

UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE

**A FUNÇÃO SOCIAL DOS TRIBUTOS E A INSTITUIÇÃO DO IMPOSTO
SOBRE GRANDES FORTUNAS EM CUMPRIMENTO À NORMATIVIDADE
DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL**

Autora: Wanessa Fernanda Silva

Orientador: Dr^a Bruna Estima Borba

Trabalho de Conclusão de Curso

Recife-PE, 2018.

Wanessa Fernanda Silva

**A FUNÇÃO SOCIAL DOS TRIBUTOS E A INSTITUIÇÃO DO IMPOSTO
SOBRE GRANDES FORTUNAS EM CUMPRIMENTO À
NORMATIVIDADE DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL**

**Projeto de Monografia Final de Curso
apresentado como requisito para
obtenção do título de Bacharelado em
Direito pelo CCJ/UFPE.**

Direito	Tributário	–	Direito
Financeiro		–	Direito
	Constitucional		

Recife-PE, 2018.

DEDICATÓRIA

*Há coisas que apenas o amor edifica. Ao meu avô, Bui Gomes, que
partiu antes de ver nosso desejo realizado.*

AGRADECIMENTOS

À minha mãe, Silvania Barros, pela história de vida, pelo amor, pela dedicação.

À minha avó, Cleide Gomes, que mesmo a distância se mantem presente.

Ao meu pai, Damião Cristovam, por estar presente nos momentos árdusos.

Ao meu irmão, Renato Barros, por, discretamente, ensinar-me a lutar na vida.

Ao amigo, Mauri Duarte, que com sutileza apoiou, incentivou e inspirou através de palavras sábias.

À Doutora, Bruna Borba, por disponibilizar o seu brilhantismo para o enriquecimento do estudo.

Todos professores na minha caminhada.

*“Um professor sempre afeta a eternidade.
Ele nunca saberá onde sua influência termina”*

HENRY ADAMS

RESUMO

O presente estudo tem como escopo examinar de modo lacônico algumas idiossincrasias inerentes ao Imposto sobre Grandes Fortunas, com se deu o seu surgimento no exterior e em reservado no Brasil, assim como os tributos congêneres regulamentados em outras nações, a sua relevância quanto à evidente função social que ele denota na pertinência à colaboração para redução das dissemelhanças sociais objetivando maior isonomia no Sistema Tributário Nacional e a sua operacionalidade para assegurar o cumprimento e concretização de direitos fundamentais salvaguardados constitucionalmente. Aditivamente, este estudo objetiva esclarecer as razões para a lentidão legislativa e a consequência da não aquiescência de diversos Projetos de Lei já submetidos à análise no Congresso Nacional. Para tanto, apresenta em seu desenvolvimento o exame de diversos princípios garantidos na Carta Magna abrangidos no tema, bem como realiza registros aos argumentos favoráveis e contrários com relação à instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas. Por fim, busca perquirir as razões que conduzem à não efetivação dos preceitos constitucionais relativamente aos óbices à criação do referido imposto.

PALAVRAS-CHAVE: Imposto sobre Grandes Fortunas, Princípios Constitucionais, Projetos de Lei, Direito Comparado, Isonomia, Lentidão Legislativa, Função Social, Sistema Tributário Brasileiro.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
1. UM CONCISO HISTÓRICO DO IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS E ANÁLISE COMPARADA	10
1.1 O aparecimento	10
1.2 O Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil	13
1.2.1 Análises pré-constitucionais.....	154
1.2.2 Projetos de leis	23
1.3 O Imposto sobre Grandes Fortunas em nações estrangeiras.....	24
2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS CONCERNENTES AO IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS E A LENTIDÃO LEGISLATIVA.....	27
2.1 Princípio da Isonomia Tributária	27
2.2 Princípio da Capacidade Contributiva	300
2.3 Princípio da Vedação de efeitos Confiscatório	3433
2.4 Princípio da Proibição de Bitributação	3535
2.5 Motivos da lentidão legislativa: dúvida quanto à inconstitucionalidade omissiva.....	376
3 CONTROVÉRSIA QUANTO À CARACTERÍSTICA DO IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS, EXEQUIBILIDADE ADMINISTRATIVA E CARGA TRIBUTÁRIA	455
3.1 O que pode ser declarado como grandes fortunas	455
3.2 Óbices à sua regulamentação	466
3.3 Quesitos de argumentos tutelares ao Imposto sobre Grandes Fortunas....	49
3.4 Função Social do Imposto sobre Grandes Fortunas.....	522
3.5 Atribuição aos contribuintes	533
CONCLUSÃO	56
REFERÊNCIAS.....	58

INTRODUÇÃO

O presente estudo tem como objetivo preparo esmerado de um exame de cada parte de um todo para conhecer a natureza sobre o Imposto sobre Grandes Fortunas sem ter a finalidade de haurir o assunto, uma vez que ainda não foi instituído em nosso ordenamento jurídico em diversas características: suas origens, sua fundamentação, seus objetivos, os motivos da não instituição no Brasil, os princípios constitucionais relacionados, os objetivos sociais, os possíveis pontos positivos e negativos ao Imposto.

Este trabalho se desenvolverá metodologicamente tendo por base o estudo de material documental e bibliográfico, doutrina, será proposto com precisão no exame do Sistema Tributário Nacional estabelecido na Constituição Federal de 1988, de pensamento fundamentado sobre o assunto emitido pelos Parlamentares quando à admissibilidade ou rejeição do tributo na votação de Projetos de Lei já sujeitos à apreciação pelo Congresso Nacional, de leitura de artigos científicos publicados e revistas de Direito Tributário, da análise comparada e dos Projetos de Lei sujeitos a avaliação do Congresso Nacional om o intuito de estabelecer o citado Imposto no nosso país.

A pesquisa irá abordar a necessidade do Imposto sobre Grandes Fortunas referente a latente função social que ele se mostra no que concerne a ter parte para a redução das desigualdades sociais e a forma como se transforma em recursos empregado para alcançar o objetivo para proporcionar o exercício e efetivação de garantias determinadas na Carta Magna.

Lobriga-se neste trabalho os motivos para o não consentimento de diversos Projetos de Lei Complementar já sujeitos à apreciação no Congresso nacional, para mais de tratar a eficácia do princípio da Isonomia no Ordenamento Jurídico Brasileiro. Apresenta alguns dos pontos favoráveis e desfavoráveis a inserção do Imposto sobre Grandes Fortunas, examinando coma tenção os fatores que levam ao desequilíbrio dos preceitos fundamentais em detrimento do poderio de algumas instituições.

Este estudo contem revelação interessante e necessária para tornar esclarecido a sombridade existente em relação ao estabelecimento do Imposto sobre Grandes Fortunas, ainda hoje, decorridos vinte e nove anos de Constituição Federal, vislumbrasse unicamente no texto literal Carta Magna, nos Projetos de Lei sujeitos no Congresso Nacional e na aspiração dos que batalham pela eliminação das desigualdades sociais no Brasil. Tendo como elementos fundamentais a exequibilidade do tributo

levando em consideração a elevada carga tributária do Brasil, os fatores da procedência da lentidão legislativa no que concerne à realização do Princípio Constitucional, bem como a finalidade que o referente Tributo irá exercer e sua ideal fixação de limites e alocação no Sistema Tributário Nacional.

A proposição a ser tratada foi preferida por ser um tema pouco abordado entre os doutrinadores, por estar em um grau de impossibilidade altíssimo no que se refere à sua instituição. Por mostra-se também como uma das utilidades com potencial de reforma que permitirá contribuir para promover de forma justa o Sistema Tributário Nacional.

A Carta Magna estabelece expressamente em seu artigo 153, inciso VII, que deverá ser instituído por meio de Lei Complementar o Imposto sobre Grandes Fortunas, permitindo ao legislador complementar o livre entendimento a responsabilidade para estabelecer quais serão os elementos essenciais do Tributo em análise. Percebe-se nesse estudo que diversos são os motivos que influíram e influem para o malogro da citada introdução jurídica.

No capítulo primeiro, identificado “Um conciso histórico do Imposto sobre Grandes Fortunas e análise comparada” busca-se abordar as origens do Imposto, registrado desde os primórdios, percorrendo a Idade Antiga, Medieval, Moderna e Contemporânea, alcançando o Brasil, fazendo nascer a ocorrência das grandes fortunas, incidindo ou não tributos sobre elas, a pioneira representação do imposto, até atingir na sua previsão na Carta Verde-Amarela de 1988.

Em continuidade ao primeiro capítulo aborda-se um estudo dos objetivos dos pré-constituintes e dos constituintes ao pressupor a hipótese de introdução do Imposto sobre Grandes Fortunas por meio de Lei Complementar e os sucessivos Projetos de Lei já sujeitos ao congresso Nacional para avaliação, assim como aconteceu a imposição tributária análogo em outros países comentando sobre o ensaio que eles obtiveram em relação a outros tributos com particularidades parecidas as do tributo que incide sobre grandes fortunas, assim como o resultado feliz ou não desse nesses países.

No capítulo segundo, denominado “Princípios Constitucionais concernentes ao Imposto sobre Grandes Fortunas e a Lentidão Legislativa” analisar-se-ão os Princípios que incidem imediatamente à temática, princípio que diversas vezes o beneficiavam e em outros momentos o rejeita.

Por último, no capítulo terceiro, o trabalho é voltado na acepção de se compreender pontos necessários relativos às características do Imposto sobre Grandes

Fortunas. Procura-se um conhecimento de como resolver o incerto em relação ao conceito de grandes fortunas, são analisados diversos motivos, dificuldades à inserção do Imposto sobre Grandes Fortunas, assim como argumentos propícios e abordagem da potencial função social que o Tributo desempenha no Ordenamento Jurídico Brasileiro. O capítulo reserva um espaço ainda para promover reflexões sobre a carga tributária brasileira, sua distribuição, promovendo a crítica de atribuição aos contribuintes pela elevação da mesma.

1. UM CONCISO HISTÓRICO DO IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS E ANÁLISE COMPARADA

Sem nenhuma intenção de analisar neste estudo todos os históricos referentes ao tema, este capítulo objetiva desenvolver uma abordagem genérica das origens do Imposto sobre Grandes Fortunas, como se configurou a sua estrutura desde os tempos remotos até os dias hodiernos, transcorrendo por uma análise global a uma análise minuciosa, local, identificando no Brasil a sua origem, a sua proveniência por meio de estudos, relatos históricos e políticos que desencadearam no irrompimento de sua introdução na Constituição Federal de 1988. Para lá de analisar como ocorreu a inserção de impostos análogos ao Imposto sobre Grandes Fortunas em demais países, mesmo sendo sabido que não possuímos ainda uma estrutura estabelecida do que viria a ser o Imposto sobre Grandes Fortunas, observando quando foram aprazados, se permanecem válidos, se sua arrecadação é interessante e os impactos ocasionados nos mesmos países em consequência de sua instituição.

1.1 O aparecimento

Abordando o despontamento do Imposto sobre Grandes Fortunas é imprescindível determinar que a tributação na história da Humanidade em seus mais variados tempos considera indispensável uma relação de contextos sociais, culturais, políticos e econômicos percebidos em cada um desses momentos e que ao fim de todo esse processo contextualizado de identificação da fisiologia tributária sobreveio configurada uma cultura de naturalização de privações, intolerâncias, desigualdades e injustiças.

É percebido que o amontoado de riquezas e a edificação de grandes fortunas sempre existiram na história da Humanidade, fundamentalmente depois das grandes guerras da Idade Antiga quando os que conquistavam a vitória tomava como seu a riqueza dos perdedores, e que com o começo da cunhagem de moedas na Grécia Antiga aconteceram diversas mudanças no campo das relações de intercâmbio comercial ocasionando a elevação da circulação de produtos, moedas e vários produtos tornaram a acumular fortunas gigantescas.

Um dos importantes fatos que influíram historicamente no surgimento de enormes valores de propriedade particular foi o fato de não serem obrigados, seja na Grécia ou na

Roma Antiga, os detentores de riquezas possuíam forte influência junto ao Estado, bem como aqueles que igualmente tinham poder econômico, a pagar tributos, fato esse que, de modo a reservar a devida proporcionalidade, é análoga e percebida até nos dias hodiernos, sendo à época tributados unicamente os estrangeiros, os comerciantes, os camponeses e o povo.

Percebemos que não havia qualquer determinação tributária referente as grandes fortunas, seja nas sociedades pré-romanas, seja nas sociedades subseqüente até a chegada da Idade Média.

