



ESCOLA DA MAGISTRATURA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

PERSPECTIVAS ACERCA DA CRIAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE GRANDES
FORTUNAS COMO MEIO DE ARRECADAÇÃO PARA O COMBATE À COVID-19

Luana de Oliveira Castro Pacheco

Rio de Janeiro
2021

LUANA DE OLIVEIRA CASTRO PACHECO

PERSPECTIVAS ACERCA DA CRIAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE GRANDES
FORTUNAS COMO MEIO DE ARRECADAÇÃO PARA O COMBATE À COVID-19

Artigo científico apresentado como exigência de conclusão de Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* da Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro.

Professores Orientadores:

Mônica C. F. Areal

Nelson C. Tavares Junior

Rio de Janeiro
2021

PERSPECTIVAS ACERCA DA CRIAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS COMO MEIO DE ARRECAÇÃO PARA O COMBATE À COVID-19

Luana de Oliveira Castro Pacheco

Graduada em Direito pela Universidade Estácio de Sá. Advogada.

Resumo – a pandemia ocasionada pela COVID-19 trouxe graves consequências ao Brasil. Do ponto de vista financeiro, a diminuição de receitas, bem como, o aumento de despesas, em razão do isolamento social e da crise sanitária. Assim, no Congresso Nacional reacendeu a discussão sobre a criação do Imposto sobre Grandes Fortunas. Apesar dos projetos de lei ofertados durante a pandemia, sua viabilidade deve ser analisada por diversos aspectos: jurídico, financeiro e social. O trabalho tem como objetivo a análise desses projetos de lei, o enfretamento de questões controvertidas, e as dificuldades da criação IGF, sobretudo em um momento de crise.

Palavras-chave - Direito Tributário. Pandemia. Imposto Sobre Grandes Fortunas. Arrecadação.

Sumário – Introdução. 1. Os reflexos financeiros da pandemia como estímulo à criação do IGF. 2. Análise das propostas legislativas para a criação do IGF no período de Pandemia. 3. O IGF é a melhor solução? Aspectos positivos e negativos de sua criação na pandemia. Conclusão. Referências.

INTRODUÇÃO

O presente trabalho científico tem por objetivo o estudo do Imposto sobre Grandes Fortunas, previsto na Constituição Federal de 1988 em seu art. 153, inciso VII, e os projetos de Lei em tramitação no Congresso Nacional para sua instituição como meio hábil de arrecadação para o combate à Pandemia da COVID-19, diante de seus reflexos econômicos e sociais no Brasil.

Apesar de o Imposto sobre Grandes Fortunas estar previsto na Constituição desde 1988, ele depende de Lei Complementar para ser instituído, ou seja, para que o tributo seja de fato cobrado é necessária uma ação do Poder Legislativo Federal, o que torna a discussão polêmica, uma vez que, o IGF é um imposto que tem como corolário o Princípio da Justiça Fiscal, que por sua vez, tem como objetivo a tributação de acordo com a capacidade contributiva. Sendo assim, o contribuinte deve ser tributado de acordo com suas riquezas, o que interfere diretamente na camada social mais favorecida economicamente.

A discussão acerca da instituição do tributo volta para a pauta do Congresso Nacional em 2020, como possível solução para a crise ocasionada pela Pandemia da COVID-19.

De acordo com os relatórios da Receita Federal do Brasil, houve queda da arrecadação em índices consideravelmente mais baixo, e justificado pela própria Receita, que foram influenciados pelos diversos diferimentos decorrentes da pandemia de Coronavírus.

O Congresso Nacional prevendo essa queda ofertou no período da pandemia três novos projetos de Lei para criação do tributo, tais projetos são objeto de crítica pela comunidade jurídica diante das inconstitucionalidades.

Além disso, há pontos que não podem deixar de ser debatidos, que são argumentos opostos à criação do IGF. Discute-se que a sua criação promoverá um desestímulo à formação de patrimônio, além de estimular os donos de fortunas a retirar-se do Brasil, o que tornaria a crise ainda mais grave.

Diante das críticas abordadas, sobre a criação do IGF para os fins de arrecadação para o combate ao Coronavírus, a decretação do estado de calamidade pública, e a diminuição da arrecadação das Fazendas Públicas, entende-se que há no sistema tributário nacional uma espécie tributária que se molda com maior eficiência para tais fins, fala-se da instituição do Empréstimo Compulsório de Calamidade Pública, que ao contrário do IGF tem maior adequação para o momento econômico que atravessa o Brasil.

Objetiva-se que a pesquisa desenvolvida traga reais e sólidas contribuições para a comunidade científica. A abordagem do tema jurídico pesquisado é necessariamente qualitativa, em sua elaboração será utilizado o método de revisão bibliográfica, com análises documentais dos Projetos de Lei Complementar nº 924/2020, nº 50/2020 e nº38/2020 que tramitam no Congresso Nacional, e de legislações vigentes, uma vez que se pretende elaborar uma pesquisa pertinente à temática em foco, analisada e fichada na fase exploratória da pesquisa que melhor sustenta a defesa.

1. OS REFLEXOS FINANCEIROS DA PANDEMIA COMO ESTÍMULO À CRIAÇÃO DO IGF

O ano de 2020 foi marcado por uma grande crise sanitária mundial ocasionada pela Pandemia do vírus da COVID-19, que fez com que a rotina do mundo mudasse e como consequências grandes reflexos sociais e econômicos. Desta forma, as desigualdades sociais ficam ainda mais latentes, e o Estado deve intervir com a criação de políticas públicas com o fim de assegurar as reduções das desigualdades.

