
Análise sobre a viabilidade da instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas e os benefícios sociais decorrentes da sua incidência

Maria Isabel Dipe Planas*

1 INTRODUÇÃO

É notória e polêmica a omissão da União frente à regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas. Muitas são as suposições especulativas da sociedade para justificar tal inercia do legislador.

Algumas razões se consubstanciam nas alegações de que, com a circulação do Imposto sobre Grandes Fortunas, haveria bitributação do patrimônio, pois o Imposto de Renda é um tributo que possui qualidades similares dos chamados Wealth tax, os quais recaem sobre o patrimônio do contribuinte; outros argumentam que há um entrave acerca da denotação a que se refere “grandes fortunas”, pois esta denominação atribuída ao fato gerador é muito abrangente e de difícil delimitação, dando ensejo a insegurança jurídica das relações tributárias; outro argumento se refere a literalidade presente na parte final do art. 153, VII da CF, “nos termos de lei complementar”, o que causa dúvidas a sociedade jurídica, pois cabe

*Advogada, bacharel em Direito pela Universidade Paulista (UNIP), campus Bauru.

questionarmos se a instituição e regulamentação se fará por lei complementar ou somente sua regulamentação se submeterá a tal procedimento normativo; além de a maioria se prestar ao desfavorecimento da instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas, alegando a baixa arrecadação, alto custo administrativo, problemas de controle nas fiscalizações antievasivas, dentre outros.

Porém, as opiniões contrárias se respaldam em argumentos sem robustez, a medida que verificamos que as problemáticas apresentadas possuem soluções eficazes que verificaremos na análise do PLP 130/12, projeto de lei complementar que tramita no Congresso Nacional para regulamentação do IGF; além de haver grande repercussão favorável desta tipicidade de imposto no meio internacional, principalmente em países sul americanos como Uruguai, dentre outros, além de países europeus, como a França, que adiante verificaremos em detalhes.

O objetivo do trabalho é exatamente demonstrar os pontos benéficos da devida instituição e regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas em benefício da sociedade, pois o imposto, conforme as pesquisas que se verificarão a seguir, possuirá, se instituído, considerável aumento no quesito rentabilidade de arrecadação de receitas pelo Estado, podendo ser demasiadamente contributivo ao auxílio das áreas que necessitam de financiamento público, como saúde e educação; além de ser um instrumento eficiente e equitativo quanto a distribuição de renda, em alcance ao princípio da isonomia de forma plena, contrário do que se verifica atualmente com a incidência do Imposto de Renda.

2 ASPECTOS GERAIS REFERENTES À MATÉRIA TRIBUTÁRIA

O primeiro capítulo do trabalho visa fazer uma abordagem geral em relação a matéria tributária, para assim o leitor compreender como se perfaz esta sistemática, como seus institutos são abordados pela nossa legislação e poder analisar plenamente a pesquisa científica abordada, aguçando o senso crítico à defesa de mudanças cruciais na ordem tributária em benefício do bem-estar social.

2.1 O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O *Sistema Tributário* é um mecanismo maior, que abrange uma totalidade a que está destinada a se desenvolver e reproduzir resultados específicos. Em sentido *lacto sensu*, sistema é a eficácia da congruência entre os elementos que o compõe, gerando a chamada sinergia, isso faz com que todas as partes presentes sejam igualmente atingidas. A alta concentração de sinergia de um sistema faz com que seja possível

alcançar suas finalidades e suprir seus objetivos com eficiência, porém, a falta desta pode implicar no seu mau funcionamento ou sua ineficácia total.

A força maior responsável pela formação base e a eficácia do Sistema Tributário Brasileiro são os princípios constitucionais norteadores e limitadores que disciplinam as diretrizes fundamentais da matéria tributária.

Quanto ao Sistema Tributário Nacional, em especial, este é definido como o conjunto de regras jurídicas as quais disciplinam o exercício do poder impositivo do Estado, conferido aos diversos entes públicos, aos quais a Constituição Federal estabelece e atribui a chamada competência tributária.

A doutrina expressa claramente esta relação entre Estado e o Sistema Tributário Nacional:

No exercício de sua soberania o Estado exige que os indivíduos lhe forneçam os recursos de que necessita. Institui o tributo. O poder de tributar nada mais é que um aspecto de soberania estatal, ou uma parcela desta. (MACHADO, 2015, p. 27)

A ideia de Sistema Tributário originou-se no Brasil, com aparato constitucional em 1965. Tal inovação foi introduzida pela Emenda nº 18, momento em que surgiu a palavra “sistema” com denotação moderna. Um ano após, a Lei 5.172/66 (Código Tributário Nacional) surgiu com a finalidade de regulamentar o Sistema Tributário Nacional, estabelecendo normas gerais de direito tributário aplicáveis aos entes federativos amparados a fundamentos constantes na antiga Constituição Republicana de 1946, em seu art. 5º, inciso XV, alínea “b”, visto que o direito tributário é segmento do direito financeiro, como prognosticado no dispositivo ora citado. Como previsto pela citada emenda nº 18 de 01/12/65:

Art. 1º O sistema tributário nacional compõe-se de impostos, taxas e contribuições de melhoria, e é regido pelo disposto nesta Emenda, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal, e, nos limites das respectivas competências, em leis federal, estadual ou municipal.

O Código Tributário Nacional, diante da disposição preliminar, deixa claro que as normas constantes não sofrerão prejuízos às normas suplementares, regulamentares ou complementares futuras.

A Constituição Federal de 1988 ao estruturar, como chamado pela doutrina, os elementos orgânicos do Estado, categoria esta em que está inserida no Título VI – “Da Tributação e do Orçamento” faz-se desenvolver no art. 150, elementos principiológicos norteadores e limitadores da matéria tributária. Dentre a totalidade dos princípios abordados pelo referido título, restringiremos a falar de alguns que

possuem maior pertinência ao tema apresentado na dissertação. São eles: princípio da legalidade, igualdade ou isonomia, irretroatividade, capacidade contributiva, vedação ao confisco e não cumulatividade. Antes de analisarmos princípio a princípio, é de relevância conceituá-los nos termos da doutrina:

Princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam. (CARRAZA, 2013, p.45)

O *Princípio da legalidade* não só abarca o Direito Tributário mas sim, todo o universo jurídico vigente, a noção do princípio a legalidade surgiu na transição do século XVII ao XVIII, período este marcado pela intervenção do Iluminismo à sociedade da época. A representatividade potente do princípio acoberta todo nosso ordenamento jurídico e se dá pela característica do tipo de Estado a que estamos subordinados: O Estado Democrático de Direito, o qual se auto-organiza à égide da lei.

Outro aspecto ricamente contributivo as Ciências Humanas do Direito foi a Teoria Tridimensional de Miguel Reale a qual co-relaciona os *factos* existentes no cotidiano que por alguma razão relevante o *valoramos* a tal ponto excessivo, que acaba por se tornar regra a toda sociedade, por meio da sua *normatização*. Daí surge a relação apontada pelo ilustre filósofo- jurista, entre o fato social, valor e norma.

O princípio da legalidade está expressamente previsto na Constituição Federal/88 no art. 5º, inciso II: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa se não em virtude de lei”. Servindo assim, como imperativo a reverência do ordenamento jurídico brasileiro a lei.

Especificamente quanto à matéria tributária, o princípio se encontra representado pelo art. 150, inciso I da CF:

Art. 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.

O *princípio da igualdade ou isonomia* possui importância máxima, pois é um princípio universal de justiça o qual exprime que todos são iguais perante o Estado, a Lei, não podendo fazer discriminação de qualquer natureza. Tal é a importância deste princípio que este foi um dos componentes basilares a construção da nossa Lei Maior; o Brasil como um dos países signatários da Convenção Americana dos Direitos Humanos (1969), conhecido como o Pacto de San José da Costa Rica, consagrou direitos fundamentais imperativos a observância da construção do ordenamento jurídico brasileiro. Assim está previsto na Convenção:

Art. 24 Igualdade perante a lei

Todas as pessoas são iguais perante a lei. Por conseguinte, tem direito, sem discriminação, a igual proteção da lei.

Como dito, a Constituição Federal consagra e tutela esse princípio como uma das normas protetoras dos direitos fundamentais dos brasileiros e estrangeiros residentes no País, com fundamento na dignidade da pessoa humana, expresso no Título II da CF/88:

Dos direitos e deveres individuais fundamentais

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

I – homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta constituição.

E também previsto no Título VI:

Da tributação e do Orçamento

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

II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente de denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Há ainda o *princípio da capacidade contributiva*, que deve ser estudado juntamente ao princípio da isonomia, isto porque ambos estão robustamente interligados, pois a capacidade contributiva é um direito de caráter personalíssimo, visto que a mesma se verificará à medida da capacidade econômica do contribuinte, como dispõe o art. 145, §1º da CF:

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

Outro princípio é o da *vedação ao confisco*, que proíbe tributos *com efeito de confisco*, pois a natureza de *não ser confiscatório* já está catalogado na definição de tributo, o que enseja que o mesmo não terá natureza punitiva, ou seja, este dispositivo tutela qualquer incidência exacerbada do Fisco que venha ameaçar o direito de propriedade ou de renda produzida pelo particular. Ambos são vedados

por lei; “confisco”, no art. 3º CTN, e “com efeito de confisco”, previsto pelo art. 150, IV, da Constituição de 1988.

Finalizando a abordagem dos princípios norteadores da construção normativa-tributária, agora iremos descrever outras fontes do direito essenciais ao estudo aprofundado da matéria pertinente ao tema.

2.1.1 O DIREITO TRIBUTÁRIO

Surge a necessidade de examinarmos as espécies provenientes do STN - Sistema Tributário Nacional, sendo que uma delas é o *Direito Tributário*, cujo objeto é estudar as diretrizes relacionadas entre o Fisco e as pessoas vinculadas a ele.

Essa ciência tributária origina-se, como todas, por meio de suas fontes. Ao dito de Miguel Reale, entende-se por fonte do Direito “*os processos ou meios em virtude dos quais as regras jurídicas se positivam com legítima força obrigatória, isto é, com vigência e eficácia.*” (apud VENOSA, 2013, p. 9).

Conclui-se, portanto, que as fontes possuem força vinculativa que as insere no ordenamento jurídico como normas, assim as fontes fazem ressurgir o Direito como ciência.

As fontes do direito, no plano tributário, dividem-se em dois grandes grupos: *fontes materiais* e *fontes formais*, sendo que a última ainda se subdivide em *fontes formais principais* e *secundárias*.

As *fontes materiais* são os chamados substratos fáticos da vida real, os quais propositalmente acarretaram em consequências jurídicas, que no caso do direito tributário, haverá incidência tributária no fato gerador que o ocasionou, como por exemplo, ser proprietário de um imóvel.

As *fontes formais* se referem às normas inseridas no nosso ordenamento jurídico, que ditam regras ao sistema tributário atuante podendo ser: *principais*: como as legislações de voz imperativa, que possuem eficácia modificativa real do ordenamento jurídico representado pela Constituição Federal, emendas constitucionais, leis complementares dentre outros e podem ser *secundárias*: como as leis que não possuem a finalidade de modificar de maneira prática o sistema jurídico, mas sim de o regulamentar, através por exemplo, de instrumentos como, decreto regulamentar, instruções ministeriais, normas complementares etc.

Observando o mecanismo basilar do Direito Tributário constata-se que a relação fim ocasionada entre, o Fisco e o contribuinte, é um tipo de relação jurídica que adota acentuadas características do direito obrigacional, ramo do Direito Civil, no polo ativo encontra-se o Fisco e em polo diverso está o contribuinte ou

responsável, casuisticamente o liame entre os sujeitos da relação está formado e acaba por resultar a chamada prestação tributária que no caso é o tributo ou crédito tributário pendente, então o que se origina é a chamada obrigação tributária.

Importante frisar que o Direito Tributário possui natureza jurídica de direito público interno, isto porque é o Estado o titular do direito disposto e é este o guardião do interesse público, visando sempre o benefício da coletividade. Antecedente a relação jurídica, há uma etapa que subsiste indiretamente a todo trâmite da obrigação tributária, denominado dever de solidariedade social este componente faz com que nos sujeitamos a aceitar que o Estado detém do poderio de tributar e instituir tributos mediante norma constitucional, sendo, portanto um imperativo a toda sociedade a fazer-se cumprir suas determinações legais compulsoriamente, visto que a ciência do direito tributário é ciência do *dever ser* incidindo efeitos cogentes a sociedade. Em relação ao dever de solidariedade social pode se dizer responsável pelo andamento eficaz da arrecadação tributária, pois, o cumprimento espontâneo do cidadão cria saciedade à medida que se tem por cumprido o dever jurídico.