É fato que a taxaçoão pontual sobre grandes fortunas seria um momento muito difícil de acontecer, já que os poderosos sempre se baralhavam com os possuidores do direito de deliberar à época. Como ocorria nos Estados Feudais da Idade Média ou mesmo nos Estados Nacionais da idade Moderna quando o príncipe era o possuidor absoluto das propriedades e reunia toda riqueza do Estado, que verificado com a Igreja, promovendo o que se conhecia como Estado Confessional – aquele no qual há uma religião oficialmente reconhecida pelo Estado – possuía as grandes fortunas, sendo que a nobreza e o clero, conservadores de poder e de alguma riqueza, eventualmente pagavam tributos.

Diversos eram os motivos pelo qual o alto clero e a nobreza não estavam subordinados a tributos, entre eles podemos citar os mais notáveis, segundo indica Nogueira (1997, p. 91):

A nobreza não se sujeitava a cobrança de tributos porque - tal a fundamentação política e filosófica então impetrante - já colaboravam com o derramamento do seu sangue na proteção ao Reino. Do mesmo modo também o alto clero, já tão sobrecarregado em rezar constantemente para a salvação das almas, de tal forma que, graças a tais e tão exaustivas penalidades, todos pudessem, na outra vida, encontrar um bom lugar no reino de Deus.

Sem muito trabalho cognitivo percebe-se que a Igreja era a que mais possuía riquezas e detinha inúmeras propriedades de terra e fortunas da Idade Média.

Ocorre que mesmo com a desunião entre Estado e a Igreja não era contemporânea, desenvolveu-se, dessa forma, um Estado laico, não existente ainda um maior empenho em se taxar as grandes fortunas. A Igreja, historicamente, possuidora de grande fortuna permaneceu a ser privilegiada com todas as prerrogativas fiscais.

Na história datada de pouco tempo, podemos perceber que nasceram na Inglaterra, os primeiros tributos que incidem imediatamente gravado a propriedade e a renda, no

ano de 1154, em situação precedente à Constituição da Magna Carta *Libertatum* no ano de 1215.

Observado ainda na Inglaterra, no ano de 1692, foi instituído um tributo sobre espécies determinados de patrimônio identificado *Land Tax*, conforme ensina Henry Tilbery (1977, p. 311 e 312) que primeiramente foi originado, segundo Augusto Castro (1910, p. 240) como um imposto de guerra contra a França e converteu-se contínuo no ano de 1797, no mesmo ano foram taxados, de acordo com José Othon Sidou (2003, p. 43) o luxo e as despesas suntuárias pelos chamados *Assesse Taxes*.

A taxaço sobre o patrimônio indicado por *Poperty Tax*, nos Estados unidos da América, originou-se no período colonial e logrou sua abrangência mais ampla no século de modo que ficou mais próximo de um tributo sobre o patrimônio total, mas nos alerta Henry Tilbery (1988, p. 309) que neste país “inexiste um tributo anual direto e pessoal incidente sobre o patrimônio total líquido da pessoa física.”.

Necessário ressaltar ainda que no fluxo da história da tributação, no ano de 1798, foi estabelecido na Inglaterra o *Income Tax* frente ao haurimento de seus cofres no enfrentamento à Napoleão o era gradual, como ensinado por Augusto Castro (1910, 238)

Nesse cenário temporal se analisa o despontamento de uma discussão sobre a instituição de uma taxaço anual sobre a fortuna na França, os Jacobinos lograram determinar um tributo gradual incidente sobre os patrimônios. Em 1914, Joseph M.

Auguste Caillaux, foi primeiro-ministro da França entre 1911 e 1912, do mesmo jeito, havia proposto projeto de lei que estabelecia um imposto anual sobre a fortuna, quiçá, até inspirados pelos ensaios da Grécia Antiga e da República Florentina do século XV.

O professor Mota Sérgio (2010, p. 33 e 34) nos ensina que no contexto histórico alemão, ou melhor prussiano, foi o estado primeiro a empregar o tributo. Foi estabelecido, em 1891-1893, uma taxaço contínuo incidente sobre a fortuna conhecido como *Ergänzungsteuer*.

Ainda frente a diversas imposições tributárias podemos visualizar que a taxaço incidente sobre o patrimônio e/ou renda não teve por alicerce a tributação das grandes fortunas.

Mesmo o Professor Ricardo Torres (2003, p. 35) afirmando que a tributação sobre grandes fortunas teve suas raízes no século XIX, o professor Leon Szklarowsky (1993, p. 49) ensina que a taxaçoão que recai sobre as grandes fortunas subsiste desde os momentos imemoriais por tê-lo como mera espécie de impostos sobre o patrimônio, ao relatar que:

Tem-se desenvolvido, com o passar do tempo, o Imposto sobre grandes Fortunas (IGF), espécie de imposto sobre o patrimônio, sob os mais variados substantivos. Imposto incidente sobre a terra, de tempos imemoriais, desde o período das escrituras bíblica, passando pela Roma, Grécia e Roma.

1.2 O Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil

No Brasil, uma maior relevância e prestígio foram concedidos aos impostos indiretos, desde o chamado período colonial, que recaiam primordialmente sobre o consumo, ao mesmo tempo que os ditos impostos diretos eram postos de lado por demandar uma eficiência maior por parte do fisco, eficiência essa que não ocorria no período colonial e muito menos no período imperial.

Ocorre que a grande correção fiscal vivida naquela época oriunda tanto da tributação direta quanto da indireta provocou uma determinada insatisfação dos brasileiros e o rebentamento de várias conjurações, insurreições e revoltas.

Apesar de não se ter, no Brasil, um desdobramento semelhante ao de países outros, igualmente foram concentradas enormes riquezas que possibilitaram o surgimento de grandes fortunas que de certo modo também não foram tributadas estritamente.

A tributação incidente sobre grandes fortunas, igualmente como ocorreu em outras nações, no Brasil se tornou muito difícil de acontecer, uma vez que os possuidores das vultuosas fortunas se amalgamavam com os possuidores do poder existente à época.

O surgimento da aristocracia agrícola, no período colonial, está no fato de que não houve a taxaçoão de tributos que recaiam sobre a propriedade rural que eram diversas, e muito menos na propriedade urbana, que para nós constituía a primeira exteriorizaçoão do capitalismo.

Os grandes comerciantes urbanos, no final do século XIX, detinham grande, ou toda, parte do mecanismo administrativo e burocrático das cidades por serem, nada menos que, os possuidores dos principais cargos do poder, estando inseridos nesse

seleto grupo os destacados atacadistas que eram, também, proprietários das enormes riquezas.

No início do século XX, diversos eram os que defendiam que não havia grandes fortunas no Brasil e, que, por conseguinte, o mesmo não poderia ter como elemento base do seu Sistema Tributário a taxaço do capital, contudo sob outra análise percebiam a inviabilidade do Estado aplicar mais uma vez os impostos indiretos por serem estes asfixiantes excessivamente a classe operária com novos encargos e por possibilitar o custo de vida insuportável. Dessa forma, tornou-se o imposto sobre renda o único meio de preservar íntegro o capital.

Pode-se notar, dessa maneira, que verdadeiramente havia os possuidores de fortunas no Brasil e o que proporcionava o custo de vida mais alto era principalmente os impostos indiretos.

O fato, de haver vultuosas riquezas na segunda metade do século XIX, é fácil de ser constatado ao analisar pesquisas de inventários disponíveis em acervos dos Tribunais de Justiça dos estados. Os grandes possuidores de fortunas, eram em sua maioria grandes comerciante atacadista, que comumente mantinham em suas atividades de importação e exportação o tráfico de escravos, conforme essas pesquisas.

Mesmo que a tributação indireta tenha sido agasalhada em outras circunstancias temporais por estimular a poupança, percebeu-se pouco tempo atrás no transcorrer da história que a tributação direta, por outro lado, incidente primordialmente sobre a riqueza, reduz de modo relevante os efeitos prejudiciais dessa acumulação de fortunas vividas no transcorrer da história da humanidade.

Mesmo com as análises realizadas anteriormente, nos dias hodiernos, ainda inexistente um critério apto para diferenciar o imposto direto do imposto indireto. A depender da técnica de incidência ou mesmo dos variáveis e oscilantes momentos do mercado ou a natureza da mercadoria ou do ato tributado o esmo tributo poderá ser direito ou indireto.

Nada obstante, o consentimento de que os impostos diretos são os tributos que mais satisfazem aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, princípios alicerçadores do direito tributário hodierno, eles sempre foram conteúdos de

juízos seja no passado, seja na história contemporânea e no Brasil sempre foram de árdua implementação.

1.2.1 Análises pré-constitucionais

Ressalta-se nesse estudo que diversos foram as análises acerca do Imposto sobre Grandes Fortunas que desaguaram na sua expressiva previsão na Constituição Federal de 1988. Diversas foram as ações, formação de comissões, levantamento de propostas, realizações de estudos em várias instituições, além de intensas discussões na Assembleia Nacional Constituinte (ANC) e de audiências públicas com a sociedade brasileira para exaurir suas propostas.

Sendo assim, não é de “origem obscura”, como ensinava Ricardo Torres (2003, p. 317), o imposto em análise, quando se afirmava que o que se projetou para o Brasil era algo assemelhado ao que havia ocorrido na Espanha. Constituía um imposto sobre determinados bens suntuários, que de acordo com ele, era conhecido no país Ibérico como imposto sobre o luxo.

O Imposto sobre Grandes Fortunas, segundo Souza, surgiu tanto no Projeto Afonso Arinos quanto no projeto proposto na comissão da Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF) e do Instituto dos Advogados de São Paulo (IASP). Leon Szklarowsky (1993, p. 47) analisa o fato de que o Anteprojeto Afonso Arinos estabelecia o IGF como imposto de bens móveis com característica suntuária, excetuando os de valor cultural, artístico ou religioso, estabelecidos em Lei Complementar.

A Comissão Provisória de Estudos Constitucionais, em 18 de julho de 1985, criada pelo Decreto nº 91.450, era presidida por Afonso Arinos de Melo Franco (foi jurista, político, historiador, professor, ensaísta e crítico brasileiro), anteriormente à implementação da Assembleia Nacional Constituinte, que se realizou em 1º de fevereiro de 1987, já estabelecia a criação do “imposto sobre bens móveis de caráter suntuário”.

Necessário se faz ressaltar que, no Brasil já havia sido criada a Comissão de Reforma Tributária e Descentralização Administrativo-Financeira através do decreto nº 91.157, de 18 de março de 1985, antes mesmo da citada Comissão Provisória. A Comissão de Reforma Tributária foi presidida por João Sayad (é um economista

brasileiro, ex-Ministro do Planejamento, no Governo de José Sarney, professor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo - FEA/USP), que com o decorrer do tempo acabou sendo substituída pela Comissão Ary Oswaldo.

Imprescindível também se faz relatar que no ínterim de março de 1985 e fevereiro de 1986, Sulamis Dain (Professora titular da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ), Pós-doutora pela Universidade da Califórnia, Berkeley - EUA) orientou alguns estudos chamados de “Estudos para a Reforma Tributária”. Surgidos na Secretaria de Planejamento da Presidência da República (SEPLAN-PR), em seguida os estudos continuaram em conjunto com o Instituto de Planejamento Econômico e Social (INPES) sob a orientação de Fernando Rezende até o mês de março de 1987, quando foram publicados.

Por meio dos mencionados “Estudos para a Reforma Tributária” foi que as atividades da Assembleia Nacional Constituinte foram assistidas no espaço temporal de 1987 e 1988, tendo inclusive percebido como resultado desses trabalhos um Anteprojeto do Capítulo Tributário da Constituição.

Como indicado por Francisco Giffoni e Luiz Villela (1987, p. 08 e 11), entre as sugestões desses trabalhos existia uma de instituição de um tributo sobre o patrimônio líquido das pessoas físicas (IPL), que seria anual, invariável e de competência exclusiva da União, sugestão essa que não era nova, uma vez que já havia sido proposta em 1986.

A Assembleia Nacional Constituinte instituída pela Emenda Constitucional nº 26 de 27 de novembro de 1985, não partiu de um texto base, de acordo com Carlos A. Leonetti (2002, p.51), como estabelecia a sugestão primeira do Tancredo Neves, candidato vitorioso do escrutínio para Chefe do Poder Executivo Federal, em janeiro de 1985.

O Sistema Tributário ganhou uma subcomissão dentre as vinte e quatro criadas, após a instalação dos trabalhos da Assembleia Nacional Constituinte e de debatido seu regimento interno.