Nesse contexto, os entes federados, no âmbito de suas competências, desenvolveram uma série de medidas emergenciais na saúde. Foram gastos vultosos e necessários para

combater a doença, como a abertura de hospitais de campanha, compra de subsídios, aparelhos, contratação de mão de obra, entre outros.

Além disso, o Estado desenvolveu uma série de medidas de emergência com o fim de diminuir os impactos econômicos da crise sanitária, e para a manutenção do isolamento social, a fim de diminuir a curva de contaminação. Dentre as medidas, destacam-se a diminuição de alíquotas de alguns impostos, a moratória em outros tributos, os auxílios emergências para as pessoas físicas e jurídicas, abertura de crédito como incentivo às empresas, dentre outras medidas.

Contudo, as receitas tributárias empregadas para a execução de todas essas ações de combate aos efeitos da pandemia precisam ser compensadas, tendo em vista que as perdas de receitas tributárias da União, dos Estados e dos Municípios podem culminar em uma grave crise econômica no Brasil.

Neste íterim, o jornal Folha de São Paulo¹ divulgou no dia 23 de julho de 2020, baseado nos dados divulgados pela Receita Federal do Brasil, que os números contabilizados já somavam uma queda na arrecadação federal de 29,59% no mês de junho, em comparação com o mesmo mês do ano passado. Em abril, o resultado foi ainda pior, o site G1² divulgou que no mês de abril, a arrecadação de impostos, contribuições e demais receitas federais registraram queda vertiginosa de 28,95% em relação ao mês de abril de 2019. Desta forma, o resultado da arrecadação do mês de abril deste ano foi o pior desde o ano de 2006.

Sendo assim, em razão de todos esses acontecimentos, surgiram diversos projetos de Lei Complementar relacionados à criação do tributo como fonte de receitas para combater os efeitos da crise com base na justiça distributiva, o que reacendeu a discussão sobre a criação do Imposto sobre Grandes Fortunas.

Contudo, apesar de o Imposto sobre Grandes Fortunas estar previsto da Constituição Federal desde 1988, nunca foi de fato instituído, pela necessidade da ação do legislativo em aprovar uma Lei Complementar que determine todos os elementos essenciais para que haja a

¹ RESENDE, Thiago; GARCIA, Larissa. *Arrecadação federal cai 30% em junho e é a pior para o mês em 16 anos*. Folha de São Paulo. 23 jul. 2020. Disponível em: < [https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2020/07/dados-da-receita-indicam-queda-de-quase-30-na-arrecadacao-de-junho.shtml#:~:text=O%20tombo%20j%C3%A1%20desconta%20a,%25\)%20na%20compara%C3%A7%C3%A3o%20com%202019.&text=Em%20rela%C3%A7%C3%A3o%20a%20maio%2C%20junho,11%2C13%25%20nas%20receitas](https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2020/07/dados-da-receita-indicam-queda-de-quase-30-na-arrecadacao-de-junho.shtml#:~:text=O%20tombo%20j%C3%A1%20desconta%20a,%25)%20na%20compara%C3%A7%C3%A3o%20com%202019.&text=Em%20rela%C3%A7%C3%A3o%20a%20maio%2C%20junho,11%2C13%25%20nas%20receitas) >. Acesso em: 29 set. 2020.

² MARTELLO, Alexandre. *Arrecadação despenca 28,9% em abril, para R\$ 101 bilhões*. G1. Brasília, 21 mai. 2020. Disponível em: < <https://g1.globo.com/economia/noticia/2020/05/21/com-coronavirus-e-alteracoes-em-tributos-arrecadacao-despenca-289percent-em-abril-para-r-101-bilhoes.ghtml> > Acesso em: 29 set. 2020

cobrança do tributo: Sujeito passivo, fato gerador, base de cálculo, alíquota, conforme o comando Constitucional no seu art. 153, VII³.

O Imposto sobre Grandes fortunas é um tributo que tem como corolário o Princípio da Justiça Distributiva, que tem como fim a realização de justiça social, que se concretiza por meio do Princípio da Capacidade Contributiva, previsto no art. 145, §1º da CRFB⁴. Este princípio determina que sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Com efeito, aquele que tem mais capacidade econômica deve contribuir mais para o fisco, bem como, aquele que tem menor capacidade econômica deve contribuir menos.

O conceito de capacidade contributiva segundo Ricardo Lobo Torres⁵:

[...] se subordina à ideia de justiça distributiva. Manda que cada qual pague os impostos de acordo com a sua riqueza, atribuindo conteúdo ao vetusto critério de que justiça consiste em dar cada um o que é seu (*suum cuique tribuere*) e que se tornou uma das regras de ouro para se obter a verdadeira justiça distributiva.

Partindo dessa premissa, o IGF para esse momento de pandemia poderia ser considerado um instrumento viável para o alcance da igualdade econômico-social, à medida que poderia diminuir as desigualdades sociais no Brasil, tendo como o seu principal argumento o princípio da dignidade humana, a solidariedade e os valores que defendem os direitos humanos.

Os detentores de grandes riquezas, apesar de ser uma pequena parcela da sociedade, ostentam suas fortunas e não são tributados por esse patrimônio. Além disso, houve um aumento considerável de bilionários no período de pandemia, o que seria mais um estímulo para que o imposto saísse do papel.

A Revista Forbes Brasil⁶ divulgou esses dados, a riqueza total dos bilionários em todo o mundo aumentou em 25%, o equivalente a US\$ 10 trilhões, no período de pandemia e isolamento social.

³ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm >. Acesso em: 30 set. 2020.

⁴ Ibid.

⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 13. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p 93.

⁶ WILLIAMS, Ollie. Riqueza de bilionários quebra recorde na pandemia e bate US\$ 10 trilhões. *Revista Forbes, Brasil*. Disponível em: <https://forbes.com.br/negocios/2020/10/riqueza-de-bilionarios-quebra-recorde-na-pandemia-e-bate-us-10-trilhoes/>. Acesso em: 01 abr. 2021.

No Brasil, o site G1⁷ noticiou o estudo da ONG Oxfam, e os dados são impressionantes. O aumento de patrimônio dos bilionários brasileiros chegou a US\$ 34 bilhões, o equivalente a R\$ 177 bilhões. Segundo a ONG, na América Latina, desde o início das medidas de isolamento social aumentaram o número de bilionários, cerca de um novo bilionário a cada duas semanas. De contra partida, segunda a Organização Mundial do Trabalho, a pandemia deixou mais de 41 milhões de pessoas desempregadas na região. O que aumentou consideravelmente as desigualdades sociais não só no Brasil, mas em toda a América Latina.

Desta forma, considera-se muito relevante a ideia de trazer uma nova espécie tributária, que tenha como sujeito passivo pessoas que podem de fato contribuir no momento em que o país necessita arrecadar mediante as despesas emergenciais que os tributos já existentes não forem capazes de suprir.

2. ANÁLISE DAS PROPOSTAS LEGISLATIVAS PARA A CRIAÇÃO DO IGF NO PERÍODO DE PANDEMIA

Diante do enfrentamento da criação do Imposto sobre Grandes Fortunas nesse período de pandemia, cabe a análise dos projetos ofertados com o objetivo no combate as consequências da crise sanitária.

O primeiro exame a ser feito é o do Projeto de Lei Complementar nº 50/2020⁸, de autoria da Senadora Eliziane Gama, que institui o IGF e o Empréstimo compulsório no mesmo projeto de Lei, e, ambos têm como fato gerador a titularidade de patrimônio líquido anual que exceda 12 mil vezes o limite mensal de isenção do imposto de renda, aproximadamente R\$ 343,2 milhões, as alíquotas são progressivas com três faixas de tributação que variam entre 0,65% a 1,25%. No entanto, sob o ponto de vista jurídico o projeto possui inconstitucionalidade latente.

Parte-se da premissa de que o IGF é imposto, e como tal espécie tributária, seu fato gerador não se vincula a nenhum tipo de contraprestação do Estado, ou seja, basta que se pratique o fato gerador para o nascimento da obrigação tributária. Os impostos são tributos desvinculados. Assim como, o imposto é considerado tributo de receita não vinculada, o quer dizer que as suas receitas não podem ter destinação pré-estabelecidas.

⁷ GLOBO. *Patrimônio dos super-ricos brasileiros cresce US\$ 34 bilhões durante a pandemia, diz Oxfam*. Disponível em: < <https://g1.globo.com/economia/noticia/2020/07/27/patrimonio-dos-super-ricos-brasileiros-cresce-us-34-bilhoes-durante-a-pandemia-diz-oxfam.ghtml>>. Acesso em: 01 abr. 2021.

⁸ BRASIL. Senado Federal. *Projeto de Lei Complementar nº 50*, de 2020. Disponível em: < <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/141223>> . Acesso em: 3 mar. 2021.

Assim, sobre imposto, leciona Ricardo Lobo Torres⁹ “[...] o fato gerador dessa categoria tributária não se vincula a qualquer prestação específica por parte do Estado, destina-se a remunerar as necessidades globais do serviço público indivisível”.

Desta forma, apesar de a intenção do legislador ser a aplicação das receitas do IGF destinadas ao financiamento das necessidades sociais decorrentes da pandemia, essa vinculação não é permitida.

Consagrado pelo art. 167, IV, da CRFB¹⁰, o Princípio da Não Vinculação de Receitas, prevê que é vedada a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, salvo algumas exceções, como por exemplo, no caso de repartição constitucional de receitas da união entre estados e municípios ou a vinculação de verbas federais, estaduais e municipais aos Fundos de Combate e Erradicação da Pobreza.

Neste sentido, Vanessa Siqueira¹¹ instrui:

[...] o princípio da não vinculação diz respeito àquilo que se deve fazer com o produto arrecadado a título de impostos. De feito, está-se diante de ordem dirigida ao legislador, que, de pronto, se vê impedido de atrelar a receita proveniente dos impostos a fundo, órgão ou despesa.

Sendo assim, tal projeto padece de inconstitucionalidade, assim como, todos os demais que têm por objetivo a destinação específica das receitas do IGF para o combate a pandemia, salvo se estiver entre exceções previstas na Constituição ou no ADCT.

Ademais, fato importante a ser observado é que as exceções ao Princípio da Não Vinculação de Receitas devem ser ventiladas por meio de Emenda Constitucional, e não por Lei Complementar, uma vez que trata de modificação do próprio texto constitucional. Desta forma, antes mesmo de se falar em criação do IGF com receita vinculada, o texto constitucional poderia sofrer uma reforma para acrescentar mais uma exceção a esse princípio.

Outro ponto que merece atenção, é que o Projeto de Lei 50/2020 possui outro vício de constitucionalidade, quando não observa o Princípio da Irretroatividade Tributária, conforme art. 150, III, alínea a, CRFB¹², que prevê que é vedado aos entes cobrar tributo em relação a fato gerador ocorrido antes do início da vigência da lei que o houver instituído ou o aumentado.