Hugo de Brito Machado em sua obra Curso de Direito Tributário explana detalhadamente a respeito da relação do dever de solidariedade social e a relação jurídica tributária e suas respectivas diferenças:

Se o dever de pagar tributo fosse um dever de solidariedade social simplesmente, cada um pagaria o que reputasse adequado, voluntariamente, e de ninguém poderia ser exigido prestação maior do que a oferecida. Como, porém, é na verdade um dever jurídico, a prestação devida é determinada e pode ser exigida coativamente. Por outro lado, o contribuinte tem o direito de se opor a qualquer exigência de prestação não devida, ou maior do que a devida. Não pode ser censurado por isto, ao argumento de que lhe falta solidariedade social. (MACHADO, 2015, p. 51)

Portanto, é contributivo o estudo do Direito Tributário para compreender o mecanismo financeiro-orçamentário com que o Estado exerce através das arrecadações e fiscalizações das receitas tributárias, tudo com intuito de possuir reservas financeiras para que sejam convertidas as finalidade de promover financiamentos a educação, saúde, segurança pública dentre outros direitos sociais-fundamentais.

Segundo Paulo de Barros Carvalho,

(...) o direito tributário positivo é ramo didaticamente autônomo do direito, integrado pelo conjunto das proposições jurídicas-normativas que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos. Compete à Ciência do Direito Tributário descrever esse objeto, expedindo proposições declarativas que nos permitam conhecer as articulações lógicas e o conteúdo orgânico desse

núcleo normativo, dentro de uma concepção unitária do sistema jurídico vigente. (CARVALHO, 2013 p. 42)

Encerrado o assunto sobre o Direito Tributário, cabe abordar a respeito da importância nuclear da nossa pesquisa, delineando a respeito do tributo, o meio gerador das riquezas do Estado.

2.1.2 O TRIBUTO

O elemento mais importante dessa sistemática tributária é o chamado **Tributo**, parcela mínima do Direito Tributário que é instrumento veicular a eficácia do funcionamento tributário nacional. A par da Lei 4.320 de 1964 (que estabelece Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços dos entes federados), em seu art. 9º, tributo tem o seguinte conceito:

Art. 9º Tributo é a receita derivada instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições nos termos da Constituição e das leis vigentes em matérias financeira destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades.

O art. 3º do Código Tributário Nacional também o conceitua da seguinte forma:

Art. 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.

Para uma melhor compreensão deste dispositivo, procederemos a sua decomposição.

A expressão “*toda prestação pecuniária*” compreende todos meios financeiros possíveis através dos quais o Estado suprirá as necessidades objetivadas a sanar e este meio se fará por prestações de natureza pecuniária, pois a tributação *in natura* ou *in labore* não mais compõe nosso Sistema Tributário, sendo vedado o pagamento de crédito tributário por meio de bens e serviços.

Entende-se por “*compulsória*” essa qualificação ainda mais reforça a ideia de que a relação tributária não se compõe do elemento vontade para se perfazer, pois diferentemente das relações contratuais comuns a prestação pecuniária é atividade administrativa plenamente vinculada por lei e se origina no momento em que se cria a obrigação e não no momento de seu adimplemento.

Quando a legislação prevê “*em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir*” – é certo que a prestação se satisfará ordinariamente através da pecúnia, como expresso pelo dispositivo legal, pois, não se admite mais o pagamento de tributos de natureza

in labore ou *in natura* (através de serviços e bens) como dito anteriormente. De acordo com a expressão “(...) ou cujo valor nela se possa exprimir” é admitido excepcionalmente à extinção do crédito tributário através de dação em pagamento de bens imóveis como admitido pela alteração ao art. 156, inciso XI, do CTN pela Lei Complementar 104, de 10.01.2001.

Segundo Ricardo Alexandre:

Assim, é lícito entender que o CTN permite a quitação de créditos tributários mediante a entrega de outras utilidades que possam ser expressas em moedas, desde que tais hipóteses estejam previstas no próprio texto do Código, que no seu art. 141 afirma que o crédito tributário somente se extingue nas hipóteses nele previstas. (ALEXANDRE, 2015, p. 9)

“*Que não constitua sanção de ato ilícito*” corresponde à natureza do tributo, que sempre acobertará atitudes lícitas, previstas em lei, não comportando a *sua hipótese de incidência tributária* conduta típica com finalidades penalizadoras, pois o elemento ilicitude é incabível. Porém, é dificultoso saber se todo bem ou renda provém de condutas lícitas, por isso, é importante frisar que o tributo incidirá em ato isolado, ou seja, quando houver o surgimento do fato gerador, independente da natureza de sua origem, este entendimento está amparado ao princípio do *pecunia non olet* (dinheiro não tem cheira), o art. 118, inciso I do Código Tributário Nacional deixa claro que o fato gerador deve ser interpretado abstraindo-se da validade jurídica dos atos praticados.

Esta tese foi matéria discutida pelo Supremo Tribunal Federal ao julgar um caso sobre tráfico ilícito de entorpecentes, o qual se entendeu que frente à transgressão da legalidade e da moralidade reside o princípio da isonomia fiscal, essencialmente ética perante a finalidade da tributação - *Habeas Corpus* nº 77.530-4/RS, a justificativa legal consubstanciada na decisão do Supremo Tribunal Federal foi a seguinte:

Sonegação fiscal de lucro advindo de atividade criminosa: non olet. Drogas: tráfico de drogas, envolvendo sociedades comerciais organizadas, com lucros vultosos subtraídos à contabilização regular das empresas e subtraídos à declaração de rendimentos: caracterização, em tese, de crime de sonegação fiscal, a acarretar a competência da Justiça Federal e atrair pela conexão, o tráfico de entorpecentes: irrelevância da origem ilícita, mesmo quando criminal, da renda subtraída à tributação. A exoneração tributária dos resultados econômicos de fato criminosos - antes de ser corolário do princípio da moralidade - constitui violação do princípio da isonomia fiscal, de manifesta inspiração ética. (HC n. 77.530/RS, 1ª T., rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 25-08-1998).

Ademais, a Lei nº 4.506/64 (Lei do Imposto de Renda), em seu art. 26, reafirma que “os rendimentos derivados de atividades ou transações ilícitas, ou percebidas com infração à lei, são sujeitas à tributação sem prejuízo das sanções que couberem”.

A exigência da obrigação ser “*instituída em lei*” significa que a instituição do tributo somente se fará por lei, seja ela ordinária via de regra, complementar em casos expressamente previstos pela Constituição Federal ou por ato normativo dotado de força de lei (Medida Provisória). Estas hipóteses estão consubstanciadas ao princípio da legalidade, como prevê o brocardo americano “*no taxation without representation*” (não haverá cobrança de tributos sem representação). O axioma jurídico se reitera na previsão do art. 150, I, da Constituição Federal:

Art. 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.

“*Cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*” diz-se que a atividade administrativa é plenamente vinculada por ela decorrer de norma imperativa designada em lei e ter ela natureza de prestação compulsória. A lei definirá o *alcance-fim* que se pretende, a *forma* a ser observada e a *competência* da autoridade respectiva, deixando estabelecido o momento a que se deve agir e o conteúdo que será abordado. Nesta espécie de atividade administrativa não há margem para a autoridade agir conforme seu livre consentimento (como na atividade arbitrária), pois o mesmo sempre estará tolhido aos comandos legais, causando efeito absolutamente limitado.

2.1.3 Os tributos como forma de movimentação financeiro-orçamentária da sociedade

O Estado possui a finalidade de prezar o bem comum social e por essa razão é essencial que o mesmo obtenha recursos financeiros para custear todas as necessidades elementares ao desenvolvimento sadio da sociedade. As receitas tributárias podem ser originárias, momento em que o Estado arrecada fundos por meio de relações jurídicas de direito privado, através de receitas *patrimoniais* ou *empresariais* (aluguéis e receitas de empresas públicas e sociedade de economia mista, por exemplo.), neste tipo de relação o Estado afasta o poder imperante e se coloca ao mesmo nível do particular, diferentemente do que se verifica nas receitas derivadas, a esse tipo o Estado, revestido pelas coordenadas do direito público, se coloca em patamar acima do particular, imputando-lhe, em decorrência de seu poder soberano, o cumprimento da obrigação tributária a que o particular é subordinado, independentemente do elemento vontade, aqui o Estado exerce sua função típica na seara tributária.

Como pontua Ricardo Alexandre, as receitas originárias caíram em desuso porque a exploração de atividade econômica pelo Estado se tornou excepcional, como previsto no art. 173 da Carta Republicana:

Art. 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 o relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

Nem sempre os tributos foram meio intercessor da economia estatal. Em meados do século XVIII e XIX, período conhecido na história como Iluminismo, e especificamente para ciências econômicas como período clássico das finanças públicas, a regra que prevalecia era a não intervenção do Estado na economia. O entendimento da época baseava-se na ideia de que as receitas arrecadadas não poderiam ser um instrumento ao desenvolvimento social e econômico, os tributos perante o Estado deveriam ser *neutros*, pois, sua única finalidade era a obtenção de recursos para que fossem exercidas as funções típicas do Estado. Importante pontuar que na época não havia a observância das razões e proporções da capacidade contributiva de cada indivíduo, bem como, não se verificava o princípio da isonomia perante os contribuintes assim, os mesmos eram sujeitos a mesma carga tributária.

Contudo, foi no final do Século XIX que surgiu um filósofo chamado Adam Smith, o qual revolucionou as ciências econômicas, apontando a existência da denominada “mão invisível do mercado”, que nada mais é do que a menção da “oferta e procura” que conhecemos hoje. Esta teoria justificaria o avante e bom desenvolvimento econômico, propiciando a melhoria das condições de vida da sociedade. Diante da popularidade da teoria de Smith, o Estado passou a basear-se em suas lições a fim de corrigir as margens de distorções na economia geradas pelo liberalismo.

Relata Ricardo Alexandre que depois dessa fase iniciou-se o período moderno das finanças públicas, o qual mudou bruscamente a visão da economia a que se tinha nos tempos passados. Agora o Estado intervém no domínio econômico e social, com a finalidade de proporcionar o bem estar da sociedade (*WelfareState*). Nesta relação Estado-economia-sociedade percebeu-se a importância do tributo (deixando de lado a neutralidade que se verificava no passado) como meio veiculador a evolução econômica, via pela a qual o Estado não apenas arrecadaria fundos aos investimentos das atividades típicas mas também se valeria da utilidade contra a estatização da economia. Dessa forma, diante da, agora conhecida, relevância benéfica do tributo ao Estado, classificam-se os impostos em duas categorias: *fiscal* e *extrafiscal*.

Podemos dizer que um tributo é fiscal quando sua finalidade mor é meramente arrecadatória, como verificamos nos ICMS, IR etc. Em relação aos impostos extrafiscais, estes tem a peculiaridade de intervir nos polos econômicos ou sociais, seja pela sua instituição ou alteração de parâmetro (modificações na base de cálculo ou alíquotas), são exemplos: ITR, IOF, dentre outros. Vale ressaltar que os tributos como os de propósito *fiscal* não excluem de suas funcionalidades características ainda que mínimas à finalidade *extrafiscal*. A doutrina ainda menciona uma terceira categoria, o que se denomina de finalidade *parafiscal*, a arrecadação de custeio ao Estado não é direcionada a suas atividades típicas, mas se desenvolve perante entidades específicas. Muita é a necessidade de que tenhamos êxito na gestão dos gastos públicos pois, esse é o meio garantidor a conquista da realização dos direitos sociais, direitos esses de segunda dimensão idealizados pela nossa Carta Republicana em seu art. 6º. Dentre eles, estão os mais inerentes a sadia base formadora da sociedade: a educação, saúde e segurança pública porém, a plena realização dessas satisfações sociais estão ainda longe de acontecer. É sabido pelos contribuintes que a carga tributária no Brasil é maçante e mesmo assim, como dito anteriormente, os resultados não são satisfatórios, os investimentos públicos como a saúde, a educação e a segurança pública, infelizmente possuem rendimentos aquém do mínimo esperado. (ALEXANDRE, p. 6, 2015)

Para fins de exemplificação traremos os percentuais de receitas dos entes federados na composição do custeio da educação e da saúde, em relação a educação conforme previsto no texto constitucional, em seu art. 212, a União deve empregar o mínimo de 18%, excluídas as transferências e aos Estados, Distrito Federal e Municípios, a contagem de 25% do total da receita resultante de impostos, incluídas as transferências constitucionais, para que haja sustento e desenvolvimento do ensino público. Em relação ao custeio da saúde pública, prescreve o ADCT, em seu art. 55, que até que seja aprovada a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), 30% no mínimo, do orçamento da seguridade social, excluindo o seguro desemprego, serão assegurados a saúde. Conforme os dados fornecidos pela Lei Orçamentária Anual (LOA - Lei. 13.115 de abril de 2015), em seu art. 2º, II, o Brasil esse ano obteve arrecadação aproximada de: R\$ 693.390.354.918,00 (seiscentos e noventa e três bilhões, trezentos e noventa milhões, trezentos e cinquenta e quatro mil e novecentos e dezoito reais) do orçamento da seguridade social.

