



UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO - UNIRIO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E POLÍTICAS - CCJP
ESCOLA DE CIÊNCIAS JURÍDICAS - ECJ
CURSO DE DIREITO

AMANDA SIVIERI NAVES

IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS

Rio de Janeiro - RJ

Dezembro de 2016

AMANDA SIVIERI NAVES

IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS

Trabalho de conclusão de curso de graduação
apresentado à Escola de Ciências Jurídicas da
Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro,
como requisito parcial para obtenção do grau de
Bacharel em Direito.

Orientador: Professora Doutora Frana Elizabeth Mendes

Rio de Janeiro - RJ

Dezembro de 2016

AMANDA SIVIERI NAVES

IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS

Trabalho de conclusão de curso de graduação
apresentado à Escola de Ciências Jurídicas da
Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro,
como requisito parcial para obtenção do grau de
Bacharel em Direito.

Aprovada em _____ de _____ de _____.

BANCA EXAMINADORA:

Professora Dr^a. Frana Elizabeth Mendes

Professora orientadora

Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro – UNIRIO

Professor convidado

Professor convidado

Agradecimentos

Dedico a Deus pela oportunidade concedida a mim de realizar um sonho. A minha mãe por estar sempre ao meu lado me incentivando a lutar pelo melhor e pelo que eu acredito. Também fazem parte da realização dessa conquista meus grandes amigos Jorge Luis de Miranda Andrade, Sebastião Pereira e Cristina Prudente, os quais levarei para vida toda. A minha amiga Katarina Horvathova, mesmo distante está sempre presente. Agradeço também ao Dr. Josimar de Miranda Andrade que contribuiu imensamente para o meu crescimento pessoal e profissional e que, sobretudo, se tornou para mim um grande exemplo. A minha professora e orientadora Doutora Frana Elizabeth Mendes a qual contribuiu significativamente com seus ensinamentos acadêmicos e profissionais para minha formação jurídica.

RESUMO

Tendo em vista a função social dos tributos, eis que considerado por muitos doutrinadores instrumento de distribuição de renda e diminuição das desigualdades sociais através da justiça fiscal, e por outro lado a elevada carga tributária suportada pelos cidadãos no país é de suma importância a discussão a cerca da instituição de mais um imposto aos contribuintes. A polêmica sobre o controverso Imposto sobre Grandes Fortunas previsto desde a promulgação da Constituição de 1988, a qual conferiu a competência à União Federal para instituí-lo, porém não exercida desde então, ressurgiu em meio a situação grave de crise política e econômica instalada no país. Os que defendem a arrecadação do IGF sustentam, nos inúmeros projetos de lei, que a tributação sobre as grandes fortunas levaria à diminuição das desigualdades sociais e à justiça fiscal. Do outro lado, os opositores alegam a desnecessidade de sua instituição, pois a justiça fiscal poderia ser alcançada por outras vias, além dos vários obstáculos que impedem a sua regulamentação. O presente trabalho tem como objetivo expor os fundamentos favoráveis e contrários à instituição do IGF, bem como apontar as vias cabíveis para que seja alcançada a justiça fiscal almejada como resultado de sua arrecadação.

Palavras-chave: Justiça fiscal. Imposto sobre Grandes Fortunas. Distribuição de renda.

ABSTRACT

In view of the social function of taxes, behold, considered by many scholars income distribution instrument and reduction of social inequality through taxation, and on the other hand the high tax burden on people in the country, is of paramount importance to discussion about the more a tax to taxpayers institution. The controversy over the controversial wealth tax provided since the promulgation of the 1988 Constitution, which conferred jurisdiction on the Federal Government to institute it, but not exercised since resurfaces amid the serious situation of political and economic crisis in the parents. Those supporting the IGF storage support in numerous bills, the tax on large fortunes would lead to the reduction of social inequalities and tax justice. On the other side, opponents allege no need for his institution as tax justice could be achieved by other means, in addition to various obstacles to its regulation. This study aims to expose the favorable fundamentals and against the IGF institution, and to identify the appropriate way in order to reach the desired taxation as a result of its collection.

Keywords: Tax Justice. Wealth tax. Income distribution

SUMÁRIO

1. Introdução	8
2.Capítulo 1 Breve Histórico do IGF	10
3 Capítulo 2 Limites ao Poder de Tributar	12
4 Capítulo 3 Elementos Constitutivos do Tributo	21
4.1 Fato Gerador e Sujeito Passivo.....	25
4.2 Obrigação Tributária.....	27
4.3 Base Imponível	27
4.4 Alíquota	28
5 Capítulo 4 Grandes Fortunas	29
5.1 Origem do IGF	31
5.2 Parecer da Consultoria Legislativa	33
5.3 Experiência Internacional	34
5.4 Pontos Contrários à Instituição do IGF	36
5.5 Argumentos Favoráveis à Instituição do IGF	39
6 Capítulo 5 Situação Legislativa	41
6.1 Projetos de Lei em Tramitação no Congresso Nacional.....	43
6.2 Projeto de Lei nº 950/2011	47
6.3 Mandado de Injunção nº 6.389/2016.....	49
6.4 Contribuintes	53
6.5 Fato Gerador	54
6.6 Alíquotas.....	56
7. Conclusão	58
8. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	59

Introdução.

O presente trabalho tem a finalidade de abordar de maneira criteriosa o Imposto sobre Grandes Fortunas, porém sem a pretensão de esgotar o tema já que, ainda em tramitação no Congresso Nacional, não se chegou a um consenso sobre os principais pontos de formação do referido imposto.

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 atribuiu à União a competência de instituir o imposto sobre grandes fortunas mediante lei complementar no seu artigo 155, inciso VII.

Ocorre que apesar de vários projetos encaminhados ao Congresso, este imposto nunca foi instituído, excepcionando a competência tributária não exercida.

Um dos obstáculos que tal imposto enfrenta é a própria definição da base tributável, pois sequer existe um conceito fechado de 'fortuna'. No projeto de lei encaminhado ao Congresso Nacional proposto pela deputada Luciana Genro, o conceito de fortuna se verifica na propriedade de dois milhões de reais. Já no projeto de lei encaminhado pelo deputado Amauri Teixeira, fortuna se verifica na aquisição patrimonial a partir de cinco milhões de reais. E ainda há os que pensam que fortuna se enquadra na hipótese de propriedade de bens a partir de três milhões de reais.

Ou seja, em cada projeto de lei é estabelecida o que seria a fortuna que ensejaria a obrigação tributária. Percebe-se com isso que o conceito de fortuna é estipulado de maneira temerária e que, evidentemente, não se leva em conta o impasse da avaliação dos ativos que impede de conhecer a fortuna de forma homogênea em todo o território brasileiro.

Para os defensores da instituição deste imposto, o país arrecadaria quantias significativas para que fossem investidas nos setores básicos da sociedade quais sejam, educação e saúde. Além do que, expõem de maneira clara que o motivo da não tributação das grandes fortunas se dá puramente por questões políticas, eis que aqueles que seriam tributados são justamente os que estão investidos no poder ou exercem influência sobre os mesmos.

As iniciativas dos projetos de lei vindas da ala esquerdista do Governo, apegada a luta de classes, sustentam um discurso de justiça social na medida em que sugerem que os ricos paguem mais impostos sobre a renda. O raciocínio desenvolvido para a busca da justiça social é sempre louvável, porém o caminho defendido encontra opositores ferrenhos.

Do outro lado, para os que atacam a instituição do discutido imposto, estes alegam que a arrecadação traria uma punição aos ricos e ao próprio país na medida em que os muito ricos praticariam a fuga de capitais e a elisão fiscal a fim de diminuir a carga tributária, ficando a classe intermediária obrigada a suportar toda a tributação.

A consequência seria um retrocesso econômico, pois tal tributação somente afastaria os investidores e empobreceria os que aqui permanecessem.

Entretanto, ainda existem divergências a respeito do tema e o mais relevante será expor os aspectos positivos e negativos sob o enfoque jurídico e econômico do imposto para o Estado e para a sociedade em geral.

A pesquisa se desenvolverá a partir de material bibliográfico selecionado como doutrinas, projetos de lei, artigos científicos e pareceres dos parlamentares no que se refere à admissibilidade ou recusa da instituição do imposto, bem como na análise do tema em outros países e o impacto nestes, tudo a fim de esclarecer sobre a criação do IGF no Brasil.

No primeiro capítulo denominado "Breve relato histórico", procura-se traçar uma linha histórica a fim de permitir que o leitor acompanhe o nascimento deste imposto, sua evolução nos países que o instituíram, bem como o surgimento deste no Brasil com a previsão na Carta Magna, até a sua situação atual.

No segundo capítulo, tem como objetivo traçar os limites do poder de tributar seguindo os princípios constitucionais encartados na Carta Magna.

O terceiro capítulo abordará de modo geral os conceitos de tributos para que no capítulo seguinte, capítulo quatro, seja possível discutir sobre os pontos controversos do IGF, bem como os princípios que ora favorecem, ora desfavorecem sua arrecadação. Neste momento pretende-se ainda expor principais efeitos de sua arrecadação.

No quinto capítulo intitulado "Situação legislativa" será apresentado ao leitor os vários projetos de lei encaminhados ao Congresso Nacional sobre a instituição do IGF, bem como os estudos elaborados a respeito do mesmo.

1. Breve Histórico do IGF

É restrito o interesse da história acerca do Imposto sobre Grandes Fortunas no direito brasileiro, tanto o é que sua previsão no ordenamento pátrio tem inspiração na Constituição Francesa. O esboço histórico a seguir apresentado tem como propósito apresentar as fontes e vicissitudes na legislação pátria.

A origem da acumulação de riqueza na história da humanidade se deu quando o homem deixou de ser nômade e começou a desenvolver atividades cultivadoras como as plantações e a criação de rebanhos. Outra fonte de acumulação de riqueza registrada ao longo da história decorreu das guerras nas quais o vencedor tomava para si a propriedade e os bens móveis do vencido.

A Igreja Católica também teve papel importante na concentração de riqueza a qual era detentora de grande parte dos territórios, situação esta que se estendeu até os dias atuais e, assim como a nobreza, era isenta de obrigação tributária.

Na Idade Média a sociedade era dividida em três classes, a saber: a nobreza, o clero e os servos. As duas primeiras concentravam toda a parte da riqueza e eram sustentadas pela terceira classe, a dos servos. A nobreza composta pelo rei e os demais senhores feudais se ocupavam em defender seus feudos e em guerrear para conquistar mais territórios.

Ao Clero era destinada a missão de rezar pelas salvação das almas e aos servos cabia a tarefa de trabalhar para sustentar os nobres e a Igreja, pagando em forma de 'tributos' o uso das terras que eram de propriedade do Senhor Feudal em troca de segurança, alimento e moradia. Como se vê, a única classe que contribuía com impostos era a classe dos servos.

O autor Alberto Nogueira traz uma ideia de como se dava distribuição de tarefas durante a Idade Média e de como a terceira classe era a única responsável pelo pagamento dos impostos.

"A nobreza não estava sujeita a impostos porque - tal a fundamentação política e filosófica então impetrante - já contribuía com o derramamento do seu sangue na defesa do Reino. Assim também o alto clero, já tão atarefado em rezar o tempo todo para a salvação das almas, de tal modo que,

graças a tais e tão exaustivos sacrifícios, todos pudessem, na outra vida, encontrar um bom lugar no reino de Deus.”¹

Esta situação, por óbvio, não se sustentou e houve então, a Revolução Francesa pregando os princípios da liberdade, igualdade e fraternidade.

Nesta linha de raciocínio, notório se faz perceber que a atividade estatal consubstanciada em tributar jamais teve como alvo a riqueza. Mas quando, precisamente, a fortuna foi idealizada como fato imponível da obrigação tributária?

Para responder a essa pergunta devemos analisar o contexto histórico dos modelos de governos dentre eles os autoritários e os democráticos. Naqueles governos, o governante e o Estado eram figuras que se confundiam e em tais regimes totalitários e absolutistas, a riqueza estava concentrada nas mãos dos governantes e, portanto, não havia espaço para discussão a respeito de tributar o próprio Estado.

Não obstante, os primeiros indícios da tributação sobre fortunas se deram na Inglaterra em 1797, o denominado *Assesses Taxes*, instituído para fazer receitas diante da invasão francesa.

Em 1914, na França, o Ministro das finanças e o deputado Joseph Marie Auguste Caillaux deram início a um projeto de lei na qual se instituiria uma taxa anual sobre a fortuna. Neste momento, ficou clara a intenção do Governo em fixar a fortuna como monte tributável de um imposto.

Ainda na França, em 1981, foi instituído o *Impôt sur les Grandes Fortunes*, o primeiro imposto no mundo a usar como base de cálculo as Grandes Fortunas. E talvez seja neste imposto francês que o constituinte brasileiro tenha se inspirado ao contemplar na Constituição Federal de 1988 tal imposto.

Imperioso destacar o contexto histórico em que a Constituição de 1988 foi promulgada. Após longos anos sob a ditadura militar, houve a necessidade do Governo brasileiro em promulgar uma Constituição que assegurasse os direitos individuais, a separação e independência dos poderes executivo, legislativo e judiciário, bem como o regime democrático de direito.

¹ NOGUEIRA, Alberto. A reconstrução dos direitos humanos da tributação. 1997. 72 p.

Como bem lembra Luis Roberto Barroso, a Constituição é nada menos do que a identidade do país. E foi nesse contexto de redemocratização que foi pela primeira vez mencionado o Imposto sobre as Grandes Fortunas. A França pela sua história de lutas, pela democratização dos países e seus princípios liberais, serviu de referência mundial para que os outros países adotassem o sistema democrático de direito.

Foi assim que o Constituinte brasileiro, inspirado nas ideias dos constituintes franceses, incorporou o IGF na carta Magna. Não obstante ter buscado inspiração no pensamento francês, tal inspiração nunca passou de tal coisa. Ao contrário do que acontece na França onde se tributa as Grandes Fortunas, no Brasil nunca foram de fato tributadas.

2. Limites ao Poder de tributar

Na história da civilização o direito nasce após a sociedade. Os homens ao adquirir bens, conquistar territórios formam relações com seus semelhantes e para lhes dar segurança, paz e propiciar o desenvolvimento da vida em sociedade, imperioso se faz a confecção das leis.

Assim, os homens adotam certos comportamentos que trazem em seu bojo a moral e a ética no agir para que possam sobreviver em sociedade e não mergulhados na barbárie, na qual impera a desconfiança e a deslealdade com o próximo impossibilitando o progresso da sociedade.

Na Grécia e Roma Antiga, regiões consideradas por muitos historiadores como o berço da civilização humana, os filósofos tinham a imensa preocupação com a ética e a moral nas ações e na política. Segundo os filósofos, o homem bom deveria ter suas ações sempre pautadas na ética e na moral. Dessa forma, os fins nunca justificariam os meios escolhidos para alcançar um objetivo.