⁹ TORRES, op. cit., p. 372.

¹⁰ BRASIL, op. cit., nota 3.

¹¹SIQUEIRA, Vanessa. *O princípio da não vinculação de impostos a fundo, órgão ou despesa e a DRU*. Disponível em: <<https://blog.ebeji.com.br/o-principio-da-nao-vinculacao-de-impostos-a-fundo-orgao-ou-despesa-e-a-dru/>>. Acesso em: 06 mar. 2021.

¹² BRASIL, op. cit., nota 3.

Isso ocorre porque, em seu art. 7º, §1º¹³, há uma determinação de que a lei alcançará fato gerador do ano de 2019, ou seja, quando a lei ainda não existia.

Neste sentido, leciona Claudio Carneiro¹⁴:

O Princípio da Irretroatividade Tributária, previsto no art. 150, III, a, da CRFB c/c o art. 105 do CTN, reforça a ideia da segurança jurídica das relações, vedando a cobrança de tributo em relação a fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei que o instituiu ou majorou. (...) O tributo devido pelo contribuinte é aquele lançado segundo a lei vigente à época da ocorrência do fato gerador, conforme dispõe o art. 144 do CTN.

Quanto ao exame do Projeto de Lei complementar nº 38/2020¹⁵, há uma verdadeira miscelânea, isso porque, o autor do projeto Senador José Reguffe, mistura o imposto sobre grandes fortunas com o imposto extraordinário de guerra.

Nesse projeto, o legislador se preocupou com o tema abordado anteriormente, pois vinculou a receita às exceções permitidas pelo Princípio da Não Vinculação, quando traz a previsão no seu art. 3º¹⁶, que o Poder Executivo Federal assegurará a destinação dos recursos obtidos pela cobrança do Imposto Extraordinário sobre Grandes Fortunas, metade para ações e serviços públicos de saúde, conforme previsão do art. 167, inciso IV, da CRFB¹⁷, e a outra metade para um fundo social para atender os mais pobres que pode ser considerado, neste caso, os Fundos de Combate e Erradicação da Pobreza, previstos nos artigos 81 e 82 do ADCT¹⁸.

Vencido esse obstáculo, outro ponto merece destaque, uma vez que, o Imposto Extraordinário de Guerra previsto no art. 154, II, CRFB¹⁹, só poderá ser instituído, como o próprio nome sugere, em casos extraordinários, quais sejam: na iminência ou no caso de guerra externa. Sendo assim, tal projeto também padece de inconstitucionalidade.

Passa-se ao exame do Projeto de Lei complementar nº 924/2020²⁰, cuja autoria do Deputado Federal Assis Carvalho. Tal projeto obedece ao comando constitucional do art. 146, III²¹, estabelecendo assim, o fato gerador, sujeito passivo, base de cálculo, alíquotas

¹³ BRASIL, op. cit., nota 8.

¹⁴ CARNEIRO, Claudio. *Curso de Direito Tributário e Financeiro*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p.462.

¹⁵BRASIL. Senado Federal. *Projeto de Lei Complementar nº 38*, de 2020. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/141181>>. Acesso em: 28 set. 2020.

¹⁶ BRASIL, op. cit., nota 15.

¹⁷ BRASIL, op. cit., nota 3.

¹⁸ BRASIL, op. cit., nota 3.

¹⁹ BRASIL, op. cit., nota 3.

²⁰ BRASIL. Câmara dos Deputados. *Projeto de Lei Complementar nº 924*, de 2020. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2241837>>. Acesso em: 28 set. 2020.

²¹ BRASIL, op. cit., nota 3.

progressivas que variam entre 0,5% a 5%. Traz também a previsão das hipóteses de não incidência do tributo, penalidades e forma de arrecadação.

Fato importante neste projeto é que não há cobrança do tributo para o ano de 2020, como nos demais projetos. Houve, portanto, a observância de dois Princípios tributários muito importantes previsto na Constituição, os quais se sujeita o IGF. Veja-se.

O Princípio da Anterioridade do Exercício Financeiro, previsto no art. 150, III, *alínea b*, da CRFB²², que determina que no caso de majoração ou criação de um novo tributo este só poderá ser cobrado no exercício financeiro seguinte à data da publicação da lei.

Do mesmo modo, acontece com o Princípio Anterioridade Nonagesimal, previstas no art. 150, III, *alínea c*, da CRFB²³, que determina que além do respeito à anterioridade do exercício, o tributo também não poderá ser cobrado antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou. Esses princípios estabelecem uma proteção ao contribuinte que não será surpreendido pelo fisco com uma nova exação.

Neste sentido, Eduardo Sabbag²⁴:

As duas esferas temporais, em suma, vêm ratificar a segurança jurídica que deve reger o relacionamento entre o Estado que cobra e o contribuinte que arca com o valor cobrado. O princípio da anterioridade tributária tem como finalidade assegurar que o contribuinte não seja pego de surpresa pelo Fisco, indo ao encontro da necessidade de o contribuinte se preparar para o evento compulsório da tributação, seja disponibilizando recursos, seja consultando um advogado especializado, que poderá orientá-lo devidamente.