Na Assembleia Nacional Constituinte existia uma comissão de Tributação,

Orçamento e Finanças, uma subcomissão de Tributos, bem como uma Comissão de Sistematização. Nessa Comissão, de Sistematização, foi autorizado um substitutivo, mesmo assim existiria a votação de um anteprojeto chamado “Projeto de Centrão”.

O presidente na Assembleia Nacional Constituinte, de 1987 a 1988, da Comissão de Tributação, Orçamento e Finanças foi Francisco Dornelles, sendo a que Comissão estava sujeita à Subcomissão de Tributos que tinha a finalidade de criar e propor o anteprojeto referente ao Sistema Tributário.

Novas emendas foram exteriorizadas à Subcomissão de Tributos a partir de um projeto do Grupo de Assessoramento Técnico da Comissão de Reforma Tributária da Secretaria de Planejamento da Presidência da República (SEPLAN-PR) / Instituto de Planejamento Econômico e Social (INPES) conhecido como “Proposta de Reforma do Sistema Tributário Brasileiro”.

A sugestão mencionada acima dispunha de uma proposta a concepção um “imposto sobre o patrimônio líquido das Pessoas Físicas”. Segundo Francisco Giffoni e Luiz Villela (1987, p. 29), tal designação seria “uma livre adequação das nomeações europeias”, e curiosamente, mesmo com uma grande maioria das Emendas elencadas continuamente aos relatórios da Subcomissão, da Comissão Temática e da Comissão de Sistematização disporem aquela designação, a emenda finalmente legitimada e inclusa no relatório final (Projeto de Constituição A), empregou a tradução literal do recém extinto *Impôt sur les Grandes Fortunes*, isto é, imposto sobre grandes fortunas francês.

Incoerentemente, os redatores do anteprojeto da Centrão, neste caso em especial, absorvem não apenas a sugestão da Comissão de Sistematização, assim como sua designação, nutrindo dessa forma um vazio embate sobre qual seria o fato gerador deste tributo ou, em outros termos, sobre o que recairia um imposto sobre grandes fortunas, uma vez cabalmente legitimado o ordenado em ambos os anteprojetos.

Carlos A. Leonetti (2002, p. 59-60) explica que o fato aconteceu porque o projeto Afonso Arinos não foi empregado pela Assembleia Nacional Constituinte, uma vez que o anteprojeto de composição organizado pela comissão de notáveis, designada pelo então Presidente Jose Sarney, atendendo ao compromisso de campanha de seu correligionário de chapa, Tancredo Neves, e dirigida por Afonso Arinos, findou por não ser empregada pela Assembleia.

Necessário indicar nesse estudo que além dessas comissões, outras surgiram ainda anteriormente a implantação da Assembleia Nacional Constituinte, como aquela coordenada pelo Ministro João Sayad no governo do Presidente Jose Sarney, já sinalizada no texto acima, cujos estudos foram indicados como recomendação a Assembleia Nacional Constituinte, de acordo com o esclarecimento de Gilberto U.

Canto, ao mencionar que:

A estrutura tributária que a constituição (...), adotou como ponto de partida a reformulação do modelo anterior e não somente a alteração dele para reparar suas imperfeições. Existiu alguns subsídios à Constituinte, que ela não acatou. Em primeiro lugar, houve os trabalhos da comissão presidida pelo ministro Sayad, que não chegaram a ser findadas, pois o seu presidente deixou o governo antes; mas os integrantes dessa comissão deram prosseguimento à obra, apresentando-a como sugestão do Instituto de Pesquisa de Estudos Aplicados. Existiu, por outro lado, os trabalhos da Comissão de Estudos Constitucionais, conhecida Comissão Afonso Arinos, que praticamente aprovava um trabalho que uma comissão mista de juristas da ABDF e do instituto dos advogados de são Paulo tinha planejado, já objetivando a oferecê-lo como colaboração para a Nova Constituição.

A muitos foi dada a paternidade do dispositivo presente na Constituição promulgada em 1988, mas como leciona Leon Szklarowsky (1993, p. 47), foi, o Deputado Federal pela Paraíba, Antônio Mariz quem propôs a Comissão de Sistematização a adição ao anteprojeto da Subcomissão de Tributos do imposto sobre grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

Os fundamentos apresentados por Antônio Mariz, em suas indicações elencadas, foram citados por Leon Szklarowsky (1993, p. 47) em seu artigo, nos seguintes termos, *in verbis*:

Que esse preceito objetiva a corrigir severas disparidades econômicas entre indivíduos e classes sociais, que a função extrafiscal da tributação pode minimizar injustiças promovidas pela obtenção e amontoado de grandes fortunas, diversas vezes oriundas até da sonegação de tributos por aquele que recebeu benefício ou por seus ancestrais, que a tributação normal dos rendimentos ou mesmo das heranças e doações nem sempre são o bastante para produzir as correções esperadas, que daí a necessidade de novo tributo que atinja as situações anormais de riqueza acumulada e não produtiva.

Em se tratando da discussão da emenda indicada por Antônio Mariz no plenário da Comissão de Sistematização ocorrida em 8 de novembro de 1987, o qual contou com uma quantidade mínima de votos necessários para a sua legitimação, protestou contra o imposto o ex-ministro da fazenda e ex-secretário da Receita Federal, Francisco Dorneles.

O ex-secretário da Receita Federal criou e propôs o texto que foi utilizado como base ao substitutivo do projeto de constituição demonstrado pelo relator Bernardo

Cabral. No entanto, o deputado Antônio Mariz “rememorou que 56% das receitas federais são oriundas do imposto de renda, mas afirmou que ele incide somente os assalariados e trabalhadores autônomos, em decorrência das isenções abusivas dadas aos ganhos de capital”¹.

O presidente e relator da Comissão de Orçamento, Sistema Financeiro e Tributos, os Deputados Francisco Dornelles e José Serra, respectivamente, conseguiram com muita articulação aprovar, no plenário da Comissão de Sistematização, quase que por completo o texto apontado, “poucas foram as votações disputadas, a do IGF foi a única apertada”.

A emenda, segundo Sérgio Mota (2010, p. 59), conseguiu quarenta e sete votos favoráveis, trinta e sete votos contrários e duas abstenções e quanto a discussão promovida acerca do imposto por parte dos contribuintes, o autor indica o seguinte artigo de imprensa como elucidador: “é um tiro no próprio pé”, disse Serra, [...].

Dornelles e Serra optaram que fosse legitimada uma emenda do Deputado Vilson de Souza [...] que originava um imposto incidente sobre o patrimônio líquido (os bens do contribuinte menos os impostos) [...]. A emenda Mariz foi aceita mesmo com posição adversa de Dornelles e Serra, responsáveis diretos pelo texto do Sistema Tributário. Se essa emenda foi rechaçada, o Deputado Luiz Roberto Pontes [...] mostraria a indicação de criação de imposto sobre bens suntuários. ”.

Em relação ao interesse de originar um imposto sobre o patrimônio líquido, ao contrário de um imposto sobre grandes fortunas, Antônio Mariz afirmou²: “Optei apresentar a criação de um tributo incidente sobre as grandes fortunas e não sobre o conjunto de bens líquido, pois essa nomenclatura vale por si mesma para que recaia sobre a faixa patrimonial mais elevada. O tributo, se recaísse somente sobre o patrimônio líquido, poderia acarretar nas mesmas distorções do Imposto de Renda, que levaria muito mais sobre os ganhos dos trabalhadores autônomos e dos assalariados”.

No plenário da Assembleia Nacional Constituinte posteriormente promovido em 14 de abril de 1988, duas sugestões foram apresentadas para votação, a da

¹ A taxação das grandes fortunas. O Globo, São Paulo, 8 nov, 1987. p. 2.

² A taxação das, cit.

Sistematização e a do Centrão, ambas com a previsão do Imposto sobre Grandes Fortunas em suas redações, porém diversas emendas foram propostas nas quais se tentava desde a exclusão do imposto da redação constitucional até a nova investida de gerar o imposto com base no patrimônio líquido das pessoas físicas, por meio da amalgamação de três emendas.

O Imposto sobre Grandes Fortunas, nesta ocasião, foi consentido por trezentos e oito votos favoráveis, oitenta e quatro contrários e oito abstenções³, frente a um comportamento marcante de Antônio Mariz, que desse modo exteriorizou frente ao plenário, reiterando aquela elucidação referente à diferença dos impostos sugeridos: “discutimos aqui, Senhor Presidente, em grandes fortunas, pois objetivamos resguardar a classe média para que não recaia sobre suas costas mais esse tributo, mas que, realmente, atinja as grandes fortunas, os grandes patrimônios, e, por esta trilha, se possa edificar uma nação em que não sejam tão violentos e tão fortes os contrastes sociais”.

Seguida a essa votação, houve uma outra em segundo turno para referendar as deliberações do primeiro turno no dia 26 de agosto de 1988. Marcos Magalhães (1988, p. 5) dispõe que o texto primeiro, novamente, enfrentou duras críticas sendo das bancadas ditas conservadoras, sendo das bancadas dos estados menos desenvolvidos financeiramente. A incidência sobre grandes fortunas, a saber, foi fortemente criticada.

Nada obstante, “os constituintes optaram por manter o poder da União de instituir impostos sobre grandes fortunas nos termos de lei complementar [...]. Foram suprimidas duas emendas que objetivavam retirar o preceito”⁴.

Por todo o apresentado anteriormente, cerra-se que pode ter acontecido de o instrumento do Imposto sobre Grandes Fortunas ter sido uma livre alteração da designação gálica. Nada obstante, é digno de destaque a memória de que diversos autores mencionam tanto ao imposto cobrado na França, quanto ao imposto implantado na Espanha *Impuesto extraordinário sobre el Patrimonio de las Personas Físicas*.

Por ter se desenrolado, à vista disso, de um encadeamento democrático legítimo sem precedentes nos relatos da história do Brasil e não ter sido criado de modo “obscuro”, adversamente, resultado de anteprojetos e projetos propostos, subcomissões e comissões constituídas, em especial, por terem aquelas comissões temáticas da

³ A taxação das, cit., p. 3.

⁴ A taxação das, cit.

Assembleia Nacional Constituinte, de 1987 a 1988, atravessado o país promovendo audiências públicas para discutir suas sugestões com a sociedade brasileira, estar introduzido em uma realidade característica, compor um sistema jurídico tributário impar e uma formação constitucional própria na comunidade internacional, não devendo ser identificado com nenhum outro tributo conhecido em país diverso.

Faz jus, dessa forma, a uma análise, a indicação extraída de Maria C. M. Motta (1996, p. 22-23) ao redigir que “a taxação concisa incidente sobre o conjunto de bens, escolhida por várias nações da comunidade Europeia, sob denominações diversas – imposto sobre o ativo líquido do contribuinte, sobre o patrimônio, sobre fortuna – representa o influxo específico para a escolha, pelo constituinte brasileiro, do imposto sobre grandes fortunas”.

Buscou-se pontualmente diferenciar o imposto sobre grandes fortunas do imposto sobre o patrimônio líquido, pois, o Deputado Federal Antônio Mariz fez algumas declarações à imprensa à época, para que os indivíduos não possuidores de grandes fortunas, em específico a classe média, não ocorresse de pagar mais um tributo no Brasil, como aconteceria se legalizadas as sugestões que intencionavam introduzir o imposto sobre o patrimônio líquido, possuindo este, características semelhantes ao tributo escolhidos por diversas outras nações.

A afirmação elencada acima, faz jus, quando afirmamos que não existiu em nenhum lugar do mundo qualquer introdução tributária específica sobre grandes fortunas até a imposição da taxação gálica conhecida como denominado *Impôt sur les Grandes Fortunes* no ano de 1981, quanto ao tributo sobre grandes fortunas regulamentado na Assembleia Nacional Constituinte de 1987 a 1988.

Muito possivelmente o tributo francês, introduzido no ano de 1981, tenha persuadido os integrantes da Assembleia Nacional Constituinte, mesmo o imposto ter sido extinto no início do ano de 1987, ou seja, antecedendo à implantação dos trabalhos constituintes. Mesmo o Deputado Federal Antônio Mariz, ainda no plenário da Comissão de Sistematização, ter ido “à tribuna para confirmar não inspiração em legislação socialista”⁵.

⁵ A taxação das, cit.

Ressaltamos mais um ponto que merece ser lembrado, trata-se de uma pontual carência de um novo “debate aberto” sobre o imposto sobre grandes fortunas baseado na afirmação de que hodiernamente não se possibilita nenhuma discussão referente ao tributo, pois ocorreu de modo largamente analisado deste estudo que o imposto foi democraticamente debatido na Assembleia Nacional Constituinte de 1987 a 1988.