Segundo o ex-Ministro da Saúde, Alexandre Padilha, durante comissão geral na casa, em setembro de 2011: “*Se o Brasil quiser chegar a patamares de financiamento parecidos aos dos seus companheiros sul-americanos é preciso investir mais R\$ 45 bilhões na saúde do nosso país*”.

Dentre os cálculos estabelecidos acima, se pegarmos o valor total arrecadado pela seguridade social e reservar os 30% destinados ao custeio da saúde, essa parte condicionada totalizaria 485 bilhões aproximadamente. Diante desses cálculos percebemos que somente com o montante arrecadado no exercício de 2015 seria possível arcar com as despesas do SUS por cerca de 11 anos aproximadamente. Fica claro através dessas pesquisas que não faltam recursos para fomentar as receitas públicas, o grande problema é a má gestão do corpo político, que ou não sabe administrar corretamente os cofres públicos, ou abre as portas para a corrupção, desviando a finalidade de prover os benefícios sociais de essencialidade máxima ao desenvolvimento ordinário e progressista do Brasil, lema este prescrito como objetivo da República brasileira na bandeira nacional. É nitidamente notável que o problema do país se bifurca na má eleição dos representantes do povo, que exercem seus cargos a interesses egoisticamente próprios, deixando de lado o sentido de representatividade do corpo social.

3 LIMITAÇÃO DO PODER DE TRIBUTAR

Após as disposições gerais acerca do Sistema Tributário brasileiro, o presente capítulo aborda questões específicas sobre a matéria tributária, inteirando o leitor acerca dos mecanismos sistemáticos a que o Direito Tributário está subordinado e quais suas funcionalidades a favorecimento da ordem social.

3.1 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E SEUS PRINCÍPIOS

Competência tributária, ao dizer de Maria Helena Diniz, compreende:

Poder conferido ao ente público de legislar, criando normas jurídicas para a arrecadação de tributos, atendendo às despesas públicas, dentro dos limites fixados constitucionalmente. (DINIZ, 2010, p. 134)

O Estado, exercendo seu poder soberano referente à matéria tributária, sofre limitações legislativas, as quais estão previstas “dentro dos limites fixados constitucionalmente” a que se refere Maria Helena Diniz ao conceituar competência tributária.

No entanto ocorre que a competência tributária designada pela Constituição Republicana faz esses tipos legais caracterizarem-se como “normas de estrutura”, estudadas por Paulo de Barros Carvalho, citadas por Carraza em sua obra “Curso de Direito Constitucional Tributário”, pois, possuem o alcance fim programador,

são normas *in abstracto*, ditando todos os elementos essenciais a que a lei estará subordinada, seja para informar quem pode exercitar tal competência, de que forma e dentro dos limites temporais e espaciais assinalados.

Outro meio limitador à execução legislativa exacerbada do Estado são os princípios constitucionais anteriormente estudados e os convertidos em específico a matéria da competência tributária, são eles: princípio da privatividade, indelegabilidade, incaducabilidade, inalterabilidade, irrenunciabilidade e facultatividade do exercício.

Faremos um breve comentário a cada um dos princípios para contribuir a compreensão mais clara a respeito da competência tributária.

Quanto ao princípio da *privatividade*, diz-se que a competência tributária é privativa ao ente respectivo que a constituição estabeleceu ser originário de tal competência, não podendo o mesmo delegar de tal função, daí surge a característica de ser *indelegável* a competência privativa, sofrendo somente exceção em relação a capacidade tributária, a qual poderá ser delegada a outra pessoa política com intuito de arrecadar e fiscalizar o tributo. A *incaducabilidade* se refere que a competência tributária por meio de seu não-exercício ao longo do tempo não é passível de decair do seu direito de exercer a competência. Quanto à *inalterabilidade*, esta expressa que o agente político não poderá alterar por discricionariedade a sua competência tributária, podendo somente a constituição ditar essas regras, tanto na hipótese de restringir como ampliar tais direitos. Em relação à *irrenunciabilidade*, é vedado aos entes políticos renunciar ao direito da competência tributária, pois as palavras de Carraza:

Esta é a matéria de direito público constitucional e, portanto, indisponível. União, Estados, Municípios e Distrito Federal carecem do direito de renúncia ao exercício das competências tributárias que receberam da Carta Magna e que são essenciais à sua subsistência. (CARRAZA, 2013, p. 765)

Por fim, a *facultatividade*, este dispõe a respeito da liberdade de escolha em relação aos limites impostos pela Constituição Federal, são livres, por exemplo, para disporem da criação ou não de tributos, estes estarão catalogados na Lei Maior, porém, cabe ao ente federativo a discricionariedade a respeito de sua instituição ou não.

A capacidade tributária deve ser analisada conjuntamente com a competência tributária, pois a primeira origina-se da segunda. Ao dizer que um agente político possui competência tributária engloba-se nesse universo a competência tributária propriamente dita, no que concerne ao poder legiferante, ou seja, aquele que possui

o poder de legislar frente a competência atribuída pela Constituição Federal, em respeito à aplicação do princípio da legalidade estrita e por via reflexa ocorre a desenvoltura do exercício da capacidade tributária ativa, cujas finalidades são de cunho fiscalizatória e arrecadatória. Em regra, esta capacidade será exercida pelo ente detentor da competência atribuída constitucionalmente, porém, excepcionalmente esta capacidade poderá ser delegada a outro ente federativo, ou pessoa jurídica de direito público ou até mesmo a pessoas jurídicas de direito privado, como as paraestatais. Esta previsão está contida no art. 7º do CTN, tal exceção foi atribuída para facilitar as arrecadações e fiscalizações tributárias brasileira, assim este mecanismo possibilita o eficaz recolhimento das receitas orçamentárias, contribuindo positivamente ao melhor funcionamento público financeiro.

3.2 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

A obrigação tributária é originária das ciências jurídicas civilistas, portanto, cabe ao Direito Civil conceituá-la adequadamente. Na definição clássica *Institutas* de Justiniano, “*obligatio est juris vinculum, quo necessitate adstringimur alicuius solvendae rei, secundum nostrae civitatis jura*” (Livro. 3º, Título XIII) (a obrigação é um vínculo jurídico que nos obriga a pagar alguma coisa, ou seja, a fazer ou deixar de fazer alguma coisa) (citação de VENOSA, 2013, p. 4). Ainda na conceituação de obrigações, de acordo com Clóvis Beviláqua:

Obrigação é a relação transitória de direito, que nos constrange a dar, fazer ou não fazer alguma coisa, em regra economicamente apreciável, em proveito de alguém que, por ato nosso ou de alguém conosco juridicamente relacionado, ou em virtude da lei, adquiriu o direito de exigir de nós essa ação ou omissão. (BEVILAQUA, 1977, 14, apud VENOSA, 2013, p. 5)

A fim de uma melhor compreensão a respeito da obrigação tributária, cabe analisarmos o objeto, o meio nuclear principal que faz com que ocorra tal evento.

O objeto da relação obrigacional é uma prestação econômica, podendo ser ela positiva ou negativa, qualifica-se como positiva a obrigação de *dar, fazer* e negativa, na modalidade *deixar de fazer*.

Segundo Ricardo Alexandre, a obrigação tributária pode assumir três modalidades na visão do direito civil:

(...) a obrigação de pagar tributo ou multa caracteriza-se como uma obrigação de **dar** (dinheiro); as obrigações de escriturar livros fiscais e de entregar declarações tributárias são obrigações de **fazer**; as obrigações de não rasurar a escrituração fiscal e de não receber mercadorias sem os documentos fiscais previstos na legislação são obrigações de **deixar de fazer**. (ALEXANDRE, 2015, p. 270)

Há doutrinadores que entendem que possa haver uma quarta classificação, a qual seria um dever de permitir algo, como se exemplifica em permitir o acesso da fiscalização a livros, documentos, papéis, mercadorias. Mas, majoritariamente, entende-se que essa classificação se consolida as obrigações negativas, ou seja, deixar de fazer, pois, é dever do sujeito não embaraçar a fiscalização.

Como verificamos, a obrigação de *dar* corresponde à obrigação principal e as demais são consideradas como obrigações acessórias. No item posterior verificaremos com mais detalhe essas duas vertentes de obrigações.

3.2.1 Obrigação principal e acessória

A *obrigação tributária principal*, segundo o art. 113, § 1º, do CTN, define-se da seguinte maneira: “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*”.

No que se refere à multa tributária esta foi apresentada pelo Código Tributário Nacional como obrigação principal, isto porque o legislador preocupou-se em submeter à cobrança desta junto ao crédito tributário para ambos pertencerem ao mesmo regime jurídico assim é possível auferir vantagens inerentes ao respectivo regime jurídico. Importante destacar que havendo um objeto principal (este sempre designado por lei) sempre haverá um acessório, o qual o acompanhará, pois, o acessório sempre segue o destino do principal, caso em que houver nulidade do crédito tributário, haverá também a nulidade de seus acessórios.

Por sua vez, a *obrigação tributária acessória*, segundo o art. 113, parágrafo 2º do CTN:

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 ou da fiscalização dos tributos.

Ao falar de obrigações acessórias, como anteriormente foi exposto, logo nos remetemos as obrigações que possuem como objeto as condutas *de fazer* ou *deixar de fazer*, excluindo, portanto, as obrigações que consistem em dar dinheiro, pois esta pertence exclusivamente as obrigações principais. As obrigações acessórias são meios instrumentais que se originam com a necessidade de sanar as fiscalizações ou arrecadações e por meio disto são criadas com intuito de facilitar o cumprimento da obrigação principal, com também, para possibilitar a comprovação deste cumprimento.

3.3 FATO GERADOR

O fato gerador, ao dito de Ricardo Alexandre, é o ponto central da teoria do direito tributário, pois, na ceara tributária as demandas giram em torno dessa problemática principal, caso em que se discute se ocorre ou não a incidência tributária em relação a tributo determinado.

Em sentido contrário, Hugo de Brito Machado, revela que a teoria do fato gerador não é o ponto constitutivo do direito tributário ao passo que todos os direitos possuem fatos geradores que resultam o estudo das diversas matérias no campo do direito. Como enfatizado por ele “*Tal assertiva, porém, constitui exagero evidente. É o mesmo que afirmar que todo direito penal se resume ao estudo da tipicidade*”. (MACHADO, 2015, p. 128).

O fato gerador nada mais é do que os fatos jurídicos que o ocasionam.

Para haver uma compreensão melhor sobre o tópico “Fato Gerador” cabe analisarmos o nome propriamente dito, quando se fala em “fato” quer dizer que o que se considera nesse elemento são os fatos em concreto literalmente. Há previsão de duas modalidades de fator gerador trazidos pelo CTN, um trata de sua forma “*in abstracto*”, a forma prevista em lei, doutrinariamente se nomeia essa previsão como hipótese de incidência tributária, visto que o fato está somente previsto legalmente e ainda não ocorreu concretamente, assim prevê o art. 114 do Código Tributário Nacional: “*Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.*”, e a outra de forma “*in concreto*” representada pela situação ocorrente no mundo dos fatos, como demonstra o art. 113, parágrafo 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.

Portanto, quando dizemos “fato” reportamo-nos a tudo aquilo que concretamente já ocorreu, gerando dessa forma a tipicidade que é a modalidade abstratamente prevista em lei, então o fato que ocorreu gera o fato típico tributário.

A junção da hipótese de incidência ao fato gerador faz resultar a chamada Obrigação Tributária, elemento da relação jurídica ocasionada entre os sujeitos subjetivos da relação, que verificaremos no subitem seguinte.

3.4 ELEMENTOS SUBJETIVOS DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA

Abordados os elementos objetivos responsáveis pela base da construção elementar da matéria tributária, a seguir abordaremos os elementos subjetivos para

a complementação dessa conexão primordial a nossa compreensão em relação aos elementos base do ramo tributário.

3.4.1 Sujeito ativo

De acordo com o art. 119 do CTN, o sujeito ativo da relação obrigacional tributária se refere às pessoas de direito público, titulares da competência tributária previamente fixada constitucionalmente, é importante frisar que não pode haver confusão a titularidade do ente em possuir a competência tributária e possuir a capacidade ativa, a primeira diz respeito à possibilidade ampla de se exercer a instituição, arrecadação e fiscalização tributária, sendo tal atribuição indelegável por natureza, a segunda diz respeito à delegação limitada ao ente atuante o qual em pólo ativo poderá somente exercer a arrecadação, fiscalização ou executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária como previsto no art.7º do CTN.

Uma inovação trazida pelo Código Tributário Nacional é que em seu art. 120 há uma possibilidade de hipótese de modificação do sujeito ativo no caso de desmembramento territorial de ente pré-existente. Frente à ocorrência, o dispositivo prevê que a pessoa jurídica de direito público que se constituir pelo desmembramento se sub-rogará nos direitos do ente originário e cuja legislação tributária aplicará até que se entre vigor a norma tributária própria.

