do Imposto de Renda e o mesmo foi declarado inconstitucional devido à diversidade adotada ao se aplicar o imposto sobre ativos imobiliários (base de cálculo: valor cadastral - desatualizado) e ativos financeiros (valor de mercado). Dessa forma, os detentores de ativos financeiros sofreriam uma tributação mais severa.

No Uruguai, o Imposto sobre Grandes Fortunas incidia sobre o patrimônio líquido de pessoas físicas, com valor superior a 2,21 milhões de pesos uruguaios com alíquotas diferenciadas para residentes e não residentes no país e para investidores anônimos. Mais tarde, passou a ser cobrado também de pessoas jurídicas constituídas no país. Embora o histórico arrecadatório tenha crescido ao longo dos anos, houve uma significativa queda no montante arrecadado de pessoas físicas, pois tal tributação desencoraja a acumulação de riquezas.

Na Itália, foi constatado que a cobrança do Imposto sobre Grandes Fortunas dependeria de um fidedigno levantamento do patrimônio e rígidos critérios de avaliação dos bens, tornando inviável sua implementação por não dispor o país dos equipamentos necessários. Na mesma linha de raciocínio, os Estados Unidos, Canadá e Irlanda desistiram, também, de instituir o referido imposto.

Dessa forma, pode-se concluir que a cobrança do Imposto sobre Grandes Fortunas, à luz do princípio da capacidade contributiva, embora vise a uma melhor distribuição de renda- por meio da cobrança do imposto sobre fortunas dos mais favorecidos para benefício, por meio de políticas públicas, aos menos favorecidos- muitas vezes não alcança sua eficácia.

Nesse sentido, aponta-se para a possibilidade de instituição do imposto no Brasil, prevendo-se que, ainda que com uma fiscalização eficaz, dificilmente teria como consequência uma maior justiça social, haja vista o possível desinteresse dessas pessoas em acumular riquezas ou, ainda, a probabilidade de procurarem outros países com tributação mais favorecida para alocarem as suas riquezas.

Dessa forma, o estudo respondeu ao problema inicial, se o Imposto sobre Grandes Fortunas atenderia ao princípio da capacidade contributiva, no sentido de negar tal afirmativa, uma vez que o observado foi de que o aparato administrativo necessário é de custo elevado. Nos países onde houve a instituição do tributo, não houve progresso significativo em torno da justiça fiscal, verificando-se, outrossim, a possibilidade de evasão de divisas para outros países, o que traria um impacto importante para as receitas públicas.

Referências

AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 12^a. ed. rev., atual. São Paulo, SP: Saraiva, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. Rio de Janeiro, RJ: Forense, 2013.

BARROS, Rodrigo Rige da Silva. Carga Tributária, Função Social e Instituição do IGF (Imposto sobre Grandes Fortunas). *Conteúdo Jurídico*, Brasília-DF, 27 jul. 2012. Disponível em <http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=1055.38075&seo=1>. Acesso em: 17 ago. 2015.

BRASIL. Constituição Política do Império do Brazil (25 de março de 1824). Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm. Acesso em: 27 mar. 2016.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil (05 de outubro de 1988). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acesso em: 10 set. 2015.

CARVALHO, Pedro Humberto Bruno de. Nota Técnica: as discussões sobre a regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas: a situação no Brasil e a experiência internacional. Rio de Janeiro: IPEA, 2011. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicadinte7.pdf. Acesso em: 31 mar. 2016.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 14,^a ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense. 2014.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. Manual de direito tributário. 4.^a ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

FALCÃO, Maurin Almeida. O mito da progressividade. Disponível em: <<http://www.idtl.com.br/artigos/271.pdf>>. Acesso em: 07 set. 2015.

HENNE FILHO, Roberto. Panorama Geral do Imposto sobre Grandes Fortunas. Jus Brasil. Disponível em: <<http://rhfilho.jusbrasil.com.br/artigos/147591607/panorama-geral-do-imposto-sobre-grandes-fortunas>>. Acesso em: 17 ago. 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 26.^a ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2005.

MACIEL, Everardo. Os direitos humanos e o imposto sobre grandes fortunas. Disponível em: <<http://noblat.oglobo.globo.com/artigos/noticia/2010/07/os-direitos-humanos-o-imposto-sobre-grandes-fortunas-305557.html>>. Acesso em: 03 mai. 2016.

MAMEDE, Aline Ribeiro. A Extrafiscalidade Do Imposto Sobre Grandes Fortunas Como Instrumento De Emancipação Dos Direitos Humanos. Universidade de Fortaleza, 2011. Disponível em: <11.unifor.br/oul/conteudosite/F1066341374/Dissertacao.pdf>. Acesso em: 31 mar. 2016.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O imposto sobre grandes fortunas. 2002. Disponível em: <http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2013/02/05/73dee55a200268_o_imp_sobre_gdes_forts.pdf>. Acesso em: 02 mai. 2016.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de direito administrativo. São Paulo: Malheiros, 1995.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário. 14.^a ed., atual. São Paulo. Saraiva, 1995.

OLMEDO, Luiza Bulhões. A maioria dos países desenvolvidos taxa ou já taxou as grandes fortunas. Disponível em: <http://www.sul21.com.br/jornal/a-maioria-dos-paises-desenvolvidos-taxa-ou-ja-taxou-as-grandes-fortunas/>. Acesso em: 31 mar. 2016.

SOUZA, Felipe Broering de. Imposto sobre Grandes Fortunas: projetos de lei apresentados e casos internacionais similares. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*, v. 2, n. 2, 2014. Disponível em: <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/11420/10134>>. Acesso em: 31 mar. 2016.

VADE MECUM. 19^a. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.