Contudo, apesar do projeto ter sido bem elaborado por um lado, por outro, ainda traz inconstitucionalidade, quando apresenta a proposta de destinação do produto da arrecadação do Imposto sobre Grandes Fortunas exclusivamente para o combate a pandemia da COVID-19, inclusive na justificção do projeto, o Deputado sugere que a arrecadação pode fazer parte do Fundo Emergencial de Enfrentamento ao Coronavírus, que apresentou em outro projeto de lei. E como já visto, há vedação constitucional pra esse tipo de vinculação.

Conforme já exposto, os projetos de lei apresentados não conseguiram unificar a necessidade de urgência de uma nova fonte de arrecadação, com as limitações ao poder de tributar. Desta forma, passo a abordagem dos fundamentos jurídicos e econômicos que confrontam se de fato a criação do IGF é a melhor escolha para o período de crise que atravessa o país, seus reflexos e como outra proposta tributária pode ser mais eficiente.

²² BRASIL, op. cit., nota 3.

²³ BRASIL, op. cit., nota 3.

²⁴ SABBAG, Eduardo. *Direito tributário Essencial*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2020, p.34.

3. O IGF É A MELHOR SOLUÇÃO? ASPECTOS POSITIVOS E NEGATIVOS DE SUA CRIAÇÃO NA PANDEMIA

O Imposto sobre Grandes Fortunas é um imposto que está relacionado à justiça fiscal, que tem como finalidade diminuir as desigualdades sociais e promover a distribuição de renda.

Assim leciona Maria de Fátima Ribeiro²⁵, quando afirma que o tributo tem a função social de ponderar as desigualdades sociais, quando os contribuintes cooperam com o sacrifício de parte de seu patrimônio, na medida de sua capacidade contributiva, para o alcance do bem coletivo. Sendo assim, o tributo tem o condão de estabelecer o interesse comum acima do particular.

Nessa linha de raciocínio, pode-se arriscar a dizer que momento mais oportuno não há, tendo em vista, o aumento da desigualdade social que assola nosso país. Segundo dados extraídos da página do Senado Notícias,²⁶ o Brasil é um dos países recordistas em desigualdade social. Afirma o sociólogo Luis Henrique Paiva²⁷, coordenador de estudos em seguridade social do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, que o Brasil está entre os dez países mais desiguais do mundo.

Esses dados se tornam alarmantes no período de pandemia em razão do isolamento social, diante do número de pessoas que recorreram ao auxílio emergencial disponibilizado pelo governo federal, como forma de auxiliá-las em virtude do desemprego e da paralisação das atividades econômicas, tais índices evidenciam o aumento da desigualdade. Segundo o Senado Notícias²⁸:

Durante a primeira onda do coronavírus, no ano passado, mais de 30% dos 211,8 milhões de residentes nos 5.570 municípios brasileiros tiveram de ser socorridos na etapa inicial do auxílio de R\$ 600 aprovado pelo Congresso, segundo dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) divulgados em julho de 2020.

Neste ínterim, o Senado Notícias²⁹ divulga que foram gastos mais de R\$ 293 bilhões no ano passado, cerca de 56% dos recursos federais desembolsados para enfrentar a primeira

²⁵ RIBEIRO apud MAMEDE, Aline Ribeiro. *A Função Social do Imposto sobre Grandes Fortunas*. Curitiba: Appris, 2018, [e-book].

²⁶ SASSE, Cintia. *Recordista em desigualdade, país estuda alternativas para ajudar os mais pobres*. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/noticias/infomaterias/2021/03/recordista-em-desigualdade-pais-estuda-alternativas-para-ajudar-os-mais-pobres>>. Acesso em: 02 abr. 2021.

²⁷ PAIVA apud ibid.

²⁸ SASSE, op. cit.

²⁹ SASSE, op. cit.

onda da pandemia, de acordo com o Siga Brasil ou conforme os dados do Ministério da Economia, R\$ 321,8 bilhões.

Diante desse panorama de desigualdade, do ponto de vista jurídico, o lado positivo da criação do IGF seria justamente a sua aptidão em promover a justiça fiscal de acordo com a capacidade contributiva, isto porque, apesar de o sistema tributário nacional ostentar um caráter progressivo, isso de fato não acontece, uma vez que nossa maior fonte de arrecadação vem dos impostos indiretos que atingem a todos os contribuintes sem levar em consideração sua capacidade contributiva.

Assim, sustenta Aline Ribeiro Mamede³⁰:

[...] O caos social tende a se agravar quando da existência de um sistema tributário que além de não ser justo, baseia-se fortemente na regressividade de seus impostos (que acabam por estar embutidos nos preços finais de bens e serviços, muitos dos quais atendem ao consumo dos mais pobres), em notório desrespeito aos princípios básicos de tributação, como o da capacidade contributiva do indivíduo.

Sendo assim, os tributos comprometem muito mais o contribuinte que detém menor capacidade de contribuir para o fisco, do que o contribuinte com a maior renda e patrimônio, destacando o considerável aumento de riqueza dos bilionários brasileiros durante a pandemia, como já abordado.

Corroborando com o exposto, Ricardo Filho e Saulo Santos³¹ esclarecem:

[...] Historicamente, no Brasil, os cidadãos de menos capacidade econômica sofrem uma maior carga tributária comparativamente aos cidadãos que detêm maior capacidade, segundo estudo do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA). Por exemplo, foi constatado que os 10% mais pobres da população destinam 32,8% da sua renda para o pagamento de tributos, ao passo que, para os 10% mais ricos, o ônus estimado é de 22,7%.

O aspecto positivo na criação do IGF nesse momento de crise é justamente que se onere a parte economicamente mais favorecida da população, o que seria o mais justo a fazer, do contrário, haveria aumento dos tributos já existentes que afetaria a parcela com menor e reduzidíssima capacidade econômica.