3.4.2 Sujeito passivo

Enquanto a obrigação tributária é a prestação do crédito tributário, o sujeito passivo é o responsável por tais obrigações, sendo ela uma obrigação principal o mesmo está sujeito a pagar o tributo ou penalidade pecuniária como disposto no art. 121 do CTN nesta modalidade o sujeito será designado como *contribuinte*, pois, é evidente a relação pessoal e direta com o fato gerador, enquanto na obrigação acessória cabe ao sujeito passivo o cumprimento da prestação nas modalidades – de fazer ou deixar de fazer – sendo este o seu objeto, aqui o sujeito passivo é chamado de *responsável*, visto que ao contrário do contribuinte, o responsável não possui vinculação pessoal e direta com o fato gerador, mas, sim com as obrigações acessórias decorrentes deste, previsão legal, art. 122 do CTN.

Em relação à solidariedade na relação tributária, prevista no art. 124 do CTN, esta somente é verificada no litisconsórcio passivo da relação jurídica, entendamos o porque.

Primeiramente, conceitua-se solidariedade à margem do art. 264 do Código Civil “*Há solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda.*”. Como previamente alertamos a solidariedade somente se figura no polo passivo da obrigação tributária, isto ocorre devido à qualidade do sujeito ativo dessa peculiar relação jurídica, como afirmado no decorrer do trabalho, quem figura como credor da relação tributária é a pessoa política (União, Estados, Distrito Federal e Município) a qual é expressamente determinada pela Constituição Federal, bem como dessa forma atribui suas respectivas competências tributárias em instituir o tributo, ou permitir o exercício da capacidade tributária ativa por meio da delegação. Portanto, conclui-se que o sujeito ativo será unitário, incumbido apenas a uma das pessoas políticas acima designadas, pois, diferentemente da solidariedade prevista pela legislação Civil, a qual conta com as modalidades prevista por lei e dá abertura para que seja constituída também através da vontade das partes, o direito tributário se difere, na medida que essa ciência jurídica somente se desenvolve através do princípio da legalidade, excluindo a possibilidade das partes disporem a respeito do litisconsórcio ativo, dessa forma impossibilita a solidariedade ativa neste tipo de relação.

4 A PROBLEMÁTICA EM RELAÇÃO À VIABILIDADE DA UNIÃO INSTITUIR O IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS

Este capítulo traz a questão da viabilidade da instituição do imposto das grandes fortunas, abordando os pontos negativos e enfatizando os pontos positivos, como forma de demonstrar que a sua regulamentação é um meio que busca amenizar as distorções econômicas que o Brasil vem enfrentando, resultando em benefício pró-sociedade. Também se abordará a previsibilidade da regulamentação deste pela Lei Complementar 130 de 2012, em trâmite no Congresso Nacional.

4.1 O IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS (IGF)

A definição de imposto está no art. 16 do 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”.

Os impostos são tributos que recaem sobre o patrimônio do sujeito passivo, por isso, diz-se que os mesmos acabam por exercer a solidariedade social, pois, diante da arrecadação de suas receitas é possível a obtenção de recursos para o custeio

das atividades gerais do Estado, este financiamento se direciona a compensação dos chamados serviços *universais (uti universi)*, visto que não podem auferir da referibilidade (especificidade e divisibilidade). Por serem instrumentos a consecução do bem social, de maneira a fazer o contribuinte compulsoriamente se solidarizar a sociedade por meio da arrecadação de fundos aos cofres públicos, podemos dizer portanto, que os impostos possuem natureza contributiva.

Segundo Eduardo Sabagg:

Por outro lado, o tributo não vinculado – no caso, o imposto – encontra sua essência justificativa no princípio da capacidade contributiva, o que lhe avoca o rótulo de “tributo contributivo”.

Assim, para o pagamento do imposto, basta a realização, pelo particular, do fato gerador, não correspondendo, em si, a preço por vantagens que o Estado conceda ao obrigado, mas a captação de riqueza para o tesouro público. (SABBAG, 2014, p. 378)

Importante destacar também que a natureza tributária dos impostos não permite que ocorra sua vinculação, por isso são *impostos não vinculados*. Ademais, no art. 167, IV da Constituição Federal há uma vedação expressa a não vinculação de suas receitas a órgão, fundo ou despesas estatais, daí dizer que *são tributos de arrecadação não vinculada*.

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 153, VII, atribuiu à União a competência para instituir o Imposto sobre Grandes Fortunas, nos termos da lei complementar. Incidência tributária semelhante a que se encontra em alguns países, como Argentina, Uruguai, Colômbia e países da Europa Ocidental com exceção do Reino Unido, dentre outros e possui a finalidade de distribuição mais eficaz da carga tributária.

Por exceção a regra, o IGF é caso raro de competência tributária não exercida, ademais, não houve ao menos a edição da lei complementar, a qual é citada no dispositivo constitucional anteriormente mencionado, para que se estabelecesse o conceito e a quantificação das referidas “grandes fortunas”.

Alguns doutrinadores como Hugo de Brito Machado, esclarece que a causa do não exercício do ente federativo e a inércia do legislador se justificariam pelo interesse egoisticamente constricto no sistema político brasileiro.

No próximo tópico abordaremos a análise aprofundada desta discussão posta em pauta no trabalho.

4.2 O EMBATE A RESPEITO DA OBRIGATORIEDADE DA UNIÃO PERANTE O ÂMBITO JURÍDICO NACIONAL E OS ENTRAVES SOBRE A DEFINIÇÃO DO SEU FATO GERADOR

Muito se discute a respeito da não instituição do imposto federal das grandes fortunas. Alguns apontam favoráveis discursos a respeito de sua futura instituição, outros discordam apontando críticas técnicas e ineficácia em relação a sua circulação no sistema tributário. O que ocorre é que não se alcança uma unanimidade de consentimento a respeito desse assunto.

É sabido que a maior parte da doutrina é desfavorável a instituição do imposto sobre grandes fortunas, alguns argumentam que a incidência desse imposto, estaria sujeito a ocorrência da bitributação do patrimônio, somente para fins didáticos, a bitributação corresponde a incidência de dois impostos sobre o mesmo fato gerador.

O IPTU (Imposto Predial e Territorial Urbano) e o IR (Imposto de Renda), por exemplo, são impostos que já possuem finalidade semelhante ao IGF. Por outro lado, esse argumento não se torna robusto a medida que os fato geradores de cada tributo são totalmente diversos; enquanto o IPTU e o IR recaem sobre a propriedade urbana/rural e sobre a renda ou rendimentos, o IGF recairá sobre o patrimônio líquido, cujo montante, regulado pela lei especial, constituirá as grandes fortunas. Segundo Hugo de Brito Machado, a inviabilidade argumentada está presente em outros impostos que já foram instituídos: *“E ninguém sustentou a inviabilidade do imposto de transmissão causa mortis e doação, de que trata o art. 155, I, nem do imposto de transmissão inter vivos, de que trata o art. 156, II da CF”*. E ainda sustenta que o motivo verdadeiro da não instituição do tributo encontra respaldo no interesse político: *“O verdadeiro motivo da não instituição do imposto sobre grandes fortunas é de ordem política. Os titulares de grandes fortunas, se não estão investidos de poder, possuem inegável influencia sobre os que o exercem”*.

Outro argumento desfavorável, e por sinal o mais agravante aos olhos dos críticos, é de que seria dificultoso estabelecer o que compreenderia o fato gerador (grandes fortunas) e estabelecer sua real quantificação, além das obrigações subsequentes de arrecadar e fiscalizar o imposto. O trabalho é árduo frente a sociedade jurídica, pois pode-se dizer que estamos diante de uma conotação embargosa em relação as grandes fortunas, a amplitude de suas qualificações extrapolam sua literalidade. Este é o ponto crítico que desencoraja os doutrinadores tributaristas frente ao tema debatido, como apresentado em um discurso pelo ex- Secretário da Receita Federal, Everardo Maciel: *“como ficariam aqueles que optaram por construir fundos financeiros*

para custear sua aposentadoria, sobretudo quando se considera a hipótese plausível de colapso da Previdência?”. Essa e outras perguntas, em relação ao patrimônio e ao exercício financeiro dos cidadãos, ficam sem resposta diante da dificuldade apresentada pelo dispositivo constitucional. Somente poderíamos ter segurança jurídica se houvesse a efetiva edição da Lei complementar, referida no art. 153, VII da Constituição Federal, estabelecendo a quantificação líquida correspondente as grandes fortunas, excluindo explicitamente do rol de incidência perante o universo do fato gerador algumas fontes de renda que não se adequariam a incidência do IGF, como por exemplo os fundos financeiros para custear futura aposentadoria, direitos de propriedade intelectual ou industrial, obras de artes e objetos de coleção, para que não haja prejuízo, violação, descontrole de fiscalização ou ato confiscatório por parte do Estado que venha ameaçar o direito de propriedade ou de renda produzida pelo particular.

Outra dificuldade é a lacuna que o dispositivo da constituição nos deixa, ao estabelecer: “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre (...) VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.”

Há dúvidas quanto a via de instituição do referido imposto, seria instituído através da lei complementar como peculiaridade abordada pela constituição ou seria instituído através de lei ordinária como descreve a regra no sistema tributário e por conseguinte regulamentado por meio de lei complementar (estabelecendo fato gerador, alíquota e base de cálculo). A interpretação do dispositivo é ampla porém, já é certo que sua instituição se fará através de lei ordinária, sendo posteriormente regulamentada por lei complementar, a respeito desse assunto concretiza Antônio Carraza:

O art. 153, VII, da CF, autoriza a União a instituir o imposto sobre grandes fortunas, “nos termos da lei complementar”. Portanto, a União, por meio de lei ordinária, poderá instituir o imposto sobre grandes fortunas (ou sobre ele dispor). A lei complementar apenas irá definir as **diretrizes básicas** que nortearão a criação deste imposto (que, a nosso ver, é um imposto sobre o patrimônio). (...) é ela que definirá a “grande fortuna”, explicitará a forma de apuração da base de cálculo deste tributo e assim por diante. Não será, porém, a lei complementar que instituirá, **in abstracto**, este imposto, nem, muito menos, disciplinará seu lançamento, processo de arrecadação e fiscalização. Em rigor, tal lei complementar apenas evitará que uma maioria episódica de legisladores inverta, num dado ano-base, as características deste imposto e, especialmente, a situação entendida como sendo de **grande fortuna**. O constituinte, com atilada prudência, estabeleceu que a definição de grande fortuna depende da manifestação da maioria absoluta dos congressistas. Só a vontade nacional pode alterar os critérios de apuração da situação de grande fortuna. (CARRAZA, p. 1098, 2013)

Por fim, outro ponto que não se verifica a essencialidade da instituição do imposto referido é que, em relação aos outros entes da federação a não instituição de seus impostos de modo geral, possui reflexo repressivo abordado pela lei de

Responsabilidade Fiscal, ao que clama o art. 25 LRF, o ente que se omitir ao exercício da instituição de seus impostos fica sujeito ao não recebimento de transferências voluntárias (transferências essas destinadas à saúde, educação e assistência social). No caso da União essa regra não se aplica, já que a mesma não recebe transferências voluntárias por tratar-se de “ente maior”, ficando sujeitos a essa repressão legal, somente os Estados, Distrito Federal e Municípios.

Após a exposição dos principais pontos desfavoráveis pela maioria esmagadora da doutrina, conclui-se que os argumentos são frágeis, carecendo de argumentos jurídicos relutantes. Posto em pauta os pontos negativos de sua instituição, mesmo que em minoria há argumentos fortes e favoráveis a instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas no sistema tributário brasileiro.

Primeiramente salienta-se a respeito da *obrigatoriedade* da instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas como imperativo de responsabilidade fiscal.

Como previsto na Lei de Responsabilidade Fiscal LC 101/00, art. 11:

Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.

Parágrafo único. É vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no caput, no que se refere aos impostos.

A lei é bem clara ao exigir que os entes os instituem e os arrecadem para que sejam beneficiados com as transferências voluntárias. Para analisar o dispositivo, é válido diferenciar os verbos *prever* e *instituir* previstos em seu texto:

Existe diferença entre instituir e prever a arrecadação de determinado imposto. Instituir significa estabelecer na legislação tributária do ente, mediante autorização da Casa Legislativa, as condições gerais para identificar o fato gerador e as formas de lançamento, arrecadação e recolhimento de determinado tributo. Prever é realizar estudos técnicos especializados para projeção quantitativa e qualitativa dos contribuintes potenciais, dimensionar época própria para impor o crédito tributário e detectar o aparelhamento administrativo necessário à concretização da arrecadação e recolhimento.

Importante dar um recesso para a análise da interpretação em relação ao que se pede na LRF, ao exigir a devida previsão, instituição e arrecadação de impostos, percebe-se que essa tríplice exigência é necessária ao momento que os verbos do tipo cumulativamente satisfazem a necessidade de haver planejamento e cautela com a sistemática tributária-orçamentária do Estado, assim a legislação cria freios e contrapesos com a finalidade de coibir a discricionariedade da criação de tributos economicamente inviáveis.

