



O IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS NO BRASIL E A REDUÇÃO DAS DESIGUALDADES SOCIOECONÔMICAS: EXAME DA CONSTITUCIONALIDADE DO PLP 277/2008

*André Dias Fernandes**
*Álisson José Maia Melo***

Resumo

O imposto sobre grandes fortunas, a despeito de sua previsão originária na Constituição de 1988, até o presente não foi instituído no Brasil. Em tempos de crise fiscal, voltam-se as atenções para os projetos de lei que buscam regulamentar esse imposto. Nesse sentido, analisa-se a constitucionalidade do PLP 277/2008, em trâmite na Câmara dos Deputados. Afastando-se os argumentos contrários à instituição do imposto sobre grandes fortunas no Brasil, o imposto é examinado dentro de um contexto mais amplo de ordem econômica constitucional, para indicar que é propósito da Constituição de 1988 promover uma justiça igualitária em razão da inadequação do modelo meritocrático das sociedades de mercado. Após discussões sobre o conceito indeterminado de “grandes fortunas” e da adequação dos contribuintes, conclui-se que, embora o PLP 277/2008 seja inconstitucional em sentido formal e material, por desvirtuamento ao conceito de “grande fortuna” e por afronta aos princípios da capacidade contributiva, vedação ao confisco e isonomia fiscal, o imposto sobre grandes fortunas deve ser adequadamente instituído no Brasil, com o propósito de redução das desigualdades socioeconômicas.

Palavras-chave

Direito Constitucional. Justiça fiscal. Imposto sobre grandes fortunas. Redução das desigualdades. Brasil.

WEALTH TAX IN BRAZIL AND THE REDUCTION OF SOCIOECONOMIC INEQUALITIES: EXAMINATION OF THE CONSTITUTIONALITY OF PLP 277/2008

Abstract

The wealth tax, despite its original provision in the 1988 Brazilian Constitution, has not been instituted in Brazil until now. In times of fiscal crisis, attention is focused on bills that seek to regulate this tax. In this sense, it analyzes the constitutionality of PLP 277/2008, pending before the Chamber of Deputies. Setting apart arguments against the imposition of the wealth tax in Brazil, the tax is examined within a broader context of constitutional economic order, to indicate that it is the purpose of the 1988 Constitution to promote equal justice due to the inadequacy of the meritocratic model of market societies. After a discuss on the indeterminate concept of "large

* Doutor pela Universidade de São Paulo (USP). Juiz Federal. Professor universitário.

** Doutorando em Direito pela Universidade Federal do Ceará (UFC). Especialista em Direito Tributário pela Faculdade 7 de Setembro (FA7). Professor universitário.

fortunes" and the definition of taxpayers, it concludes that, although PLP 277/2008 is unconstitutional in a formal and material sense, by distorting the concept of "great fortune" and by defying the principles of contributory capacity, prohibition of confiscation and fiscal isonomy, the wealth tax must be properly instituted in Brazil, with the purpose of reducing socioeconomic inequalities.

Keywords

Constitutional Law. Tax justice. Wealth tax. Inequalities reduction. Brazil.

1. INTRODUÇÃO

Fatos como a crise econômica mundial e a sua repercussão posterior no Brasil, associados à publicação de pesquisas relevantes em torno do problema da desigualdade, trazem novamente à tona problemas antigos de redução de desigualdades socioeconômicas no país, atrelados à preocupação com o financiamento do orçamento público nacional.

De um lado, Piketty¹ aponta, com base em dados secundários derivados, por exemplo, das declarações de imposto de renda, que, no esquema global, tem-se observado uma crescente concentração relativa de riqueza. Mais especificamente para o Brasil, embora se aponte que vem diminuindo timidamente o índice de Gini, em virtude de políticas sociais de redução de desigualdades adotada na última década, ainda assim o Brasil situa-se entre os países com graves desigualdades socioeconômicas². Com base em dados oriundos das declarações do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, é possível concluir que há uma forte concentração de riqueza nas camadas mais ricas, com elevadas concentração da distribuição³.

Mas os dados apresentados com base em declarações do imposto de renda mascaram graves disparidades econômicas. No Brasil, a legislação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza não submete às mesmas regras os rendimentos de capital, que são tributados em alíquotas mais baixas⁴. As desigualdades socioeconômicas brasileiras são abissais. A concentração de renda no Brasil é uma das maiores do mundo. Segundo dados colhidos do IBGE, pesquisa do PNUD/2004 (Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento) evidencia a grande disparidade existente na apropriação da renda pelos ricos e pobres: o Brasil figura à frente apenas de países como Namíbia, Lesoto, Serra Leoa. De acordo com o gráfico apresentado pelo IBGE,

¹ PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Tradução de Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

² BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria de Política Econômica. **Relatório da distribuição pessoal da renda e da riqueza da população brasileira**: dados do IRPF 2015/2014. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2016, p. 3.

³ BRASIL, 2016, p. 14.

⁴ BRASIL. Secretaria de Relações Institucionais. Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social. **Indicadores de iniquidade do sistema tributário nacional**: relatório de observação n. 2. Brasília, DF: Presidência da República, 2010, p. 22-23.

“os 10% mais ricos apropriam-se de 46,7% da renda sendo de 85 vezes a razão entre ricos e pobres”.

Por outro lado, desde 1988 a Constituição prevê a criação de imposto incidente sobre o que denomina de grandes fortunas. Prestes a completar seis lustros, até então não conseguiu lograr um projeto que detivesse condições mínimas de aceitabilidade majoritária nas casas do Congresso Nacional. Várias causas podem ser alegadas para a falta de composição congressual para a aprovação de uma lei do imposto sobre grandes fortunas; a principal delas está na própria corrupção do sistema político pelo sistema econômico em nível nacional. Os principais grupos econômicos são os que patrocinam a candidatura da maioria dos políticos eleitos, razão pela qual há forte aversão a projetos de lei que visem a prejudicá-los, o que tornaria a previsão do imposto sobre grandes fortunas na Constituição um simples álibi político perante a sociedade brasileira⁵.

Em 1989, o então senador Fernando Henrique Cardoso apresentara o projeto de lei complementar 162/89, que foi aprovado no Senado e encaminhado à Câmara dos Deputados, recebendo o nº 202/89. Todavia, nunca chegou a ser efetivamente votado pela Câmara dos Deputados, embora esteja até hoje pronto para a pauta no Plenário da Câmara. Há mais três projetos de lei complementar apensados ao do então Senador Fernando Henrique Cardoso (202/89).

Em 2008, com o intuito de corrigir deficiências do Projeto de Lei Complementar nº 202/89, foi apresentado pela Deputada Luciana Genro, do PSOL, o Projeto de Lei Complementar nº 277/2008, visando a instituir o imposto sobre grandes fortunas e assim reduzir as desigualdades socioeconômicas no Brasil. Esse Projeto vem ganhando novo fôlego na Câmara dos Deputados, em virtude de sucessivos projetos apensados a ele.