O comportamento humano deve atender às leis criadas pelos homens e, sobretudo, à moral construída por estes através do costume que varia de época em época. As ações humanas antes de serem executadas, são questionadas pelos sujeitos se devem ou não procederem de tal maneira, quais as consequências que esta ação implicará aos outros, bem como se tal ação será moralmente aceita pela coletividade. A importância desses questionamentos diante do comportamento humano na sociedade deu origem a ciência da ética que tem como objeto de estudo a moral.

O autor Adolfo Sánchez Vázquez (2010, p. 23) define ética: "A ética é a teoria ou ciência do comportamento moral dos homens em sociedade. Ou seja, é ciência de uma forma específica de comportamento humano." ²

Tendo em vista que a moral abrange uma variedade enorme de comportamentos humanos, no âmbito jurídico os comportamentos relevantes serão os atos conscientes e voluntários dos indivíduos que afetam outros, determinados grupos sociais ou mesmo a sociedade em seu conjunto.

O século XIX foi palco do desenvolvimento e crescimento da ciência, do saber científico livre de subjetivismos e dogmas religiosos. Tal concepção de pensamento influenciou os juristas da época a desenvolverem uma ciência jurídica tal como as ciências exatas e humanas as quais são livres de qualquer questionamento filosófico, surgindo apenas de dados científicos.

O ordenamento jurídico positivista se distanciou da especulação filosófica e como consequência o apartou da moral e dos valores que vinham sendo consolidados após o rompimento do dogmatismo medieval. Neste momento histórico a lei era a única fonte do direito e deveria submeter os cidadãos às vontades dos legisladores.

A consequência do rompimento do direito com a moral foi devastadora. A segunda guerra mundial usurpou do positivismo exagerado para legitimar as atrocidades cometidas pelos governantes nazistas na Alemanha e fascistas na Itália que em nome da lei promoveram a barbárie.

Após este episódio lamentável na história da humanidade, percebeu-se que o direito jamais poderia se distanciar da moral e dos valores recorrentemente questionáveis pelo homem, bem como da função social do ordenamento jurídico.

É neste contexto que renasce a preocupação em se afirmar um ordenamento jurídico guiado por princípios que têm eficácia direta e status de norma jurídica e não apenas axiomas sem eficácia imediata no sistema normativo. A valorização dos princípios e sua incorporação,

² VÁZQUEZ, Adolfo Sánchez. Ética. 31ª ed. Rio de Janeiro. Tradução de João Dell'Anna. Editora Civilização Brasileira. 2010. p 23.

explícita ou implícita, nos textos constitucionais trazem a reaproximação entre Direito e Ética além de alertar para os riscos que o afastamento de ambos resulta.

Nessa esteira de raciocínio, a confecção das leis e também o efeito prático das mesmas, incumbe aos legisladores observarem o princípio ético e moral instituído na Constituição da República Federativa do Brasil, garantidora do Estado Democrático de Direito.

No consagrado estado democrático de direito, no qual se pressupõe um regime legal mínimo que não reduza desnecessariamente a liberdade de ação no âmbito social, as leis são confeccionadas diante da reclamação dos governados, diretamente subordinada à necessidade de seus efeitos.

Sendo assim, o legislador não pode invadir o núcleo essencial do direito à autonomia privada, pois que a elaboração de leis supérfluas configura abuso do poder de legislar. Ainda, as leis que não possuem fundamento objetivo devem ser reconhecidas inconstitucionais posto que revelam leis com restrições dispensáveis, contrariando a liberdade individual.

No sistema democrático de Direito é recorrente discussão de conflitos entre normas e princípios no ordenamento jurídico. Normalmente, as regras contêm relato mais objetivo, com incidência restrita às situações específicas às quais se dirigem. Já os princípios têm maior teor de abstração e incidem sobre uma pluralidade de situações.³

No mesmo sentido o autor Robert Alexy observa a distinção entre normas e princípios, se não vejamos:

“O ponto decisivo para a distinção entre regras e princípios reside em que os princípios são normas ordenadoras de que algo se realize na maior medida possível, dentro das possibilidades jurídicas e reais existentes. Portanto, os princípios são mandados de otimização, caracterizados pelo fato de poderem ser cumpridos em diferentes graus, e a medida do seu cumprimento não depende apenas das possibilidades reais, mais também das possibilidades jurídicas. O âmbito dessas possibilidades jurídicas é determinado pelos princípios e regras opostos. As regras, ao contrario, só podem ser cumpridas ou não. Se uma regra é válida, então há de se fazer exatamente o que ela exige, nem mais, nem menos. Por conseguinte, as regras contem determinações no âmbito do que é fática e juridicamente possível. Isto

³ BARROSO, Luís Roberto. O Novo Direito Constitucional Brasileiro, 2013, p.147.

significa que a diferença entre regras e princípios é qualitativa e não de grau. Toda a norma ou é regra, ou é um princípio”.⁴

No âmbito do direito tributário as normas tributárias para terem validade devem passar pelo crivo dos princípios constitucionais a serem observados como limitações ao poder de tributar, quais sejam o princípio da capacidade contributiva, da solidariedade e da legalidade.⁵

A Constituição da República Federativa do Brasil incorporou em seu texto os objetivos fundamentais a serem perseguidos pelo Governo e seus governados, ambos em sintonia de interesses a fim de promover valores humanitários consagrados globalmente.

O artigo terceiro⁶ da Carta Magna instituiu como objetivos, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária; a garantia do desenvolvimento nacional; a erradicação da pobreza e da marginalização, bem como a redução das desigualdades sociais e regionais. Por fim, impõe como objetivo, no último inciso IV, a promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

⁴ ALEXY, Robert. Teoría de los derechos fundamentales, Madrid: Centro de Estudios Constitucionales 1993, p.86-87.

⁵ O autor Roque Antônio Carraza (2012, p. 59) destacou o pronunciamento do Ministro Celso de Mello no julgamento do RE 346.084-PR, no qual deixou bem demonstrada a importância dos princípios na garantia do contribuinte contra⁵ os abusos do poder de tributar, a seguir: "A prática das competências impositivas por parte das entidades políticas investidas da prerrogativa de tributar não pode caracterizar-se como instrumento que, arbitrariamente manipulado pelas pessoas estatais, venha a conduzir a destruição ou o comprometimento da própria ordem constitucional. A necessidade de preservação da incolumidade do sistema consagrado pela Constituição Federal não se revela compatível com pretensões fiscais contestáveis do Poder Público, que, divorciando-se dos parâmetros estabelecidos pela Lei Magna, busca impor ao contribuinte um estado de submissão tributária absolutamente inconveniente com os princípios que informa e condicionam, no âmbito do Estado Democrático de Direito, a ação das instâncias governamentais. (...). Bem por isso, tenho enfatizado a importância de que o exercício do poder tributário, pelo Estado, deve submeter-se, por inteiro, aos modelos jurídicos positivados no texto constitucional, que institui, em favor dos contribuintes, decisivas limitações à competência estatal para impor e exigir, coativamente, as diversas espécies tributárias existentes. O respeito incondicional aos princípios constitucionais evidencia-se como dever inderrogável do Poder Público. A ofensa do Estado a esses valores - que desempenham, enquanto categorias fundamentais que são, um papel subordinante na própria configuração dos direitos individuais e coletivos - introduzem, de um lado, um perigoso fator de desequilíbrio sistêmico e rompe, de outro, por completo, a harmonia que deve presidir as relações, sempre tão estruturalmente desiguais, entre indivíduos e Poder."

⁶ CF/88, artigo 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.

Os objetivos acima mencionados, mais especificamente a construção de uma sociedade livre, justa e igualitária, a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais e regionais, somente poderão ser concretizados através da arrecadação justa de tributos e devidamente revertidos em prol dos contribuintes em um Governo comprometido com seus cidadãos.

Atualmente, a crença de que a justiça tributária somente poderá ser alcançada seguindo os critérios de personalidade e graduação dos tributos, segundo a capacidade econômica do contribuinte é unânime em todas as discussões sobre a arrecadação dos tributos⁷.

O constituinte de 1988 consagrou expressamente o princípio da capacidade contributiva no artigo 145, parágrafo 1º da CF, se não vejamos:

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 esse objetivo, identificar, respeitados os direitos individuais e os termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Segundo o autor Aliomar Baleeiro, os princípios da igualdade e da vedação do confisco, os quais garantem o direito à propriedade são normas fundamentais imodificáveis por meio de emenda à Constituição, garantindo a força vinculante do preceito ao legislador ordinário, bem como para o intérprete e aplicador das leis. Desta forma, são normas de eficácia plena e imediata como manda o artigo 5º, parágrafo 1º da CF/88: "As normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata."

Nota-se, portanto, que o princípio da capacidade contributiva é o instrumento pelo qual se torna possível a efetivação dos princípios da igualdade, da vedação do confisco, bem como o direito à propriedade⁸.

Ante ao critério da pessoalidade determinado pelo artigo 145, parágrafo 1º da CF, é de grande importância determinar quando se torna possível a tributação da renda e do patrimônio sem incorrer no confisco. De forma objetiva, a capacidade econômica inicia-se após a dedução dos gastos necessários à manutenção, exploração, produção e aquisição da renda e do patrimônio.

⁷ BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. 8ª ed. 2010. p.1090.

⁸ Ibid., p.1090 – 1091.

Ou seja, após a dedução dos gastos necessários das despesas de exploração e dos encargos profissionais, assim como aquelas necessárias a sobrevivência do contribuinte⁹.

Importante ressaltar que o princípio da capacidade contributiva sempre deverá ser observado, uma vez que o constituinte ao escolher o advérbio 'sempre', afasta a discricionariedade do legislador impondo-o a obrigatoriedade, e apenas em casos de impossibilidade é que se admite a ausência do critério da impessoalidade¹⁰.

Enfim, quanto ao princípio da capacidade contributiva, este dever ser visto como um limitador do poder legislativo. Nada adianta o legislador criar leis instituindo a cobrança de inúmeros impostos se não há de fato a capacidade contributiva dos contribuintes. Ou seja, se o sujeito passivo não poderá contribuir sem que sua autonomia patrimonial seja prejudicada em prol da coletividade, a lei tributária deverá ser declarada inconstitucional.

Quanto ao princípio da solidariedade, o mesmo foi expressamente previsto na Constituição Federal de 1988, em seu artigo 3º, inciso I, o qual determina como objetivo fundamental da nossa república, instituir uma sociedade livre, justa e solidária. Não restam dúvidas de que o recolhimento dos tributos tem a finalidade de satisfazer os interesses públicos, mais notadamente os interesses dos mais pobres, em respeito aos objetivos da república consagrados no artigo terceiro da Carta Magna, anteriormente destacados.

Dessa forma, a solidariedade deve estar presente, sobretudo, na maneira de gastar o tributo, destinando os recursos para as áreas mais carentes. Devido ao mau uso dos recursos

⁹ O autor faz uma breve comparação sobre o princípio da capacidade contributiva na constituição de 1946, a qual consagrava tal princípio no artigo 202: "Os tributos terão caráter pessoal sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.

¹⁰ O autor faz uma breve distinção entre capacidade econômica objetiva (ou absoluta) e subjetiva (ou relativa e pessoal). Segundo Aliomar Baleeiro (2010, p. 1093), Emilio Giardina (Le basi teoriche del principio della capacità contributiva. Milão: Dott. A. Giuffrè, 1961. p. 439) explica que a capacidade objetiva é aquela em que o legislador elege como hipótese de incidência tributária, fatos que revelam indícios de riqueza, de capacidade econômica a qual conferem ao contribuinte aptidão para contribuir com os gastos públicos. Já a capacidade relativa ou subjetiva é aquela que demonstra a real capacidade econômica do cidadão em contribuir para os gastos públicos sem que os impostos se tornem excessivos à sua subsistência. Como exemplo de tributação não pessoal, a doutrina aponta a hipótese dos impostos suportados pelo consumidor final, eis que nos impostos incidentes sobre a importação, a produção ou a circulação, o sujeito passivo que recolhe os tributos aos cofres públicos, repassa a um terceiro, qual seja o consumidor final, os encargos tributários incidentes. Dessa forma, tornar-se-ia muito difícil, ou até mesmo impossível graduar o tributo de acordo com a capacidade econômica da pessoa que adquire a mercadoria.

públicos oriundos da arrecadação dos tributos e também da corrupção na administração deste, o contribuinte não consegue perceber a solidariedade do recolhimento dos impostos¹¹.

A Constituição garante aos indivíduos o direito à propriedade privada tendo este sido consagrado no artigo 5º, inciso XXII e artigo 170, inciso II da Carta Magna. Entretanto, tal princípio não é absoluto, eis que no inciso III do mesmo artigo condiciona o direito à propriedade privada com a função social podendo aquela ser desapropriada pelo Estado se não atender aos fins sociais.

A ideia de função social da propriedade, matéria de ordem constitucional, nasceu da noção de que o homem enquanto ser social deve contribuir para o enriquecimento da coletividade gerando trabalho, riquezas e dessa forma, viabilizar o bem estar de todos em detrimento de seu único e exclusivo interesse particular.

Conforme nos ensina Guilherme Figueiredo (2008, p. 83), "todo indivíduo tem o dever social de desempenhar determinada atividade, de desenvolver da melhor forma possível sua individualidade física, moral e intelectual, para com isso cumprir sua função social da melhor maneira" ¹²

Com efeito, quis o legislador atribuir à propriedade privada uma relação harmônica com a coletividade em perfeita sintonia com os interesses coletivos de modo que o proprietário não poderá dispor de seu bem quando contrariar e colocar em risco a sociedade.

A Constituição também veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributo com efeito de confisco. Entretanto, cabe ao contribuinte invocar o princípio da vedação do confisco e levar ao judiciário o conhecimento de que determinado imposto está lhe confiscando seus bens. E nessa hipótese, poderá o Poder Judiciário declarar a inconstitucionalidade da lei que o criou.

Pelo próprio conceito e pela origem histórica do tributo, este como uma expressão econômica que será retirada do particular em prol da coletividade, deve ser suportado pelo contribuinte de modo que não lhe cause nenhum ônus. Deve, portanto, ser suportado de modo que não lhe diminua a riqueza particular e nem lhe confisque os bens que, com efeito, o

¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 36ª ed. 2015. p.48

¹² FIGUEIREDO, Guilherme José Purvin. A propriedade no Direito Ambiental. 3ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008, p. 83.

tributo resultaria em punição para aqueles que praticassem o fato gerador da obrigação tributária.

Em relação à pessoa física, a excessiva oneração dos tributos agride o princípio da não confiscatoriedade na medida em que o orçamento familiar se vê prejudicado em face da contribuição aos cofres públicos. Cabe ressaltar que a Constituição põe a salvo nos artigos 6º e 7º o mínimo vital, ou seja, o mínimo necessário para se viver com dignidade atendendo às suas necessidades básicas como vestuário, alimentação, lazer, cultura, educação, previdência social, saúde, transporte e etc.¹³ Dessa forma, o Governo não pode retirar parte do patrimônio do particular que seria destinado a sua sobrevivência e de sua família em detrimento dos cofres públicos, incorrendo assim, na violação do princípio vedação do confisco.