De volta ao debate em relação a obrigatoriedade da União, o art. 153 da Constituição Federal, em contrapartida, diz respeito da não *obrigatoriedade* mas sim, da *faculdade* do ente em instituir seus tributos. Perante este confronto entre preceitos apresentados pela lei ordinária e a Constituição, vale a regra que consta na nossa Carta Republicana, pois, a mesma por se tratar de lei maior, merece reverência em relação as demais legislações previstas no ordenamento brasileiro, portanto cabe a *faculdade* dos entes federativos à instituição de seus tributos.

Parece-me que a posição da Constituição não é a mais correta pois, dando abertura a discricionariedade aos entes da federação em relação a instituição de seus tributos, acaba sendo contraditório ao propósito dos benefícios das transferências voluntárias, além de violar a instituição obrigatória como forma de responsabilidade fiscal. Infelizmente, não há medida repreensiva aplicada a União pelo fato de a mesma se manter omissa em relação a instituição do Imposto das Grandes Fortunas, pois o ordenamento tributário se baseia na legalidade, no entanto, não havendo norma expressa que preveja tal repreensão, não há o que se fazer em relação a essa negligência omissiva da União.

Importante destacar que a Constituição, possui como objetivo fundamental a erradicação da pobreza e a marginalização, bem como a redução das desigualdades sociais, como disposto no art. 3º, III da Constituição Federal e ainda no art. 23, inciso X, do mesmo diploma, trata da competência comum entre os entes federativos à consecução do combate as causas da pobreza e os fatores de marginalização, promovendo a integração social dos setores desfavorecidos, desta forma é evidente a precisão da instituição do Imposto sobre grandes fortunas para sanar os objetivos expressos na Lei Maior com a rentabilidade que a arrecadação de sua receita pode proporcionar ao orçamento nacional.

Referente aos benefícios da instituição do IGF, um deles é a prestação do auxílio ao combate, erradicação da pobreza e a marginalização, além de promover a redução das desigualdades sociais, preceituados na atual Constituição. Há a previsão de uma lei complementar nº 111, de julho de 2001, a qual dispõe sobre o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, disposto pelo art. 80, III do ADCT, uma das proposta do projeto é utilizar as receitas arrecadadas pelo referido imposto com a finalidade de compor o custeio do denominado fundo público, como consta no dispositivo da lei n 111/01 art. 2º, III: “Art. 2º Constituem receitas do Fundo: (...) III “ o produto da arrecadação do imposto de que trata o inciso VII do art. 153 da Constituição;”

O Fundo de Combate a Erradicação da Pobreza como constatado em seu art. 1º tem por fundamento de sua criação o acesso a todos brasileiros a níveis dignos de subsistência e de seus recursos, como consta:

Art. 1º O Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, criado pelo art. 79 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT, para vigorar até o ano de 2010, tem como objetivo viabilizar a todos os brasileiros o acesso a níveis dignos de subsistência e seus recursos serão aplicados em ações suplementares de nutrição, habitação, saúde, educação, reforço de renda familiar e outros programas de relevante interesse social, voltados para a melhoria da qualidade de vida.

Importante ressaltar que o produto de arrecadação do Imposto sobre Grandes Fortunas não fere ao princípio da não vinculação dos impostos, pois o art. 167, IV, da Constituição Federal assim dispõe:

Art. 167. São vedados:

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo;

De acordo com a dicção do art. 198, § 2º, este dispõe sobre a arrecadação dos impostos dos entes federativos a vinculação de parcelas de porcentagens da arrecadação total auferida a contribuição destes mínimos a fomentar os orçamentos aplicáveis a saúde, no caso da União: *a receita corrente líquida do respectivo exercício financeiro, não podendo ser inferior a 15%*, conforme inciso I do parágrafo 2º do art. 198 da CF. E no que se refere ao art. 212, a transferência constitucional exercida pela União aos entes federativos a contribuição dos orçamentos nas áreas da educação, alimentação e assistência a saúde. Em consonância ao disposto anteriormente a exposição do art. 1º da Lei complementar 111/2001, possui como objetivo:

(...) viabilizar a todos os brasileiros o acesso a níveis dignos de subsistência e seus recursos serão aplicados em ações suplementares de nutrição, habitação, saúde, educação, reforço de renda familiar e outros programas de relevante interesse social, voltados para a melhoria da qualidade de vida.

Portanto, analisando a inteligência do art. 167, IV supramencionado, constatamos que há exceção expressa da vinculação de impostos à atividades especificadas acima como, ao auxílio de arrecadação ao orçamento de Fundos públicos.

Sobre os fatos acima, afirma Regis Fernandes de Oliveira:

Como se cuida de vinculação de recursos, a rigor, apenas pode existir vinculação exceptiva de disposição constitucional. No entanto, a própria Constituição admite outros Fundos por constituição legal. No mais, quando se fala em Fundo, em verdade,

cuida-se de mera distribuição de receitas para atender determinadas finalidades, sem que se possa falar, tecnicamente, em Fundo.

Ainda, segundo entendimento dos tribunais, desde o início da destinação da parcela da receita é dirigida diretamente aos referidos programas sem adquirir natureza tributária. Sustenta indiretamente este entendimento julgado proferido pelo Tribunal Regional Federal da 5ª Região:

CONSTITUCIONAL. FINANCEIRO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. FUNDO DE PARTICIPAÇÃO DOS MUNICÍPIOS - FPM. REPARTIÇÃO DE RECEITAS. BASE DE CÁLCULO. PRODUTO DA ARRECADAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA E DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. ART. 159 DA CF. DEDUÇÕES A TÍTULO DE ISENÇÕES OU INCENTIVOS OU BENEFÍCIOS FISCAIS. POSSIBILIDADE. PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS.

- Agravo de instrumento de município que pretende receber a cota parte do Fundo de Participação dos Municípios - FPM sem deduções em sua base de cálculo.

- Na dicção do art. 159 da Constituição Federal, a União entregará vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento do “produto da arrecadação dos impostos de renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados”, o que não significa que deva ser entregue o percentual sobre todo o valor da arrecadação dos mencionados tributos.

- Obrigar a União a não efetuar as deduções significa limitar o seu direito de conceder isenções fiscais, por exemplo, além de comprometer a execução orçamentária e as metas fiscais e ensejar tratamento diferenciado com relação aos municípios que não postularam em juízo a não dedução.

- **Demais, grande parte desses incentivos tem aplicação vinculada. Ao conceder o incentivo fiscal, a União condiciona-o a que o valor equivalente tenha certas destinações, como aquelas voltadas ao estímulo a certas áreas econômicas. Tais valores, a despeito de circularem nas contas da União, nunca chegam a adquirir natureza tributária. Desde o início já são dirigidos diretamente aos referidos programas sem adquirir natureza tributária.**

- Precedentes jurisprudenciais, inclusive da Quarta Turma deste TRF da 5ª Região (AG 97776, rel. Des. Margarida Cantarelli).

- Agravo de instrumento provido.

Infelizmente nos deparamos com mais uma omissão da União, pois em dezembro de 2010 houve a edição da emenda constitucional nº 67, a qual prorrogou por tempo indeterminado o prazo de vigência do referido fundo.

Quanto a distribuição de renda, verifica-se que o Imposto sobre Grandes Fortunas seria uma fonte muito mais eficaz a essa finalidade do que o já instituído Imposto de Renda, este cuja a denominação popular se verifica como o Hobbin Hood dos impostos, pelo fato da progressividade de sua alíquota ter uma finalidade social (quem ganha mais contribui mais), distribuindo o capital concentrado nas mãos de poucos, a respeito deste assunto acrescenta Ricardo Alexandre:

Quem ganha “pouco” nada paga (isenção); quem ganha muito” contribui sob uma alíquota de 27,5%. Em contrapartida, parte da arrecadação é utilizada para prestar serviços públicos e, em regra, quem usa tais serviços (educação e saúde, por exemplo) são as pessoas isentas, uma vez que as que possuem maior renda normalmente têm planos privados de saúde e pagam por educação particular. Dessa forma, o IR acaba tendo uma função extrafiscal embutida: redistribuir renda (alguns, mais românticos, chamam-no, por isso, de imposto Robin Hood – tira dos ricos para dar aos pobres). (ALEXANDRE, p. 7, 2015)

Analisando o Imposto de Renda com relação ao Imposto das Grandes Fortunas, muito pouco o IR contribui nesta finalidade social da distribuição de renda. Em análise aos dados do sitio da Receita Federal, os valores correspondentes ao exercício de 2015 verifica-se que será isento a incidência do imposto a pessoa física que possui a base de cálculo nos valores de 1.868,22, sabe-se que esse ano o salário mínimo teve um reajuste de 6.78% passando de 724 para 788 reais, então o valor beneficiário da isenção do IR corresponde a aproximadamente dois salários mínimos, o que é difícil de ser encontrado, visto que, com a alta dos preços nestes últimos anos de produtos de consumo e demais despesas essenciais, a maioria dos brasileiros ultrapassa facilmente essa faixa salarial, agora analisando a alíquota máxima do IR verificamos que auferido a base de cálculo no valor de 4.664,68 a incidência será de 27,5% e se auferido base de cálculo superior a este valor a mesma alíquota se manterá, então se uma pessoa física obter base cálculo de 50 mil, 100 mil, 1 milhão etc. a mesma alíquota de 27, 5% incidirá.

De acordo com os argumentos desenvolvidos acima percebemos que o Imposto de Renda não propaga o princípio da isonomia plenamente visto que passando-se do valor máximo da base de cálculo, a alíquota de 27,5% se mantém. Dessa forma percebe-se que é mais degradante a incidência dessa alíquota ao contribuinte com renda inferior ou igual ao valor de 4.664,88 do que ao contribuinte que possua um patrimônio bilionário por exemplo, nesse sentido fica claro que as razões e proporções não se verificam na lógica da aplicação do IRPF e longe disto a eficácia plena do princípio da isonomia, muito pelo contrário, tal sistemática dá abertura a concentração de renda nas mãos de poucos e é notório que quem sofre mais perda de capital pela tributação é a classe média, que para o governo federal é o grupo de famílias que possuem renda familiar mensal entre R\$ 1.064 e 4.561 reais, enquanto que as classes superiores não sofrem prejuízo relevante. No geral, fica claro que a tributação brasileira é sustentada pelas classes mais baixas, sendo que na realidade acontece ao contrário do pretendido, quem ganha mais acaba por contribuir menos.

São inúmeros fatores positivos a levarmos a conscientização de que a instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas é uma alternativa a contribuição

sensata do reequilíbrio da economia brasileira, além do mais, estudos revelam que a concentração da riqueza é superior a da renda, e que pesquisas nos anos 2000 demonstraram que amostragem de países possuíam, 2,5% das famílias mais ricas do mundo e que os brasileiros ocupam 1% desse grupo com as maiores fortunas do mundo.

Ao observarmos todos os discursos acima, percebemos que até mesmo os argumentos da oposição não são relutantemente fortes para notarmos como um obstáculo a defender a inserção efetiva do imposto sobre grandes fortunas, muita é sua contribuição para a estrutura financeiro-orçamentária do Estado brasileiro, em meio ao seu potencial arrecadatório e sua finalidade extrafiscal (distribuição de renda), haveria um aumento interessante na arrecadação de receitas e no auxílio a redistribuição de renda de forma mais justa, além de fazer valer o alcance dos objetivos fundamentais almejados pela lei maior como a efetivação do Fundo de Combate a erradicação da pobreza constante no ADCT da Constituição.

4.3 O PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR (PLP 130/12)

Está em tramitação no Congresso Nacional um projeto de lei complementar que visa a instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas no sistema tributário nacional, iniciativa esta da Câmara dos deputados, pelos deputados Paulo Teixeira, Jilmar Tatto, Amauri Teixeira e demais. Além desse projeto, outros foram anteriormente propostos. A primeira iniciativa foi do senador Fernando Henrique Cardoso (PSDB), em 1989, um ano após a vigência da Carta Maior. Durante esses 26 anos, as propostas de regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas foram infrutíferas sendo arquivadas inúmeras vezes, sendo que muitas tiveram esse destino por apresentarem poucos dispositivos normativos, escassez de detalhes e poucas medidas antievasivas, não encontrando um parâmetro sensato quanto ao limite de isenção e a estrutura de alíquotas. Segundo o IPEA (Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada) os dois últimos elementos são essenciais na tributação deste tipo de imposto, somente assim pode haver um potencial arrecadatório e distributivo funcional. Além do mais, argumenta-se também que, os motivos da rejeição dos projetos anteriores foram devidos, a baixa arrecadação, ao alto custo administrativo e a sua extinção em diversos países europeus.

Em seguida discorreremos acerca do projeto de lei PLP 130/12, enfatizando os pontos cruciais mais polêmicos como, a definição do fato gerador, a base de cálculo e alíquotas proporcionais a este.