³⁰ MAMEDE, op. cit.

³¹ FERREIRA FILHO, Ricardo Facundo; SANTOS, Saulo Gonçalves. *Imposto sobre grandes fortunas e a Covid-19. Um debate sobre a (in)eficácia da criação desta exação neste momento de crise*. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/imposto-sobre-grandes-fortunas-e-a-covid-19-14042020>> . Acesso em: 02 abr. 2021.

Outro ponto importante está previsto no art. 5º, inciso XXIII, da CRFB³², que determina como direito fundamental a Função Social da Propriedade, que deve atender não somente seus proprietários, mas também alcançar o bem comum.

Neste sentido conclui Ricardo Filho e Saulo Santos³³, que “o detentor de grandes riquezas possui deveres e responsabilidades para com a sociedade, atendendo ao legítimo interesse coletivo, notadamente considerando os possíveis efeitos deletérios do desemprego às classes mais baixas [...]”.

Por outro lado, aspectos negativos na criação do imposto precisam ser discutidos, afinal, com tantos pontos positivos, há argumentos expressivos para que o imposto ainda não tenha sido criado.

Primeiro ponto a ser abordado versa sobre a criação de o IGF causar um efeito oposto ao pretendido, isso porque, os detentores das grandes fortunas, são também os donos das maiores empresas que compõem a economia do país. Essas pessoas são responsáveis por trazer investimentos, circulação de capital e geração de empregos. Sendo assim, os detentores das grandes fortunas para escapar da carga tributária podem recorrer a países em que a carga tributária é mais baixa, o que levaria a evasão desses contribuintes do Brasil, levando a uma repercussão negativa.

Corroborando com esse entendimento, Viviane Nogueira³⁴ explica:

[...] os possuidores de grandes patrimônios conseguem driblar a tributação, desviando-os para outros países que possuam tributação menor, ou até zero. Esta fuga de capitais ocasionaria um impacto econômico gigantesco, vez que, certamente, enormes empresas retirariam suas sedes do Brasil, levando consigo milhares de postos de trabalho, reduzindo-se, conseqüentemente, os investimentos no país.

Outro ponto considerado mais um forte argumento para a não criação do IGF é que o imposto teria baixíssima expressão arrecadatória, porque além de suas alíquotas serem baixas, os detentores de grande fortuna possuem meios de planejamento tributário que conseguem de forma lícita escapar da exação, a chamada Elisão Fiscal.

Sobre a Elisão Fiscal, leciona Claudio Carneiro³⁵ que “[...] é considerada uma prática lícita por parte do contribuinte, que busca minimizar ou até mesmo afastar a incidência tributária

³² BRASIL, op. cit., nota 3.

³³ FERREIRA FILHO; SANTOS, op. cit.

³⁴ NOGUEIRA, Viviane. *A Tributação de Grandes Fortunas em Face da Pandemia do Coronavírus*. Disponível em: < http://www.lexmagister.com.br/doutrina_28009511_A_TRIBUTACAO_DE_GRANDES_FORTUNAS_EM_FACE_DA_PANDEMIA_DO_CORONAVIRUS.aspx >. Acesso em: 29 set. 2020.

³⁵ CARNEIRO, op. cit., p. 521.

através de um planejamento tributário. Normalmente se verifica, como regra, antes da ocorrência do fato gerador. [...]”.

Com base nesse entendimento, Viviane Nogueira³⁶ defende: “[...] a tributação de grandes fortunas funciona como um enorme incentivo à elisão fiscal, pois os contribuintes fariam uma reorganização da base tributária, a fim de escapar da incidência do tributo. Portanto, à longo prazo, o IGF não surtiria o efeito desejado”.

Por fim, outro assunto relevante a ser tratado é a dificuldade de fiscalização, controle e arrecadação do imposto. A grande dificuldade em estabelecer o controle dessas riquezas, e quais vias devem ser adotadas.

O Japão é um grande exemplo de fracasso no imposto similar ao IGF, o Estado instituiu o IGF em 1950, e aboliu em 1953, a justificativa foi a de imposto apresentar resultados baixíssimos em relação ao total de arrecadação, ter estimulado a evasão fiscal, e, sobretudo, como afirma Aline Ribeiro Mamede³⁷ “[...] a dificuldade administrativa encontrada para efetivação da sua tributação”.

Sobre o assunto Cid Heráclito Queiroz³⁸, em estudo internacional sobre o IGF, entendeu que no Japão o IGF:

[...] não foi considerado adequado para medir a capacidade contributiva. Uma das principais razões de sua abolição foi a dificuldade de revelar a totalidade dos bens patrimoniais do contribuinte, com respeito a certas espécies de bens como dinheiro, joias e valores mobiliários. Esse fato causou um desequilíbrio em comparação com a propriedade imobiliária, que é de fácil identificação. Outro problema foi com a avaliação, especialmente com relação a imóveis e a participações societárias não negociadas publicamente.

Diante de tantos fundamentos polêmicos, em um momento de urgência que se viveu no ano de 2020 e que perdura até o ano de 2021, surge no debate outra espécie tributária que atenderia com mais eficiência e menores divergências à necessidade do Estado: O Empréstimo Compulsório, previsto no art. 148, da CRFB³⁹ e no art. 15, CTN⁴⁰, que determina que a União por meio de Lei complementar poderá instituir o Empréstimo Compulsório, em caso de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência, ou em caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

³⁶ NOGUEIRA, op. cit.