Há vários argumentos favoráveis e contrários à instituição do imposto sobre grandes fortunas no Brasil, que serão analisados a seguir. Todavia, é imprescindível verificar a compatibilidade ou não do PLP 277/2008 com a CF/88, pois de nada adiantaria a aprovação pelo Congresso de um imposto que viesse a ser declarado inconstitucional, seja no controle difuso-concreto efetuado por qualquer juiz, seja no controle concentrado-abstrato exercido pelo STF. Desarte, o objeto do presente estudo de caso é analisar a viabilidade e a constitucionalidade do PLP 277/2008.

⁵ NEVES, Marcelo. **A constitucionalização simbólica**. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p. 103-104.

A atualidade do Projeto em questão ainda permanece, à vista do exame dos projetos que foram apensados ao longo dos últimos anos⁶. É possível dividir os projetos apensados ao PLP 277/2008 em três grupos, condizentes com o período em que foram propostos. O primeiro grupo corresponde aos projetos apresentados em 2011 e 2012. O segundo grupo dos projetos apresentados em 2015. E o terceiro grupo dos mais recentes projetos, apresentados em 2016.

No primeiro grupo encontram-se os projetos da legislatura 2011-2014, incluindo-se:

- a) o PLP 26/2011, do Deputado Federal Amauri Teixeira (PT/BA), previu o piso de R\$ 5 mi para a grande fortuna, entendida como o conjunto de todos os bens e direitos situados no país ou no exterior, imponible a pessoas físicas domiciliadas no País, o espólio, pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior em relação ao patrimônio no país, em alíquotas progressivas de 1 a 5%;
- b) o PLP 48/2011, do Deputado Federal Dr. Aluizio (PV/RJ), previu a criação da contribuição social das grandes fortunas, com piso em R\$ 5,52 mi e alíquotas progressivas de 0,55% a 1,8%, para financiamento da saúde;
- c) o PLP 62/2011, do Deputado Federal Cláudio Puty (PT/PA), previu o piso de R\$ 3 mi para a grande fortuna, nos mesmos moldes, com alíquotas progressivas de 0,5 a 2% e, como detalhe, que os recursos seriam destinados ao desenvolvimento do ensino e a aplicação subsidiária da legislação do imposto de renda;
- d) e, a reboque, o PLP 130/2012, de autoria de diversos deputados federais ligados ao Partido dos Trabalhadores, estipulou como grande fortuna o piso variável de oito mil vezes o limite mensal de isenção do imposto de renda, estipulando dessa forma um piso variável, e alíquotas variáveis de 0,5 a 1%.

Inaugurada a atual legislatura, logo no início da sessão legislativa de 2015, em fevereiro, mais quatro projetos foram apensados, a saber:

- e) o PLP 2/2015, do Deputado Federal Sarney Filho (PV/MA), pôs o piso de R\$ 5 mi, com alíquotas entre 0,5 e 1,5%;
- f) no PLP 6/2015, do Deputado Federal Hissa Abrahão (PPS/AM), grande fortuna é definida como valor acima de seis mil salários mínimos, em alíquotas progressivas de 0,1% a 0,5% e, como des-

⁶ CONGRESSO NACIONAL. Câmara dos Deputados. PLP 277/2008. **Portal da Câmara dos Deputados**, Brasília, DF, Projetos de Lei e Outras Proposições. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=388149>>. Acesso em 30 nov. 2016.

taque do projeto, há a previsão da divisão do produto da arrecadação entre os entes federativos e a previsão de despesas para certas áreas;

- g) o PLP 10/2015, de autoria conjunta de deputados federais oriundos de partidos e Estados diferentes, institui novamente a contribuição social sobre as grandes fortunas, com base de cálculo a partir de R\$ 4 mi e alíquotas progressivas de 0,4 a 2,1%, prevendo ainda que o produto da arrecadação será destinado à saúde;
- h) por fim, o PLP 11/2015, do Deputado Federal Valmir Assunção (PT/BA), propõe o piso de R\$ 5 mi, fixando o poder aquisitivo da moeda com base no valor em 1º de janeiro de 2012, em alíquotas variáveis de 1 a 5%.

O último conjunto de projetos apensados foi proposto na sessão legislativa de 2016. São os seguintes:

- i) o PLP 281/2016, do Deputado Federal João Derly (REDE/RS), estabelecendo o piso de R\$ 3 mi anuais, em alíquotas progressivas de 1 a 6%;
- j) o PLP 294/2016, do Deputado Federal Moses Rodrigues (PMDB/CE), sugere o piso de R\$ 5 mi anuais, em uma alíquota de 0,3% e uma segunda alíquota de 0,7% se acima de R\$ 15 mi;
- k) já o PLP 302/2016, do Deputado Federal Giuseppe Vecci (PSDB/GO), mantém os R\$ 5 mi, mas prevê três alíquotas, 0,5%, 0,75% e 1% se acima de R\$ 10 mi;
- l) o PLP 324/2016, de autoria dos Deputados Federais Flavinho (PSB/SP), Givaldo Carimbão (PHS/AL) e Joaquim Passarinho (PSD/PA), propõe como grande fortuna as quantias acima de R\$ 2 mi para pessoa física e o faturamento anual acima de dez vezes o valor máximo para o enquadramento como empresa de pequeno porte no Brasil para pessoas jurídicas, atualmente o equivalente a R\$ 48 mi, em alíquotas de 0,5 e 0,8% para pessoas físicas, no último caso se o patrimônio for superior a R\$ 5 mi, e de 1% para pessoas jurídicas.

Numa análise global, os projetos não possuem grandes variações em termos de conteúdo. Em vários deles há previsão de abatimentos, da aplicação subsidiária da legislação do imposto sobre a renda etc. Nesse sentido, não houve grandes avanços em relação ao PLP 277/2008, razão pela qual o exame específico desse projeto se faz mais do que suficiente para abranger os problemas presentes em todos os projetos.

2. ARGUMENTOS FAVORÁVEIS E CONTRÁRIOS À INSTITUIÇÃO DO IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS: A EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL

Cogitou-se na Assembléia Nacional Constituinte de 1987-88, da criação de um imposto que onerasse as classes com maior riqueza inspirada no modelo espanhol. De fato, foi instituído em 1977, pela Lei nº 50/1977, naquele ordenamento jurídico, o denominado *Impuesto Extraordinário sobre el Patrimonio de las Personas Físicas*, o qual incidia sobre os bens suntuosos, sendo assim um imposto sobre a ostentação.

Por tratar-se de um modelo de tributação analítica, ou seja, só englobava algumas espécies de bens e direitos, o modelo espanhol foi descartado pelo Constituinte brasileiro, preferindo assim um modelo sintético que incidisse sobre o patrimônio global, seguindo então a experiência francesa.