Por fim, mesmo não sendo assunto desta pesquisa o exame de qualquer das sugestões formuladas em Projetos de Lei Complementar expostos ao Congresso Nacional com a finalidade de executar a reserva dessa espécie normativa introduzida pela Constituição Federal de 1988, finda a elucidação de que diversas foram as sugestões elencadas, como observaremos no tópico seguinte, sendo as mais propagadas na imprensa nacional, contudo, somente as propostas pelos então Senador Fernando Henrique Cardoso (PLS n. 162, de 23/06/1989) e pelo Presidente Fernando Collor de Melo (PLP n.º. 218, de 22/03/1990) as duas ainda em tramitação no Congresso Nacional seguidas de propostas de várias emendas e substitutivos.

No que tange a essas propostas, devemos elucidar o fato que foi largamente difundido, muitos indicaram o ex-senador Fernando Henrique Cardoso como o “criador”, ou que partiu dele a instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas, em Lei Complementar, contudo, na verdade o então Senador foi o primeiro a apresentá-lo a sua Casa Legislativa, mas não o primeiro a expô-lo no Congresso Nacional, já que o PLP n. 108, de 06/06/1989, de autoria do deputado Juarez Marques Batista, foi indicado na Câmara dos Deputados em momento anterior ao projeto manifestado no Senado.

Mesmo não havendo uma larga divulgação, igualmente houve uma propositura manifestada pelo Deputado Antônio Mariz, legítimo criador do Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil, ocorrido no ano de 1989, frente a Câmara dos Deputados (PLP n. 208, de 11/12/1989), cujo Projeto de Lei Complementar foi anexado a um daqueles outros projetos indicados, o que exterioriza seu trabalho parlamentar, voltado à implementação do tributo no país desde quando ainda pertencia a Assembleia Nacional Constituinte de 1987 a 1988.

É digno de elucidação, que mesmo previamente à proclamação da Constituição Federal de 1988, na Chefia do então Presidente Jose Sarney, já havia sido enviado ao Congresso Nacional um Projeto de Lei para implantar um imposto denominado “Imposto sobre Fortuna” das pessoas físicas (PL n. 310, de 03/02/1987), com suporte na

competência tributária residual da União disposta pela Constituição vigente à época (emenda constitucional n.1, de 17 de outubro de 1969).

Esses projetos não serão analisados com maior relevância neste estudo porque não se encontram no âmbito jurídico, de modo que tratam de meras “proposições gramaticais”, locução empregada por Alfredo Becker (2013, p. 342) ao mencionar à lei tributária vazia de juridicidade, e constituem meras esperanças do que viria a ser escolhido pelo legislador infraconstitucional.

1.2.2 Projetos de leis

Entre os diversos projetos de lei indicados ao Congresso Nacional relativos ao Imposto sobre Grandes Fortunas, indicaremos, para fins de anotações históricas, em ordem cronológica, decrescentes, alguns deles: PLP n.º. 130 de 07/02/2012⁶, PLS n.º. 534 de 31/08/2011⁷, PLP n.º. 62 de 01/06/2011⁸, PLP n.º. 26 de 11/03/2011⁹, Substitutivo n.º. 1 de 06/05/2009 ao PLP n.º. 277/2008¹⁰, PLS n.º. 128 de 09/04/2008¹¹, PLP n.º. 277 de 26/03/2008¹², PLS n.º. 100 de 26/03/2008¹³, PLS n.º. 50 de 04/03/2008¹⁴, PLP n.º. 193 de 30/06/1994¹⁵, PLP n.º. 77 de 28/11/1991¹⁶, PLP n.º. 70 de 19/11/1991¹⁷, PL n.º. 2.097 de 29/10/1991¹⁸, PLP n.º. 268 de 11/12/1990¹⁹¹⁰¹¹¹²¹³¹⁴, PLP n.º. 218 de 22/03/1990¹⁵, PLP n.º. 202 de 12/12/1989¹⁶, PLP n.º. 208 de 11/12/1989²², Substitutivo n.º. 1 de 20/09/1989 ao PLS n.º. 162/1989¹⁷, PLS n.º. 162 de 23/06/1989¹⁸, PLP n.º. 108 de 06/06/1989¹⁹ e PL n.º. 310 de 03/12/1987²⁰.

⁶ PLC apresentado pelo Deputado Paulo Teixeira.

⁷ PLC apresentado pelo Senador Antônio Carlos Valadares.

⁸ PLC apresentado pelo Deputado Cláudio Puty.

⁹ PLC apresentado pelo Deputado Amauri Teixeira.

¹⁰ Substitutivo apresentado pelo Deputado João Dado.

¹¹ PLC apresentado pelo Senador Paulo Paim.

¹² PLC apresentado pela Deputada Luciana Genro.

¹³ PLC apresentado pelo Senador José Nery.

¹⁴ PLC apresentado pela Senadora Serys Slhessarenko

¹⁵ PLC apresentado pelo Deputado Ernesto Gradella.

¹⁶ PLC apresentado pelo Deputado Wilson Campos.

¹⁷ PLC apresentado pelo Deputado Maviael Cavalcant

¹⁸ PLC apresentado pelo Deputado Wilson Campos.

¹⁴ PLC apresentado pelo Deputado Ivo Cersosimo.

¹⁵ PLC apresentado pelo Presidente da República Fernando Collor de Mello

¹⁶ PLC redistribuído pelo Senado, apresentado pelo Senador Fernando Henrique Cardoso

²² PLC apresentado pelo Deputado Antônio Mariz.

¹⁷ Substitutivo apresentado pelo Senador Gomes Carvalho.

¹⁸ PLC apresentado pelo Senador Fernando Henrique Cardoso

¹⁹ PLC apresentado pelo Deputado Juarez Marques Batista

Necessário assinalar ainda a atual sugestão do Deputado Aluísio, o PLP nº. 48/2011, indicado no dia 05/05/2011 que tem o seguinte apontamento: Cria a Contribuição Social das Grandes Fortunas, e dá outras providências. Possui esse Projeto de Lei Complementar na sua fundamentação o propósito de originar uma técnica que permita melhorar o financiamento da saúde pública, originando uma contribuição sobre as grandes fortunas e não um tributo sobre grandes fortunas, permitindo, dessa forma, a ligação do recolhimento dessa contribuição ao financiamento da saúde pública, assinalamos ainda que essa sugestão ainda se encontra em tramitação.

O que tange às propostas apresentadas ao Congresso Nacional em se tratando à implantação do Imposto sobre Grandes Fortunas afirmamos que somente o Projeto de Lei do Senado nº. 534/2011, o Projeto de Lei do Senado nº. 162/1989, convertidos na Câmara dos Deputados em Projeto de lei da Câmara Complementar nº. 202/1989, com os apensos: Projeto de lei da Câmara Complementar nº. 208/1989, Projeto de lei da Câmara Complementar nº. 218/1990 e Projeto de lei da Câmara Complementar nº. 268/1990 e o Projeto de lei da Câmara Complementar nº. 277/2008 continuam com tramitação ativa, sendo que este último permanece com três apensos (Projeto de lei da Câmara Complementar nº. 130/2012, Projeto de lei da Câmara Complementar nº. 62/2011 e Projeto de lei da Câmara Complementar nº. 26/2011).

1.3 O Imposto sobre Grandes Fortunas em nações estrangeiras

Abordaremos vários países que implantaram, em algum momento de suas histórias, tributos parecidos com o Imposto sobre Grandes Fortunas, isso pois em nenhum deles houve de fato uma inserção do Imposto pontual sobre as grandes fortunas, e sim um tributo sobre fortunas, sendo que este somente possuía algumas características com o Imposto sobre Grandes Fortunas traduzindo-se em um gênero enquanto aquele é espécie.

O professor Sérgio Mota (2010, p. 68-69) nos ensina sobre o Imposto que dentre os tributos sobre fortuna regulamentados em vários países, o único originado para recair pontualmente sobre as grandes fortunas foi o imposto francês conhecido como *Impôt Sur Les Grandes Fortunes*.

²⁰ PLC apresentado pelo Presidente da República José Sarney

Mota (2010, p. 69) adiciona ainda que, todos os outros impostos sobre grandes fortunas implantadas nos mais diversos países não tinham como alicerce da tributação as grandes fortunas, mas somente a simples fortuna. Dessa forma, somente se parecem ao Imposto sobre Grandes Fortunas estabelecido na Constituição Federal de 1988, de modo que não devem ser confundidos com esta forma tributária.

Já na Alemanha, o mesmo autor (2010, p. 69) nos ensina que os prussianos originaram um tributo complementar sobre a renda conhecido como *Ergänzungsteuer* nos anos de 1893, e em seguida, a República de Weimar estabeleceu um tributo sobre as fortunas chamado *Vermögensteuer* em meados de 1922. No ano de 1995, o Tribunal Constitucional Alemão declarou a inconstitucionalidade do imposto, sendo extinto em 1997, porém, em 2007, o tributo foi novamente instituído.

Na França, muitas discussões foram realizadas sobre a implantação de um imposto anual sobre fortunas no tempo em que ocorreu a Revolução francesa, possivelmente sobre influência das experiências da Grécia Antiga e da República Florentina do Século XV, ao tentar implantar um tributo progressivo incidente sobre os patrimônios. Ocorreu, no ano de 1871, a instituição de um tributo extraordinário sobre o conjunto de bens do indivíduo. Um projeto com o objetivo de implantar um tributo chamado *Taxe Annuelle Sur La Fortune* foi apresentado em 1914.

Em 1945, ainda na França, após findada a Segunda Guerra Mundial. Foi instituído um tributo extraordinário no país chamado *Impôt de Solidarité Nationale*. Porém, foi organizado um estudo, em 1978, elencando os problemas oriundos de uma possível implantação de um tributo sobre grandes fortunas e, em 1981, foi introduzido o *Impôt Sur Les Grandes Fortunes*. Apesar de ter sido extinto no início de 1987, foi criado, em seguida, em 1989, outro tributo conhecido por *Impôt de Solidarité Sur La Fortune*.

Já na Suíça, o Tributo foi implantado no século XIII, e um tributo extraordinário sobre os patrimônios foi introduzido nos anos de 1940 e 1945.

Na Grã-Bretanha, os debates políticos ocorreram no início da década de 1960, e, em 1974, foi estabelecida uma comissão que identificou através de pesquisa que a implantação de um tributo sobre grandes fortunas acabaram por tomar o lugar do imposto sobre o patrimônio que já existia, e ele não foi instituído na legislação britânica.

Na Itália, no ano de 1939, foi introduzido um tributo ordinário sobre o patrimônio e excluído do Sistema Jurídico no ano de 1947, por óbices no aparelhamento de sua administração.

Na Espanha, mesmo após ter sido entregue um projeto de lei para introduzir um tributo municipal sobre o patrimônio, em 1906, e posteriormente, exposto um projeto, em 1915, para determinar uma *Contribucion General sobre o Patrimonio*, o tributo conhecido *Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Fisicas*, apenas foi introduzido em 1977. Esse tributo detinha características, originalmente, temporária e, apenas, em 1991, foi transmutado para o conhecido *Impuesto Sobre El Patrimonio*, de característica contínua.

No Canadá, o tributo foi motivo de estudo, em 1996, pela *Comissão Carter*, contudo não foi introduzido no país. Há, entretanto, um tributo incidente sobre parcelas pontuais do patrimônio (*Property Tax*), de alcance muito amplo, e um tributo sobre a herança (*Inheritance Tax*).

No Japão, este tributo foi introduzido na década de 1950 e extinto no ano de 1953, por óbices em identificar a totalidade dos bens e calcular sem erros este conjunto de bens pertencentes ao indivíduo que seriam passíveis de tributação. Houve insignificância na arrecadação e falhas como ferramentas de enfrentamentos à evasão do imposto de renda.

Na Irlanda, o tributo foi introduzido no ano de 1974, seguido de pesquisas, e o extinguiu no ano de 1978. Já a Finlândia e a Islândia revogaram o tributo no ano de 2006.

Nos Estados Unidos da América, após ser dada atenção especial ao surgimento da riqueza, admitiu-se o problema da avaliação, deixando de lado a ideia de implantação.

2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS CONCERNENTES AO IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS E A LENTIDÃO LEGISLATIVA

São analisados nessa seção alguns dos Princípios Constitucionais que merecem ser destacados em um estudo acerca do Imposto sobre Grandes Fortunas, a saber, o Princípio da Isonomia, da Capacidade Contributiva, da Vedação ao Confisco, da Proibição da Bitributação, ou mesmo da Pluritributação, estabelecidos categoricamente na Constituição Federal de 1988, para mais de estudar com muita brevidade o aspecto omissivo no que toca a não implantação do tributo mesmo havendo previsão constitucional, levando em conta características importantes como Inconstitucionalidade Omissiva, impossibilidade de exercício de direitos fundamentais e Ação de Inconstitucionalidade por Omissão.