Ao se tratar de pessoas jurídicas, tem-se o mesmo efeito negativo da violação do princípio acima mencionado, entretanto a ameaça se dá na liberdade de exercício das atividades produtivas lícitas.¹⁴

A livre iniciativa econômica consagrada na Carta Magna no artigo 1º, inciso IV e artigo 170, *caput*, não pode ser restringida pela excessiva oneração tributária com efeito confiscatório. As consequências poderiam levar ao baixo índice de desenvolvimento econômico, até a fuga de investimentos para outros países.

Em suma, se a Constituição Federal garante o direito de propriedade, ao instituir ou cobrar um imposto que coloque em risco tal direito, seria no mínimo um tributo ineficaz e fadado à extinção desde a sua origem.

Portanto, especificamente em relação ao IGF, necessário se faz ponderar os dois princípios para a arrecadação do mesmo, tendo em vista que tal imposto pode, como efeito da

¹³ CF/88, artigo 6º: São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição. CF/88, artigo 7º: São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: (...) IV - salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos, que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim.

¹⁴ CARRAZA, Antônio Roque. Curso de Direito Constitucional Tributário. 28ª ed. 2012. p. 117.

sua instituição, incidir na propriedade de modo confiscatório e assim, colocar em risco o direito constitucionalmente assegurado à propriedade.

No que tange ao princípio da legalidade, este se mostra de suma importância uma vez que deve haver lei previamente instituída para que o contribuinte não seja surpreendido com a obrigação de levar aos cofres públicos parte do seu patrimônio conquistado com tanto esforço. Nas palavras do ilustre doutrinador Hugo de Brito Machado: "Na relação de tributação temos um forte, que é o Estado, e um fraco, que é o contribuinte, e não podemos esquecer que "nas relações entre o forte e o fraco a liberdade escraviza e só a lei liberta".¹⁵

A divisão funcional do poder exercido pelo Estado por meio de seus representantes, em Poder Legislativo, Judiciário e Executivo, bem demarcado na Constituição Federal pelo consagrado Estado democrático de direito, impôs limitações ao poder de tributar na medida em que, somente por meio de lei, ou seja, através do poder legislativo, pode haver a tributação dos cidadãos.

Em tempos remotos, onde a criação dos impostos era instituída de forma arbitrária pelo governante e suportada pelos populares, mais especificamente nos governos monárquicos e despóticos, não mais se sustenta diante do Estado democrático de direito. Neste, somente através da lei, expressão da vontade geral, criada pela pessoa política competente é que será devida a cobrança do tributo. Em outras palavras, o tributo deve nascer da lei, sendo impossível ao poder judiciário e executivo usurpar a competência do legislativo e criar tributos.

O princípio da legalidade está enunciado no artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal: "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei." No campo do direito tributário, este princípio foi reforçado no artigo 150º, inciso I, da Carta Magna: "exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça."

Dessa forma, a tributação veiculada por lei garante segurança aos governados na medida em que a tributação como resultado final, importará na diminuição do patrimônio particular em detrimento da coletividade, e por vezes esta diminuição afetará o mínimo vital como acima colocado.

¹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 2015. 36ª ed. p. 23.

Importante destacar que não basta a lei instituir o tributo para que este seja devido. É necessário que a norma tributária seja editada pormenorizadamente descrevendo a hipótese de incidência tributária, seu sujeito ativo, sujeito passivo, sua base de cálculo e alíquota. Nem mesmo as autoridades competentes pela arrecadação dos tributos poderão beneficiar ou prejudicar determinado contribuinte, se tal benefício ou gravame não estiver previsto em lei.

Isto posto, depreende-se que com a sintonia entre os três princípios pode-se alcançar na prática o sistema de freios e contra freios que é criado entre os mesmos para que seja alcançada a justiça fiscal.

3 - Elementos Constitutivos do Tributo

O Estado no exercício da sua soberania tributa para manter a coletividade. Desta maneira, o tributo é quase tão antigo como a forma de viver em sociedade. Nesse viés, torna-se impossível imaginar uma sociedade minimamente organizada sem a presença do tributo, pois que viver em sociedade significa sempre a busca pela paz, justiça, condições mínimas e dignas de vivência.

Para alcançarmos a sociedade que nos ofereça condições de progresso, cada cidadão se submete então, à imposição do preço para custear os bens e serviços que seriam impossíveis de serem alcançados de maneira isolada, sem a presença do Estado. Desta forma o tributo adquire função social.

Nota-se, portanto que a atividade tributária cujo titular é o Estado é imprescindível para atender às necessidades primárias do povo. É através do tributo, da contribuição de cada cidadão na medida da sua capacidade contributiva que torna-se possível pôr à disposição dos mesmos serviços gratuitos e essenciais como educação, saúde e segurança prestados pelo Estado¹⁶.

Isso não significa que o Estado não possa atuar diretamente no campo econômico exercendo atividade lucrativa. Ao contrário, o Estado atua explorando patrimônio próprio, e diante de relevante interesse coletivo, interfere na economia do setor privado.

¹⁶ O autor Hugo de Brito Machado destaca em sua obra a importância da arrecadação dos tributos para a manutenção dos serviços essenciais destinados à coletividade, bem como o instrumento utilizado para reduzir as desigualdades sociais.

A Constituição da República Federativa do Brasil em seu artigo 173 entrega a exploração da atividade econômica aos particulares e excepciona a exploração desta pelo Estado quando necessária aos imperativos de segurança nacional ou de relevante interesse coletivo.¹⁷

Ao se retirar da atividade econômica lucrativa, dando total liberdade à iniciativa privada para auferir lucros e gerar riquezas o Estado não tem outra opção, se não a de tributar para manter a sociedade.

Nessa esteira de raciocínio, Hugo de Brito Machado foi certo ao explicar a necessidade da criação do tributo em uma sociedade capitalista na qual predomina a iniciativa particular na esfera econômica.

"A tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez única arma contra a estatização da economia."¹⁸

A história se encarregou de mostrar o desmoronamento dos governos onde a economia foi estatizada. Nenhum deles pôde se sustentar diante da ineficiência como resultado das políticas públicas sempre obsoletas e demasiadamente burocráticas.

A prova disso foi a decadência dos países que adotaram o regime socialista e comunista diante do avanço do sistema capitalista no mundo todo. Os governos comunistas vieram a baixo e os que ainda resistem começaram a transição da abertura econômica, a exemplo Cuba e China.¹⁹

De outra banda, a carga tributária não poderá ser grande o suficiente a tal ponto de desestimular a iniciativa privada gerando uma relação desequilibrada na balança entre trabalho e lucro auferido.

¹⁷ CF/88, artigo 173: Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado, só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

¹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 2015. 36ª ed. p. 24.

¹⁹ O autor Hugo de Brito Machado expõe a importância da atividade econômica pela iniciativa privada e faz uma comparação com os países comunistas antes da entrada destes no modelo econômico capitalista.

O polêmico imposto sobre grandes fortunas padece de sérios defeitos em seus elementos constitutivos de tributo. Necessário se faz esclarecer os elementos formadores dos tributos para que se possa compreender as graves questões que gravitam em torno do IGF e que impossibilitam o exercício de sua arrecadação.

Como bem demonstrado, a necessidade de origem dos impostos está em manter a *res pública*. Por outro lado, a arrecadação de tributos é o instrumento pelo qual a Constituição da República Federativa do Brasil promulgada em 1988 pode alcançar os objetivos elencados em seu texto, tais como a erradicação da pobreza e da marginalização, bem como diminuir as desigualdades sociais e regionais.

O fato irrefutável de que a história de nosso país é manchada por longos períodos ditatoriais, estes por sua vez marcados pela tirania e arbitrariedade do Governo, na Carta Magna atual se fez necessário legitimar os direitos individuais e afirmar a eficácia imediata dos princípios na elaboração e aplicação das normas jurídicas.

Com isso, os princípios constitucionais abandonam a ideia de que são apenas preceitos a serem seguidos pelos legisladores, que podem ou não atendê-los na confecção das leis. Da mesma forma o poder executivo, que ao aplicar as normas jurídicas, somente se preocupavam em seguir a aplicação das mesmas, e por muitas vezes ao desconsiderarem princípios constitucionais fundamentais, acabavam por cometer abusos e como tal se valiam da lei para justificarem seus atos imorais.

Como consequência lógica de um Regime político perpetuador da democracia que tem como pilar o direito e a segurança jurídica, os governantes não podem prescindir do princípio da legalidade para governar o povo.

A expropriação legitimada pelo Estado para retirar parte do patrimônio particular sempre foi alvo de inúmeras críticas e ataques. Como efeito, tal atividade atribuída ao Estado deve trazer para o seu exercício a prévia aprovação legal para que o contribuinte não seja submetido às ações arbitrárias dos que governam e nem mesmo serem surpreendidos por inúmeros tributos de um dia para o outro.

A instituição dos tributos também deve obedecer aos princípios consagrados constitucionalmente quais sejam, o princípio da anterioridade e noventena.²⁰ Tais princípios objetivam dar ao contribuinte um prazo para que os mesmos se organizem financeiramente e que não sejam compelidos a pagarem impostos imediatamente a sua criação.

Pelo exposto, o instrumento adequado para que o dinheiro dos particulares seja direcionado aos cofres públicos é a lei em atenção ao princípio da legalidade insculpido na Constituição Federal em seu artigo 150, inciso I.²¹

Passa-se agora a esclarecer cada um dos elementos formadores do tributo. Para fins de melhor compreensão e posterior comparação com o IGF, será utilizado o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, que assim como aquele, é de competência da União.

O Código Tributário Nacional definiu o conceito de tributo em seu artigo 3º:

"Artigo 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada." ²²

O autor Roque Carraza analisa os termos da definição para que possamos apreender o significado de seus elementos constitutivos.

Sobre 'obrigação' o autor supramencionado a define como sendo um vínculo jurídico transitório, o qual apresenta conteúdo econômico, e que atribui ao sujeito ativo qual seja o Estado, o direito de exigir do passivo, contribuinte, determinado comportamento e que a este coloca na contingência de praticá-lo, em benefício do sujeito ativo.

Evidentemente que esta obrigação jurídica está fundada na soberania estatal, porém a mesma é criada e regida por leis que afastam a relação de poder a qual se inicia e extingue pela vontade do soberano sem qualquer observância às leis.

²⁰ Conforme artigo 150, inciso III, alínea 'b' da Constituição Federal, é vedada a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

²¹ CF/88, artigo 150: "Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;"

²² Lei nº 5.172/1966 - Código Tributário Nacional, art. 3º.

Por 'pecuniária' o autor Roque Carraza faz uso do adjetivo para definir o objeto da obrigação tributária, sendo que para sua real concretização será necessário o comportamento humano de levar dinheiro aos cofres públicos.

Em '*ex lege*' quis o legislador transmitir aos cidadãos que esta relação jurídica decorre de lei, pela simples ocorrência do fato impositivo descrito na mesma. Portanto, ao decorrer da lei, a vontade das partes é irrelevante no âmbito do direito tributário como ocorre nas obrigações '*ex voluntate*'.

Adiante, o legislador utilizou da expressão 'que não se constitui em sanção de ato ilícito'. Segundo Carraza, "o dever de levar dinheiro aos cofres (tesouro = fisco) do sujeito ativo, decorre do fato impositivo". Assim, verificada a hipótese de incidência tributária, o tributo será devido. Dos fatos ilícitos nascem as multas e as demais consequências punitivas que reclamam o direito penal e não ao regime tributário.

Em 'cujo sujeito ativo é em princípio uma pessoa pública' revela que, em regra, o sujeito ativo é pessoa pública. No entanto, excepcionalmente, poderá ser pessoa privada desde que estas desempenhem sua atividade com interesses e finalidades públicas, configurando o fenômeno da parafiscalidade.

E, por fim, na expressão 'cujo sujeito passivo é uma pessoa posta nesta situação pela lei', identifica o sujeito passivo na lei 'o destinatário constitucional tributário'. Na maioria dos casos são pessoas privadas, pois "em se tratando de impostos, as pessoas públicas não podem ser sujeito passivo, devido ao princípio constitucional da imunidade tributária (art. 150, VI). Já no que se refere a tributos vinculados, nada impede que, também, pessoas públicas deles sejam contribuintes".

3.1 - Fato Gerador e Sujeito Passivo

O legislador ao editar uma lei na qual determinará a cobrança de um tributo deverá descrever a hipótese de incidência tributária. Esta revelará uma descrição hipotética e abstrata de um fato cuja ocorrência no mundo real deverá corresponder perfeitamente ao fato descrito na norma tributária. Verificada a subsunção entre o fato e a hipótese contida na lei, nasce a obrigação tributária.²³

²³ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6ª ed, 2011. p. 35-36.

De acordo com o Código Tributário Nacional em seu artigo 114, "fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência"

24

Não há direito sem que ocorra o fato que o determina. Assim como o salário é devido à quem trabalha, a mercadoria à quem paga por ela, consumado o fato imponible no âmbito do direito tributário, ou em outras palavras, quando concretizada a hipótese de incidência tributária, incidirá a norma tributária.

A Lei 9.393 de 1996 a qual instituiu o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural descreve em seu artigo 1º o fato gerador do referido imposto, se não vejamos:

"O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, de apuração anual, tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município, em 1º de janeiro de cada ano."

Pois bem, a lei descreveu três hipóteses de incidência tributária quais sejam a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel, que se de fato ocorrerem estará configurado a cobrança do ITR.

A norma tributária também deverá indicar o sujeito passivo da relação estabelecida com o Fisco. No exemplo do ITR, a lei aponta em seu artigo 4º o proprietário de imóvel rural, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor. Ainda estabelece o sucessor como o responsável pelo crédito tributário no artigo subsequente.

Posto isto, está estabelecida a relação jurídica entre sujeito ativo, Estado, e sujeito passivo, o particular. No entanto, diferentemente das relações jurídicas amplamente conhecidas na *sfera* cível, a relação jurídica com o Fisco independe da vontade das partes, elemento essencial em matéria de obrigações.

Portanto, se independe da vontade das partes, independerá menos da capacidade para se colocar como sujeito passivo na relação em questão, e sendo assim, a capacidade tributária se mostra diversa daquela exigida no Código Civil para que sejam os negócios jurídicos válidos e eficazes.

²⁴ Lei nº 5.172/1966 - Código Tributário Nacional, art. 114º: Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

3.2 - Obrigações Tributárias

Ocorrido tal fato, anteriormente previsto em lei, nasce a obrigação tributária na qual o sujeito passivo tem o dever de prestar dinheiro ao Estado, agora credor, sujeito ativo.

O Código Tributário Nacional no artigo 113 divide a obrigação tributária em principal e acessória.²⁵

Segundo o autor Hugo de Brito Machado,²⁶ a obrigação principal é sempre patrimonial. O sujeito passivo a fim de adimplir um dever jurídico, tem a obrigação de dar certa quantia de dinheiro ao Estado. Já a obrigação acessória tem caráter não patrimonial e consiste na obrigação de fazer, não fazer ou de tolerar algo em favor da arrecadação ou fiscalização de tributos.