Em prol da instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil, sustenta o economista Odilon Guedes⁷:

Já o Imposto Sobre Grandes Fortunas (IGF), previsto na Constituição Federal de 1988, poderia ser cobrado também de forma progressiva, segundo proposta de Amir Khair, arbitrando-se um nível mínimo de isenção e incidindo, por meio de alíquota reduzida, sobre o valor daquele patrimônio declarado no Imposto de Renda ao final do exercício, de pessoas físicas e jurídicas, que exceder o valor da isenção. [...]

É importante destacar, como forma de apoio à aprovação desse imposto, dados do Fundo Monetário Internacional (FMI) que mostram que a riqueza e o Produto Interno Bruto (PIB) mundial atingiram, em agosto de 2007, US\$ 190 trilhões e US\$ 48 trilhões respectivamente. Ou seja, a riqueza é quatro vezes superior ao PIB. Como já reiteramos, o Brasil apresenta uma das mais perversas distribuições de renda e riqueza do planeta e, diante desse quadro, podemos deduzir que entre nós a concentração deve ser bem maior do que a apresentada pelo FMI. Portanto, a aprovação do imposto sobre grandes fortunas é emergente.

Contudo, os tributaristas suscitam várias inconveniências na instituição do imposto sobre grandes fortunas no Brasil. Ives Gandra Martins⁸ assim resume essas dificuldades, *in verbis*:

[...] Desestimularia a poupança, com efeitos negativos sobre o desenvolvimento econômico; geraria baixa arrecadação, criando mais problemas que soluções (nos países que o adotaram, a média da arrecadação correspondeu de 1% a 2% do total dos tributos

⁷ GUEDES, Odilon. Mais para quem tem mais. São Paulo: **Le Monde Diplomatique Brasil**, n. 13, p. 23, 2008.

⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. O imposto que incide sobre Grandes Fortunas. **Consulex**, Consulex, v. 12, n. 273, p. 22-23, maio 2008, p. 23.

arrecadados); o controle seria extremamente complexo, com a necessidade de um considerável número de medidas para regulá-lo e fiscalizar a sua aplicação; por fim, poderia gerar fuga de capitais para países em que tal imposição inexistente (a esmagadora maioria não tem o IGF).

O Senador Francisco Dornelles⁹ articula a inviabilidade da instituição deste imposto, apontando sua extinção por vários países que o cobravam:

[...] Não é por outra razão que os países que criaram o imposto, tal como se pretende no Brasil, dele fugiram, depois de haverem penosamente tentado construir uma estrutura de controle dos patrimônios privados e de arrecadação do imposto sobre eles incidente.

[...] Na França, teve tão péssimos resultados tendo sido abolido em 1983. Foi restabelecido de forma atenuada pelo Governo de Mitterrand somente para marcar um posicionamento ideológico e atender a exigência do Partido Socialista. O caso [sic] do Japão é didático e a menção de sua experiência é oportuna. Depois de longamente estudar a possibilidade de introduzir o imposto, a idéia foi descartada, ante as dificuldades administrativas, no campo dos controles administrativos e sobretudo [sic] no da avaliação dos bens. Se a eficiência japonesa não se mostrou suficiente para administrar o imposto, provavelmente a brasileira também não. A Irlanda, que teve o imposto por muitos anos, atraída pela facilidade da tributação da riqueza visível, melhor avaliou suas vantagens e concluiu pela necessidade de eliminá-lo: a facilidade de administrar um imposto sobre bens tangíveis mostrou ser apenas miragem, diante da dificuldade de administrar um imposto em que os intangíveis são mais relevantes. Na Austrália, em um quadro não menos didático e mais oportuno, é clássico o estudo da Comissão Asprey: tendo-se debruçado seriamente sobre o tema, durante quatro anos, concluiu pela inviabilidade da adoção do imposto, por causa de dificuldades de toda ordem. Igualmente, no Canadá, o alvitre de criar o imposto sobre a riqueza foi logo posto de lado, diante dos sérios estudos levados a cabo pela Comissão Carter (Relatório da Comissão Real sobre Questões Fiscais).

Leandro Paulsen¹⁰, com esteio em Maria Clara de Mello Motta, expõe, por igual, as experiências infrutíferas por que passou o imposto sobre grandes fortunas:

⁹ DORNELLES, Francisco. Imposto sobre grandes fortunas. **Portal Francisco Dornelles**: o senador do Rio, Artigos, n. 31, 19 jul. 2006. Disponível em: <http://www.dornelles.com.br/inicio/index.php?option=com_content&task=view&id=347&Itemid=85> Acesso em: 17 maio 2010.

¹⁰ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário** - Constituição e Código Tributário a luz da doutrina e da jurisprudência. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 308.

Há décadas vários países na Europa, bem como na Ásia, instituíram o imposto sintético sobre o patrimônio. Alguns o extinguíram em razão da redução da poupança interna, ou da arrecadação pouco significativa. Outros, como a Inglaterra, os Estados Unidos, o Canadá e a Austrália, diante da evidência das experiências mal sucedidas, nem chegaram a introduzi-lo no sistema tributário. O Japão o adotou em 1950, abolindo-o três anos depois. Na Itália, introduzido em 1946, foi suprimido no ano seguinte. Na Alemanha vigiu [sic] até 1995 e, como na França, a alíquota foi sensivelmente reduzida.

Acerca das experiências internacionais, confira-se ainda o estudo realizado por Fátima Fernandes Rodrigues de Souza, em parceria com Patrícia Fernandes de Souza Garcia¹¹:

Desde logo, constatamos que a trajetória desse tributo ao redor do mundo não foi brilhante. Entre os países da União Européia, somente a Espanha, a Finlândia, a França, Luxemburgo e Suécia mantêm um imposto sobre a fortuna. A Alemanha e a Dinamarca suprimiram-no entre 1997 e 1996, respectivamente, o mesmo tendo feito os Países Baixos, em 2001. O Canadá rejeitou a idéia de instituição deste imposto, já em 1966, assim como os Estados Unidos. Na Grã-Bretanha, embora discutido desde a década de 1960, e, em 1974, tenha sido nomeada uma comissão para avaliar a conveniência de adotá-lo, o imposto não foi introduzido no ordenamento britânico. Já a Irlanda instituiu-o, em 1974, e o revogou 4 anos depois. Na Itália, o imposto foi criado em 1946 e retirado do sistema jurídico em 1978. No Japão, foi criado em 1950 e abolido em 1953, tendo apresentado arrecadação insignificante e falhado como instrumento de combate à evasão de renda.