2.1 Princípio da Isonomia Tributária

O Princípio da Isonomia se reproduz no campo tributário e traduz-se pelo encontro da isonomia jurídica, da justiça no Sistema Tributário Brasileiro, e tem como alicerce a categórica previsão na Constituição Federal de 1988, seja no conhecido artigo 5º, que aborda os direitos e deveres individuais e coletivos, quanto no artigo 150, no qual cuida das limitações do Poder de Tributar, como se alude:

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;

(...)

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

(...)

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

Sobre o assunto, Kiyoshi Harada (2016, p. 411 e 412) assim trata:

O princípio genérico da igualdade de todos perante a lei está inscrito no art.5º da CF. O princípio específico da igualdade de todos perante o fisco é uma decorrência natural do princípio genérico, mas os constituintes de vários países julgaram necessária a inserção desse princípio tributário nas Constituições promulgadas após o advento da Revolução Francesa.

(...)

Este princípio tributário veda o tratamento jurídico diferenciado de pessoas sob os mesmos pressupostos de fato; impede discriminações tributárias, privilegiando ou favorecendo determinadas pessoas físicas ou jurídicas.

Daí por que desse princípio de igualização dos contribuintes infere-se o princípio da generalidade da tributação, da mesma forma que o princípio *nullum tributum sine lege* infere-se o princípio da legalidade da isenção, isto é, não pode haver isenção sem lei. E não pode haver isenção sem obediência ao princípio da isonomia. A lei isentiva não pode importar no estabelecimento de uma situação de desigualdade jurídica formal, estabelecendo tratamento desigual de pessoas que se encontram sob os mesmos pressupostos fáticos, sob pena de inconstitucionalidade.

Hugo de Brito (2016, p. 38) também nos dá uma lição sobre o Princípio da Isonomia Tributária, desse modo:

O *princípio da igualdade* é a projeção, na área tributária, do princípio geral da isonomia jurídica, ou princípio pelo qual todos são iguais perante a lei. Apresenta-se aqui como garantia de tratamento uniforme, pela entidade tributante, de quantos se encontrem em nossa Constituição, a regra da uniformidade dos tributos federais em todo o território nacional.

Não fere o princípio da igualdade – antes, o realiza com absoluta adequação – o imposto progressivo. Realmente, aquele que tem maior capacidade contributiva deve pagar imposto maior, pois só assim estará sendo *igualmente* tributado. A igualdade consiste, no caso, na proporcionalidade da incidência à capacidade contributiva, em função da utilidade marginal da riqueza.

Deve-se perceber que a Constituição Federal além de estabelecer um regramento geral do Princípio, também promove, em seu artigo 159, especialmente no campo do Direito Tributário, o distanciamento de tratamentos desiguais objetivando, dessa forma, a não ocorrência de dessemelhanças.

Ricardo Alexandre (2015, p. 95) utiliza os ensinamentos de Rui Barbosa sobre o assunto:

Tornou-se célebre a lição dada por Rui Barbosa quando afirmou, na sua Oração aos Moços:

A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualam. Nesta desigualdade social, proporcionada a desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios da inveja, do orgulho, ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real.

O mesmo autor (2015, págs. 95 e 96) ainda acrescenta sobre o tema ao diferenciar a igualdade entre horizontal e vertical:

A isonomia possui, portanto, uma acepção *horizontal e vertical*.

A *acepção horizontal* refere-se às pessoas que estão niveladas (daí a nomenclatura), na mesma situação e que, *devem ser tratadas da mesma forma*.

Assim, contribuintes com os mesmos rendimentos e mesmas despesas devem pagar o mesmo imposto de renda.

A *acepção vertical* refere-se às pessoas que se encontram em situações distintas e que, justamente por isso, devem ser tratadas de maneira diferenciada na medida em que se diferenciam.

Nessa incansável busca do direito pela real satisfação ao Princípio da Isonomia, tratando os iguais igualmente e os desiguais desigualmente na proporção de suas desigualdades, a Constituição Federal origina um instrumento de perseguição pela maior eficiência da Justiça Tributária, afastando o tratamento igual aqueles que devem ser tratados desigualmente em decorrência de suas impossibilidades financeiras.

O doutrinador Luciano Amaro (2016, p. 159 e 160) nos ensina sobre o Princípio em análise:

A igualdade de todos perante a lei abre, pleonasticamente, o capítulo dos direitos e deveres individuais da Constituição (o art. 5º, *caput*, assegura que todos são *iguais* e garante a todos o direito à *igualdade*, insistindo o inciso I em reafirmar que os homens e mulheres *são iguais*), ecoando o mesmo princípio no inciso III do art. 19, que veda discriminação entre brasileiros. O princípio é particularizado, no campo dos tributos, pelo art. 150, II, ao proscrever a instituição de “tratamento *desigual* entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, *proibida qualquer distinção* em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos” (grifamos). Esta proclamação sublinha a ociosidade, ao vedar a desigualdade entre os equivalentes e a distinção com base na ocupação do contribuinte.

Este princípio implica, em primeiro lugar, que, diante da lei “x”, toda e qualquer pessoa que se enquadre na hipótese legalmente descrita ficará sujeita ao mandamento legal. Não há pessoas “diferentes” que possam, sob tal pretexto, escapar do comando legal, ou ser dele excluídas. Até aí, o princípio da igualdade está dirigido ao aplicador da lei, significando que este não pode diferenciar as pessoas, para efeito de ora não, ao mandamento legal (assim como não se lhe faculta diversificá-las, para o fim de ora reconhecer-lhes, ora não, benefício outorgado pela lei). Em resumo, todos são iguais perante a lei.

Sendo assim, é totalmente compreensível a fundada cobrança desigual de um tributo devido por um rico proprietário de banco e um pobre agricultores ao passo que são consumidores de produtos industrializados, devendo aquele pagar o tributo na

medida da sua capacidade contributiva. Não possibilitando, dessa forma, que a classe menos provida do necessário seja fortemente afetada com elevadas taxas no qual muitas vezes dificulta a sua própria condição de sobrevivência.

No que toca ao Princípio da Isonomia deve-se destacar o entendimento de Hugo de Brito Machado (2016, p. 38):

Não fere o princípio da igualdade, antes o realiza com absoluta adequação, o imposto progressivo. Realmente, aquele que tem maior capacidade contributiva deve pagar imposto maior, pois só assim estará sendo igualmente tributado. A igualdade consiste, no caso, na proporcionalidade da incidência à capacidade contributiva, em função da utilidade marginal da riqueza.

Podemos levar a cabo que a execução do Princípio da Igualdade será efetivamente implantada quando os que detém maior capacidade contributiva estiverem pagando maiores impostos em relação aos que possuem capacidade contributiva menor. Quando existir uma rigorosa obediência à proporcionalidade entre o valor devido de tributos e a capacidade contributiva, quanto mais elevada for a capacidade contributiva, mais imposto se deve pagar.

O Imposto sobre Grandes Fortunas, sendo assim, mostra-se como um modo de indispensabilidade tributária que objetiva contrabalancear a relação entre os impostos pagos pelas classes que possuem mais riqueza e pelas classes menos providas do necessário, visando, dessa forma, que recaia um pouco mais de onerosidade sobre a propriedade daqueles que possuem mais, só assim se alcançaria a execução do Princípio da Isonomia, quando fossem elevados os tributos diretos devidos por aqueles que possuem maior capacidade contributiva e reduzidos, ou pelo menos não progredir. Os tributos indiretos devidos por aqueles que detém menor capacidade contributiva.

2.2 Princípio da Capacidade Contributiva

O Princípio da Capacidade Contributiva e outro Princípio de importância relevante e que está diretamente conexo ao Princípio estudado anteriormente. Estabelecido no artigo 145, § 1º, da Constituição Federal de 1988, que abaixo pode ser lido:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

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

Sobre a interação entre os Princípios da Isonomia e Capacidade Contributiva, Ricardo Alexandre (2015, p. 100 e 101) realiza a seguinte análise:

Em matéria de tributação, o principal parâmetro de desigualdade a ser levado em consideração para a atribuição de tratamento diferenciado às pessoas é, exatamente, sua *capacidade contributiva*.

É exato, portanto, afirmar que *o princípio da capacidade contributiva está intimamente ligado ao da isonomia, dele decorrendo diretamente*.

Assim, a imposição constitucional de progressividade é exemplo de regra teleologicamente (finalisticamente) ligada aos princípios da capacidade contributiva e da isonomia.

Na esteira desse entendimento, no julgamento do RE 423.768 (Noticiado no Informativo STF 433), o relator Ministro Marco Aurélio afirmou que “o § 1º do art. 145 possui cunho social da maior valia, tendo como objetivo único, sem limitação do alcance do que nele está contido, o estabelecimento de uma gradação que promova justiça tributária, onerando os que tenham maior capacidade para pagamento do imposto”.

É fundamental registrar que em 2013, no julgamento do recurso Extraordinário 562.045/RS, O Supremo Tribunal Federal promoveu uma importantíssima alteração de um tradicional entendimento. Como o dispositivo ora analisado, antes de impor a gradação dos impostos de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, exigiu que eles tivessem caráter pessoal (ambas as exigências a serem cumpridas “sempre que possível”), a Corte entendia que a progressividade como técnica de gradação do tributo de acordo com a capacidade contributiva somente seria aplicável aos impostos *pessoais*, e não aos impostos *reais*.

O doutrinador Kiyoshi Harada (2016, p. 412 e 413) faz análise da Norma Constitucional ao trata-la em outras Cartas Magnas Pátrias:

Na Constituição de 1946, o art. 202 dispunha que “os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”.

Esse princípio tem caráter programático, servindo como norteador da atividade legislativa. Não foi reproduzido na Constituição de 1967 e nem na Emenda Constitucional nº1/69.

O princípio tem por escopo o atingimento da justiça fiscal, repartindo os encargos do Estado na proporção das possibilidades de cada contribuinte. Note-se que o texto refere-se corretamente à capacidade econômica do contribuinte, que corresponde à capacidade contributiva.

O professor Luciano Amaro (2016, p. 162 e 163) aborda o Princípio da seguinte forma:

O princípio da capacidade contributiva está expresso no art. 145, § 1º, da Constituição Federal (...). Com efeito, as atividades econômicas do contribuinte e, mais ainda, seu patrimônio e rendimentos são aspectos essenciais para a mensuração de sua capacidade econômica.

O princípio da capacidade contributiva, sem embargo das críticas suscitadas pela dificuldade de precisar seu conceito e sua concreta identificação, inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água. Porém, na formulação jurídica do princípio, não se quer apenas preservar a eficácia da lei de incidência; além disso, quer-se preservar o contribuinte buscando evitar que uma tributação excessiva (inadequada a sua capacidade contributiva) comprometa os seus meios de subsistência, ou o livre exercício da sua profissão, ou a livre exploração da sua empresa, ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza a sua capacidade econômica. Como registram Geraldo Ataliba Giardino, a capacidade econômica corresponde à “real possibilidade de diminuir-se patrimonialmente, sem destruir-se e sem perder a possibilidade de persistir gerando riqueza de lastro à tributação.

O Ilustríssimo Professor Hugo de Brito Machado (2016, p. 39 e 40) levanta questões sobre o Dispositivo Constitucional e nos esclarece:

A Constituição Federal de 1988 restabeleceu a norma que expressamente consagrava, na Constituição de 1946, o princípio da capacidade contributiva. (...)

Esse dispositivo tem suscitado algumas questões, duas das quais nos parecem realmente importantes. Uma consiste em saber se o princípio da capacidade contributiva, ou mais exatamente, o princípio da capacidade econômica, refere-se apenas aos impostos, como está a indicar o seu elemento literal, ou se diz respeito aos tributos. A outra consiste em saber qual é o alcance da expressão “sempre que possível”, pois essa expressão pode parecer uma forma de atribuir ao legislador a liberdade para decidir quando considera possível a observância do princípio.

A nosso ver o princípio da capacidade contributiva, ou capacidade econômica, diz respeito aos tributos em geral e não apenas aos impostos, embora apenas em relação a estes esteja expressamente positivado na Constituição. (...). É quanto à segunda das referidas questões nos parece que se trata de um princípio constitucional que deve ser encarado com os princípios jurídicos em geral. Não é razoável entender-se que o legislador tem ampla liberdade para resolver quando é e quando não é possível exigir-se obediência ao princípio da capacidade contributiva porque tal compreensão anula inteiramente a sua supremacia. Em outras palavras, essa interpretação rebaixa o princípio em questão do nível da Constituição para o nível das leis ordinárias, o que não é razoável admitir-se.