É certo que a obrigação tributária e o crédito tributário se formam em ocasiões distintas. Naquela, ainda não está definido o sujeito passivo, nem o montante exigível do sujeito ativo, apenas se estabeleceu a relação jurídica.²⁷

No momento em que é concretizado o lançamento deste débito, que corresponde nada menos do que a liquidação do valor, surge o crédito tributário que confere a relação jurídica certeza e liquidez. Este sim poderá ser exigido pelo sujeito ativo, pois pode ser inscrito como Dívida Ativa, e a certidão de inscrição desta será o título executivo extrajudicial, condição da ação de execução contra o particular.²⁸

3.3 - Base Imponível

Segundo o autor Geraldo Ataliba (2011, p. 108), "base imponible é uma perspectiva dimensível do aspecto material da hipótese de incidência que a lei qualifica, com a finalidade

²⁵ Lei nº 5.172/1966 - Código Tributário Nacional, art.113º: A obrigação tributária é principal ou acessória: §1º a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente; §2º a obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos; §3º a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária.

²⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 36ª ed. 2015. p.125.

²⁷ Ibid., p. 125.

²⁸ Ibid., p. 126.

de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do *quantum debetur*." "É padrão [...] ou referência para medir um fato tributário." (Aires Barreto, ob. cit., p. 38).

A norma tributária a qual revelará a hipótese de incidência tributária deverá, por exigência constitucional, conter a base tributável, também denominada de base de cálculo ou base imponible.

A base de cálculo de um tributo permite identificar o que será o objeto a ser tributado pelo ente federativo através da norma tributária. Mister se faz reconhecer a base de cálculo para identificarmos se a competência tributária está sendo exercida como determinada pela Constituição Federal a qual dispõe taxativamente a competência de cada ente federativo.

A base de cálculo *in abstracto* contida na hipótese de incidência permite dimensionar e delimitar o que o direito tributário apontou como um fato jurídico relevante para fins de tributação. Obviamente que o valor do tributo devido aos cofres públicos irá depender da concretude dos fatos, ou seja, da singularidade que cada sujeito passivo dispõe, contribui ou exerce sobre a base de cálculo.

Denominada de base calculada *in concreto*, partindo das situações reais de cada contribuinte, será possível a apuração do valor devido.²⁹

Identificada a base de cálculo, objeto material da hipótese de incidência tributária, ou seja, mensurado o fato gerador, passa-se a análise da alíquota a ser fixada a fim de que expressão econômica a ser exigida pelo sujeito ativo se torne líquida, certa e, posteriormente, exigível com o lançamento do crédito tributário.

3.4 Alíquota

Após a identificação do fato gerador e do dimensionamento da base de cálculo é necessário que se estabeleça a alíquota para que seja possível a determinação do *quantum debetur* da obrigação tributária. Alíquota na linguagem matemática significa quantas vezes uma fração está contida em uma amostra em um número exato de vezes. No direito tributário,

²⁹ O autor Geraldo Ataliba faz uma explicação breve entre a diferença de base de cálculo *in abstracto* e a base calculada *in concreto*. Hipótese de incidência Tributária. p. 108.

alíquota representa o percentual aplicado na base de cálculo a fim de se obter o valor do tributo.³⁰

Prevista na hipótese de incidência tributária, a alíquota é uma grandeza fixa, exterior e determinada. Já em relação a base de cálculo, esta será variável conforme cada caso concreto a depender da lei a qual estabelece o fato gerador. Dependerá, portanto, da situação fática na qual incidirá a lei e esta por sua vez aplicará a alíquota que através do cálculo, resultará no valor do tributo devido pelo sujeito passivo.

As alíquotas, por sua vez, podem ser fixas ou variáveis. Diz-se alíquota fixa quando a lei a estabelece e estas não se alteram, independentemente da base de cálculo apurada. Já as alíquotas variáveis estarão sempre relacionadas com a base imponible, variando conforme esta.

As alíquotas variáveis são estabelecidas por critérios políticos tributários e podem ser progressivas e regressivas. Desta forma, serão progressivas, aumentando quando a base de cálculo aumentar e regressivas, diminuindo quando a base de cálculo aumentar.³¹

No caso particular do IGF, notou-se a preferência pela alíquota variável progressiva a fim de que quanto maior a fortuna, maior o tributo a ser arrecadado.

4 - Grandes Fortunas

Diante da grande dificuldade de definir o que é 'grande fortuna', tendo em vista que o constituinte deixou esta definição a ser estabelecida nos termos de lei complementar, mais fácil seria identificar o que não pode vir a ser considerado como tal.

O Código Tributário Nacional no artigo 110 dispõe que a lei tributária não poderá alterar definição, conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias. Entretanto, em relação ao conceito de 'fortuna' o mesmo ainda aparece em aberto mesmo na área do direito privado.

³⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Constitucional. 2015. 36ª ed. p. 139.

³¹ O autor Hugo de Brito faz uma explicação entre alíquota específica e *ad valorem*. A primeira é utilizada para o cálculo do tributo sem levar em consideração o valor do objeto tributado, mas a sua quantidade. Àquela, mais usual, é indicada como porcentagem sobre o valor da base de cálculo.

Assunto delicado e controverso, segundo Sérgio Ricardo Ferreira Mota (2010, p. 192 - 197) a título de exemplo, a remuneração paga pelo Estado aos seus servidores públicos não pode ser considerada como fortuna sob pena de violar valores consagrados na Constituição Federal.

Dessa forma o subsídio dos ministros do Supremo Tribunal Federal, o qual foi estabelecido como teto de remuneração paga pelo Governo e que se aproxima do valor de tinta e seis mil reais mensais, não pode ser considerado como fortuna, e muito menos uma grande fortuna.

Tal análise deve ser considerada pelos legisladores a fim de se definir, ou mesmo para se chegar a um consenso sobre o fato gerador do Imposto sobre as grandes fortunas. Também deverá ser observado para fins de isenções do imposto em questão levando-se em consideração a realidade econômica do país.

Antes de adentrar nos projetos de lei que buscam a instituição do IGF, é de suma importância analisarmos os termos trazidos na denominação do mesmo.

Imposto segundo o Código de Direito Tributário, em seu artigo 16, "[...] é um tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte."³²

Neste caso, a situação fática de ser proprietário de 'grande fortuna' conforme a lei estabelece, por si só, faz jus à cobrança do IGF. Não há nenhuma atividade estatal envolvida com a arrecadação do mencionado imposto.

Adiante, 'sobre grande' quer dizer que incidirá sobre algo que é grande, ou seja, grande o bastante a ponto de ser facilmente identificado para que se torne juridicamente relevante ao direito tributário.

Fortuna que remete à riqueza acumulada, porém à uma riqueza peculiar uma vez que esta, sendo grande o suficiente tem poderes de gerar mais riquezas e contribuir para o desenvolvimento econômico e social do país.

³² Lei nº 5.172/1966 - Código Tributário Nacional, art. 16: Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Entretanto, o conceito de fortuna continuou aberto dando ensejo a várias associações, eis que não é possível identificar ou relacionar imediatamente uma grandeza que determine 'fortuna'. E este impasse como veremos posteriormente é o ponto controverso da questão que inviabilizou e continua a inviabilizar a arrecadação do mencionado imposto.

Nas palavras do renomado jurista brasileiro, Ives Gandra da Silva Martins, o IGF somente incidiria sobre os bilionários devido ao conceito abstrato do fato gerador, qual seja "grandes fortunas". A seguir o raciocínio traçado pelo jurista a fim de conceituar o que seria o objeto do tributo em questão:

"O tributo é de difícil cobrança e configuração, mas, no Brasil, pelo próprio texto constitucional, o "imposto sobre grandes fortunas" não pode incidir nem sobre os ricos ("riqueza" é menos que "fortuna"), nem sobre os milionários ("fortuna" é menos que "grande fortuna"). Apenas sobre os bilionários - ou seja, os detentores de fortunas grandes - que na economia brasileira são muitos poucos."³³

Desta forma, o referido imposto teria como destinatário uma parcela mínima da sociedade, os bilionários. Assim, diante do alcance reduzido do IGF e o alto custo da administração do mesmo, talvez fosse interessante mudar o fato gerador para riqueza e não 'grande fortuna' a fim de alcançar uma parcela maior da sociedade e efetiva arrecadação tributária.

4.1 - Origem do IGF

Buscando as origens da criação do IGF, nos reportamos à nossa inspiração constitucional, o país que criou o referido imposto, qual seja a França. Necessário se faz compreender o contexto histórico pelo qual passava o país e o que levou a tributar a fortuna, em especial a individual.

Após a Segunda Guerra Mundial, o cenário de destruição econômica e material do país era uma realidade que precisava ser encarada e transformada. Com isso, a fortuna daqueles que ganharam de alguma forma com a Guerra passou a ser alvo do Estado e também uma solução para diminuir as igualdades sociais e distribuir riquezas com o objetivo de superar a crise instalada.

³³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. O imposto sobre grandes fortunas. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 13, nº 1697, 23 fev. 2008. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/10977>>.

O contexto histórico que volta e meia culmina na discussão de possibilidade de arrecadação do IGF é a mesma, a crise econômica, na qual a riqueza de uns passa a ser o alvo e a dita solução para reerguer os países e diminuir as desigualdades sociais.

Nota-se, portanto, que o IGF, a princípio na França, traz na sua criação a ideia de um imposto de solidariedade. Assim esclarece o autor francês François Deruel em sua obra 'Finances publiques' a qual os autores Luiz Ricardo Gomes Aranha e Bruno Rocha Cesar Fernandes mencionam em sua obra 'O Imposto Brasileiro sobre Grandes Fortunas', a seguir:

"L'impôt sur la fortune, enfin, est assis sur le capital lui-même, mais suivant l'importance du prélèvement, Il peut être acquitté sur les revenus et sans entamer le capital (impôt "sur" le capital) ou suppose l'atteinte au capital lui-même (impôt "em" capital); cette dernière formule ne se justifie que lorsque des circonstances vraiment exceptionnelles exigent un prélèvement sur les fortunes privées pour reconstituer un patrimoine collectif (impôt de solidarité nationale) ou lorsqu'il s'écoule un temps suffisant, en deux prélèvements successifs, pour que le capital ait pu être reconstitué (successions); elle peut être également appliquée, dans une politique interventionniste, en vue de niveler ou de faire disparaître les fortunes.

Esta última fórmula (imposto no capital) não se justifica salvo em circunstâncias excepcionalíssimas que exijam imposição sobre as fortunas privadas para reconstruir um patrimônio coletivo (imposto de solidariedade) ou quando se respeita tempo suficiente para o capital reconstituir. Pode aparecer também em política intervencionista visando nivelar ou fazer desaparecer as fortunas. "³⁴

Pode-se concluir que devido as situações de interesse público, o Estado a fim de diminuir as tensões sociais, arrecadar verbas para investir em setores que prestam serviços públicos essenciais, institui a tributação sobre os mais ricos. Interessante notar que as pessoas jurídicas não são destinatários do IGF.

A exclusão das pessoas jurídicas, e na maioria das vezes as detentoras das grandes fortunas, deve-se ao fato de evitar com que estas saiam dos países e levem o investimento e riqueza produzidos no território. Tal justificativa se mostra plausível, entretanto deixa-se de arrecadar grande parte da receita uma vez que as pessoas jurídicas, na forma de *holdings* são as verdadeiras titulares de grandes fortunas.

³⁴ ARANHA, Luiz Ricardo Gomes; FERNANDES, Bruno Rocha Cesar, 2013, p.17 apud DERUEL, François. Finances publiques. 2. ed. Paris: Librairie Dalloz, 1969, p. 705.

4.2 - Parecer da Consultoria Legislativa

Vários foram os projetos de lei com o propósito de instituir o referido imposto. Mister se faz contemplar os projetos legislativos a fim de verificar as justificativas da não instituição do mesmo. Cabe ressaltar que o duvidoso tributo também foi objeto, no mesmo cenário, de projeto de lei que buscou sua extinção.

O Estudo nº 463 de 2015 requisitado pela senadora Gleisi Hoffmann, buscou contemplar a parca legislação existente que ainda tramita para vias de aprovação na Câmara dos Deputados e no Senado Federal. A preocupação central do referido estudo, se concentra em buscar um conceito e uma definição para o termo utilizado qual seja, 'grandes fortunas'.

Previsto no artigo 153, inciso VII, da Constituição da República Federativa do Brasil, o IGF nunca foi legalmente instituído pela legislação infraconstitucional, a qual o constituinte incumbiu tal regulamentação à lei complementar. Ao que tudo indica, é que o próprio constituinte teve dificuldades de instituí-lo e como prova disso é a manifesta ausência de diretrizes no próprio Código Tributário Nacional, diferentemente do que se passa com ou outros tributos previstos na Carta Magna.

Tal conceito controverso leva a entender o IGF como sendo um imposto sobre a propriedade, posto que bens móveis e imóveis podem expressar grandes fortunas devido a falta de definição. Contudo, há cobrança de impostos sobre aqueles bens de forma individualizada, a saber Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) e Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), os quais poderão expressar a fortuna. Também há o imposto que incide sobre a propriedade de maneira generalizada.

A falta de definição precisa da base de cálculo colocaria em risco a tributação de bens duas vezes através de um mesmo imposto, implicando em um claro conflito entre impostos e a violação do preceito constitucional (não tributar duas vezes o mesmo bem).

Como anteriormente comentado, o adjetivo grande se fez necessário para diferenciar os diferentes tamanhos de fortunas existentes no país. Assim, somente as 'grandes fortunas' seriam alvo do IGF. Levando-se em consideração o fato de existir um número pequeno daqueles que concentram grandes fortunas, o potencial arrecadatório do IGF também seria baixo. Soma-se ainda, o elevado custo de administração o qual decorre do alto grau de complexidade de se identificar a 'grande fortuna', a diferenciação de ativos no território

brasileiro, a aplicação das alíquotas, as isenções e a identificação dos sujeitos passivos físicos e jurídicos.

Outro ponto contra a instituição do IGF está no fato de estimular a saída de capital do país para outros onde não há a cobrança do mesmo, dando ensejo a evidente fuga de capital. Com isso, haveria um grande retrocesso no tocante ao desenvolvimento econômico e a constante prática da evasão fiscal consistente no uso de meios ilícitos a fim de evitar o pagamento do imposto, ambas maléficas ao país.

Além dos argumentos acima expostos, ressalta-se o desestímulo à poupança, bem como as experiências mal sucedidas nos outros países as quais serão posteriormente apresentadas.

De outra banda, mister se faz apresentar os benefícios que a arrecadação do IGF traria aos cofres públicos, senão vejamos. No primeiro momento, o propósito da tributação das 'fortunas' consiste em atenuar as desigualdades sociais mediante a contribuição daqueles que concentram a maior parte da riqueza. Com isso, a parcela patrimonial retirada daquele que detém grande parte da riqueza concentrada seria destinada aos serviços públicos tais como saúde e educação cujo beneficiário é a população de baixa renda.