O objetivo do projeto de lei, a vista da justificação, do mesmo é:

(...) contribuir para a aceleração da melhoria da distribuição de renda entre os brasileiros e, ao mesmo tempo, criar uma fonte adicional de recursos que possam ser investidos prioritariamente na seguridade social (saúde, previdência e assistência social).

De acordo com o Projeto de Lei 130/12, são contribuintes as pessoas físicas com domicílio no país, as pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no exterior que possuam patrimônio no Brasil, bem como o espólio pertencente as pessoas físicas mencionadas acima. A lei estabelece algumas ressalvas a serem observadas como em seu § 2º do art. 3º, o qual dispõe que a sociedade conjugal estável, terá em regra a tributação do patrimônio de forma individualizada e, se for o caso, recairá sobre metade do valor do patrimônio comum. No caso de filhos menores, o patrimônio se computará juntamente com o de seus pais, conforme § 3º, do art. 3º da referida lei. Ademais, o legislador, preocupado com a boa fé das relações tributárias, tentando evitar ao máximo a sonegação fiscal, se precaveu da seguinte forma, estipulou que a pessoa jurídica será solidariamente responsável ao contribuinte: sempre que houver indícios de que haja transferência de patrimônio com o objetivo de dissimular o verdadeiro proprietário dos bens e direitos, com propósitos de evitar a tributação pelo Imposto sobre Grandes Fortunas, nos termos do art. 7º da PLP 130/12.

Em seu art. 3º, § 1º, o projeto de lei define o que seria as grandes fortunas, um dos argumentos mais temidos a oposição, assim esclarece:

Conforme o art 3º do Projeto de lei, o fato gerador do imposto recairá sobre o patrimônio líquido do contribuinte que possua o valor excedente a oito mil vezes o limite mensal de isenção do Imposto de Renda para pessoas físicas:

Art. 3º O imposto tem como fato gerador a titularidade de grande fortuna, definida como o patrimônio líquido que exceda o valor de 8.000 (oito mil) vezes o limite mensal de isenção para pessoa física do imposto de que trata o art. 153, III, da Constituição Federal, apurado anualmente, no dia 31 de dezembro do ano-base de sua incidência.

Como vimos anteriormente o valor de isenção do Imposto de Renda para pessoas físicas é de 1.868,22 reais, o valor mínimo para a incidência do IGF seria oito mil vezes sobreposto a esse valor, ou seja, o patrimônio teria que equivaler a no mínimo 14.945.760 (quatorze milhões, novecentos e quarenta e cinco mil e setecentos e sessenta reais) para ocorrer a incidência do IGF. Desta forma, fica claro a exclusão das classes média, média alta e de famílias consideradas ricas, mas não milionárias.

Além do mais o parágrafo 1º do artigo supra mencionado esclarece o que corresponde o *patrimônio líquido* designado na lei: “§ 1º Considera-se patrimônio

líquido a diferença entre o total de bens e direitos de qualquer natureza, localização e emprego, e as obrigações do contribuinte”.

Da mesma forma que a lei dispõe sobre o que se verifica por patrimônio líquido, a mesma em seu art. 6º declara quais os casos que não se computam a essa qualificação, assim dispõe:

Art. 6º. Para fins de incidência do Imposto previsto no artigo 1º desta Lei, serão excluídos do cômputo do patrimônio líquido:

- I – o imóvel de residência do contribuinte, até o limite de 20% do seu patrimônio;
- II – os instrumentos de trabalho utilizados pelo contribuinte em suas atividades profissionais, até o limite de 10% de seu patrimônio; e,
- III – objetos de arte e de coleção, nas condições fixadas por ato conjunto dos Ministros de Estado da Fazenda e da Cultura, até o limite de 10%;
- IV – direitos de propriedade intelectual ou industrial que permaneçam no patrimônio do autor e que, no caso de propriedade industrial, não estejam afeitos a atividades empresariais; e,
- V – bens de pequeno valor, a serem definidos em lei.

Percebe-se que o dispositivo acima não deixa lacunas a respeito do fato gerador, delineando todos os pontos questionáveis pela oposição, dessa forma o legislador traz a segurança jurídica tanto questionável a respeito da qualificação das “grandes fortunas”.

Após a explicitação da norma em relação a definição do fato gerador, prosseguindo, o art. 4º estabelece a forma como irá ser apurada a progressividade das alíquotas em conformidade com a incidência das bases de cálculo.

Assim, dispõe que o valor definido como devido a isenção pelo Imposto de Renda para pessoas físicas que superar o valor de 8.000 (oito mil) vezes e se limitar ao valor máximo de 25.000 vezes, incidirá alíquota correspondente a 0,5%, para a faixa que exceder a esse valor e chegar ao limite de 75.000 vezes, incidirá a alíquota de 0,75% e em relação aos valores que ultrapassarem a essa quantia recairá a alíquota máxima de 1%.

Ressaltando que a base de cálculo conjuntamente com a progressividade das alíquotas segue de maneira a contemplar a razoabilidade da fixação dos valores de forma mais justa, avocando o princípio da isonomia pelo fato de movimentar o capital consolidado nas mãos de poucos e assim, com sua receita poder auxiliar de alguma forma aos pontos mais essenciais a consecução do bem social.

O projeto 130/12 tem por finalidade que a incidência do imposto recaia somente sobre aqueles que possuam as “grandes fortunas”. Segundo a justificação do projeto,

dados apontam que cerca de 10 mil famílias brasileiras, sendo que dentre esse universo de contribuinte, somente cinco mil famílias já somariam um patrimônio que equivale a 40% do PIB (Produto Interno Bruto) brasileiro. O número de famílias que arrecadariam esse imposto seria de 0,04% do montante das pessoas físicas que declararam imposto de renda em 2007, esse cálculo diminui para 0,02% a contarmos somente as cinco mil famílias citadas acima. Por hora, há uma estimativa de cerca de R\$ 6 bilhões a ser arrecadado no primeiro exercício efetivo.

Conforme levantamentos da divisão de Business & Finance da TNS, o número de famílias consideradas da “super elite” tem crescido no país, devido ao seu progresso econômico. Diante das pesquisas, o Brasil possui três milhões de famílias nesta condição, o que representa 5% do total da população. É previsível que esse número seja crescente no decorrer dos anos, tendo em vista os mercados emergentes no Brasil que serão o alvo dos novos polos de riqueza. Esses dados excluem os argumentos negativos que apontam que o imposto sobre grandes fortunas seria um imposto de arrecadação reduzida.

No próximo capítulo abordaremos a respeito das benfeitorias visíveis no Estado brasileiro que podemos conquistar em meio a regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas.

5 A INCIDÊNCIA DO IGF E A ABRANGÊNCIA DESTE EM PROL DO BENEFÍCIO SOCIAL

O Brasil, reverente aos ditames da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão (1789), constituiu um Estado Democrático de Direito. Como preconiza a mesma, o Estado que não constituir a separação de poderes e não prover a anunciação de direitos individuais não poderá instituir uma Constituição. Esta instrumentalização se fez pela própria Carta maior, atualmente a Constituição de 1988, documento que, além de ser responsável pela formação do Estado soberano, dita normas de importância a integralidade da vivência humana em harmonia com os regramentos de convívio social.

5.1 ÁREAS DE CONCENTRAÇÃO QUE SÃO PRIORIDADES AO FINANCIAMENTO PÚBLICO PARA A SATISFAÇÃO DOS PRINCÍPIOS SOCIAIS

Passada a época do regime militar, a Constituição de 1988 foi instituída para ascender direitos anteriormente mitigados por conta da supressão do regime ao qual o país se submetera, por isso a denominação de constituição cidadã. Em referência

aos direitos sociais, estes estão previstos no Título II “Dos direitos e garantias fundamentais”, mais precisamente no Capítulo II. Interessante a divisão adotada pela Constituição de 1988, pois os direitos sociais são espécie do gênero direitos fundamentais por isso estão inseridos neste título, além de vir pioneiramente em relação as normas de organização do Estado, enfatizando a importância dos princípios básicos a consecução dos direitos fundamentais a reconhecimento dos direitos naturais do homem, dessa forma, não basta somente o Estado reconhecer tais direitos mas sim concretizá-los através da execução destas normas.

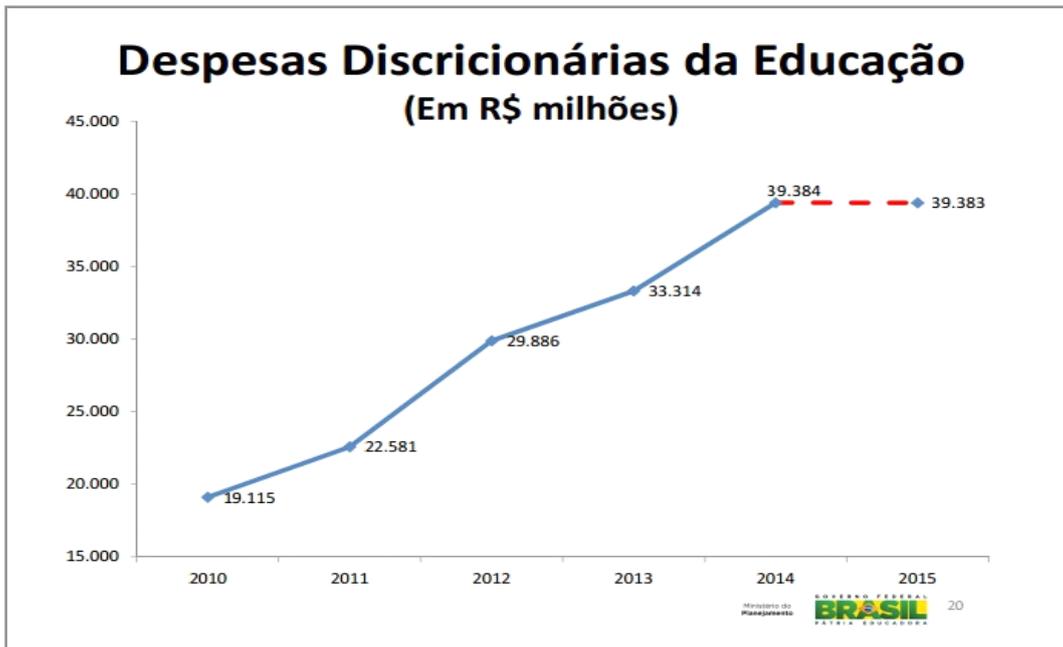
Ao falar dos direitos sociais, podemos qualificá-los como normas de elementos-sociológicos, esta classificação se enquadra nas normas que revelam o compromisso da ordem constitucional estabelecida com determinados princípios ideológicos. Classificando-os como direitos de segunda dimensão, direitos esses que idealizam os propósitos da igualdade os quais recaem sobre direitos que versam sobre a economia, cultura e a sociedade, em defesa da melhoria de vida e trabalho do corpo social.

Os direitos de segunda dimensão correspondem a prestações positivas do Estado, ou seja, uma obrigação de fazer em favor da sociedade. Esses direitos foram consagrados pós Revolução Industrial, período de ascensão das reivindicações trabalhistas e, por conseguinte da eclosão dos direitos sociais, culturais e econômicos anteriormente citados.

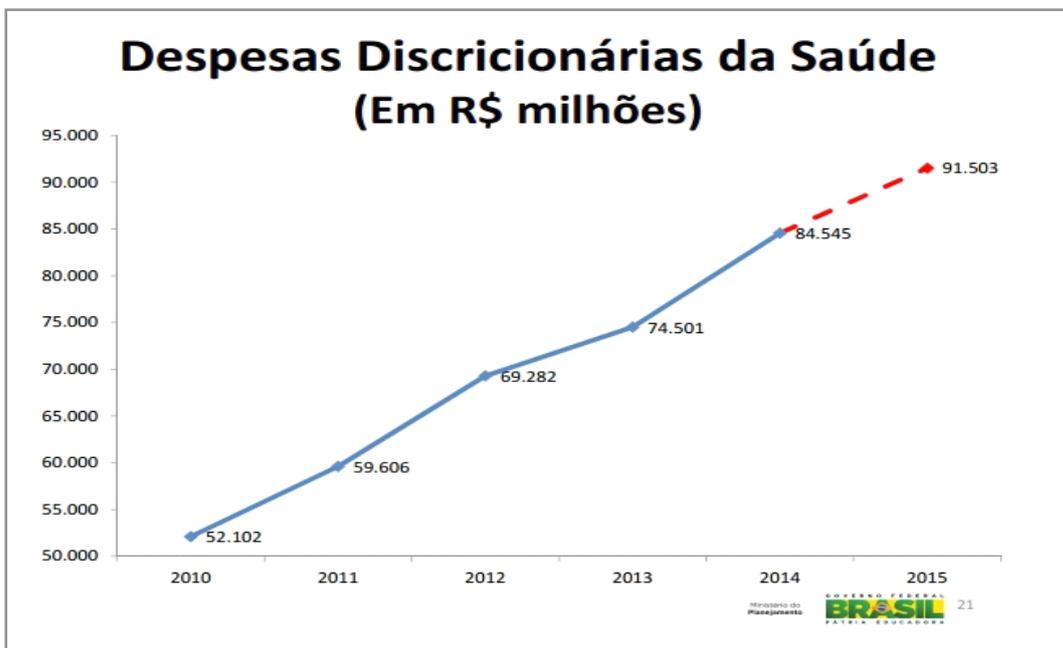
Após a exposição a respeito dos Direitos Sociais, falta-nos a análise sobre as áreas de concentração que são prioridade ao financiamento público como forma de fazer cumprir estes preceitos constitucionais.