Os argumentos desfavoráveis poderiam ser assim sumariados:

- a) desestimularia a poupança e privilegiaria os investidores estrangeiros, pois os verdadeiramente ricos teriam como transferir seus bens para o exterior ou colocá-los em nome de empresas, ou seja, o imposto seria cobrado basicamente da classe média alta: os investidores estrangeiros seriam beneficiados porquanto não precisam possuir bens de raiz no Brasil para lucrar na Bolsa de Valores;
- b) incentivaria a fuga de capitais;
- c) as despesas com a cobrança e a fiscalização superariam o valor arrecadado;
- d) elevado risco de sonegação (ex: omissão na declaração de alguns objetos, como por exemplo, as joias);

¹¹ GARCIA, Patrícia F. de Souza e SOUZA, Fátima F. Rodrigues de. **Imposto Sobre Grandes Fortunas: Ideologia x Realidade**. São Paulo: Fecomercio, 2008, p. 100.

- e) vários países que antes cobravam o imposto deixaram de fazê-lo, sobretudo em razão da baixa arrecadação, da complexidade para sua instituição e arrecadação, e de crises econômicas como a atual;
- f) a carga tributária brasileira já é uma das mais altas do mundo: em vez de criar mais um imposto, o País deveria fiscalizar melhor a arrecadação dos tributos já existentes e sua destinação, promovendo dessa forma uma maior justiça fiscal e social.

Essas inconveniências, todavia, não são decisivas para a rejeição do imposto sobre grandes fortunas, uma vez que poderiam ser eventualmente superadas. Por exemplo: os custos com a cobrança e fiscalização do imposto poderiam ser minimizados com o aproveitamento da estrutura do imposto de renda pessoa física, incluindo o programa de elaboração e envio da declaração de IRPF, mediante as devidas adaptações. Cumpre, porém, averiguar se o PLP nº 277/2008 é constitucional ou não.

3. A QUESTÃO CONSTITUCIONAL SUBJACENTE AO IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS

Não é possível uma leitura isolada do texto constitucional, é o que diz a lição que já se tornou clássica¹². Tal inteligência aplica-se também ao imposto sobre grandes fortunas, previsto no art. 153, VII, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/88). Os projetos de lei remetem simplesmente ao cumprimento do objetivo fundamental da República de erradicar a pobreza e reduzir as desigualdades sociais, prevista no art. 3º, III. Mas resumir a questão a este ponto é no mínimo faltar com a noção de unidade da constituição. É preciso ampliar os horizontes da tributação para o nível constitucional.

E, para tanto, principia-se a leitura pelo exame da Ordem Econômica na CF/88. Ora, uma ordem econômica adequada deve contemplar todos os atores envolvidos no processo produtivo nacional entre os quais se destaca também o Estado. Conforme o disposto no art. 170, *caput*, a ordem econômica tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social. Todavia, entre seus princípios, inclui a redução das desigualdades sociais; ou seja, aquilo que para a República é um objetivo, para a ordem econômica é um dos nortes orientadores dos processos econômicos em prol do objetivo último — a existência digna conforme os ditames da justiça social. Logo, resta confirmado que o Estado é um ator imprescindível nesse processo.

¹² GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na constituição de 1988*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 161.

A atuação do Estado, ainda conforme as regras da Ordem Econômica na CF/88, se dá sob duas modalidades: atuando diretamente na economia, seja como mais um *player* no mercado (art. 173) — intervenção por participação —, seja como detentor de um setor econômico para o qual tem responsabilidade de gerir sob a forma de monopólio (arts. 176 e 177) ou de serviço público (art. 175) — intervenção por absorção —, ou indiretamente, seja como agente normativo e regulador da atividade econômica (art. 174) — intervenção por direção —, seja, por fim, mediante o manejo dos recursos pela tributação — intervenção por indução¹³. A tributação, portanto, enquanto receita derivada, é parcela do resultado econômico que é dada ao Estado para buscar cumprir seus objetivos.

Olhar para o Sistema Tributário Nacional é olhar também para a ordem econômica e para a forma como ela está organizada; em outras palavras, verificar o esquema da distribuição dos ônus pela realização da coisa pública. Outro sentido, a distribuição dos ônus tributários também estabelece um determinado conjunto das regras do jogo, gerando consequências nos resultados do próprio mercado. De forma criteriosa, Natalino Irti¹⁴ demonstra que a ordem do mercado, como manifestação de decisões de política econômica, é artificial e depende diretamente das regras jurídicas produzidas pelo Estado. Murphy e Nagel¹⁵, por sua vez colocam em perspectiva a própria noção de propriedade privada, concebendo-a como uma convenção jurídica definida em parte pelo sistema tributário; em outras palavras, a apropriação privada somente existe após o cumprimento de todas as regras disponíveis para a conformação do mercado, entre as quais as regras de tributação.

O imposto sobre grandes fortunas deve enquadrar-se dentro do esquema global da ordem econômica. Pela sua própria natureza, esse imposto tem por objetivo exigir daqueles que se aproveitam das regras do mercado, mais especificamente daqueles que adquirem resultados excelentes, preferencialmente no longo prazo, a responsabilidade social precípua de contribuir para a justiça social. Não significa necessariamente que a Constituição seja avessa à formação de grandes fortunas no Brasil; o que se pede, apenas, é que seja cumprido o ônus econômico para se manter fortunas às custas da população. Aparentemente, a Constituição de 1988 busca promover uma determinada justiça igualitária que não desmereça o esforço, mas que também não o coloque como única e exclusiva causa do resultado favorável na economia. Sem aprofundar na reflexão filosófica subjacente, Michael Sandel¹⁶ expõe o

¹³ GRAU, 2015, p. 143-144.

¹⁴ IRTI, Natalino. *L'ordine giuridico del mercato*. 3. ed. Roma: Laterza, 2004, p. 38-39.

¹⁵ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 11 e ss.

¹⁶ SANDEL, Michael. *Justiça: o que é fazer a coisa certa*. 4. ed. Tradução de Heloísa Matias e Maria Alice Máximo. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2011, p. 190 e ss.

princípio igualitário de John Rawls no sentido de que as sociedades de mercado, ao promoverem a concepção meritocrática, permanecerão perpetuando desigualdades de partida para aqueles que nascem com talentos ou que venham de famílias que proporcionem.

A Constituição brasileira contém explicitamente um modelo capitalista de produção¹⁷, mas cobra em diversas ocasiões o respeito à função social da apropriação privada (art. 5º, XXIII) e de seus conseqüentários. Portanto:

Uma vez que os princípios de justiça estabeleçam os termos da cooperação social, as pessoas passam a ser merecedoras dos benefícios que obtiverem ao cumprir as regras. Mas, se a Receita Federal as obrigar a dar uma parte de sua renda para ajudar os menos favorecidos, elas não poderão reclamar que estão sendo privadas de algo que moralmente merecem.¹⁸

Entre outras questões, a definição das diferenças salariais e da taxa de retorno dos investimentos lucrativos é moralmente arbitrária. O imposto sobre grandes fortunas, nessa perspectiva, visaria em última análise a desestimular a perpetuação das desigualdades de ponto de partida nas regras de jogo do mercado.

4. ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DO PLP 277/2008

O art. 3º, III, da CF/88 aponta como objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil a redução das desigualdades sociais e regionais e a erradicação da pobreza. O inciso II do mesmo art. 3º elege como meta a garantia do desenvolvimento nacional e o inciso I impõe a construção de uma sociedade mais justa, livre e solidária.¹⁹ O inciso IV, por sua vez, proíbe tratamento

¹⁷ GRAU, 2015, p. 345.

¹⁸ SANDEL, 2011, p. 200.

¹⁹ “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, **justa e solidária**;

II - **garantir o desenvolvimento nacional**;

III - **erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais** e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.”

discriminatório. Tais metas são garantidas, no âmbito tributário, por princípios constitucionais como o da isonomia tributária²⁰ e da capacidade contributiva²¹.

Tais princípios estão entrelaçados: o próprio princípio da capacidade contributiva já é um desdobramento do princípio da isonomia tributária, considerada no seu sentido material (tratar desigualmente os desiguais, na medida de suas desigualdades, em ordem a igualá-los), visto que o princípio da isonomia tributária é uma aplicação do princípio-mor da isonomia à seara tributária. É justo e solidário (art. 3º da CF/88) que quem tem mais recursos seja chamado a contribuir em maior proporção para o custeio as despesas estatais, inclusive as de implementação das medidas destinadas a minorar as desigualdades socioeconômicas. Assim, quem tem maior capacidade contributiva deve pagar mais tributos do que os que têm menos.

No entanto, após acirrados debates econômicos e jurídicos, consolidou-se a ideia de que, a partir de certo limite, a mera proporcionalidade da alíquota do tributo é insuficiente para cumprir e concretizar o princípio da capacidade contributiva. Assim, a partir de certo ponto, não basta que o tributo tenha uma alíquota fixada em percentual sobre a base de cálculo (proporcionalidade): é preciso que as próprias alíquotas percentuais aumentem gradativamente (progressividade gradual. Portanto, a fixação de uma alíquota única em forma de percentagem (proporcionalidade) atende melhor a capacidade contributiva do que a instituição de uma alíquota não-percentual (tributo de valor fixo, imutável²²), mas o escalonamento progressivo de alíquotas (progressividade) concretiza com maior perfeição ainda o princípio da capacidade contributiva.

Atenta a isso, a própria CF/88 determinou que alguns impostos tivessem caráter progressivo, como o imposto de renda, que é um imposto pessoal (por-

²⁰ “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;”

O art. 151 da CF/88, em atenção ao princípio da isonomia material (tratar desigualmente os desiguais) abre exceção ao princípio da uniformidade geográfica da tributação:

“Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, **admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;**”

²¹ Art. 145. [...] § 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e **serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte**, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

²² Muitas taxas costumam ter valor fixo, já determinado em reais na lei. Exemplo: taxa de expedição de passaporte.

que considera as características subjetivas do contribuinte, *i.e.*, se tem dependentes, se tem gastos com educação, com saúde, etc.) e progressivo (não há alíquota única, mas várias alíquotas escalonadas). No caso do IRPF, por força de lei aprovada nos últimos anos, foram criadas mais 2 alíquotas intermediárias, de modo que agora o IRPF conta com 5 alíquotas: 0% (faixa de isenção), 7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%.

A lei anterior do IRPF não era inconstitucional por ter fixado apenas 3 alíquotas, mas o princípio da capacidade contributiva passou a ser mais bem concretizado do que antes. De fato, tendo a natureza de norma-princípio (e não de norma-regra), ou seja, constituindo “mandamento de otimização”²³, o princípio da capacidade contributiva pode ser cumprido em maior ou menor grau. Com a criação de 2 novas alíquotas intermediárias (7,5% e 22,5%), o princípio da capacidade contributiva passou, dentro das possibilidades fáticas e jurídicas reais, a ser cumprido com maior perfeição e em maior grau no que toca ao IRPF.

Essa progressividade do imposto de renda é dita “fiscal” porque visa precipuamente a arrecadar mais (finalidade arrecadatória) em função da capacidade contributiva do seu sujeito passivo, distribuindo melhor a riqueza, diferentemente da progressividade “extrafiscal” do IPTU e do ITR, *v.g.*, que visa primordialmente a fazer cumprir a função social da propriedade (urbana e rural, respectivamente), e não a arrecadar mais de quem tem maior capacidade contributiva (pode ser que o dono do terreno improdutivo nem seja rico). Há dois limites à progressividade fiscal do imposto de renda: o mínimo existencial e a vedação ao confisco. De feito, até um certo limite, não pode haver incidência do imposto, sob pena de vulneração do princípio da capacidade contributiva em razão da tributação do mínimo indispensável à sobrevivência digna do indivíduo (mínimo existencial ou vital). No mínimo vital não há capacidade contributiva: esta principia a existir onde cessa aquele. Por isso, há uma faixa de isenção no IRPF.

Por outro lado, além de um certo limite, também não pode haver tributação, pois esta equivaleria a um confisco, por suprimir indevidamente parcela considerável da renda do indivíduo. Como assinala Machado Segundo²⁴, “[o] tributo não pode configurar ônus tão pesado que inviabilize o exercício de um direito, que, aliás, muitas vezes é fundamental (propriedade e livre-iniciativa”. Portanto, a capacidade contributiva cessa quando começa a haver confisco. Por isso, a alíquota do IRPF é limitada a 27,5% (alíquota máxima). Ocorre que quando o indivíduo é detentor de uma grande fortuna, a própria utilidade

²³ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 90.

²⁴ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Confisco, mínimo existencial e isonomia. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CASTILHO, Ricardo (Org.). **Direito tributário e direitos fundamentais: limitações ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 125.

(marginal) da sua renda decresce à medida que a renda cresce, ou seja, quanto maior a renda, mais ela tende a ser aplicada em despesas e bens desnecessários, supérfluos, suntuosos (jatinhos, iates, helicópteros, imóveis de veraneio no exterior, etc.). Uma parcela dessa elevada renda será aplicada em despesas e bens indispensáveis ao consumo, mas uma parcela muito maior dela será aplicada em bens suntuários.

É o que reza a “lei da utilidade marginal decrescente”. Segundo a ciência econômica, a utilidade de um bem econômico pode ser classificada em “utilidade total” e “utilidade marginal”. Para Mankiw²⁵, “a utilidade marginal de qualquer bem é o aumento de utilidade que o consumidor obtém de uma unidade adicional do bem em questão”. A lei da utilidade marginal decrescente expressa uma conclusão aparentemente lógica para a distribuição de renda, desde um ponto de vista utilitarista, de que “à medida que a renda de uma pessoa aumenta, o bem-estar adicional derivado de um dólar adicional de renda diminui”²⁶.

O exemplo mais paradigmático da chamada utilidade marginal decrescente se dá com a água: um copo de água vale subjetivamente cada vez menos para uma pessoa sedenta à medida que ela toma um copo a mais de água. A unidade seguinte gera menor satisfação do que a anterior. Se apresentássemos a utilidade total num gráfico relacionando-a com a quantidade consumida do bem, este teria o aspecto de uma curva de inclinação positiva, mas decrescente; por sua vez, a curva da utilidade marginal surge com inclinação negativa.