Dessa forma, ao se investir em educação pública e gratuita ofertada ao público de baixa renda, contribui-se para diminuir a distância entre ricos e pobres.

Ainda sobre as consequências positivas da instituição do IGF, deve-se salientar a complementaridade deste imposto ao imposto de renda, de modo que ao se cruzar informações sobre determinado contribuinte de ambos os impostos, evita-se a sonegação fiscal, bem como a evasão fiscal. E talvez seja este argumento o mais polêmico diante dos atuais episódios de crimes de lavagem de dinheiro.

4.3 - Experiência Internacional

A experiência internacional no âmbito da arrecadação do IGF tem, de modo geral, nos mostrado a ineficácia do mesmo. Entretanto, os países que obtiveram êxito na sua instituição são referências dos projetos legislativos em prol do IGF.

Diferentemente do que ocorre no Brasil, no cenário internacional o que corresponde ao fato gerador a ser tributado é a riqueza e não 'grandes fortunas'. Nos outros países, observa-se o '*wealth tax*' que é o imposto sobre a riqueza que recai sobre o patrimônio abrangendo

desde o pequeno até o grande patrimônio signo presuntivo da riqueza. O mesmo não acontece com o IGF, posto que este deverá incidir apenas sobre as grandes fortunas.

O campo de amostragem se delimita à Europa Oriental onde pôde ser observado a presença do imposto sobre a riqueza. Na década de noventa até a atualidade vários países extinguiram o referido impostos, quais sejam: Áustria, Itália, Dinamarca, Alemanha, Finlândia, Islândia, Suécia, Espanha e Grécia. Dentre os principais motivos que os fizeram extinguir o imposto estão o alto custo de administração, a fuga de capitais e investimentos para outros países, entre outros. Os países que, atualmente, adotam o '*wealth tax*' são: Holanda, França, Suíça, Noruega, Luxemburgo e Hungria o qual restringe a cobrança à bens tangíveis. E os que nunca adotaram o referido imposto são Portugal, Bélgica e Reino Unido.³⁵

Cabe ressaltar que diante da crise fiscal que assolou a Europa em 2008, Espanha e Finlândia restituíram o referido imposto, porém fizeram por tempo determinado.

Sobre o continente asiático, o Japão experimentou a arrecadação do imposto sobre a riqueza por um curto período na década de cinquenta, enquanto que a Índia adotou, na mesma época, o mencionado imposto, porém apenas sobre bens que não produzem renda tais como, jóias e imóveis vazios.

Em contrapartida, na América do Sul, temos como exemplo de instituição do '*wealth tax*' Uruguai, Argentina e Colômbia. Vale ressaltar que no Uruguai há previsão de extinção de forma gradativamente a partir do ano de 2015.

No Canadá, na década de noventa houve um longo debate a cerca do referido imposto o qual determinou a não arrecadação do mesmo.

Nos EUA, durante o governo do então Presidente Barack Obama, tentou-se a aprovação da Lei Buffett, a qual pretendia tributar não menos do que 30% a renda dos contribuintes que auferissem mais de um milhão de dólares por ano. No entanto, tal lei não foi aprovada e foi o que mais próximo se teve de tributar a riqueza.

Quanto à eficácia da arrecadação do citado imposto, destaca-se que nos países que o adotaram quase raramente se chega à 2%.

³⁵ Estudo Legislativo n. 463 de 2015, p. 12-13

Segundo o estudo encomendado

"Na França em 2010, esse percentual era de 1,6%, cerca de € 4,5 bilhões, apesar do crescimento na década passada. O maior percentual é o do Uruguai, 6,3% em 2009, mas a receita deve-se basicamente à incidência sobre pessoas jurídicas, notadamente instituições financeiras. As razões apontadas para esse fraco desempenho são: isenção de categorias de bens e direitos; limitação a certo percentual da renda dos montantes somados pagos a título de imposto sobre riqueza e imposto de renda, combinados, como França, Espanha e Holanda; dificuldade de avaliação e identificação dos bens e direitos, em particular os situados no exterior; e exclusão das pessoas jurídicas."³⁶

A base de cálculo varia bastante de acordo com cada país. Segundo o estudo requisitado pelo Senado a Europa não segue um padrão de identificação de fortuna o que oscila significativamente, se não vejamos:

"Na Holanda é de apenas € 17 mil (R\$ 57,8 mil) e, na Suíça, Fr 50 mil (R\$ 160 mil). Já na França, é de € 800 mil (R\$ 2,72 milhões); na Islândia, US\$ 635,5 mil (R\$ 2 milhões); e na Espanha, € 700 mil (R\$ 2,38 milhões), com incidência restrita aos que ganham acima de € 2 milhões (R\$ 6,8 milhões)."

³⁷

Cabe ressaltar que há tratamento diferenciado a certos ativos, notadamente o imóvel residencial e os ativos previdenciários.

No que se refere à alíquota utilizada nos países arrecadadores do imposto sobre a riqueza, àquela não ultrapassa 1,5% e na maioria das vezes é progressiva, ou seja, varia de acordo com a base de cálculo adotada por cada país.

4.4 - Pontos Contrários à Instituição do IGF

Considerando que o signo presuntivo de fortuna é, grande parte das vezes, expressado em patrimônio, seja ele bem imóvel ou móvel, o IGF, por meios diretos ou diretamente, recairia sobre bens anteriormente tributados configurando o fenômeno da bitributação.³⁸ É certo que no Brasil existem cinco tipos de impostos sobre a propriedade, quais sejam: sobre o veículo (IPVA), sobre o imóvel urbano (IPTU) e imóvel rural (ITR) os

³⁶ Ibid., p 7-8.

³⁷ Ibid., p7-8.

³⁸ A bitributação corresponde a cobrança de tributos sobre um mesmo fato gerador e mesmo sujeito passivo por duas pessoas de direito público.

quais incidem sobre a titularidade do bem. As doações e heranças (ITCMD) e a alienação (ITBI) também sofrem tributação no que se refere à transferência da titularidade.³⁹

Ao que parece, uma propriedade avaliada dentro do parâmetro estabelecido pela lei como sendo a base de cálculo do IGF, sofrerá a incidência deste tributo e também a incidência de outros como IPTU e ITR, a depender da área em que se encontre. Se o contribuinte aplicar seus rendimentos na poupança, também sofrerá a cobrança pelo IOF, e se utilizado no consumo de bens novamente será tributado pelos impostos IPI e ICMS.

Quanto à pessoa física residente no exterior mas que possua bens no Brasil, esta também poderá ser tributada no país que reside, e assim, ser duplamente tributada pelos dois Estados.

Atente-se ao fato de que elevada carga tributária sobre o patrimônio adquirido com tanto sacrifício levaria, lamentavelmente, ao confisco. Diante de tantos impostos a serem suportados para dispor de seu patrimônio, o contribuinte, sufocado, não teria outro desfecho a não ser perder o bem para o Estado.

Pela interpretação do artigo 150, inciso IV da Carta Magna o qual veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributo com efeito de confisco, depreende-se que o papel do Estado é assegurar aos contribuintes condições para que estes mantenham seu patrimônio e assim, gerar riqueza para o país e o que consequentemente traria melhores condições para a sociedade.

A pesada carga tributária resultaria no desestímulo à poupança, à formação de riqueza e por consequência, empobreceria o país. Este é mais um argumento daqueles que se posicionam contrariamente à arrecadação do controverso imposto.

Dados retirados da Receita Federal apontados no estudo reclamado pelo Senado Federal revelam o percentual pouco significativo atribuído à arrecadação dos impostos sobre o patrimônio no PIB, se não vejamos:

"Segundo a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) correspondia a 1,41% do PIB, em 2013 (1,21% do PIB, em 2008), ou 3,92% do total da

³⁹ Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA); Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU); Imposto Territorial Rural (ITR); Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD); e Imposto sobre a Transmissão de Bens Inter-vivos (ITBI).

carga tributária de 35,95% do PIB. Desses cinco impostos, apenas o IPVA e o IPTU têm importância arrecadatória, com receitas equivalentes a 0,6% e 0,5% do PIB, em 2013. Segue-se o ITBI (0,21% do PIB). Chama a atenção o peso desprezível da arrecadação do ITCMD e do ITR: 0,09% e 0,02% do PIB, respectivamente."⁴⁰

Diante desta estatística, somado o fato de serem poucos os detentores de 'grandes fortunas' pelos dados levantados pela Receita Federal através das declarações do Imposto de Renda das Pessoas Físicas (DIRPF's) vem à baila a seguinte questão: o IGF seria o instrumento capaz de realizar a justiça social almejada nos projetos de lei, ou tal objetivo seria alcançado pelo ajuste dos cinco impostos sobre o patrimônio já existentes?

O aumento da carga tributária teria uma reação adversa daquela esperada pelo legislador. Em curto prazo poder-se-ia prever a evasão do patrimônio para países que não tributam as grandes fortunas, bem como a prática indiscriminada da sonegação de impostos ao Fisco. Em longo prazo, com a fuga de capitais, a consequência é ainda mais desastrosa ao passo que o país estaria fadado ao empobrecimento ao ver sua riqueza sendo transferida para outros países com legislações mais benevolentes.

A tributação das grandes fortunas enseja o cruzamento de dados declarados pelos contribuintes a fim de verificar em qual faixa de patrimônio e alíquota àquele se enquadra para o cálculo do tributo. Semelhante ao Imposto sobre Renda e proventos de qualquer natureza, onde o contribuinte declara à autoridade administrativa as informações necessárias à determinação do valor do tributo para o respectivo lançamento pela autoridade administrativa, o IGF também seguiria o mesmo rito.

O custo operacional e administrativo para a arrecadação do IGF seria em patamares muito altos na medida em que se faz necessário verificar se as informações dos contribuintes são verdadeiras e estão de acordo com outras declarações prestadas ao Fisco, como as declarações do supramencionado imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

Com isso, supondo que o IGF alcançaria uma determinada e pequena classe da sociedade, se levado em consideração o conceito de 'grandes fortunas', o custo operacional e administrativo para a tributação daquelas iria muito além do esperado de modo a sobrecarregar o aparelho estatal para se alcançar resultados inexpressivos, apenas em nome da 'justiça fiscal' que poderia ser alcançada por ajustes de outros impostos já existentes.

⁴⁰ Estudo Nº 463 de 2015. p. 9.

Neste viés, instituição de um novo imposto parece temerária quanto se poderia ajustar os tantos outros tributos suportados pelos contribuintes.

A base de cálculo do polêmico imposto também traz discussões relevantes, especialmente para as pessoas físicas. A maioria dos projetos de leis encaminhados ao Congresso Nacional impõem o montante entre 2 a 5 milhões como o valor inicial a ser tributado. Acontece que, como bem exemplificado no supramencionado estudo legislativo, um poupador que aplique mensalmente a quantia de R\$ 5 mil reais durante 18,5 anos de previdência, acumulará R\$ 3 milhões de reais, o que não o caracteriza como detentor de 'grande fortuna', mas um representante de classe média alta.

Quanto às isenções, a exclusão da pessoa jurídica como contribuinte retira grande parte da arrecadação uma vez que os verdadeiros titulares das grandes fortunas são grandes empresas e 'holdings'. A justificativa para tal exclusão parece ser louvável, eis que afugentaria o investimento pela elevada carga tributária no território brasileiro.

Alguns projetos de lei apresentam grande variedade de alíquotas o que encarece a administração do IGF, enquanto o número reduzido destas não permite a progressividade do imposto, o que interfere na principal razão de instituição do imposto, qual seja a redução das desigualdades econômicas.

A justificativa de arquivamento do PLS 128/2008 de autoria do Senador Paulo Paim, em 19/03/2010 se deu nos seguintes termos:

"Assim, ao analisarmos os custos e os benefícios da instituição do IGF, verificamos que ele é um tributo caro demais para a administração tributária. A justiça social buscada pelo autor da proposição pode ser feita de forma muito mais eficiente pelo imposto de renda." ⁴¹

4.5 - Argumentos Favoráveis à Instituição do IGF

A maioria dos projetos de lei que pretendem instituir a arrecadação do Imposto sobre Grandes Fortunas encaminhados ao Congresso Nacional, se não todos eles, destacam como justificativa contribuir para a redução da desigualdade de renda e acelerar o processo de criação de uma sociedade mais justa e solidária no Brasil, através da justiça fiscal.

⁴¹Parecer do Senador Antônio Carlos Junior apresentado à Comissão de Assuntos Econômicos em 09/02/2010, quando da análise do PLS nº 128/08.

Segundo os defensores da tributação das grandes fortunas, o imposto atingiria tão somente aqueles que se apresentassem titulares de grandes fortunas, aproximadamente cerca de 10 famílias brasileiras. e de acordo com o projeto de lei nº 130/2012, a metade deste número teriam um patrimônio equivalente a 40% do Produto Interno Bruto. Com isso, estima-se que a arrecadação total deste imposto alcance um patamar de R\$ 6 milhões apenas no seu primeiro ano de recolhimento.

O mencionado projeto de lei faz uma ressalva de que o número de famílias ricas tem aumentado nos últimos anos e a expectativa é de crescimento para os próximos anos, segundo o levantamento da divisão de Business & Finance da TNS também é de crescimento. Dessa forma, a afirmação de que o potencial arrecadatário do IGF seria inexpressivo, não se confirma diante dos dados apontados.

Quanto ao produto da arrecadação do imposto, os projetos de lei propõem que a receita seja destinada aos setores sociais, mais notadamente aos setores da educação e da saúde.

Em relação ao princípio da capacidade contributiva e da pessoalidade, os mesmos têm sido mencionados para justificar a cobrança do IGF, posto que aqueles com maior poder aquisitivo devem contribuir em maior proporção junto aos cofres públicos.

Sustenta o doutrinador Hugo de Brito Machado (2015, p. 355) que a razão do não exercício da competência tributária estabelecida na Carta Magna se dá por razões inteiramente políticas. Ao seu ver, os titulares das grandes fortunas se não estão investidos no poder, exercem forte influência sobre os políticos. A afirmação dos que são contrários à instituição do IGF de que a avaliação e fiscalização dos bens considerados de grande valor pecuniário, segundo Machado não procede, eis que os bens que integram as grandes fortunas são os mesmos cuja transmissão é tributada.

Se a transmissão é feita de forma onerosa, compete ao Município tributar a transferência da titularidade do bem, se a transmissão é feita a título gratuito ou em razão de sucessão por causa da morte, cabe aos Estados a tributação dos respectivos bens.

Outra incógnita presente na possível instituição do referido imposto é o fato de a própria Receita Federal não ter conhecimento detalhado de quem seria o sujeito passivo da referida obrigação tributária. O patrimônio declarado no Imposto de Renda das Pessoas

Físicas é controverso por vários fatores dentre eles a sonegação e o valor baixo declarado ao Fisco. Ante esta dificuldade em conhecer o patrimônio das pessoas físicas, é bem provável que o potencial arrecadatório do IGF esteja sendo subestimado.