O Princípio tem como objetivo a determinação de um nível ideal de tributação, que possibilita ao Estado assegurar suas necessidades de natureza econômica, possibilitando a subsistência dos contribuintes, esgotando-lhes recursos além do devido.

Não há dúvidas de que o citado preceito é útil não apenas a norma da igualdade, mas também a garantir o direito fundamental da propriedade, estando estritamente ligado à proibição do confisco, podendo, ainda, ser analisado como matriz básica para a distribuição das cargas tributárias, estimando a potencialidade econômica real dos contribuintes.

Dessa forma, o Princípio em análise nos conduz à necessária limitação do poder legiferante ao coibir exações confiscatórias e impossibilitar a oneração de rendas mínimas, viabilizando o surgimento de um sistema progressivo justo.

Ratificando com esse estudo se faz imprescindível o registro ao voto do Relator da Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados Federais, o Deputado federal João Dado, quando do exame do Projeto de lei Complementar nº 277/2008, de autoria da Deputada Luciana Genro e outros:

Trata-se do princípio da capacidade contributiva, um dos pilares do sistema tributário nacional. Para o professor Paulo de Barros Carvalho, “os princípios aparecem como linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas. Exercem eles uma reação centrípeta, atraindo em torno de si regras jurídicas que caem sob seu raio de influência e manifestam a força de sua presença.” (“Curso de Direito Tributário”, 22ª edição, São Paulo: Ed. Saraiva, 2010, p.126). A gradação dos impostos levando em consideração a capacidade econômica do contribuinte torna a tributação mais justa. É razoável pensar que paga mais quem tem mais riqueza. (...). Esse também é o entendimento que prevalece nos tribunais superiores. “O § 1º do art. 145 possui cunho social da maior valia, tendo como objetivo único, sem limitação do alcance do que nele está contido, o estabelecimento de uma gradação que promova justiça tributária, onerando os que tenham maior capacidade para pagamento do imposto”. (STF, RE 423.768, Relator Ministro Marco Aurélio). Para a doutrina dominante, o princípio da capacidade contributiva está diretamente ligado ao princípio da isonomia uma vez que, ao adequar o imposto à capacidade dos contribuintes, o Fisco deve buscar um modelo de incidência que leva em consideração as diferenças de riquezas. Ou seja, tratar os desiguais na medida de suas desigualdades. É importante notar que a adequação do imposto à capacidade econômica do contribuinte encontra, ainda, expressão no princípio da proporcionalidade, em face do qual o gravame fiscal deve ser diretamente proporcional à riqueza evidenciada. (...)²¹.

Não se pode negar, sendo assim, que a implantação dos tributos deve ser orientada tomando por referência a capacidade contributiva do contribuinte, apontando que no Sistema Tributário Brasileiro hodierno, os que possuem menos recursos financeiros arcam com muitos tributos sem deter renda compatível para tal tributação e terminam por serem atribulados na miséria deste país.

No que concerne à relação do Princípio da Capacidade Contributiva com o Imposto sobre Grandes Fortunas faz-se necessário perceber que seria melhor utilizada para o estado a maior capacidade contributiva de seus contribuintes se fossem imputados a esses uma maior parcela de carga tributária objetivando, dessa forma, que o desequilíbrio financeiro que existe entre os que possuem maior capacidade econômica pelo menos reduza, se comparado aos que detém menor capacidade econômica.

²¹ <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=388149>. Acesso em 03 de setembro de 2016.

2.3 Princípio da Vedação de efeitos Confiscatório

O Princípio da Proibição ao Confisco está determinado expressamente na Constituição Federal de 1988, no artigo 150, inciso IV, conforme transcrição, que segue:

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

(...)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

O insigne mestre Kiyoshi Harada (2016, p. 414 e 416) comenta que o Princípio possui expressão “vaga e imprecisa”, conforme trecho abaixo:

Prescreve o art. 150, IV, da CF, que é vedado “utilizar tributo com efeito de confisco”.

A expressão é vaga e imprecisa. Porém, é fora de dúvida que tributo de efeito confiscatório não se confunde com aquele confisco relacionado com a infração e que é o único admitido pela doutrina e jurisprudência por ter previsão no art. 5º, XLVI, b, da CF.

(...) para saber se um tributo é confiscatório ou não, deve-se analisar o mesmo sob o princípio da capacidade contributiva que, por sua vez, precisa ser examinado em consonância com o princípio da moderação ou da razoabilidade da tributação verificando, ainda, se a eventual onerosidade da imposição fiscal se harmoniza com os demais princípios constitucionais (...).

O professor Hugo de Brito Machado (2016, p. 41) ensina que:

A Constituição Federal estabelece que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributo com efeito de confisco. Não obstante seja problemático o entendimento do que seja um tributo com efeito de confisco, certo é que o dispositivo constitucional pode ser invocado sempre que o contribuinte entender que o tributo, no caso, lhe está confiscando os bens.

Vem ao acréscimo, o mesmo doutrinador, dos argumentos que

Cabe ao judiciário dizer quando um tributo é confiscatório. A regra constitucional, no mínimo, deu ao judiciário mais um instrumento de controle da veracidade fiscal do Governo, cuja utilidade certamente fica a depender da provocação dos interessados e da independência e coragem dos magistrados, especialmente dos que integram o STF.

Ainda sobre a terminologia, o doutrinador Ricardo Alexandre (2015, p. 127) pontua sua observação quanto ao Princípio no não confisco, escreve:

A rigor, apesar de a terminologia “não confisco” ter-se consagrado pelo uso, que o art. 150, IV, da Constituição quer proibir é a utilização do tributo “ com *efeito de confisco*” e não que o tributo configure *confisco*, pois esta segunda proibição já é decorrente da própria definição de tributo, uma vez que confisco, no Brasil, é punição e o tributo, por definição, não pode ser sanção por ato ilícito.

Em termos menos congestionados, tributo confiscatório seria um tributo que servisse como punição; já tributo com efeito confiscatório seria o tributo com incidência exagerada de forma que, absorvendo parcela considerável do patrimônio ou da renda produzida pelo particular, gerasse neste e na sociedade em geral uma sensação de verdadeira punição. As duas situações estão proibidas, a primeira (*confisco*) pela

definição de tributo (CTN, art. 3º); a segunda (*efeito de confisco*) pelo art. 150, IV, da CF/1988.

Não obstante as diferenciações terminológicas, as expressões (“vedação ao confisco” e vedação ao efeito de confisco”) têm sido usadas como equivalentes (...).

O Professor Luciano Amaro (2016, p. 169) assim leciona sobre o assunto:

Confiscar é tomar para o Fisco, desapossar alguém de seus bens em proveito do Estado. (...)

O art. 150, IV, veda a utilização do tributo com *efeito de confisco*, ou seja, impede que, a pretexto de cobrar tributo, se aposses o Estado dos bens do indivíduo.

É óbvio que os tributos (de modo mais ostensivo, os impostos) traduzem transferências compulsórias (não voluntárias) de recursos do indivíduo para o Estado. Desde que a tributação se faça nos limites autorizados pela Constituição, a transferência de riqueza do contribuinte para o Estado é legítima e não confiscatória. (...) não se quer, com a vedação do confisco, outorgar à propriedade uma proteção absoluta contra a incidência do tributo, o que anularia totalmente o poder de tributar (...)

Ao contrário dos Princípios apresentados anteriormente o Princípio em análise tende a ir de encontro à implantação do Imposto sobre Grandes Fortunas dando a entender, dessa forma, que a elevação exacerbada da carga tributária com a regularização do mencionado Imposto debele extremamente o patrimônio dos contribuintes a medida de deixá-los privados da propriedade de seus bens.

Fato este no qual se alinha esta pesquisa, uma vez que, o efeito confiscatório tem proporções maiores não com a regularização do Imposto sobre Grandes Fortunas, já que elas são enormes o suficiente para serem atingidas de tal modo, e sim com a implantação e a elevação dos tributos que recaem sobre aqueles que possuem menor capacidade contributiva, quando a carga tributária é sobreposta de forma desproporcional, de maneira a geralmente chegar arduamente mais aos que detém menos recursos.

2.4 Princípio da Proibição de Bitributação

Muito se afirma que a implantação do Imposto sobre Grandes Fortunas irá recair sobre a mesma base de cálculo de outros tributos já estabelecidos, sendo que toda fortuna já seria precedida de uma renda que já incide o imposto de renda e adiante percorre por uma sequência de impostos que recaem sobre o patrimônio. Se for veículo, incide o IPVA; se for imóvel urbano, incide o IPTU; se for rural, ITR; se forem títulos, estão mais uma vez sujeitos ao IR e ao IOF. Conforme Sérgio Martins (2012, p. 273) ao afirmar que “A fortuna já é tributada pelo Imposto de Renda e por outros impostos que incidem sobre o patrimônio (IPVA, IPTU, ITR).”.

Contudo, é digno de análise o pensamento e discriminação realizada Ricardo Alexandre (2015, p. 205-208) ao diferenciar distribuição e *bis in idem* no Direito.

Nos casos em que a mesma situação é definida na lei como fato gerador de mais de uma incidência tributária, aparecem no mundo os fenômenos do *bis in idem* ou da *tributação*.

Inicialmente, duas questões puramente terminológicas devem ser esclarecidas.

Em primeiro lugar, na referência a “*bis in idem* ou bitributação”, o vocábulo “ou” não quer aproximar os conceitos, mas sim, de formula disjuntiva, demonstrar que os institutos são excludentes, dadas as notórias diferenças explanadas a seguir.

Em segundo lugar, apesar de a terminologia adotada aparentar se referir apenas aos casos de dupla incidência (*bis in idem* ou *bitributação*), toda a teoria em torno dos institutos é aplicável a quaisquer casos de múltiplas incidências (mais de uma, não importando o número).

Já estando claro que os institutos se aproximam por decorrerem da definição legal da mesma situação como fato gerador de diversas exações, passa-se à análise das diferenças entre o *bis in idem* e a bitributação.

(...)

Ocorre o *bis in idem* (duas vezes sobre a mesma coisa) quando o mesmo entre tributante é dita diversas leis instituindo múltiplas exigências tributárias, decorrentes do mesmo fato gerador.

Apesar de não se coadunar com o princípio da praticabilidade que deve nortear todo o sistema tributário, não há, no texto constitucional brasileiro, uma genérica vedação expressa ao *bis in idem*. (...).

Ocorre a *bitributação* quando *entes tributantes diversos* exige do mesmo sujeito passivo tributos decorrentes do *mesmo fato gerador*.

Em face de a Constituição Federal estimular uma rígida repartição de competência tributária, a *bitributação* está, como regra, *proibida* no Brasil e os casos concretos verificados normalmente figuram *conflitos aparentes de competência*, devendo, portanto, ser resolvidos à luz dos respectivos dispositivos constitucionais. (...)

É importante registra que não obstante as diferenças formais, bitributação e *bis in idem* bastante se assemelham, o que leva alguns autores ao usar a expressão “*bitributação jurídica*” para se referir ao que aqui foi denominado simplesmente de *bitributação* e “bitributação econômica” para tratar do que se denominou *bis in idem*. O raciocínio é que, mesmo nos casos em que a fraseologia jurídica não qualifica como bitributação, economicamente há a dupla oneração tributária, o que justifica aproximação terminológica.

Ainda sobre o tema, esclarece o mestre Kiyoshi Harada (2016, p. 404) ao diferenciar os termos:

A bitributação jurídica, que é inconstitucional, não se confunde com a bitributação econômica, conhecida como *bis in idem*, que é o fato de uma mesma entidade política tributar duas vezes, isto é, o ente tributante institui um adicional. Às vezes, o adicional de um determinado imposto é conferido a uma outra entidade política diferente daquela que detém a competência para instituir o principal. (...). O *bis in idem* nada tem de inconstitucional devendo, no entanto, respeitar o princípio da capacidade contributiva e não implicar em exacerbação tributária de tal ordem, que venha a caracterizar o efeito confiscatório do tributo.

Sendo assim, finda-se que não ocorreria a bitributação se fosse implantado o Imposto sobre Grandes Fortunas, uma vez que o mesmo não estaria sendo tributado por mais de um ente federativo, mas unicamente pela união.