³⁷ MAMED, op. cit.

³⁸ QUEIROZ apud Ibid.

³⁹ BRASIL, op. cit., nota 3.

⁴⁰ BRASIL. *Código tributário Nacional*. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm> . Acesso em: 04 abr. 2021.

Desta forma, com a decretação do estado de calamidade pública, o Empréstimo Compulsório passou a ser uma boa escolha, a fim de reunir mais recurso para o combate a COVID-19 e todos os seus reflexos. Ele está entre as exceções ao princípio da anterioridade, previsto no art. 150, §1º, da CRFB⁴¹, portanto, é tributo de incidência imediata.

Além disso, conforme previsto o parágrafo único do art. 148, da CRFB⁴², “[...] a aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição”.

Ademais, a lei complementar que o instituir deve prever o prazo do empréstimo, que deverá estar vinculado ao estado de calamidade, o tempo de devolução e as condições de resgate que só poderá ser em dinheiro, sob pena de inconstitucionalidade da Lei.

Sobre essa espécie tributária, há na Câmara de Deputados o Projeto de Lei Complementar 34/2020⁴³, do Deputado Federal Wellington Roberto do Partido Liberal que Institui o Empréstimo Compulsório para atender às despesas urgentes causadas pela situação de calamidade pública relacionada ao coronavírus.

Contudo, apesar de enxergarmos como solução a criação de um novo tributo como meio de amenizar os impactos da pandemia, é necessária sempre uma análise mais profunda sobre o tema, pois aumentar a tributação em períodos de crise nem sempre correspondem a bons resultados.

Corroborando com esse entendimento José Maria Arruda de Andrade e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco⁴⁴ advertem sobre a criação de novos tributos em períodos de crise:

[...] os momentos de crise e de carestia como este que atravessamos em regra não são apropriados para discutir alterações no sistema tributário. Muito menos mudanças estruturais, e, neste sentido, há hoje quem defenda a rápida aprovação de institutos que teriam profunda repercussão nos próximos anos, tais como a tributação sobre grandes fortunas, a retomada da tributação de dividendos, a suspensão de benefícios e outras propostas que, em que pese serem da maior importância, não devem vir jamais como resposta à pandemia.

Assim, acredita-se que o tema comporta ainda muitas discussões.

⁴¹ BRASIL, op. cit., nota 3.

⁴² BRASIL, op. cit., nota 3.

⁴³ BRASIL. Senado Federal. *Projeto de Lei Complementar nº 34, de 2020*. Disponível em: < https://www.Câmara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node01r7apzx07whp07zsjhz59rd3544573.node0?codteor=1869953&filename=PLP+34/2020> . Acesso em: 4 abr. 2021.

⁴⁴ ANDRADE, José Maria Arruda; BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo. *Precisamos de um empréstimo compulsório para combater a pandemia?*. *Revista Consultor Jurídico*. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2020-abr-19/precisamos-emprestimo-compulsorio-combater-pandemia>>. Acesso em: 29 set. 2021.

CONCLUSÃO

Diante do cenário de crise sanitária e econômica vivenciada no Brasil em decorrência da Pandemia da Covid-19, constatou-se grande necessidade de ações do Estado para diminuir os impactos sociais e econômicos. Defronte da eventual e esperada insuficiência de recursos financeiros, a criação do Imposto sobre Grandes Fortunas voltou à pauta do Congresso nacional.

A pesquisa demonstrou a diminuição na arrecadação em comparação ao mesmo período do ano de 2019 e, além disso, houve um considerável aumento das riquezas dos bilionários no Brasil, assim como, o aumento do número de novos bilionários apesar do período de crise. Sendo assim, a criação do IGF merece ser considerada, por se tratar de imposto baseado no princípio da capacidade contributiva.

Desta forma, a pesquisa analisou os projetos de leis ofertados pelo Congresso Nacional, os quais, em discordância com a Constituição Federal, tornariam tais leis inconstitucionais em caso de promulgação. Afinal, conforme demonstrado, violam princípios tributários.

Abordagem importante desenvolvida na pesquisa tratou das divergências que norteiam a criação do IGF. Pontos favoráveis de sua criação foram sustentados, como o equilíbrio financeiro e sua função de ponderação das desigualdades sociais, o que traria o bem estar coletivo. Além do princípio da Função Social da Propriedade, em que se aborda que a propriedade particular não pode ser exercida em detrimento do bem comum.

Pontos negativos de sua criação também foram debatidos, como a diminuição de investidores, a evasão dos bilionários do território nacional, a baixa arrecadação, em razão da elisão fiscal, bem como, a dificuldade de fiscalização, controle e arrecadação.

Como solução da controvérsia, a pesquisa apresenta a criação de outra espécie tributária: o Empréstimo Compulsório, que ao contrário do IGF, a Constituição Federal dá a essa espécie tributária atributos que preencham os requisitos de necessidade pública e urgência, como no caso da pandemia.

Ficou evidente, portanto, que apesar do momento ser oportuno para a criação do Imposto sobre Grandes Fortunas, diante do aumento da concentração de riqueza dos ricos e o desastroso aumento da desigualdade social nesse período de pandemia, do ponto de vista jurídico, os projetos de lei apresentados pelo Congresso Nacional, não observaram os princípios constitucionais do direito tributário. E por isso, caso fossem transformados em lei se tornariam inconstitucionais. Constatou-se ainda, que diante da decretação do Estado de Calamidade

pública, e a urgência da exação, o tributo mais adequado ao momento seria o Empréstimo Compulsório.