Portanto, é justo que uma pequena fração da renda e do patrimônio extraordinariamente grande, que seria aplicado em bens supérfluos (parcela da renda e do patrimônio com baixíssima utilidade marginal), seja distribuído pelo Estado entre os mais desafortunados, mediante um acréscimo de tributação além do IRPF e dos demais tributos pagos na aquisição e manutenção desses bens.

É claro que não se poderá estabelecer uma alíquota muito elevada de imposto sobre grandes fortunas, pois o princípio da vedação ao confisco também se aplica às grandes fortunas, embora de forma mitigada. Mas uma alíquota baixa de imposto serve para conciliar adequadamente os princípios da capacidade contributiva, da isonomia (material) tributária, da justiça fiscal e da solidariedade, de um lado, com os princípios da vedação ao confisco e do livre exercício de atividade econômica e com o direito fundamental à propriedade, de outro lado.

²⁵ MANKIW, N. Gregory. **Introdução à economia**. Tradução de Allan Vidigal Hastings. São Paulo: Cengage Learning, 2009, p. 462.

²⁶ MANKIW, 2009, p. 437.

Por semelhante razão, não se poderá eleger como base de cálculo do imposto sobre grandes fortunas aquilo que não se amolde ao conceito constitucional de “grande fortuna”, sob pena de ofensa ao art. 153, VII, da CF/88, aos aludidos princípios da vedação ao confisco (CF/88, art. 150, IV), da capacidade contributiva (CF/88, art. 145, § 1º), da isonomia material tributária (CF/88, art. 150, II) e do livre exercício de atividade econômica (CF/88, art. 170, parágrafo único) e ao direito fundamental à propriedade (CF/88, art. 5º, *caput* e XXII).

Com efeito, a incidência do imposto sobre grandes fortunas sobre aquilo que não constitua “grande fortuna” não encontra justificativa econômica, nem jurídica, representando uma injusta apropriação estatal (confisco) e uma nítida agressão à capacidade contributiva do indivíduo. Qualquer acréscimo a esse título sobre o patrimônio de pessoas da classe média brasileira (e até mesmo da classe alta que não sejam possuidores de “grandes fortunas”) comprometeria o exercício da atividade profissional e o desenvolvimento nacional. A lei da utilidade marginal somente autoriza a instituição de imposto sobre “grandes fortunas”, não sobre “pequenas fortunas”, nem sobre patrimônios comuns.

O nó górdio está, pois, em definir o que constitui “grande fortuna” para efeito de incidência do imposto, bem como o que configura alíquota razoável para este imposto. “Grande fortuna” e “alíquota razoável” para efeito de imposto sobre grandes fortunas, em verdade, enquadram-se na categoria de conceitos jurídicos indeterminados. Estes se caracterizam por possuírem uma zona de certeza positiva, uma zona de certeza negativa e uma zona intermédia entre elas (área de incerteza).

A existência de um conceito jurídico indeterminado levaria num primeiro instante à impossibilidade de definição da base de cálculo do imposto sobre grandes fortunas. A existência dessas três zonas suscita uma relevante questão: como o Poder Judiciário deve agir quando instado a sindicá-la infringência à Constituição quando a lei impugnada se insere dentro da zona intermediária de incerteza? Antolha-se-nos que deve prestigiar a escolha legislativa, diante da ausência de parâmetros empíricos e jurídicos seguros de controle, bem como em atenção ao princípio da separação de Poderes, bem assim em homenagem à presunção de constitucionalidade das leis.

Todavia, não é esse o caso do PLP 277/2008, que conceituou como “grande fortuna” aquela que ultrapasse R\$ 2 milhões (art. 1º)²⁷, aí incluído o patrimônio total da pessoa física (imóvel onde reside, carro que utiliza, etc.), no Brasil ou no exterior, com algumas poucas exceções (art. 3º, § 2º)²⁸. A maio-

²⁷ “Art. 1º O imposto sobre grandes fortunas tem por fato gerador a titularidade, em 1º de janeiro de cada ano, de fortuna em valor superior a R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais), expressos em moeda de poder aquisitivo de 1º de janeiro de 2009.”

²⁸ “Art. 3º [...] § 2º Serão excluídos do patrimônio, para efeito de determinar a fortuna sujeita ao imposto:

ria dos demais projetos apensados, determinando o piso do que se pode considerar uma grande fortuna numa faixa de R\$ 2 a 5 milhões, incorrem no mesmo equívoco, bem como ignoram, em grande parte, a depreciação da moeda nacional. Portanto, no caso específico do PLP 277/2008, a inconstitucionalidade é evidente e, como tal, deve ser declarada pelo Poder Judiciário, caso o projeto seja convertido em lei. Como assinalam Cavalcante e Torres²⁹:

O que preocupa nestes projetos são os valores baixos para a primeira incidência do tributo, que certamente alcançarão os assalariados que constituíram, em muitos casos, um patrimônio em poupança ou bens imóveis (quase sempre decorrentes de financiamentos de até 30 anos), bens estes que não representam uma grande fortuna para efeitos de incidência do IGF.

Tal inconstitucionalidade é formal e material. É formal porque o art. 153, VII, da CF/88 só conferiu competência à União para instituir imposto sobre “grandes fortunas” e o legislador infraconstitucional não pode distorcer o conceito constitucional de “grandes fortunas” para o fim de ampliar sua própria competência tributária. Em matéria de atribuição constitucional de competência tributária, não há espaço para ficções jurídicas para burlar a vontade constitucional. Dessarte, o PLP 277/2008 padece de inconstitucionalidade formal decorrente de incompetência legiferante.

A inconstitucionalidade do PLP 277/2008 é ainda material, porquanto malfere o núcleo dos princípios da vedação ao confisco (CF/88, art. 150, IV)³⁰, da capacidade contributiva (CF/88, art. 145, § 1º), da isonomia material tributária (CF/88, art. 150, II), do livre exercício de atividade econômica (CF/88, art. 170, par. único), bem como a essência do direito fundamental à propriedade (CF/88, art. 5º, *caput* e XXII). A natureza confiscatória deve ser identificada pela situação das pessoas submetidas ao imposto sobre grandes fortunas³¹. A inconstitucionalidade do PLP 277/2008, da forma como redigido, é total, maculando-o completamente, pois o próprio art. 1º, que lhe define o fato gerador, padece desse vício. Assim, não há como declarar a inconstitucionalidade apenas do art. 5º, na parte que estabelece alíquotas sobre patrimônios a partir de dois milhões de reais.³²

a) os instrumentos utilizados pelo contribuinte em atividades de que decorram rendimentos do trabalho assalariado ou autônomo, até o valor de R\$ 300.000,00 (trezentos mil reais);

b) os objetos de antiguidade, arte ou coleção, nas condições e percentagens fixadas em lei;

c) outros bens cuja posse ou utilização seja considerada pela lei de alta relevância social, econômica ou ecológica.”