Por outro lado, com o cruzamento de dados referentes ao Imposto de Renda das Pessoas Físicas e Imposto sobre Grandes Fortunas seria possível maior controle sobre a sonegação de impostos e declarações falsas à Receita Federal.

A natureza extra fiscal do IGF contribui para diminuir a concentração excessiva de propriedades nas mãos de poucos, sendo que na grande maioria, a concentração se mostra ociosa e improdutiva. Sendo o IGF um imposto de natureza extra fiscal, sua finalidade está compreendida em estimular a renda sobre as grandes fortunas. Desse modo, aqueles bens considerados como grandes fortunas que não auferem renda, seriam atingidos pelo imposto.

5. Situação Legislativa

Como anteriormente ventilado, desde a promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil em 1988, a qual estabeleceu a competência da União Federal, nos termos de lei complementar, instituir o Imposto sobre Grandes Fortunas o mesmo nunca foi cobrado devido a inúmeros fatores de ordem política e jurídica que envolve o duvidoso tributo.

Nas várias tentativas de implementação do IGF, logo após a promulgação da CF em 1988, foi apresentado o projeto de lei nº 162/1989 pelo deputado Fernando Gasparian PMDB/SP, o qual previa a instituição do IGF sobre a riqueza líquida do contribuinte, determinado como faixa de isenção o valor inferior a dois milhões de cruzeiros, valor que hoje corresponderia a onze milhões de reais. Neste projeto, foram estabelecidas alíquotas progressivas as quais variavam entre 0,3% a 1%.⁴²

O referido projeto de lei complementar chegou a ser aprovado pela Comissão de Assuntos econômicos do Senado na época e encaminhado a Câmara dos deputados onde foi apensado aos projetos de lei 202/1989; 108/1989; 208/1989; 218/1990 e 268/1990. Na Câmara, obteve parecer favorável quanto a juridicidade e materialidade do projeto de lei, portanto a aprovação da lei ficou condicionada à aprovação de emenda modificando a base de cálculo para um bilhão de cruzeiros sob a alegação de que a base de cálculo inicialmente

⁴² Os dados foram retirados do site da Câmara dos deputados. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=388149>>.

proposta não representava 'grande fortuna' e a consequência seria a violação do princípio constitucional da proibição do confisco, bem como a bitributação. Percebe-se que desde o início da tentativa de instituição do IGF, quando se apresentava outro plano econômico, os obstáculos eram os mesmos que permanecem atualmente impossibilitando a criação do mencionado imposto.

O relator da Comissão de Finanças e Tributação, Deputado Francisco Dornelles, à época rejeitou o projeto sob a alegação de que o combate à concentração da pobreza, diminuição das desigualdades sociais e a justiça fiscal, poderiam ser alcançadas por um imposto de renda progressivo. Destacou ainda que a incidência do IGF em bens imobiliários era inconstitucional, eis que a União não poderia instituir imposto que detive a mesma base de cálculo dos impostos de competência dos Estados e municípios sob pena de configurar o fenômeno da bitributação, vedado pelo ordenamento jurídico pátrio.

Por parte daqueles que defendem a arrecadação do IGF, estes sustentaram que o mesmo traria efeitos positivos à sociedade, uma vez que causaria impacto na diminuição da concentração de riquezas e na ostentação do luxo.

Desde então, são apresentados vários projetos de lei na busca pela instituição do IGF, os quais atualmente tramitam no Congresso Nacional em busca de aprovação. Os obstáculos permanecem os mesmos, o conceito de 'grande fortuna' ainda não encontra um consenso entre os legisladores e doutrinadores, os diferentes ativos pelo país também impedem de estabelecer uma homogeneização do tributo e ainda a discordância sobre a base de cálculo e a quantidade de alíquotas não possibilitam sua regulamentação.

Apesar da sua não instituição, há vários projetos de lei que tramitam no Congresso Nacional, além de duas propostas de emendas à Constituição que merecem destaque.

Quanto à constitucionalidade do referido imposto, tal discussão foi superada devido à previsão contida na Carta Magna. No entanto, a sua arrecadação pressupõe uma série de condicionantes tais como o desenvolvimento econômico do país, a preservação do direito de propriedade e o impedimento da fuga de capitais, bem como da prática de sonegação de impostos.

Longe de esgotar todas as discussões travadas sobre o tema, mister se faz contemplar os projetos de leis mais importantes que passaram pelo Congresso a fim de conhecer seus argumentos favoráveis e seus defeitos, razão pela qual não foram aprovados.

5.1 - Projetos de Lei em Tramitação no Congresso Nacional

A fim de traçar um histórico dos projetos de lei que tramitaram e ainda tramitam no Congresso, os autores do livro 'Imposto Brasileiro sobre Grandes Fortunas', Luiz Ricardo Gomes Aranha e Bruno Rocha César Fernandes expuseram em sua obra uma sequência de projetos de lei na Câmara dos Deputados e no Senado Federal, a seguir:

- "Proposição: PLP - 130/2012 (Apensado ao PLP-277/2008) Autor: Paulo Teixeira - PT/SP e outros. Data de apresentação: 07/02/2012. Institui o Imposto sobre Grandes Fortunas, previsto no art. 153, VII, da Constituição Federal.
- Proposição PLP - 62/2011 (Apensado ao PLP - 277/2008) Autor: Cláudio Puty - PT/PA. Data de A apresentação: 01/06/2011. Dispõe sobre a tributação sobre grandes fortunas, nos termos do art. 153, inciso VII da Constituição Federal.
- Proposição PLP - 26/2011 (Apensado ao PLP - 277/2008). Autor: Amauri Teixeira - PT/BA. Data de Apresentação: 11/03/2011. Almeja instituir o Imposto sobre Grandes Fortunas - IGF, regulamentando o inciso VII do art. 153 da Constituição Federal.
- EMC-360/2008 PEC03107 - PEC-31/2007 - Proposta de Emenda à Constituição Nº 233, DE 2008. Autor: Dep. Luciana Genro - PSOL/RS e outros. Data de apresentação: 29/5/2008. Pretende alterar o Sistema Tributário Nacional, aumentando de 51,6% para 100% a participação dos Estados e Municípios na partilha do Imposto sobre Grandes Fortunas.
- PLP-277/2008. Autor: Luciana Genro - PSOL/RS, Chico Alencar - PSOL/RJ e Ivan Valente-PSOL/SP. Data de apresentação: 26/3/2008. Pretende instituir o Imposto sobre Grandes Fortunas, tributando o que intitula de fortuna em valor superior a R\$ 2.000.000,00, com alíquotas progressivas que vão de 2 a 5%.
- PEC-45/2007 PEC03107 Tramitando em conjunto (Apensada à PEC-31/2007). Autor: Dep. Luiz Carlos Hauly - PSDB/PR e outros. Data de apresentação: 19/4/2007 Dentre outros temas, extingue o Imposto sobre Grandes Fortunas. Justificativa: "O Imposto sobre Grandes Fortunas não mais aparece no texto constitucional por dois motivos. Primeiro, porque sua exigência incentivará a fuga de capitais, não apenas estrangeiros, mas também nacionais. Segundo, porque a experiência internacional com esse

imposto já demonstrou que sua receita é extremamente baixa, não compensando os problemas que acarreta."

- EMC-404/2003 PEC04103 - PEC-41/2003. Autor: Dep. Gerson Gabrielli - PFL/BA e outros. Data de Apresentação: 27/6/2003. Dentre outros temas, extingue Imposto sobre Grandes Fortunas. Justificativa: "A proposta de extinção do Imposto sobre Grandes Fortunas se justifica pelo fato de que não é adotado ou foi abolido em muitos países, devido à dificuldade para definir o valor do patrimônio a ser considerado para efeito de sua incidência. Por outro lado, ele atingiria somente a classe média. Na prática, os grandes patrimônios estão organizados como pessoas jurídicas, sob a forma de holdings e não seriam alcançados por este novo imposto".
- PEC-41/2003. Autor: Poder Executivo. Data de Apresentação: 30/4/2003. Institui a Reforma Tributária; acerca do Imposto sobre Grandes Fortunas, altera o art. 153, VII da Constituição Federal de 1988 para suprimir a parte que determina a instituição do tributo "nos termos da Lei Complementar".
- EMC-18/2003 PEC04103 - PEC-41/2003. Autor: Dep. Francisco Dornelles - PP/RJ e outros. Data de Apresentação: 13/6/2003. Vedação da Instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas -IGF por Medida Provisória. Justificativa: "Esta emenda à PEC nº 41/03, objetiva manter em vigor a exigência de Lei complementar para regular a criação do Imposto sobre Grandes Fortunas, do mesmo modo previsto na Constituição em vigor. Sendo esse um tributo inusitado, que não é exigido nos outros países e nem consta nos manuais clássicos de boa tributação, não há porque dispensar a exigência de lei complementar para disciplinar sua incidência, seus contribuintes e sua operacionalização..."
- PLP - 193/1994. Autor: Dep. Ernesto Gadelha - PSTU/SP. Data de Apresentação: 30/6/1994. Institui o Imposto sobre Grandes Fortunas de que trata o inciso VII, do art. 153 da CF/88. E da outras providências. Estabelece o valor de um milhão de reais do patrimônio líquido de pessoa física, apurado na declaração anual de imposto de renda, para cobrança do IGF.
- PEC-110/1992. Autor: Dep. Germano Rigotto - PMDB/RS. Data de Apresentação: 20/5/1992. Dentre outros temas, trata do Imposto sobre Grandes Fortunas alterando o art. 153, VII da Constituição Federal de 1988 para suprimir a parte que determina a instituição do tributo "nos termos de Lei Complementar".
- PLP-77/1991. Autor: Dep. Wilson Campos - PMDB/PE. Data de Apresentação: 28/11/1991. Conceitua para efeito tributário, as grandes fortunas, reguamentando o Art. 153, VII da CF/88. Art. 1º: "Considera-se grande fortuna aquela, somados bem de capital, salários e outros proventos, que iguale a média de bens e valores declarados pelos contribuintes do imposto de renda e proventos de qualquer natureza e represente cinco por cento dos cinco mil maiores contribuintes desse tributo". (no PLP do Dep.

Maviael Cavalcanti muda apenas que a base de cálculo terá referência os cinco maiores contribuintes do IR). No artigo 2º estabelece alíquota que variará de 0,1 a 1% da base de cálculo supracitada.

- PLP-70/1991. Autor: Dep. Maviael Cavalcanti - PRN/PE. Data de Apresentação: 19/11/1991. Define grande fortuna e estabelece critérios para sua tributação, regulamentando o art. 153, VII da CF/88. Coloca como base de cálculo do IGF a soma dos bens de capital, salários e outros proventos que iguale a média de bens e valores declarados pelos contribuintes do imposto de renda e proventos de qualquer natureza e represente cinco por cento dos cinco maiores contribuintes desse tributo. No artigo 2º estabelece alíquota que variará de 0,1 a 1% da base de cálculo supracitada.
- PLP-268/1990 Tramitando em Conjunto (Apensada à PLP 202/1989). Autor: Dep. Ivo Cersosimo - PMDB/MS. Data da Apresentação: 11/12/1990. Dispõe sobre instituição de Imposto sobre Grandes Fortunas e determina outras providências. Para esse projeto, seriam consideradas grandes fortunas "o conjunto de bens patrimoniais, físicos e financeiros, que nos últimos cinco exercícios, tinham sido informados a Secretaria da Receita Federal e cujo crescimento, em relação ao exercício fiscal de 1989, tenha sido superior a cinquenta por cento". A alíquota seria de 30% anuais.
- PLP-218/1990 Tramitando em Conjunto (Apensada à PLP-202/1989). Autor: Poder Executivo. Data de apresentação: 22/3/1990. Institui o Imposto sobre Grandes Fortunas e dá outras providências. Esse projeto considerava grande fortuna aquela que excedesse um milhão de Bônus do Tesouro Nacional - BTN (Obs.: o Poder Executivo poderia excluir do patrimônio bens de pequeno valor. Se o Poder Executivo não se valesse dessa faculdade, deveria ser incluído, na da base de cálculo, sob pena de responsabilidade, cada copo, prato, talher e análogos. E as alíquotas eram de 0,1 a 0,7%. Mais uma observação é a de que houve aprovação de pedido de urgência, nos termos do art. 155 do Regimento Interno da época. Posteriormente, foi apensado ao PLP-202/1989, que ainda não foi sequer votado.
- PLP-208/1989 Tramitando em Conjunto (Apensada à PLP-108/1989). Autor: Dep. Antônio Mariz PMDB/PB. Data de apresentação: 11/12/1989. Ementa: Regulamenta o art. 153, inciso VII, da Constituição Federal, que dispõe sobre o imposto de grandes fortunas. Define como grandes fortunas os patrimônios líquidos de valor superior a 5.000 vezes o limite mensal de isenção do imposto sobre a renda da pessoa física, vigente no mês de janeiro do exercício da incidência. Alíquotas entre 0,5 e 1,5% (no mínimo de três e máximo de cinco alíquotas, nos termos da lei ordinária).
- PLP-108/1989 Tramitando em Conjunto (Apensada à PLP-202/1989). Autor: Dep. Juarez Marques Batista - PSDB/MS. Data de apresentação: 6/6/1989. Institui o Imposto sobre Grandes Fortunas, de que trata o inciso VII, do art. 153 da Constituição e dá outras providências. Explicação: Define grande fortuna como a soma dos valores dos bens e direitos de uma pessoa física, deixados aos dependentes, que ultrapassem o equivalente a 2.999.999

bônus do Tesouro Nacional, com fixas as alíquotas que variam entre 1, 2, 3 e 4%.

Projetos de Lei no Senado Federal:

- SF PLS 100/2008. Autor: Senador José Nery. Data de apresentação: 26/3/2008. Regulamenta o inciso VII do artigo 153 da Constituição Federal (Imposto sobre Grandes Fortunas). Obs.: Igual ao projeto de lei aprovado na CCJ da Câmara, da Deputada Luciana Genro. Vai ser julgado em conjunto com o PLS 50/2008, conforme observação retro.
- SF PLS 128/2008. Autor: Senador Paulo Paim. Data de apresentação: 09/04/2008. Institui o Imposto sobre Grandes Fortunas, de que trata o art. 153, inciso VII, da Constituição Federal e dá outras providências. OBS.: Em 19/03/2010 foi ARQUIVADO.
- SF PLS 50/2008. Autor: Senadora Serys Slhessarenko. Data da apresentação: 04/03/2008. Regulamenta o disposto no artigo 153, VII, da Constituição Federal, para instituir o Imposto sobre Grandes Fortunas e dá outras providências.
- PLP-202/1989. Autor: Senado Federal - Fernando Henrique Cardoso - PSDB/SP. Data da apresentação: 12/12/1989. Dispõe sobre a tributação de grandes fortunas, nos termos do art. 153, inciso VII da Constituição. Tinha como base de cálculo o valor superior a 2 milhões de cruzados novos. Alíquotas de 0,3, 0,5, 0,7 e 1%.