Segundo informações descritas no sitio do Ministério do Planejamento Orçamento e Gestão do Governo federal, parcela das receitas arrecadadas irão ser aplicadas nas chamadas prioridades sociais, que consiste as áreas de Saúde, Educação e Desenvolvimento Social.

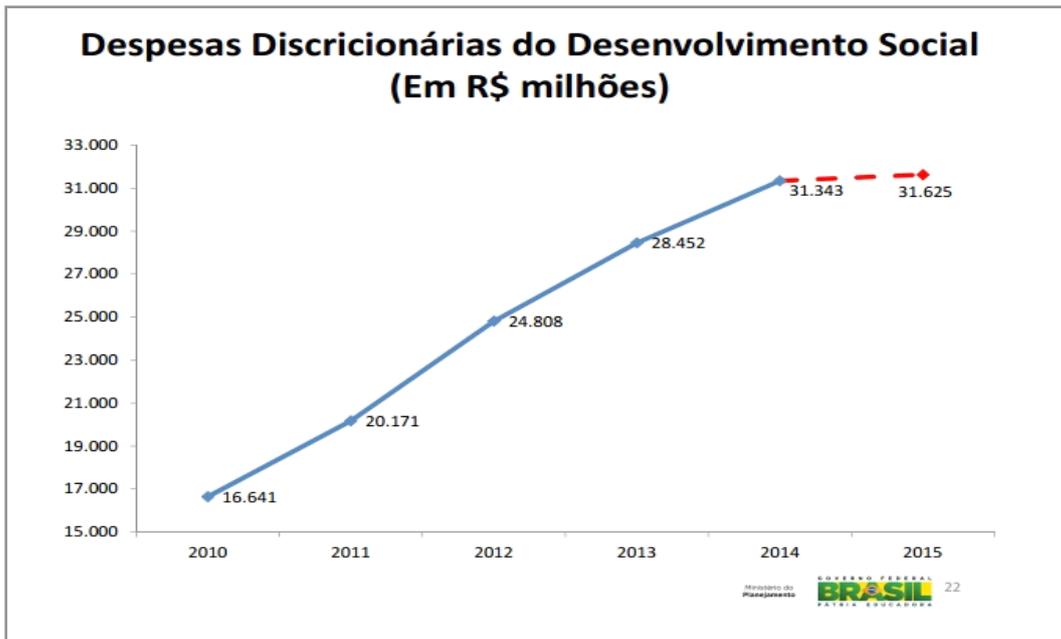
Essas estatísticas orçamentárias estão embasadas nos dados contidos na programação orçamentária de 2015 e no Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2016. A divisão de despesas está disposta da seguinte forma:



Educação: valor acima do mínimo constitucional em R\$ 15,1 bilhões, preservando os programas prioritários e garantindo o funcionamento das universidades e institutos federais (Gráfico 1).



Saúde: valor acima do mínimo constitucional em R\$ 3,0 bilhões, garantindo recursos para o Sistema Único de Saúde, Mais Médicos e Farmácia Popular



Desenvolvimento Social: valor preserva o Bolsa Família, com R\$ 27,7 bi, e mantém demais programas do Plano Brasil sem Miséria (Gráfico 2).

Ainda referente a instituição do IGF e a respeito dos benefícios de sua instituição, conforme consta nas Justificações da PLP 130/12, como citado anteriormente, o objetivo de sua instituição consiste em “(...) contribuir para a redução da desigualdade de renda e acelerar o processo de criação de uma sociedade mais justa e solidária no Brasil”.

Percebemos que a situação da saúde, educação e outros campos sociais estão degradantes. Acompanhando pelos noticiários ou até mesmo vivenciando tal desleixo estatal, vemos o quanto ainda precisa ser melhorado para garantir-se um viver saudável a toda nação brasileira.

Segundo a justificação da PLP 130/12, se a adoção do imposto sobre as grandes fortunas obtivesse uma arrecadação de 1,2% do total da arrecadação brasileira, percentual que se observa na Argentina, por exemplo, o montante arrecadado seria de R\$ 12,66 bilhões, segundo os dados fornecidos pela Receita Federal em 2009. Somente este valor corresponderia a um terço das necessidades de financiamento da saúde, verificado um total de R\$ 45 bilhões. Conclui-se que com a instituição do IGF este valor seria demasiadamente contributivo para as ações de melhoria do setor da saúde bem como a resolução dos problemas de financiamento do SUS.

Não há dúvidas das benfeitorias que a receita do imposto sobre grandes fortunas podem gerar, além de fomentar o orçamento público para a consecução dos trabalhos sociais é uma fonte para alcançarmos a diminuição das desigualdades sociais.

Para concluir, no sítio do IPEA, em realização de uma Nota Técnica a respeito das discussões sobre a regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas: a situação no Brasil e a experiência internacional, a respeito da instituição do IGF, afirma:

(...) ele pode ser efetivo no caso brasileiro, visto o nosso padrão de desigualdade, o tamanho da nossa economia, a tecnologia atual (o que aumenta a escala e reduz custos) e finalmente a baixa tributação de heranças e da propriedade no Brasil em geral.

5.2 A PREVISÃO DESTA TIPICIDADE DE IMPOSTO NO ÂMBITO INTERNACIONAL

A previsão constitucional do Imposto sobre grandes fortunas surgiu pela primeira vez na atual Constituição. Essa iniciativa se originou por conta da influência internacional dos Wealth Tax (Imposto sobre a Riqueza Líquida), mais precisamente pela experiência do *Impôt sur les Grandes Fortunes*, imposto francês da década de 1980. Essa tipicidade de imposto conjuntamente com os impostos sobre a herança se mostram mais eficazes em termos de distribuição de renda.

Em 1990 os Wealth Tax foram abolidos em quase toda Europa por conta da baixa arrecadação devido ao alto limite de isenção, as baixas alíquotas, a não previsão de incidência sobre pessoas jurídicas, a transferência das riquezas financeiras para paraísos fiscais e a subavaliação dos imóveis. Mas, em alguns países como Argentina, Uruguai e França esse imposto se manteve, equivalendo a 1,5%, 6,3% e 1,6% respectivamente, das receitas do governo geral representadas pela arrecadação do imposto em 2009, apresentando um crescimento tendencioso da arrecadação e do número de contribuintes. Alguns países como Islândia e Espanha, em meio a crise econômico-financeira, acabaram por reinstaurar o tributo para contornar a situação crítica do momento.

Segundo as tendências internacionais, estudos apontam que se houver menor número de alíquotas, limite de isenção reduzido, a inclusão de pessoas jurídicas como contribuintes, tributação diferenciada para brasileiros não residentes e severidade nas normas antievasivas, os resultados da instituição dos impostos Wealth Tax serão satisfatórios.

Se compararmos, os elementos citados acima, a PLP 130/12 como verificamos no tópico 4.3 está nos conformes dos estudos, podendo trazer inúmeros benefícios ao orçamento público nacional.

No presente trabalho vamos restringir a falamos de dois exemplos da totalidade de países que adotaram essa tipicidade de imposto, no caso em representação ao continente Europeu: a França e outro é o Uruguai representando um dos parceiros do Brasil no MERCOSUL.

5.2.1 França

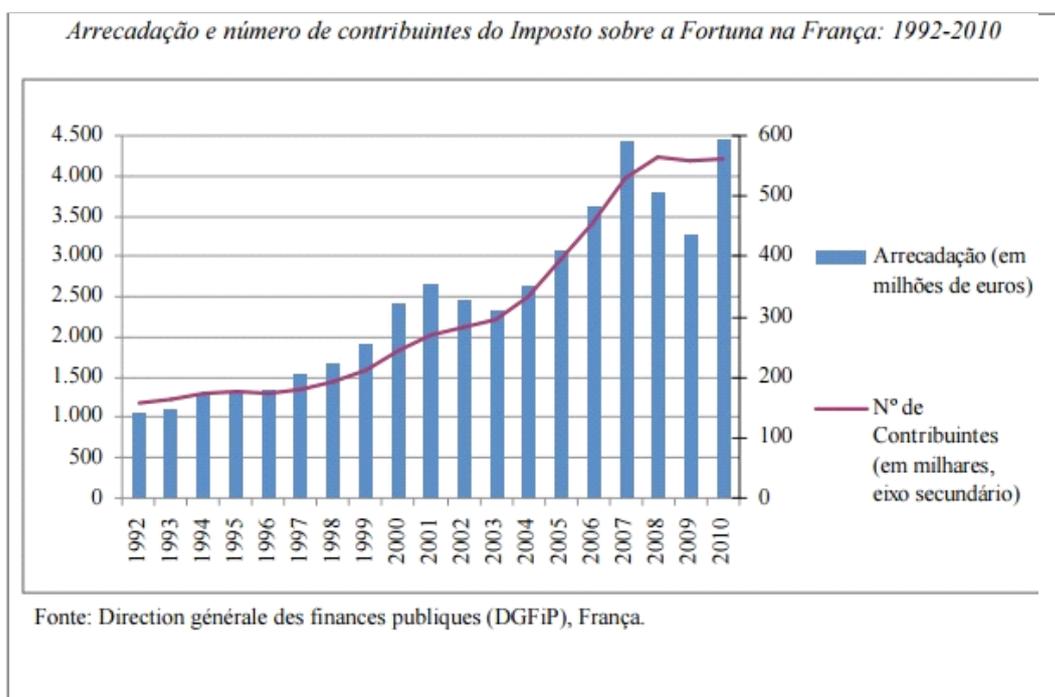
O imposto sobre as fortunas, chamado de *Impôt sur les Grandes Fortunes*, foi instituído em 1981, com iniciação do exercício em 1982.

De início o imposto abrangia as pessoas físicas e jurídicas, porém em 1984 este sofreu restrições, abrangendo somente as pessoas físicas. Após ser extinto em 1986, pela baixa arrecadação totalizando apenas 0,5% dos contribuintes em 1988 foi reinstituído, com a nova denominação de *Impôt Solidarité sur la Fortune (ISF)* com algumas modificações como por exemplo: a isenção da incidência do tributo em: alguns instrumentos de trabalho, direitos autorais, direitos artísticos e os ativos de imipotância artística, histórica ou ecológica bem como coleções e móveis, como relata a pesquisa, além de isentar os ativos do patrimônio previdenciário como tem feito países que adotaram o Wealth Tax.

A sistemática do ISF consiste em seis alíquotas que vai de 0,55% a no máximo 1,8%, recaindo sobre uma base de cálculo que exceda a 800 mil euros da riqueza líquida. Outro fato interessante é que a soma do ISF com o valor do Imposto de Renda não pode ultrapassar a 50% da renda bruta. E ainda, quanto ao imóvel do contribuinte, este sofre uma redução de 30% na avaliação e quanto as demais propriedades que forem alugadas, será de 20% a 40% de desconto.

A seguir, apresentaremos um gráfico que demonstra a evolução de cerca de 18 anos em relação a arrecadação deste imposto francês em progresso com o aumento do número de contribuintes:

(Imposto sobre a Fortuna na França 1992 - 2010, Tabela 1).