²⁹ CAVALCANTE, Denise Lucena; TORRES, Heleno Taveira. A tributação sobre a riqueza volta à cena: o imposto sobre grandes fortunas no Brasil. In: PINTO, Felipe Chiarello de Souza; PASIN, João Bosco Coelho; SIQUEIRA NETO, José Francisco (Org.). **Direito, economia e política**: Ives Gandra, 80 anos do humanista. São Paulo: Instituto dos Advogados de São Paulo, 2015, p. 688.

³⁰ CAVALCANTE; TORRES, 2015, p. 689.

³¹ MACHADO SEGUNDO, 2012, p. 126.

³² Art. 5º. O imposto incidirá às seguintes alíquotas:

Algumas observações complementares em torno do conceito de “grande fortuna” devem ainda ser estabelecidas. Em primeiro lugar, a noção de grande fortuna pode ser estabelecida pela legislação em termos relativos: um dos projetos pensados estabeleceu o piso de oito mil vezes a faixa de isenção do imposto de renda, outro projeto estabeleceu o piso de seis mil salários mínimos; embora estejam no caminho mais adequado para a questão, ainda cometem equívocos ao se atrelarem a índices determináveis pelo próprio Estado. Em segundo lugar, ter uma grande fortuna no Brasil depende do nível de desigualdade existente — logo, trata-se de um conceito dependente do grau de disparidade econômica; em outras palavras, é necessário verificar, periodicamente, como estão configuradas as desigualdades econômicas do país. Exemplificativamente, no ano de 2008, o Brasil registrava 220 mil cidadãos que possuíam investimentos no mercado financeiro de pelo menos US\$ 1 milhão, detendo, no total, US\$ 1,2 trilhão em aplicações financeiras; no mesmo sentido, com base em levantamentos das declarações do imposto de renda do ano de 2006, um grupo de 138 declarantes possuíam rendimentos tributáveis acima de R\$ 45 bilhões³³.

Todavia, é preciso separar, dentro das fortunas, as que podem ser reconhecidas como grandes fortunas. Nesse contexto, muitas fortunas estão mascaradas por forma de participações empresariais e por divisão do patrimônio dentro do mesmo grupo familiar. Com efeito, a Receita Federal do Brasil possui uma coordenação especial de acompanhamento dos maiores contribuintes, caracterizados por um grupo que, em 2011, era “composto por 12.153 pessoas jurídicas de alta capacidade contributiva e 5.140 pessoas físicas de alta renda, os quais respondem por aproximadamente 70% da arrecadação dos tributos federais”³⁴. Alguns projetos incluíam como contribuintes do imposto sobre grandes fortunas pessoas jurídicas; entretanto, associar o imposto a pessoas jurídicas pode não ser adequado ao conceito de grandes fortunas. Mais adequado para o cálculo do imposto seria considerar os direitos em ações empresariais.

Por outro lado, nenhum dos projetos cogitou a consideração de grupos familiares para o cômputo do que se pode considerar uma grande fortuna,

Classe de valor de patrimônio (em R\$)	Alíquota
Até 2.000.000,00	Isento
de 2.000.000,01 a 5.000.000,00	1%
de 5.000.000,01 a 10.000.000,00	2%
de 10.000.000,01 a 20.000.000,00	3%
de 20.000.000,01 a 50.000.000,00	4%
Mais de 50.000.000,00	5%

³³ SINDIFISCO NACIONAL. **Nota técnica nº 19:** imposto sobre grandes fortunas, uma oportunidade de maior justiça tributária. Brasília, DF: Sindifisco Nacional, 2010, p. 4-6.

³⁴ BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Superintendência Regional na 6ª Região Fiscal. **Prestação de contas ordinárias anual:** relatório de gestão do exercício de 2011. Belo Horizonte: SRRF 06, 2012, p. 53.

haja vista que, pela própria natureza do imposto, seria adequada sua incidência sobre famílias multimilionárias, desde que não ocorresse bitributação. Estudos apontam que, com base em levantamento no ano de 2000, do 1% das famílias mais ricas do mundo, 2,5% são brasileiras, havendo, portanto, parcela significativa de famílias com capacidade contributiva para o imposto sobre grandes fortunas³⁵.

Há ainda outros vícios de inconstitucionalidade no PLP 277/2008, como, *v.g.*, no que respeita à outorga de competência a lei ordinária para estabelecer hipóteses de redução de base de cálculo do IGF (ou isenção, conforme se considere)³⁶. De fato, o art. 150, § 6º, da CF/88 exige lei específica para concessão de isenções, reduções de base de cálculo, benefícios fiscais, etc.³⁷, mas no caso do IGF essa lei específica deverá ser uma lei complementar, visto que se trata de imposto que deve ser integralmente instituído por lei complementar (CF/88, art. 153, VII), e lei ordinária não pode alterar lei complementar, ainda que com (inválida) autorização prévia desta, pois a regra constitucional atributiva de competência não pode ser burlada nem mesmo pelo legislador complementar³⁸.

5. CONCLUSÃO

A instituição do imposto sobre grandes fortunas no Brasil certamente contribuiria para a redução das desigualdades socioeconômicas, por redistribuir pequena parcela da riqueza excedente dos muito abastados diretamente aos pobres. É que o art. 80 do ADCT, excepcionando o art. 167, IV, da CF/88,

³⁵ 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, p. 36.

³⁶ “Art. 3º [...] § 2º Serão excluídos do patrimônio, para efeito de determinar a fortuna sujeita ao imposto: [...]

b) os objetos de antiguidade, arte ou coleção, **NAS CONDIÇÕES E PERCENTAGENS FIXADAS EM LEI;**

c) outros bens cuja posse ou utilização **SEJA CONSIDERADA PELA LEI** de alta relevância social, econômica ou ecológica.”

³⁷ “§ 6.º **Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela EC nº 3/93)”**

³⁸ Em situação análoga, decidiu o STF que o legislador ordinário não pode delegar ao Executivo competência para estabelecer isenções mediante decreto (ADI 1296-MC).

destina a arrecadação do IGF integralmente ao “Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza”³⁹, não havendo possibilidade de desvinculação dessa receita, conforme dispõe expressamente o art. 80, § 1º, do ADCT da CF/88⁴⁰. Destarte, os pobres seriam os beneficiários diretos do IGF. Mas instituição do IGF deve observar a norma constitucional atributiva de competência tributária e os princípios constitucionais tributários envolvidos, o que não ocorreu no caso do PLP nº 277/2008.