2.5 Motivos da lentidão legislativa: dúvida quanto à inconstitucionalidade omissiva

O preceito constitucional, decorridos vinte e nove anos da promulgação da nossa Constituição Verde-Amarela, de implantar o Imposto sobre Grandes Fortunas através de Lei Complementar ainda não se tornou verdade. As razões para a não instituição, dessa morosidade dos poderes legitimamente organizados para implantar citado Imposto, caracteriza-se por ser mais de característica política do que de característica administrativa ou fiscal.

Hugo de Brito Machado⁰ (2012, p. 346 e 347) explica as razões da lentidão legislativa:

A verdadeira razão para a não criação do imposto sobre grandes fortunas não está relacionada a aspectos técnicos ou administrativos. É simplesmente uma questão política. Uma questão relacionada ao exercício do poder e à influência sobre quem o exerce.

O poder é a aptidão de alguém para decidir e fazer valer sua vontade. A influência é a aptidão de algum para obter de outrem a decisão do seu interesse. No Congresso Nacional estão as pessoas que decidem. Tais pessoas ou são titulares do poder, vale dizer, da aptidão para decidir e pôr em prática suas decisões porque são titulares de grandes fortunas, ou, então, são pessoas que decidem sob a influência de titulares de grandes fortunas, que sobre elas exercem sua influência exatamente porque são titulares de grandes fortunas. Aliás, no mundo inteiro é assim. Por isso mesmo, onde foi criado o imposto sobre grandes fortunas, pouco tempo depois foi o mesmo revogado.

O Poder Normativo da Carta Magna reclama a exata efetivação de todas as suas disposições legais, mesmo que qualificada pelo acesso ao patrimônio de alguns contribuintes. A sua instituição é uma prova de eficácia e de validade institucionais que a Carta Magna, de 1988, ainda não conseguiu obter vitória.

O Professor Carrazza (2011, p. 1046 e 1046) leciona sobre a lei complementar prevista no art. 153, VII, da CF, que instituirá o imposto sobre grandes fortunas, na seguinte forma:

O art. 153, VII, da CF autoriza a União a instituir o imposto sobre grandes fortunas, nos termos de 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). Assim, *v.g.*, 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 inverte, 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 da grande fortuna.

Marcelo Alexandrino (2014, p. 231) também aborda a previsão constitucional, bem como a criação e alteração por lei ordinária, desde que conforme lei complementar

O imposto sobre grandes fortunas deve ser instituído e disciplinado por meio de **lei complementa**. Trata-se de situação não usual – o normal é a criação de tributos exigir a edição de mera lei ordinária -, prevista em muito poucos casos na Constituição Federal. Com efeito, além do imposto sobre grandes fortunas, as outras únicas hipóteses em que é necessária lei complementar para instituição de tributo, atualmente, são: a dos empréstimos compulsórios (art. 148), a dos impostos residuais (art. 154, I) e a das contribuições residuais de seguridade social (art. 195, § 4º).

Ricardo Alexandre (2015, p. 601) trata a matéria da competência da União e o debate sobre a possibilidade da criação por lei ordinária:

O art. 153, VII, da CF/1988 atribui à União a competência para instituir imposto sobre grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

A União não utilizou tal competência, de forma que o tributo não foi instituído.

(...)

Há uma discussão se a lei complementar reclamada no dispositivo constitucional seria apenas uma norma geral que traria as diretrizes fundamentais do imposto, o qual seria criado efetivamente por lei ordinária, ou se caberia à própria lei complementar efetivamente criar o tributo.

Existe alguma discussão sobre ser necessária a lei complementar à própria instituição do imposto ou exigir o dispositivo constitucional uma lei complementar que apenas delineasse o perfil do tributo, podendo ser ele criado e alterado por lei ordinária, contanto que nos termos da lei complementar.

O ilustríssimo Kiyoshi Harada (2016, p. 468) nos dá uma ideia desse debate sobre a criação ser ou não por lei complementar:

Prescreve o art. 153 da Constituição Federal que “compete à União instituir impostos sobre:

VII – grandes fortunas, nos termos da lei complementar”.

Trata-se de um imposto novo, sem similar na ordem constitucional antecedente. A expressão final do inciso VII ora citado, enseja dúvida. Entendemos que a lei complementar aí referida diz respeito à prévia definição do fato gerador, da base de cálculo e contribuintes em nível de norma geral em matéria tributária, conforme mandamento contido no art. 146, III, *a*, da CF. A instituição do imposto pela União pode dar-se por lei ordinária. Por razões políticas esse imposto não foi instituído até hoje e nem será criado no futuro, confirmando a velha tradição brasileira de o rico ficar à margem da tributação.

Predomina na doutrina a posição de que é necessária a lei complementar tanto para a criação como para alteração e para estabelecer a disciplina de todos os elementos do imposto. Argumenta-se que, para simplesmente traçar as linhas gerais desse tributo,

estabelecendo seu fato gerador, base de cálculo e contribuintes, bastaria a exigência da lei complementar prevista no art. 146, III, “a”, da Constituição Federal. Sabemos que este imposto nunca foi criado, não existindo, portanto, jurisprudência a seu respeito.

O imposto sobre grandes fortunas não poderá ser instituído ou disciplinado por meio de medida provisória, uma vez que a impossibilidade de disciplinar, mediante esse instrumento, matérias reservadas à lei complementar, que já era praticamente pacífica na jurisprudência de nossos tribunais, tornaram-se expressa com a edição da EC 32/2001 (CF, art. 62, § 1º, III).

O ente competente para estabelecer o Imposto sobre Grandes Fortunas é a União, nas condições de Lei Complementar, isto é, que necessita percorrer um processo legislativo mais severo.

Sobre o assunto Ávila (2011, p. 531) trata do assunto:

O art. 153, VII, da CF, atribuiu competência tributária para a União instituir um imposto sobre grandes fortunas. O preceito ainda não foi regulamentado, mas ao fazê-lo a União deverá se valer da lei de natureza complementar.

Messa (2010, p. 349 e 350) tenta abordar o tema de modo didático:

- a) *Fato gerador*: ter grandes fortunas, cujo conceito será definido em lei complementar.
- b) *Aspecto espacial*: território nacional.
- c) *Aspecto temporal*: será estabelecido em lei complementar.
- d) *Sujeito ativo*: União Federal.
- e) *Sujeito passivo*: o indicado em lei, que seja o possuidor ou detentor das grandes fortunas.
- f) *Base de cálculo*: depende da lei complementar, mas será o valor das grandes fortunas.
- g) *Alíquota*: será fixada em lei complementar.

Acrescentamos a defesa do Guilherme Crepaldi e Silvio Crepaldi (2009, p. 226) a respeito do assunto:

O IGF é tributo de competência da União (art. 153, VII, da CF) cuja instituição deverá ser efetivada por lei complementar. Em relação a este imposto, a União ainda não exerceu sua competência tributária.

Ricardo Torres (1999, p. 329) igualmente comenta a matéria da competência da União:

É novidade da CF 88 o imposto sobre grandes fortunas. Competirá à lei complementar definir-lhe o fato gerador, a base de cálculo e demais elementos essenciais. (...) Apesar de alguns projetos apresentados no Congresso Nacional, até hoje não foi regulamentado.

O Professor Hugo de Brito Machado (2012, p. 347) nos ensina sobre o âmbito constitucional e a lei complementar:

A Constituição Federal atribui à União competência para instituir imposto sobre “grandes fortunas, nos termos de lei complementar” (art. 153, VII). Assim, a

definição do âmbito constitucional desse imposto ficou, indiscutivelmente, a depender de lei complementar que venha a definir o que devemos entender por *grande fortuna*.

É razoável entender que a própria criação do imposto, neste caso, há de ser feita por lei complementar. Entretanto, mesmo que se entenda que a criação do imposto pode ser feita por lei ordinária, a definição do que seja *grande fortuna* será meteria própria da lei complementar.

Para mais de tratar que ainda não existe uma definição do que venha a ser, o que se pode compreender por grandes fortunas.

Sobre a inexistência de definição de grandes fortunas, Ricardo Torres (1999, p. 329) defende a inviabilidade por ausência de técnica legislativa:

Do critério nominalista do texto constitucional resultam poucas orientações, pela extrema ambiguidade da expressão grandes fortunas: o imposto incidirá sobre o patrimônio, e não sobre renda nem sobre o consumo suntuário. O constituinte brasileiro se deixou influenciar por sistemas fiscais estrangeiros, como os da Espanha e França, que conhecem os impostos sobre o luxo e sobre os grandes patrimônios.

Não há fatores técnicos inexecutáveis para a implantação do Imposto e que esse é um evento raro de competência tributária que até agora não foi exercida, findado que o motivo para a estática do legislador é unicamente política. Temos como sem fundamento as justificativas de muitos que alegam que trariam diversos problemas dificultando a identificação e a avaliação dos patrimônios tributáveis. Essas são inviabilidades técnicas para a taxação das grandes fortunas que muitos perseveram em indicar.

Sobre esse raro caso de competência tributária não exercida, Hugo de Brito Machado (2012, p. 345) relata o fato e acrescenta com a rerepresentação da proposta de Reforma Tributária apresentada ao Congresso com perspectivas à esperança:

O imposto sobre grandes fortunas é um caso raríssimo de competência tributária não exercida. Embora autoriza sua criação desde o advento da Constituição de 1988, o Congresso Nacional até agora não votou a lei complementar necessária para definir o que o que se deve entender como *grande fortuna*. O projeto nesse sentido apresentado pelo então senador Fernando Henrique Cardoso está engavetado. Aliás, depois de praticamente inutilizado pelo Substituto apresentado pelo então deputado federal Roberto Campos, talvez seja melhor, mesmo esquecê-lo.

Com a proposta de Reforma Tributária apresentada ao Congresso pelo então Presidente Lula surgiu uma esperança de que o imposto sobre grandes fortunas seria criado. Na citada proposta de emenda constitucional consta a alteração do art. 153, VII, da CF, que passaria a vigorar sem a expressão “nos termos da Lei complementar”. Nova redação com o objetivo de permitir a criação do imposto por lei ordinária. Em outras palavras, por maioria simples do Congresso Nacional.

No que concerne aos patrimônios que pertencem as grandes fortunas e seriam tributáveis seriam os mesmos patrimônios cuja transmissão de propriedade é taxada. Sendo transferência a título oneroso, o município, e sendo transferência a título gratuito,

ou em decorrência de sucessão por motivo da morte, o estado, competentes para tributar, competentes respectivamente para tributar. Conforme entendimento do professor Hugo de Brito Machado (2016, p. 355:

Há quem aponte dificuldades técnicas para a tributação das grandes fortunas. Seriam problemáticas a identificação e a avaliação dos bens. O argumento é inconsistente. Os bens que integram as grandes fortunas são os mesmos cuja transmissão de propriedade é tributada. Se a título oneroso, pelo Município. Se a título gratuito, ou em virtude de sucessão por causa da morte, pelo Estado. E ninguém sustentou a inviabilidade do imposto de transmissão *causa mortis* e doação, e doação, de que trata o artigo 155, inciso I, nem do imposto de transmissão *inter vivos*, de que trata o artigo 156, inciso II, da Constituição Federal.

Parece-nos que o motivo pela não implantação do Imposto, estereotipado como Imposto “Robin Wood”, é de razão política, acreditamos que os possuidores de grandes fortunas se não estão investidos de poder, detém evidente influxo sobre os que o exercem.

Esse substituto, que o autor ponderou como uma legítima imoralidade, possui um preceito que evidencia muito bem citada característica, que é a previsão de que os patrimônios obtidos por doação compõem a base de cálculo do tributo pelo valor que lhes seja imputado pelo doador. Desataca o célebre autor que inserido no texto do Projeto de Lei e predominando citado preceito, as grandes fortunas do País com simplicidade serão excluídas da tributação, por meio de doações gravadas com cláusulas de usufruto vitalício.

Entendemos, dessa forma, que as justificativas elencadas anteriormente fazem alusão ao empecilho que o País tem de vencer interesses políticos que não sejam os interesses da coletividade. Materializando-se de tal modo na batalha incessante pela não implantação do citado Imposto que impossibilitariam e atingiriam interesses de pequena parcela de nossa sociedade.

Outra matéria que merece ser ressaltada e a Omissão do Poder Legislativo e seus possíveis resultados jurídicos como, a saber, a apresentação frente ao Supremo Tribunal Federal de Uma Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão, tendo em vista que a ausência de regulamentação do artigo 153, VII, da Constituição Federal, de 1988, facilmente faz com que reste apresentada a estática legislativa, uma vez que carece de ação pelos legitimados constitucionais.