O Plenário do Senado decidiu, em 20/10/2008, nos termos do art. 258, do RISF, pela tramitação em conjunto do PLS nº 50, de 2008 com o PLS nº 100, de 2008, por regularem a mesma matéria".¹

Confrontando a obra supramencionada com o Estudo Nº 463/2015 verificou-se a ausência dos seguintes projetos de lei: PLS 534/2011 de 31/08/2011 - Complementar, do Senador Antônio Carlos Valadares; PLP 48/2011, do Deputado Dr. Aluizio-PV/RJ; PLP 2/2015, do Deputado Sarney Filho-PV/MA; PLP 6/2015, do Deputado Hissa Abrahão-PPS/AM; PLP 10/2015, da Deputada Jandira Feghali- PCdoB/RJ e PLP 11/2015, do Deputado Valmir Assunção-PT/BA.

A grande maioria dos projetos de lei acima expostos visam à instituição do IGF e variam quanto à identificação da base de cálculo, alíquotas e sujeito passivo da obrigação tributária.

Diante da semelhança dos projetos, é necessário comentar os mais polêmicos e aqueles que fogem ao padrão dos anteriormente propostos, bem como as propostas de Emenda à Constituição.

5.2 Projeto de Lei 950/2011

O projeto de Lei nº 950/2011 de autoria do deputado Aluizio inovou ao pretender criar Contribuição Social das Grandes Fortunas a fim de custear os gastos com a saúde pública (CSGF). Neste projeto de lei o deputado colocou em discussão a possibilidade de tributar as grandes fortunas através da espécie de ‘contribuição social’.

A justificativa do projeto de lei se funda na busca da construção de uma sociedade justa e solidária, bem como combater a excessiva concentração de renda e de riquezas que assola nosso País. A peculiaridade de destinação da arrecadação sobre a tributação das grandes fortunas, bem como a cobrança através de contribuição foi retirada do cenário precário que o Sistema Único de Saúde atravessa e desta forma vincula a receita para o fim social em questão, garantindo recursos para a área da saúde.

No entanto, a espécie tributária escolhida pelo deputado não encontra fundamento legal. Tendo em vista a forma federativa de Governo adotada em nosso país, na qual confere as entidades federativas autonomia legislativa em matéria tributária, importante destacar a espécie de tributo a fim de verificar se a competência tributária esta sendo exercida dentro dos parâmetros estabelecidos pela Carta Magna.

Segundo Carraza (2012, p. 593), tributo seria o gênero do qual o imposto, taxa e contribuição de melhoria são as espécies. Machado (2015, p. 65) compartilha da mesma posição do doutrinador anteriormente mencionado e ainda acrescenta as contribuições sociais como espécies de tributo.

Quanto às contribuições sociais, as mesmas estão previstas na Constituição Federal nos artigos 149 e 195, nos quais o constituinte subdivide as contribuições sociais em três subespécies quais sejam: as contribuições de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, ambas previstas no artigo 149 e, no artigo 195 prevê as contribuições de seguridade social.

Como se vê, as contribuições sociais estão diretamente ligadas à atividade da União, ou seja, a finalidade de sua instituição tem destinação própria, caracterizando vinculação direta entre sua criação e o campo de atuação das mesmas. A Carta Magna definiu a finalidade das contribuições e com isso afastou a presunção de que as mesmas poderiam ser

criadas a partir de um fim social, as denominadas contribuições sociais gerais, como o projeto de lei do deputado perseguiu ao pretender criar a contribuição para custear atividades ligadas à área da saúde. Embora louvável a finalidade prevista no projeto de lei número 950/2011, não cabe a criação de subespécie de contribuição social a qual não é prevista constitucionalmente somente para atender ao fim social ora demandado.

Ressalta-se ainda que conforme anteriormente discutido sobre a função social dos tributos, estes trazem no ensejo de sua criação destinação social em atendimento ao princípio da solidariedade contributiva, o qual retira parcela do patrimônio particular em detrimento da coletividade, em conformidade com o princípio da capacidade contributiva.

Ainda, em relação às contribuições sociais de intervenção no domínio econômico as mesmas se revelam atividade excepcional, e por isso temporária a fim de corrigir distorções no setor da economia, o que nos leva a crer que tal intervenção não tem como finalidade custear os cofres públicos, mas sim de intervir de tal maneira que possa sanar distorções que, se prolongadas, poderiam levar o setor econômico à situação mais gravosa.

Quanto às contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas, nos ensina Hugo de Brito Machado (2015, p. 426), que esta se caracteriza ‘como de interesse de categoria profissional, ou econômica quando destinada a propiciar a organização dessa categoria, fornecendo recursos financeiros para a manutenção de entidade associativa.’

O autor ainda ressalva que o sujeito ativo da relação tributária desta contribuição social é a própria entidade representativa da categoria profissional. O mesmo se verifica com as contribuições de seguridade social, eis que os recursos arrecadados pelos trabalhadores e empregadores ingressam diretamente no orçamento da seguridade social.

Pelo exposto, verifica-se que a exigência das contribuições sociais previstas constitucionalmente está diretamente associada à finalidade e não ao destino de sua arrecadação. Nega-se, portanto, às contribuições sociais a função de tributos predominantemente fiscal, qualificando-as com funções tributárias extra fiscais.⁴³

⁴³ Machado classifica os tributos, quanto à função, em fiscais, extrafiscais e parafiscais. Será fiscal quando seu principal objetivo é a arrecadação de recursos financeiros para o Estado; extrafiscal, quando seu objetivo principal é a interferência no domínio econômico, buscando efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros e, por fim, parafiscal quando o objetivo é a arrecadação de recursos para o custeio de atividades que, em princípio, não integram funções próprias do Estado, mas este as desenvolve através de entidades específicas.

O projeto de lei de autoria do deputado Aluizio cujo objeto é tributar as grandes fortunas e destinar a receita para custear as atividades ligadas ao setor da saúde não é compatível com a espécie 'contribuição social' prevista na Carta Magna e, portanto, incorre em vício constitucional material.

No tocante a proposta de Emenda a Constituição nº 41/2003, dentre as inúmeras propostas de reforma no sistema tributário, ressalta-se a eliminação da necessidade de regulamentação por lei de lei complementar, equiparando o IGF, nesse aspecto aos demais impostos.

5.3 Mandado de Injunção nº 6.389/2016

Recentemente, o dispositivo constitucional também foi alvo do remédio constitucional qual seja, mandado de injunção previsto no artigo 5º, inciso LXXI do texto Magno, em face de omissão legislativa atribuída à Presidente da República, ao Presidente da Câmara dos Deputados, ao Presidente do Senado Federal, ao Ministério Público Federal e à Defensoria Pública da União, relativamente à regulamentação do artigo 153, inciso VII da Constituição Federal.

Consta no mandado de injunção nº 6.389, impetrado por Wellington Catta Preta Costa e Djair Nunes de Santana⁴⁴ que o imposto sobre grandes fortunas efetivaria a justiça social e econômica do país. Assim, os impetrantes pediram a procedência do referido mandado de injunção a fim de que seja instituído o mencionado imposto, ou então, a fixação do prazo derradeiro de sete dias para que o Poder Legislativo o faça.

Em resposta, o Procurador da República alegou preliminarmente, a ilegitimidade passiva como autoridade coatora do referido mandado de injunção e no mérito sustentou que a competência tributária conferida à União sobre a instituição do imposto sobre as grandes fortunas não é uma imposição, mas uma facultatividade.

Por sua vez, o Presidente da Câmara dos Deputados informou a existência de dois projetos de lei na casa, quais sejam o Projeto de Lei Complementar 202/1989 e o Projeto de Lei Complementar 277/2008. O Defensor Público-Geral Federal também sustentou a

⁴⁴ Mandado de Injunção nº 6.389, disponível em: <file:///C:/Users/SCANNER/Downloads/texto_310105847(2).pdf>. Acesso em: 9 ago. 2016.

ilegitimidade passiva, porém não se posicionou sobre o mérito do referido mandado.

A Presidente da República assim como o Procurador da República também prestou esclarecimentos no sentido do não cabimento do remédio constitucional, eis que não se trata de uma imposição à União a instituição do IGF prevista na carta Magna, mas sim de exercício facultativo pelo refiro ente federativo.

O Presidente do Senado Federal mencionou a tramitação dos projetos de lei sobre a matéria, bem como a discussão das mesmas nas duas casas do Congresso Nacional, rechaçando a alegada mora legislativa pelos impetrantes.

O Ministro Teori Zavascki em 09 de agosto de 2016 negou provimento ao mandado de injunção ao considerar que o pedido do impetrante, em suas 116 folhas de petição inicial, em nada guardava relação material com a via escolhida, qual seja o mandado de injunção. Não restou demonstrado, portanto, o direito subjetivo violado pela mora legislativa objeto do presente mandado ainda que tenha o impetrante afirmado que a arrecadação do imposto sobre grandes fortunas teria como destino certo a concretização dos princípios consagrados na Carta Magna além de promover a justiça social e econômica no país.

No entanto, ao impetrante faltou com a observação de que a instituição de qualquer imposto não está vinculada a qualquer atividade estatal específica, podendo o produto de sua arrecadação tomar qualquer destinação conforme a demanda da sociedade. Ainda, o Ministro relator citou outros julgados quanto ao cabimento de mandado de injunção como medida de assegurar o exercício de direito subjetivo consagrado na Constituição Federal, quando o mesmo sofre limitação ou obstáculo por falta de norma reguladora infraconstitucional, a seguir:

MANDADO DE INJUNÇÃO. REGULAMENTAÇÃO DA ATIVIDADE DE BINGO. INEXISTÊNCIA DE COMANDO CONSTITUCIONAL. WRIT NÃO CONHECIDO. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO. Os agravantes objetivam a regulamentação da atividade de jogos de bingo, mas não indicam o dispositivo constitucional que expressamente enuncie esse suposto direito. **Para o cabimento do mandado de injunção, é imprescindível a existência de um direito previsto na Constituição que não esteja sendo exercido por ausência de norma regulamentadora.** O mandado de injunção não é remédio destinado a fazer suprir lacuna ou ausência de regulamentação de direito previsto em norma infraconstitucional, e muito menos de legislação que se refere a eventuais prerrogativas a serem estabelecidas discricionariamente pela União. No presente caso, não existe norma constitucional que confira o direito que,

segundo os impetrantes, estaria à espera de regulamentação. Como ressaltou o Procurador-Geral da República, a União não está obrigada a legislar sobre a matéria, porque não existe, na Constituição Federal, qualquer preceito consubstanciador de determinação constitucional para se que legisle, especificamente, sobre exploração de jogos de bingo. Agravo regimental desprovido. (MI 766 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, DJe 13-11-2009)

AGRAVO REGIMENTAL NO MANDADO DE INJUNÇÃO. DIREITOS DO NASCITURO. AUSÊNCIA DE IMPOSIÇÃO CONSTITUCIONAL DO DEVER DE LEGISLAR. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO. 1. O mandado de injunção, nos termos do art. 5º, LXXI, da Constituição Federal, reclama a demonstração de que a falta de norma regulamentadora torna inviável o exercício dos direitos e liberdades constitucionais e das prerrogativas inerentes à nacionalidade, à soberania e à cidadania. 2. **A jurisprudência desta Corte é remansosa no sentido do descabimento do mandado de injunção quando inexistir um direito constitucional que não possa ser exercido por ausência de norma regulamentadora** (Precedente: MI 5.470 AgR, Rel. Min. Celso de Mello, Plenário, DJe 20/11/2014). 3. Agravo Regimental DESPROVIDO. (MI 6591 AgR, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, DJe 30-06-2016)

Em razão da impetração do mencionado mandado, foi solicitado o parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional⁴⁵ sobre os fundamentos jurídicos pelos quais se baseou o instrumento supramencionado.

Em apertada síntese, o mandado de injunção, objeto do parecer, se dedica a expor justificações políticas, a saber o discurso sustentado na maioria dos projetos de lei, a almejada justiça social que somente seria alcançada pela justiça fiscal, mais precisamente pela tributação das grandes fortunas.

Pelos motivos já mencionados na parte sobre as questões negativas que gravitam em torno do referido imposto, este argumento foi afastado no citado estudo sob a alegação de que a justiça fiscal pode ser alcançada através da instituição da alíquota progressiva sobre o imposto de renda e não pela arrecadação do IGF, o qual demandaria esforço administrativo e pecuniário aquém da arrecadação visionada.

Quanto ao cabimento do mandado de injunção sobre matéria tributária, o fim perseguido poderia ser alcançado pela via do instrumento próprio, qual seja, a ação de

⁴⁵Estudo da Procuradoria da Fazenda Nacional: Disponível
:<<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4598782>>

inconstitucionalidade por omissão pelos argumentos que se seguem.

O remédio constitucional mandado de injunção tem como principal função defender os direitos individuais constitucionais contra a omissão por parte do estado em regulamentá-lo no plano infraconstitucional e, dessa forma, obstar que o indivíduo possa gozar dos direitos fundamentais garantidos na Carta Magna.

Portanto, não caberia o mandado de injunção contra qualquer dispositivo constitucional não regulamentado ou não exercido pelo ente federativo, mas tão somente para assegurar ao indivíduo o exercício de um direito fundamental que não está sendo usufruído por falta de regulamentação do estado.

Soma-se o fato de que a instituição de imposto não se trata de um direito fundamental, mas sim de poder do ente federativo, no caso a União que detém a competência tributária para instituir ou não o imposto sobre grandes fortunas.

Assim, restou evidente que o mandado de injunção impetrado não foi o instrumento viável para a regulamentação e posterior instituição do imposto. Além do que, a cobrança de qualquer imposto se dá mediante lei, em atenção ao princípio da legalidade. Ao instituir qualquer imposto através do mandado de injunção via poder judiciário, resultaria em afronta ao princípio da separação dos poderes e também ao princípio da legalidade.

Em outras palavras, a situação de não exercício da competência tributária pelo Poder Legislativo da União, ou mesmo de qualquer outro ente da federação, não autoriza o Poder Judiciário ou o Poder Executivo exercer tal competência pela simples provocação de qualquer indivíduo.

O artigo 8º do Código Tributário Nacional faz menção expressa quanto a vedação do exercício da competência por outro ente, senão àquele determinado no texto constitucional pelo simples fato de não ser exercida, nos seguintes termos: 'o não exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído.'

O parecer ainda aborda o exercício da competência tributária pelo ente federativo que não está obrigado a instituir determinado imposto pela razão da Constituição Federal ter lhe atribuído competência tributária.

Nesse sentido, Roque Carraza nos ensina que a competência tributária tem como

característica a facultatividade do exercício, podendo exercê-lo ou não. O mesmo autor define a competência tributária como 'aptidão para criar, in abstrato, tributos'.⁴⁶

Dessa forma, a competência tributária decorrente da Constituição e que se esgota na lei, é uma manifestação do exercício da função legislativa a qual o ente federativo tem a faculdade de legislar ou não sobre determinado tributo. Logicamente, a pessoa jurídica de direito público interno a qual foi conferida a competência tributária de criar um imposto, igualmente poderá aumentar a carga tributária, diminuir a mesma, suprimir o tributo através da não tributação, perdoar débitos tributários ou até mesmo parcelá-los e caso necessário, anistiar eventuais infrações tributárias. Assim, quem exerce tantos poderes sobre a carga tributária também é dado o poder de não tributar.