À luz de todo o exposto, conclui-se pela inviabilidade e inconstitucionalidade formal e material do PLP nº 277/2008. Outros obstáculos merecem consideração, à guisa de conclusão. Primeiramente, o argumento de que o imposto gera uma ineficiência na arrecadação não colhe, mas o imposto sobre grandes fortunas não deve ser utilizado como mecanismo de combates a crises arrecadatórias⁴¹, razão pela qual a destinação ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza seja a solução mais satisfatória. Cavalcante e Torres⁴² também sustentam que não procede a alegação de impraticabilidade do imposto, “em virtude dos vários instrumentos tecnológicos de hoje dispõe a Administração Pública Federal. A riqueza é atualmente mais visível, principalmente quando de grande porte”.

No que concerne à evasão fiscal decorrente da instituição do imposto sobre grandes fortunas, há que se considerar no projeto de lei instrumentos antielisivos⁴³. De mais a mais, a Constituição de 1988 deve ser interpretada, na sua conjuntura, como um convite a um modelo de enriquecimento economicamente sustentável no país, permitindo uma exploração dos recursos naturais e humanos, e em repúdio ao lucro arbitrário e ao enriquecimento desmesurado sem a devida contrapartida social.

Se devidamente instituído, delimitando adequadamente o universo restrito de pessoas e famílias enquadradas no conceito indeterminado de proprietárias de “grandes fortunas”, dentro da zona de certeza positiva, afasta-se também a crítica relativa ao aumento da carga tributária, uma vez que haverá a promoção da tributação sobre o patrimônio e capital em mitigação ao modelo atualmente adotado de tributação sobre o consumo⁴⁴. Sem prejuízo da vali-

³⁹ “ADCT - Art. 80. Compõem o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza: [...] III - o **produto da arrecadação do imposto de que trata o art. 153, inciso VII, da Constituição;**” (Incluído pela EC nº 31, de 2000)

⁴⁰ “Art. 80. § 1º Aos recursos integrantes do Fundo de que trata este artigo não se aplica o disposto nos arts. 159 e 167, inciso IV, da Constituição, **assim como qualquer desvinculação de recursos orçamentários.** (Incluído pela EC nº 31, de 2000)”

⁴¹ SILVA, Jules Michelet Pereira Queiroz e. **Imposto sobre grandes fortunas, fuga de capitais e crescimento econômico.** Consultoria Legislativa: estudo. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2015, p. 8.

⁴² CAVALCANTE; TORRES, 2015, p. 690.

⁴³ SILVA, 2015, p. 8.

⁴⁴ SINDIFISCO NACIONAL, 2010, p. 19.

dade dos argumentos no sentido de que a incidência do imposto sobre grandes fortunas poderá, de um lado, ser repassado como custo adicional na atividade empresarial — impactando no custo das mercadorias adquiridas por consumidores — e, de outro lado, ensejar sonegação e a celebração de acordos de moratória e parcelamento com os grandes contribuintes, é importante observar a externalidade positiva que pode ser produzida com a instituição desse imposto, como uma solução gradual e efetiva da legislação tributária em prol do aprimoramento da relação moral estabelecida entre o Estado e os cidadãos brasileiros⁴⁵.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Assembleia Nacional Constituinte, 1988.

_____. _____. Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Brasília, DF: Assembleia Nacional Constituinte, 1988.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Superintendência Regional na 6ª Região Fiscal. **Prestação de contas ordinárias anual**: relatório de gestão do exercício de 2011. Belo Horizonte: SRRF 06, 2012

_____. _____. Secretaria de Política Econômica. **Relatório da distribuição pessoal da renda e da riqueza da população brasileira**: dados do IRPF 2015/2014. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2016.

_____. Secretaria de Relações Institucionais. Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social. **Indicadores de iniquidade do sistema tributário nacional**: relatório de observação n. 2. Brasília, DF: Presidência da República, 2010

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

CAVALCANTE, Denise Lucena; TORRES, Heleno Taveira. A tributação sobre a riqueza volta à cena: o imposto sobre grandes fortunas no Brasil. In: PINTO, Felipe Chiarello de Souza; PASIN, João Bosco Coelho; SIQUEIRA NETO, José Francisco (Org.). **Direito, economia e política**: Ives Gandra, 80 anos do humanista. São Paulo: Instituto dos Advogados de São Paulo, 2015, p. 681-693.

⁴⁵ MELO, Álisson José Maia. Moral tributária e imaginário da tributação no Brasil. In: LINHARES, Emanuel Andrade et al. (Org.). **Estudos do imaginário jurídico**. v. 2. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 23.

CONGRESSO NACIONAL. Câmara dos Deputados. PLP 277/2008. **Portal da Câmara dos Deputados**, Brasília, DF, Projetos de Lei e Outras Proposições. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=388149>>. Acesso em 30 nov. 2016.

DORNELLES, Francisco. Imposto sobre grandes fortunas. **Portal Francisco Dornelles**: o senador do Rio, Artigos, n. 31, 19 jul. 2006. Disponível em: <http://www.dornelles.com.br/inicio/index.php?option=com_content&task=view&id=347&Itemid=85> Acesso em: 17 maio 2010.

GARCIA, Patrícia F. de Souza; SOUZA, Fátima F. Rodrigues de. **Imposto sobre grandes fortunas: Ideologia x Realidade**. São Paulo: Fecomercio, 2008.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na constituição de 1988**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

GUEDES, Odilon. Mais para quem tem mais. São Paulo: **Le Monde Diplomatique Brasil**, ano 2, n. 13, p. 23, ago. 2008.

IRTI, Natalino. **L'ordine giuridico del mercato**. 3. ed. Roma: Laterza, 2004.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Confisco, mínimo existencial e isonomia. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CASTILHO, Ricardo (Org.). **Direito tributário e direitos fundamentais: limitações ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 113-126.

MANKIW, N. Gregory. **Introdução à economia**. Tradução de Allan Vidigal Hastings. São Paulo: Cengage Learning, 2009.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O imposto que incide sobre Grandes Fortunas. **Consulex**, Consulex, v. 12, n. 273, p. 22-23, maio 2008.

MELO, Álisson José Maia. Moral tributária e imaginário da tributação no Brasil. In: LINHARES, Emanuel Andrade et al. (Org.). **Estudos do imaginário jurídico**. v. 2. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 3-24.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**: os impostos e a justiça. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NEVES, Marcelo. **A constitucionalização simbólica**. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2016.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário a luz da doutrina e da jurisprudência**. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Tradução de Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

SANDEL, Michael. **Justiça**: o que é fazer a coisa certa. 4. ed. Tradução de Heloísa Matias e Maria Alice Máximo. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2011.

SILVA, Jules Michelet Pereira Queiroz e. **Imposto sobre grandes fortunas, fuga de capitais e crescimento econômico**. Consultoria Legislativa: estudo. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2015.

SINDIFISCO NACIONAL. **Nota técnica nº 19**: imposto sobre grandes fortunas, uma oportunidade de maior justiça tributária. Brasília, DF: Sindifisco Nacional, 2010.

*** Recebido em 30 nov. 2016.**