Sendo assim, sobre a criação do Imposto sobre Grandes Fortunas, espera-se por possíveis alterações nos projetos oferecidos, ou até mesmo novo projeto mais completo e com observância às limitações ao poder de tributar.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, José Maria Arruda; BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo. Precisamos de um empréstimo compulsório para combater a pandemia?. *Revista Consultor Jurídico*. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2020-abr-19/precisamos-emprestimo-compulsorio-combater-pandemia>>. Acesso em: 29 set. 2021.

BRASIL. Câmara Dos Deputados. *Projeto de Lei Complementar nº 924*, de 2020. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2241837>. Acesso em: 28 set. 2020.

_____. *Código tributário Nacional*. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em: 04 abr. 2021.

_____. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm >. Acesso em: 30 set. 2020.

_____. Senado Federal. *Projeto de Lei Complementar nº 34*, de 2020. Disponível em: <https://www.Câmara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node01r7apzx07whp07zsjhz59rd3544573.node0?codteor=1869953&filename=PLP+34/2020> . Acesso em: 04 abr. 2021.

_____. Senado Federal. *Projeto de Lei Complementar nº 38*, de 2020. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/141181>>. Acesso em: 28 set. 2020.

_____. Senado Federal. *Projeto de Lei Complementar nº 50*, de 2020. Disponível em: < <https://www25.Senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/141223>> . Acesso em: 3 mar. 2021.

CARNEIRO, Claudio. *Curso de Direito Tributário e Financeiro*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

FERREIRA FILHO, Ricardo Facundo; SANTOS, Saulo Gonçalves. *Imposto sobre grandes fortunas e a Covid-19. Um debate sobre a (in)eficácia da criação desta exação neste momento de crise*. Disponível em: < <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/imposto-sobre-grandes-fortunas-e-a-covid-19-14042020>> . Acesso em: 02 abr. 2021.

GLOBO. *Patrimônio dos super-ricos brasileiros cresce US\$ 34 bilhões durante a pandemia, diz Oxfam*. Disponível em:< <https://g1.globo.com/economia/noticia/2020/07/27/patrimonio->

dos-super-ricos-brasileiros-cresce-us-34-bilhoes-durante-a-pandemia-diz-oxfam.ghtml>. Acesso em: 01 abr. 2021.

MAMEDE, Aline Ribeiro. *A Função Social do Imposto sobre Grandes Fortunas*. Curitiba: Appris, 2018, [e-book].

MARTELLO, Alexandre. *Arrecadação despenca 28,9% em abril, para R\$ 101 bilhões*. G1. Brasília, 21 mai. 2020. Disponível em: <<https://g1.globo.com/economia/noticia/2020/05/21/com-coronavirus-e-altera-coes-em-tributos-arrecadacao-despenca-289percent-em-abril-para-101-bilhoes.ghtml>> Acesso em: 29 set. 2020.

NOGUEIRA, Viviane. *A Tributação de Grandes Fortunas em Face da Pandemia do Coronavírus*. Disponível em: <http://www.lex.com.br/doutrina_28009511_A_TRIBUTACAO_DE_GRANDES_FORTUNAS_EM_FACE_DA_PANDEMIA_DO_CORONAVIRUS.asp>. Acesso em: 29 set. 2020.

RESENDE, Thiago; GARCIA, Larissa. *Arrecadação federal cai 30% em junho e é a pior para o mês em 16 anos*. Folha de São Paulo. 23 jul. 2020. Disponível em: <[https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2020/07/dados-da-receita-indicam-queda-de-quase-30-na-arrecadacaodejunho.shtml#:~:text=O%20tombo%20j%C3%A1%20desconta%20a,%25\)%20na%20compara%C3%A7%C3%A3o%20com%202019.&text=Em%20rela%C3%A%C3%A3o%20a%20maio%2C%20junho,11%2C13%25%20nas%20receitas](https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2020/07/dados-da-receita-indicam-queda-de-quase-30-na-arrecadacaodejunho.shtml#:~:text=O%20tombo%20j%C3%A1%20desconta%20a,%25)%20na%20compara%C3%A7%C3%A3o%20com%202019.&text=Em%20rela%C3%A%C3%A3o%20a%20maio%2C%20junho,11%2C13%25%20nas%20receitas)>. Acesso em: 29 set. 2020.

SABBAG, Eduardo. *Direito tributário Essencial*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: METODO, 2020.

SASSE, Cintia. *Recordista em desigualdade, país estuda alternativas para ajudar os mais pobres*. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/noticias/infomaterias/2021/03/recordista-em-desigualdade-pais-estuda-alternativas-para-ajudar-os-mais-pobres>>. Acesso em: 02 abr. 2021.

SIQUEIRA, Vanessa. *O princípio da não vinculação de impostos a fundo, órgão ou despesa e a DRU*. Disponível em: <<https://blog.ebeji.com.br/o-principio-da-nao-vinculacao-de-impostos-a-fundo-orgao-ou-despesa-e-a-dru/>>. Acesso em: 06 mar. 2021.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 13. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

WILLIAMS, Ollie. *Riqueza de bilionários quebra recorde na pandemia e bate US\$ 10 trilhões*. *Revista Forbes*, Brasil. Disponível em: <<https://forbes.com.br/negocios/2020/10/riqueza-de-bilionarios-quebra-recorde-na-pandemia-e-bate-us-10-trilhoes/>>. Acesso em: 01 abr. 2021.