Nota-se, portanto, que a competência tributária é uma permissão dada ao ente federativo de criar tributos mediante atividade legislativa de acordo com a necessidade de arrecadação e questões políticas enfrentadas pelos respectivos entes federados, e não uma obrigação imposta no texto constitucional.

Com isso, restou afastado o cabimento de possível ação direta de inconstitucionalidade por omissão tendo em vista que o exercício da tributação é um direito facultativo dos entes federativos pelos mesmos argumentos acima expostos.

5.4 Contribuintes

O projeto de lei n. 277/2008 cuja autoria é da deputada Luciana Genro, do deputado Chico Alencar e do deputado Ivan Valente, define, em seu artigo 2º, quem seriam os contribuintes do IGF, senão vejamos:

"Artigo 2º São contribuintes do imposto as pessoas físicas domiciliadas no país, o espólio e a pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior em relação ao patrimônio que tenha no país".

Como se vê, o critério utilizado para definir o sujeito passivo é o domicílio, bem como os bens que aqui se acham, ainda que os proprietários se encontrem domiciliados em outro país.

O mesmo critério foi utilizado no projeto de lei n. 26/2011 de autoria do deputado Amauri Teixeira, bem como nos seguintes: PLP 62/2011; PLP 130/2012.

⁴⁶ CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 2011. 28ª ed. p. 567.

Em todos eles a pessoa jurídica domiciliada no Brasil detentora de grandes fortunas não foi alcançada pelo IGF sob a justificativa de que se assim fosse, afugentaria o capital investidor nacional. No entanto, nota-se que a grande maioria dos projetos de lei buscar atingir com o imposto a pessoa jurídica domiciliada no exterior e que possua grande fortuna no Brasil. O projeto de lei nº 62/2011 de autoria do deputado Cláudio Puty - PT/PA, o qual foi apensado ao projeto de lei nº 277/2008, revela-se uma exceção ao excluir a pessoa jurídica como contribuinte do imposto, ainda que domiciliada no exterior e detenha grande fortuna no Brasil.

O artigo oitavo do projeto de lei nº 277/08 da Deputada Luciana Genro prevê a responsabilidade solidária obrigatória pelo pagamento do imposto sobre grandes fortunas, sempre que houver indícios de dissimulação do verdadeiro proprietário dos bens ou dos direitos que constituam seu patrimônio ou a sua apresentação sob valor inferior ao real. Em outras palavras, o projeto de lei aponta como contribuinte direto do imposto o comprador ou vendedor em uma promessa de compra e venda imobiliária. Ora, o fato gerador acima descrito já sofre tributação pelo Imposto de Transmissão intervivos de imóveis e direitos reais sobre imóveis, ITBI, tendo o Estado como ente federativo na posição de sujeito ativo da obrigação tributária e dessa forma o dispositivo viola frontalmente o princípio constitucional da vedação da prática da bitributação.

5.5 Fato Gerador

Quanto ao fato gerador do IGF, todos os projetos de lei se referem à titularidade de certo patrimônio líquido. A escolha da não inclusão do patrimônio bruto é louvável uma vez que o patrimônio somado às obrigações não se enquadra na riqueza disponível, objeto de tributação seguindo a ideia de não incentivar a ostentação da fortuna ociosa.

O que varia nos projetos é o limite das isenções sem nenhuma justificativa, posta arbitrariamente de acordo com a noção de cada deputado e senador.

No PLP 277/2008, estaria isento do IGF o patrimônio estimado em até R\$ 2.000.000,00, bem como estariam excluídos do patrimônio, para efeito de determinar a fortuna sujeita ao imposto, os instrumentos utilizados pelo contribuinte em atividades que decorram rendimentos do trabalho assalariado ou autônomo, até o valor de R\$ 300.000,00 (trezentos mil reais); os objetos de antiguidade, arte ou coleção, nas condições e percentagens

fixadas em lei e; outros bens cuja posse ou utilização seja considerada pela lei de alta relevância social, econômica ou ecológica.

Os critérios de isenções não estão precisamente definidos como deveriam, e trazem insegurança e dúvidas ao contribuinte. Seria necessária a edição de ato regulamentador para apontar as condições e percentagens quanto à titularidade de objetos de arte, que demonstra limitação ao direito de propriedade consagrado pelo constituinte. O mesmo se dá com os bens considerados pela 'lei' de alta relevância social, econômica ou ecológica.

O contribuinte, a fim de escapar da imposição do imposto, não encontraria dificuldades em atribuir à sua propriedade, quaisquer desses critérios. Soma-se o fato de que lei tributária que não descreva detalhadamente as hipóteses de incidência do tributo e se apoie em tantos outros dispositivos regulamentadores para sua plena eficácia, revela sua primariedade na matéria ao mesmo tempo em que confere certeza da sua posterior exclusão do âmbito jurídico. E mais, impõe dificuldades na administração e fiscalização dos bens a serem considerados no cálculo da base impositiva do imposto, ensejando custos elevados à atividade administração do IGF.

O mesmo critério de isenção foi adotado pelo projeto de lei nº 26/2011, diferenciando quanto ao valor da isenção, a qual se daria a partir de R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais).

O projeto de lei nº 62/2011 considera isento do imposto, o patrimônio avaliado inferior a R\$ 3.000.000,00 (três milhões de reais). O projeto traz inovação na medida em que considera excluído do patrimônio para efeito de determinar a fortuna o imóvel residencial do contribuinte até o valor de seiscentos mil reais e bens e direitos definidos em regulamento até o limite global de trezentos mil reais.

Em relação ao projeto de lei nº 130/2012, o mesmo adota critérios diferenciados por fixar a grande fortuna no valor que exceda oito mil vezes o limite mensal para isenção da pessoa física, sem, no entanto, conferir valor da isenção para esta. Quanto às isenções, o mesmo projeto de lei repete o critério de isenção ao imóvel residencial do contribuinte, porém impõe o limite de 20% do patrimônio. Estabelece também o limite de 10% do patrimônio para a isenção quanto aos instrumentos de trabalho utilizados pelo contribuinte e, transfere para os Ministros de Estado da Fazenda e da Cultura, a fixação das condições para a titularidade de objetos de arte e coleção, até o limite de 10% do patrimônio do contribuinte.

Como se vê, não existe um rigor de padrão para estipular a isenção devido à própria falta de definição de 'grande fortuna'.

5.6 Alíquotas

A opção pela alíquota progressiva nos projetos de lei que visam à instituição do IGF é unânime. No entanto, a variação entre a base e o teto se mostra bastante variável nos projetos legislativos. A título exemplificativo destaca-se a seguir, quatro projetos de lei e suas respectivas faixas de alíquotas.

No projeto de lei PLP - 277/2008, o artigo 5º estabelece as seguintes alíquotas progressivas, as quais variam de 1 a 5%, de acordo com o patrimônio do contribuinte:

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%

No projeto de lei 62/2011 adotou-se a seguinte variação de alíquotas progressivas, as quais variam de 0,5 a 2,0%:

Classe de valor de patrimônio (em R\$)	Alíquota
Até 3.000.000,00	Isento
de 3.000.000,01 a 5.000.000,00	0,5%
de 5.000.000,01 a 10.000.000,00	1,0%
de 10.000.000,01 a 15.000.000,00	1,5%
Mais de 15.000.000,01	2,0%

Já o projeto de lei nº 130/2012 prevê três faixas de patrimônio compreendido entre R\$ 14,3 milhões à R\$ 134 milhões, sobre os quais incidirão três alíquotas que variam entre

0,5%, 0,75% e 1,0%, a depender do valor declarado, sendo a mais alta correspondente ao maior valor.

O projeto de lei 534/2011 optou por cinco alíquotas as quais variam entre o mínimo de 0,5% e o máximo de 2,5% que serão aplicadas às faixas de patrimônio compreendido entre R\$ 2,5 milhões até R\$ 40 milhões.

A experiência internacional revela que um número grande de alíquotas permite que o contribuinte manipule os dados a fim de se enquadrar na menor alíquota. Três tipos de alíquotas parecem ser suficientes para a cobrança do IGF, uma vez que pode-se determinar a variação do limite do patrimônio e encaixá-lo em uma determinada alíquota sem dar chance ao contribuinte de manipular os dados.

6. Conclusão.

Sobre o Imposto sobre Grandes Fortunas, não poderá ser desconsiderado as várias incorreções técnicas que o mesmo apresenta em sua formação tributária. O propósito de sua instituição, além de trazer conseqüências negativas ao país, não é o instrumento adequado para realizar a justiça fiscal que os inúmeros projetos de lei buscam.

Sobre as conseqüências negativas que o imposto traz ao país podemos destacar a fuga de capitais, a estagnação do desenvolvimento econômico, o desestímulo à poupança, violação aos princípios constitucionais como direito à propriedade, vedação do confisco e a proibição da bitributação.

A função extra fiscal do IGF poderia ser alcançada de outra maneira como, por exemplo, com ajustes de alíquotas ou bases de cálculo especiais de outros impostos já existentes, tais como o Imposto sobre a renda e sobre a herança, ambos já tributados, e nos outros tantos impostos sobre o patrimônio suportados pelo contribuinte.

O combate à ostentação de riqueza, o desestímulo ao luxo e a especulação do dinheiro pelo dinheiro poderá ser alcançada pelos tributos já instituídos e não através de um único imposto previsto na constituição.

Dessa forma, a criação de um novo tributo com tantas questões duvidosas em sua formação e o alto custo de administração do mesmo, se mostra temerária e deve-se levar em conta a experiência negativa deste imposto no cenário internacional, bem como o contexto histórico em que foram instituídos, muito diferente da realidade brasileira.

Não se pode ignorar que os efeitos e contextos históricos dos países que instituíram o imposto sobre as grandes fortunas ou mesmo sobre a riqueza são muito diferentes da nossa. O problema de concentração de renda e desigualdade social está presente em nossa sociedade desde o tempo de sua colonização, de maneira que fincou raízes na história brasileira e cujos efeitos são lamentavelmente são percebidos até hoje.

7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 28ª. ed. rev. ampl. São Paulo. Malheiros, 2012. 1233 p.

ARANHA, Luiz Ricardo Gomes; FERNANDES, Bruno Rocha Cesar. O Imposto Brasileiro Sobre Grandes Fortunas. Belo Horizonte. Arraes Editores, 2013. 92 p.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 36ª ed. rev. e atual. São Paulo. Malheiros, 2015. 562 p.

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6ª ed. 12ª tiragem. São Paulo. Malheiros, 2011. 209 p.

BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. 8ª ed. Rio de Janeiro. Editora Forense, 2010. 1377 p.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil.

PROJETO DE LEI n. 277/2008; 26/2011; 62/2011 e 130/2012. Dispõe sobre a tributação sobre as grandes fortunas, nos termos do art. 153, inciso VII da Constituição Federal.

Site eletrônico do Congresso Nacional. www.congressonacional.leg.br

NOGUEIRA, Alberto. A reconstrução dos direitos humanos da tributação. Rio de Janeiro: Renovar, 1997. 472 p.

MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. Imposto sobre grandes fortunas no Brasil. 1ª Ed. São Paulo: Editora MP, 2010.

BRASIL. Lei n. 9.393, de 19 de dezembro de 1996. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, sobre pagamento da dívida representada por Títulos da Dívida Agrária e dá outras providências.

ALEXY, Robert. Teoría de los derechos fundamentales, Madri: Centro de Estudios Constitucionales 1993. 601 p.

FIGUEIREDO, Guilherme José Purvin. **A propriedade no Direito Ambiental**. 3ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008. 384 p.

BARROSO, Luís Roberto. O Novo Direito Constitucional Brasileiro. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2013. 522 p.

VÁZQUEZ, Adolfo Sánchez. Ética. 31ª ed. Rio de Janeiro. Tradução de João Dell'Anna. Editora Civilização Brasileira. 2010. 301 p.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O imposto sobre grandes fortunas. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 13, nº 1697, 23 fev. 2008. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/10977>>.

Estudo legislativo nº 463 de 2015. Disponível em:
<<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=388149>>.

Parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional sobre o Mandado de Injunção nº 6.389. Disponível:<<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4598782>>

PELLEGRINI, Josué Alfredo; SILVA, Rafael Silveira e. **Estudo legislativo:** estudo 463 de 2015. Brasília: Senado Federal, 2015. 28 p. Disponível em: <<http://s.conjur.com.br/dl/igf-estudo-consultoria-legislativa.pdf>>. Acesso em: 20 mar. 2015.

BRASIL. Lei nº 5172, de 25 de outubro de 1966. **Dispõe Sobre O Sistema Tributário Nacional e Institui Normas Gerais de Direito Tributário Aplicáveis à União, Estados e Municípios..**

BRASIL. MANDADO DE INJUNÇÃO. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Senado. Mandado de Injunção nº 6389, de 9 de agosto de 2016. **Mandado de Injunção 6389.** 6389. ed. p. 4. Disponível em: <file:///C:/Users/SCANNER/Downloads/texto_310105847 (2).pdf>. Acesso em: 9 ago. 2016.

LEAL, Augusto Cesar de Carvalho; TRINDADE, Claudia Aparecida de Souza; SOLLER, Fabrício da. **Referente ao Memorando nº 62/CONSU/CGU/AGU, de 10 de julho de 2014.:** Assunto: Mandado de Injunção 6.389. Instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas. Encaminhamento de subsídio para a elaboração das informações da Excelentíssima Senhora Presidenta da República, a serem prestadas ao Supremo Tribunal Federal.. Brasília: Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, 2014. 13 p. (821).

BRASIL. PROJETO DE LEI. REGULAMENTA O INCISO VII DO ARTIGO 153 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL (IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS). Congresso. Câmara dos Deputados. Constituição (2008). Lei nº 277, de 26 de março de 2008. **Projeto de Lei Complementar:** PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR. 277. ed. p. 1-4. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=B567D0F875F66C6D9170E3A2C6C4390E.proposicoesWeb1?codteor=547712&filename=PLP+277/2008>. Acesso em: 26 mar. 2008.

BRASIL. PROJETO DE LEI. CRIA A CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DAS GRANDES FORTUNAS (CSGF), E DÁ OUTRAS PROVIDÊNCIAS.. Congresso. Câmara dos Deputados. Constituição (2011). Lei nº 950, de 6 de abril de 2011. Cria a Contribuição Social das Grandes Fortunas (CSGF), e dá outras providências.. **Contribuição Social das Grandes Fortunas.** Brasília, DF, Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=856970&filename=PL+950/2011>. Acesso em: 6 abr. 2011.

BRASIL. Congresso. Câmara dos Deputados. Constituição (1996). Lei nº 9393, de 19 de dezembro de 1996. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, sobre pagamento da dívida representada por Títulos da Dívida Agrária e dá outras providências.