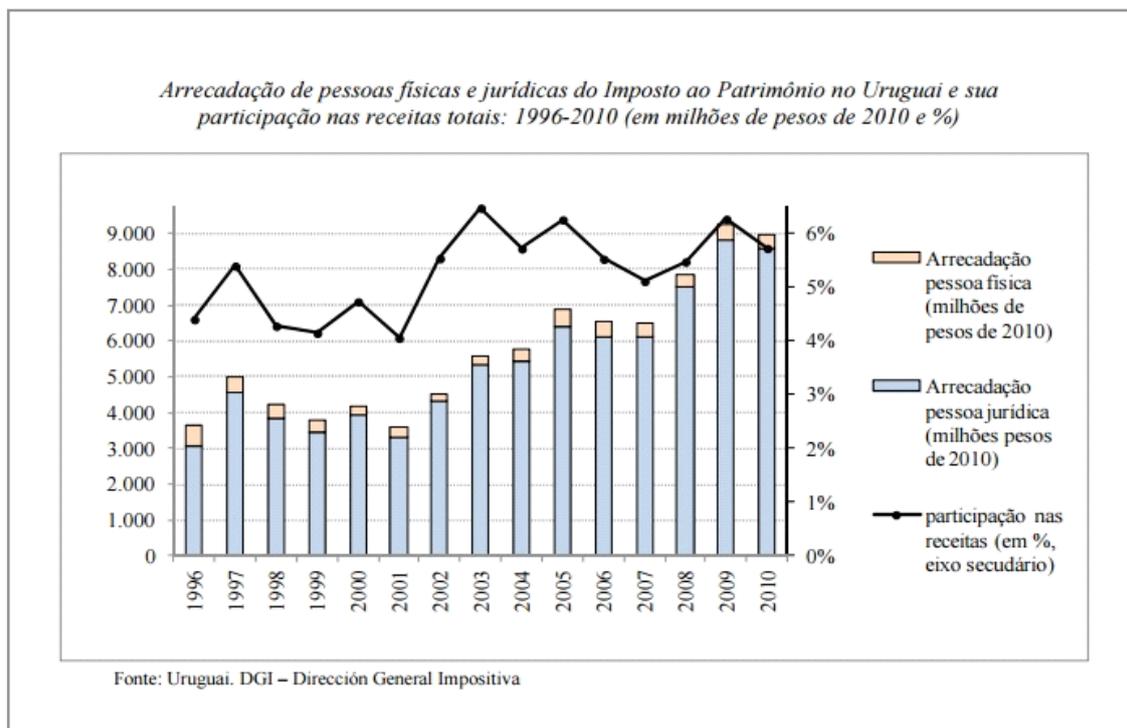


5.2.1 Uruguai

No Uruguai o imposto sobre as riquezas, conhecido como *Impuesto al Patrimonio*, surgiu em 1989. O imposto abrange o patrimônio de pessoas físicas e jurídicas, sua base de cálculo é de 2,21 milhões de pesos uruguaios (US\$ 116 mil em set/2011), apresenta alíquotas progressivas que variam de 0,7% a 2,0% e o valor único de 1,5% da alíquota aos não residentes.

O imposto contribui de 4,1% e 6,5% das receitas do governo geral, computados entre 1996 e 2010, ressaltando que a tributação do patrimônio das pessoas jurídicas equivaleram a 95% das arrecadações de 2010, percebeu-se que ao longo desses 14 anos a arrecadação cresceu, de 3,7 bilhões arrecadados em 1996 subiu para 9 bilhões em 2010, ou seja houve um aumento de três vezes mais do valor inicial representado no ano de 1996. Porém, com relação a tributação do patrimônio das pessoas físicas houve uma queda de metade do valor durante este período. O gráfico abaixo mostra toda a trajetória de arrecadações e o número de contribuinte respectivo aos exercícios de 1996 a 2010.

(Imposto ao Patrimônio do Uruguai 1996 - 2010, Tabela 2).



É notório que a instituição dos impostos sobre a riqueza são satisfatórios no âmbito internacional, sendo crescente o número de países que estão inserindo este tipo de imposto em seus sistemas tributários ou se não os reinstituindo - Espanha (2011) e Islândia (2010) - como forma de uma efetiva arrecadação e distribuição de renda e não seria ao contrário no Brasil.

5.3 A PREOCUPAÇÃO COM A EVASÃO DE DIVISAS PÓS-REGULAMENTAÇÃO DO IGF

A evasão de divisas, também chamada evasão cambial, é um crime financeiro que se verifica quando o agente (contribuinte) envia divisas para outro país sem decretá-las a repartição federal competente. A Lei 7.492 de 1986 dispõe sobre os crimes contra o sistema financeiro nacional, em seu art. 22 está configurado o tipo penal da Evasão de divisas, assim dispõe:

Art. 22. Efetuar operação de câmbio não autorizada, com o fim de promover evasão de divisas do País:

Pena - Reclusão, de 2 (dois) a 6 (seis) anos, e multa.

Na mesma pena incorre quem concorre para que ocorra o tipo penal; neste sentido dispõe o parágrafo único do mesmo art. 22:

Parágrafo único. Incorre na mesma pena quem, a qualquer título, promove, sem autorização legal, a saída de moeda ou divisa para o exterior, ou nele mantiver depósitos não declarados à repartição federal competente.

Destaquemos a parte final: “declarados à repartição federal competente”. Neste caso a lei se refere à instituição financeira responsável pelo recebimento destas comunicações que no caso é de competência do Banco Central do Brasil, em seu art. 1º a lei define o que se entende por instituição financeira, bem como aos casos em que ocorrem a equiparação aos ditames da lei:

Art. 1º Considera-se instituição financeira, para efeito desta lei, a pessoa jurídica de direito público ou privado, que tenha como atividade principal ou acessória, cumulativamente ou não, a captação, intermediação ou aplicação de recursos financeiros (Vetado) de terceiros, em moeda nacional ou estrangeira, ou a custódia, emissão, distribuição, negociação, intermediação ou administração de valores mobiliários.

Parágrafo único. Equipara-se à instituição financeira:

I - a pessoa jurídica que capte ou administre seguros, câmbio, consórcio, capitalização ou qualquer tipo de poupança, ou recursos de terceiros;

II - a pessoa natural que exerça quaisquer das atividades referidas neste artigo, ainda que de forma eventual.

A evasão de divisas é crime cuja competência para se processar é do Ministério Público; assim, a ação cabível é a ação penal pública incondicionada, de competência para apreciação da Justiça Federal, como consta no art. 109, VI da Constituição Federal, por se tratar de matéria de cunho econômico, desta forma o art. 26 da Lei 7.492/86 determina: “A ação penal, nos crimes previstos nesta lei, será promovida pelo Ministério Público Federal, perante a Justiça Federal.”

Após uma pequena explicitação acerca do que consiste a Evasão de Divisas, agora enquadrando este assunto ao tema do trabalho percebemos que essa problemática faz parte dos argumentos constituídos da oposição em relação a regulamentação do IGF dessa forma sustentam que o Impostos das Grandes Fortunas poderá ser outra fonte veicular das práticas da Evasão fiscal, causando embaraços aos órgãos de fiscalização como também prover prejuízos econômicos por conta da pratica do delito.

É certo que este argumento também não se desenvolve de forma robusta, pois o Brasil é um dos países que possuem a alíquota do Imposto Renda mais baixos do mundo. Em pesquisas realizadas em 2015 constata-se que a alíquota da Suíça está cerca de 40% sobre a renda (considerado o país pioneiro dos Paraísos fiscais), os Estados Unidos possuem 39,6% de incidência (o país ocupa a quarta posição dos Paraísos fiscais) e em paradigma um país sul americano, costeiro as nossas divisas, a Argentina, que possui alíquota de 35%.

Percebe-se que a Evasão de Divisas não seria um argumento causador de desânimo para a concretização da regulamentação do Imposto sobre Grandes

Fortunas, visto que não é vantajosa essa prática pois, segundo os dados acima não restam dúvidas que o Brasil apesar de um país em desenvolvimento possui uma das alíquotas mais baixas do mundo, assim conclui e afirma o Mestre em Finanças Públicas e ex-secretário de Finanças na gestão da prefeita Luiza Erundina em São Paulo, Amir Khair em entrevista ao site Carta Capital:

E os que pensam que vão lucrar com essa questão de sair do País se enganam porque nos outros países o Imposto de Renda não é tão baixo como aqui, com 27,5%, a alíquota mais baixa do mundo. Em outros países é 40%, 50%, 60%. Então se alguém pensa que vai para outro país para se dar bem...pode ser que exista alguma ilha no mundo, mas talvez não caiba tanta gente.

6 CONCLUSÃO

Diante de todas as argumentações não nos resta abertura para não reconhecer as benesses que o Estado brasileiro pode obter ao inserir definitivamente no sistema tributário nacional, o Imposto sobre Grandes Fortunas. Perante as análises acima, não nos resta dúvidas de que os argumentos da oposição não possuem um embasamento contundente a nos levar ao convencimento. Fica claro que estes argumentos estão mascarando a verdadeira intensão da não instituição e regulamentação do IGF, como expusemos anteriormente, a verdadeira razão não se justifica juridicamente mas sim politicamente. No decorrer da dissertação, confirmamos que são incontáveis os benefícios a incidir na sociedade pós instituição e regulamentação do imposto. Como citamos anteriormente, se o Imposto sobre Grandes Fortunas obtivesse uma arrecadação de 1,2% da totalidade arrecadada no Brasil, o país contabilizaria 12,66 bilhões de reais e esse valor corresponderia a um terço das necessidades de financiamento da saúde, montante verificado em R\$ 45 bilhões no total, valor este corroborativo ao auxílio dos problemas de financiamento do SUS; o imposto também poderá ser contributivo a medida que é um instrumento para auxílio ao custeio do Fundo de combate, erradicação da pobreza e a marginalização, como previsto pelo art. 80, III do ADCT da Constituição Federal, produto da sua arrecadação é previsível a colaborar com parcela da composição do referido fundo, o qual objetiva a eliminação das desigualdades sociais através de políticas públicas ao combate a erradicação e marginalização de parcela dos brasileiros que se encontram nestas condições.

Alguns argumentam que se inserido no Sistema Tributário Nacional, as desvantagens vão se sobrepôr as vantagens, tornando-se inútil a sua instituição, apontam a baixa arrecadação, alto custo administrativo e a extinção deste tipo de imposto em alguns países europeus, mas, mais uma vez nos deparamos com

argumentos sem sensatez pois, de acordo com as pesquisas cerca de 10 mil famílias brasileiras dentre elas apenas 5 mil possuem ao total um montante de patrimônio correspondente a 40% do PIB brasileiro, há uma previsão de que no primeiro exercício efetivo possa ser arrecadado aproximadamente 6 bilhões, com todas essas exposições percebemos que é falsa a alegação de que o Imposto sobre Grandes Fortunas seja de arrecadação reduzida.

Através das análises internacionais constatamos que os impostos Wealth tax possuem uma rentabilidade surpreendente e nos casos dos países estudados como Uruguai, o imposto contribui de 4,1% e 6,5% das receitas do governo geral.

É visível as benfeitorias que a sociedade brasileira pode auferir com a devida instituição e regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas: a desconcentração de capitais nas mãos de poucos, a redistribuição mais eficiente da que encontramos atualmente procedimentada pelo Imposto de Renda e proventos de qualquer natureza; o auxílio de sua arrecadação à aplicação de áreas essenciais ao desenvolvimento do corpo social brasileiro, como saúde, educação e desenvolvimento social, atendendo os preceitos fundamentais da República Federativa do Brasil designados no dispositivo 3 da Constituição Federal de 1988.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquemático. 9ª ed. rev., atual. E ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2015.

BRASIL. MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, DESENVOLVIMENTO E GESTÃO. *Programação Orçamentária 2015*. Disponível em: http://www.planejamento.gov.br/apresentacoes/apresentacoes-2015/150527_cmo_programacao_orcamentaria_2015_-impresao.pdf Acesso em: 04 de Novembro de 2015.

_____. MISTÉRIO DA EDUCAÇÃO. *Financiamento da Educação*. Disponível em: <http://www.oei.es/quipu/brasil/financiamiento.pdf> Acesso em: 22 de Outubro de 2015.

_____. INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. *Nota Técnica*. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230notatecnicadinte7.pdf Acesso em: 03 de Novembro de 2015.

CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29ª ed. revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 72/2013. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2013.

DINIZ, Maria Helena. Dicionário Jurídico Universitário. 1ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010.

ESTADÃO. CADERNO DE ECONOMIA. *Imposto Sobre Grandes Fortunas*. Disponível em: <http://www.economia.estadao.com.br/noticias/geral,imposto-sobre-grandes-fortunas-imp-,576354> Acesso em: 02 de novembro de 2015.

FERREIRA, Sandra Lúcia Guilardi. Imposto sobre grandes fortunas: a difícil tarefa do Congresso. *Última Instância*, publicado: 27 de setembro de 2013 às 16h14. Disponível em: <http://ultimainstancia.uol.com.br/conteudo/colunas/66583/imposto+sobre+grandes+fortunas+a+dificil+tarefa+do+congresso.shtml> Acesso em: 14 de Outubro de 2015.

GRUPO DE ESTUDOS URBANOS. *Fim da polêmica sobre as classes sociais*. Disponível em: <http://www.geu.com.br/news/fim-da-polemica-sobre-as-classes-sociais> Acesso em: 23 de Setembro de 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 36ª ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Editora Malheiros, 2015.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de Direito Financeiro*. 2ª ed. revista e atualizada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008.

SABAGG, Eduardo de Moraes. Manual de Direito Tributário. 6ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2014.

TRUFFI, Renan. “Imposto sobre Grandes Fortunas renderia 100 mil por ano”: Especialista estima que a taxaço de patrimônios acima de um milhão de reais poderia render um valor equivalente ao da extinta CPMF. *Carta Capital*, publicado 03/03/2015 às 04h04, última modificação 03/03/2015 às 14h25. Disponível em: <http://www.cartacapital.com.br/economia/imposto-sobre-grandes-fortunas-renderia-100-bilhoes-por-ano-1096.html> Acesso em: 14 de Outubro de 2015.

VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito Civil: Parte Geral*. 13ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 2013, vol. 1. (livro digital)

_____. *Direito Civil: teoria geral das obrigações e teoria geral dos contratos*. 13ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 2013, vol. 2.