É o que se retira da observação de uma parte do voto do Relator da Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados, o Deputado Federal Régis de Oliveira,

quando do exame do Projeto de Lei Complementar nº 277 de 2008, ao fazer referência as previsões da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000), relativos ao tema:

O art. 11 da Lei complementar nº 101/00 dispõe: “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”. (gn) É requisito fundamental da responsabilidade que o Poder Público institua, preveja e arrecade todos os tributos de competência constitucional do ente da Federação. O dispositivo tem sido questionado sobre sua constitucionalidade, em razão de não se pode obrigar o Prefeito a encaminhar o projeto de instituição do tributo nem como impor sua aprovação pela Câmara. Ora, o agente responsável tem que ter receita, para poder cumprir o orçamento elaborado. Logo, tem que exercitar sua competência tributária, instituindo ou aumentando tributos. Caso não o faça, a União está impedida de a ele repassar qualquer recurso transferido voluntário. Evidente que nada pode ficar de fora. Como é o agente público responsável pelo destino dos recursos arrecadados, deve ser responsável pela previsão da receita. Como a lei estabelece todos os recursos do ente federativo, deve ele exercer o poder tributário em toda a sua plenitude. Omitir-se na arrecadação também enseja responsabilidade. Pode-se obrigar o ente estatal a exercer sua competência tributária? Como exigir que o Prefeito envie projeto de lei à Câmara para instituir determinado tributo? Como obrigar à Câmara que aprove o projeto? Nada disso é possível juridicamente. Alguns juristas afirmam que lei nacional que exija do ente federativo menor tal comportamento é inconstitucional. Assim não nos parece. É que, embora não possa haver a exigência física ou jurídica do comportamento, possível é a previsão da sanção de não envio de receita transferida voluntária. Isso porque o ordenador de despesa, um Ministro de Estado, por exemplo, que auxilia um Município que não tenha exercido em sua plenitude sua competência tributária, poderá ser sujeito passivo de infração político- administrativa e até infração penal. (...)”²⁸.

Dessa forma, o Imposto sobre Grandes Fortunas prossegue negligenciado, se não ocorre pela ausência de interesse político pela sua regulamentação, é pelo não emprego dos meios legais que se devem exigir a prestação dos entes, dos poderes, finalmente, daqueles que possuem a competência para tanto.

Outros dois fatores que devem ser observados são a *facultatividade da competência tributária* (prevista nos artigos 7º e 8º do CTN) e a *renúncia de receitas* (estabelecida nos artigos 11 e 14 da LRF).

Conforme o modelo federativo de terceiro grau preterido pelo ordenamento jurídico brasileiro, inscrito na Carta Magna de 1988, tem-se como entes federativos independentes os Municípios, os Estados e a União. Frente ao exposto, fez-se imprescindível a distribuição e demarcação da legitimidade para instituir tributos, conhecida como Competência Tributária. Em função da autonomia dos entes federativos, a competência tem, entre tantas, a característica da facultatividade, podendo

ser efetuada ou não, sujeitando-se a critérios fiscais, extrafiscais ou até mesmo políticos de cada ente. A Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei Complementar nº 101/2000, aludindo a um novo paradigma de gestão fiscal, através de limites de gastos públicos e fomento de receitas, determinou a obrigatoriedade de instituir tributos, exações, estabelecendo inclusive restrições punitivas como consequência da não instituição.

A doutrina dominante sempre resguardou que a competência tributária seria facultativa. A Carta Magna outorgaria aos entes federativos a possibilidade de instituir os tributos nela estabelecidos, contudo não determinava qualquer dever neste sentido. Roque Antônio Carrazza (2011, p. 195), por exemplo, “a competência tributária é a faculdade de editar leis que criem, in *abstracto*, tributos”.

Sendo o exercício da competência tributária uma prerrogativa legislativa e inexistindo mecanismos de ordem constitucional que obriguem o legislativo a criar tributos, a facultatividade é ilação necessária a que se chega a partir da interpretação sistemática do Texto Constitucional e, por essa razão, não se pode afirmar, em relação à competência tributária, que a inércia do legislador caracterizaria uma omissão inconstitucional.

²⁸ <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=388149>. Acesso em 03 de setembro de 2016.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), no art.11, determinou como condição fundante da gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação. Vedou, no parágrafo único, a promoção de transferências voluntárias para o ente que não que não considerasse o prescrito no caput, no que tange aos impostos.

Frente a criação desta norma, há quem defenda a obrigatoriedade da competência tributária, uma vez que a LRF determina uma sanção ao ente omissor. Por outro lado, há quem defenda a inconstitucionalidade do art. 11 e seu parágrafo único, com o entendimento que a Constituição teria caráter facultativo ao exercício da competência. Entendemos que o art. 11 da LRF é constitucional, fato que não retira a facultatividade da competência tributária.

O STF, no julgamento da ADI nº 2.238/DF²², analisou a constitucionalidade dos dispositivos, porém o fundamento da afirmada inconstitucional não era a facultatividade da competência tributária, e sim o art. 160 da F, que proibiria a retenção ou qualquer restrição à entrega e ao emprego dos recursos atribuídos, nos modos previstos na

²² ADI 2.238-MC/DF. Relator Min. Ilmar Galvão. DJe 11/09/2008

Constituição, aos Municípios e Estados. No momento, realizando a diferença entre transferências voluntárias e obrigatórias, assinalou que a restrição daquelas primeiras a entes que se mostrem negligentes na previsão, instituição e arrecadação de tributos não fere a Constituição, sendo, dessa forma, constitucional a previsão da LRF.

A doutrina majoritária defende uma análise finalística da LRF, pela qual se obrigaria unicamente a criação dos tributos economicamente viáveis, ou seja, que a arrecadação fosse maior que o custo de cobrança. A premissa é coerente, uma vez que a intenção da LC nº 101/2000 foi justamente a persecução da responsabilidade na gestão fiscal. Vamos, contudo, mais além. A competência tributária é facultativa para todo e qualquer tributo, viável ou não, inclusive para impostos, em especial o IGF.

Pretende a LRF, no art. 11, é afirmar que o não exercício da competência tributária corresponde à renúncia. Dessa forma, caso os entes escolham não instituir certo tributo, deve analisar uma série de requisitos estabelecidos no art.14 da mesma LC nº 101/2000. Betina Grupenmacher (2010, p. 47) nos faz uma análise sobre o fato:

Efetivamente, a competência tributária era, antes da edição da Lei Complementar 101/2000, e ainda é, facultativa, ou seja, as Pessoas Políticas de Direito Público podem deixar de instituir ou arrecadar os tributos que estão na sua competência constitucional impositiva; no entanto, após a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal, se deixarem de instituí-los ou arrecadá-los, tal comportamento se compreende como renúncia de receita e, nessa hipótese, como anteriormente expostos, devem em contrapartida, apresentar estimativa de impacto orçamentário financeiro da medida adotada, demonstrando de que forma se fará a compensação da perda de receita, a fim de que não restem afetadas as metas de resultados fiscais previstas na respectiva lei orçamentária anual, para que se opere o equilíbrio das finanças públicas

Um alerta se faz imprescindível quanto ao que seria “renúncia de receita”. A renúncia de receita, como a expressão já sugere, ocorre sobre a receita. A competência é irrenunciável, não existindo nenhum óbice para que os entes, por escolha política superveniente, optem por instituir certo tributo. A “receita renunciada” é intangível, uma vez que, pelo princípio da irretroatividade, a incidência tributária só ocorrerá sobre os fatos geradores posteriores à sua instituição.

3 CONTROVÉRSIA QUANTO À CARACTERÍSTICA DO IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS, EXEQUIBILIDADE ADMINISTRATIVA E CARGA TRIBUTÁRIA

Nesse tópico, é exposto o óbice de se compreender o conceituar o termo “grandes fortunas”, assim como detalha as dificuldades, os motivos de impedimento para a regulamentação do Imposto, as causas ou pontos de apoio ao Imposto sobre Grandes Fortunas, para além de analisar a devida função social que o citado tributo viria a desempenhar se implantado no Ordenamento Jurídico Brasileiro vigente, não obstante vislumbra ainda o pensamento de atribuição aos contribuintes com a implantação de mais um tributo que vem a se unir a outros já existentes e crescer ainda mais aquela que já é conhecida como umas das cargas tributárias maiores do mundo.

3.1 O que pode ser declarado como grandes fortunas

O intenso desafio que vem confrontando a batalha pelo regulamento do Imposto sobre Grandes Fortunas é a ausência de demarcação, subjetividade e abstração com que é levado o assunto, por inexistir ainda um conceito tido como justo e aceito por políticos e doutrinadores do que venha a ser considerado “grandes fortuna”.

Trabalhos que antecedam a execução deveriam ser realizados nesse sentido como um modo de se vislumbrar uma maneira de se descobrir o que pode ser apreciado como tal, estudo econômico, de característica qualitativa para equiparar o conjunto de bens daqueles que mais possuem com o conjunto de bens daqueles que menos detém, apontando percentagens do quanto de fortuna acumulada no Brasil é devido a cada classe e só desse modo aproximando a um número que poderia vir a ser tido como parâmetro para o conceito de “grandes fortunas”, conforme a realidade social econômica existentes no Brasil.

Os professores Celso R. Bastos e Ives Gandra S. Martins (1990, p. 267) se assume opinião nesse sentido quando defende que o objetivo do Constituinte e a de taxar as “grandes fortunas”:

O tributo apenas permitirá a incidência sobre "grandes fortunas", nem mesmo podendo incidir sobre "fortunas" que não sejam grandes. Definitivamente, a classe média e a classe alta não detentora de grande fortuna estarão a salvo deste tributo, se a Constituição for respeitada pelos legisladores. Fortuna é mais do que riqueza. E grande fortuna é mais do que fortuna. A pessoa rica, portanto, não se deverá submeter a qualquer imposição, incindível apenas sobre os grandes bilionários deste país. O universo de sua aplicação terá que ser necessariamente restrito.

Dessa forma, diversamente do ocorrido em grande parte das nações que implantaram tributos semelhantes ao Imposto sobre Grandes Fortunas, que recaíram sobre fortunas, como se analisou no capítulo primeiro desta pesquisa, busca-se nesse momento implantá-lo sobre as grandes fortunas, que vai além da riqueza, conforme Sérgio Martins (2012, pág. 273) ao afirmar que “Fortuna é maior que riqueza. Não incide sobre fortunas normais ou riqueza. ”, da mesma forma, as fortunas existentes no Brasil, mesmo assim, ainda se fazem útil, para preencher esse vazio, o estudo já comentado anteriormente.

3.2 Óbices à sua regulamentação

Diversas são as justificativas opostas à instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas, contudo estas se restringem simplesmente nas seguintes: que sua eficiência reclamaria o surgimento de um labiríntico aparato fiscalizatório e administrativo, significando custo desproporcionalmente superior para o erário, levando em conta a baixa de importância de sua cobrança, observada em grande parte das nações que o instituíram; que não estimularia a poupança, por em perigo proporções ainda mais visíveis em nações em desenvolvimento, como o Brasil, que de forma genérica já carecem de nível de poupança interna abaixo do indispensável e conveniente; que acarretaria na retirada de investidores para o exterior e que iria de encontro a diversos Princípios Constitucionais que alicerçam o Direito tributário.

Diversas são as justificativas indicadas em relação ao Imposto sobre Grandes Fortunas, dentre elas podemos sobressair as de maior propagação frente aos debates, publicações e artigos já tratados sobre o tema.

O Deputado Federal Francisco Dornelles teceu comentários de pensamento contrário à regulamentação do Imposto, detalhamento do trecho das palavras proferidas na Câmara dos Deputados Federais em 1991, conforme abaixo:

Do ponto de vista fiscal a sua arrecadação não compensaria o elevado custo administrativo e a complexidade dos seus controles. A administração do imposto sobre grandes fortunas mediante controle severo de todos os ativos das pessoas físicas é difícil e improfícua. Pode, inclusive, o custo de sua administração ser mais elevado que o produto da arrecadação.

Do ponto de vista funcional ou econômico, o imposto sobre grandes fortunas não alcança seus objetivos. Ele não é indutor de poupança nem produtor de riqueza, não é disseminador de rendas nem redutor de pobreza. Caso seja elevado, os contribuintes abandonarão os ativos que constituem a sua base de cálculo

direcionando-os para ativos poucos perceptíveis ou ocultos. Caso reduzido, sua criação será totalmente inócua.

Do ponto de vista da justiça fiscal, No Brasil já existe o imposto de renda e cinco impostos sobre o patrimônio que podem ser utilizados com essa finalidade. O imposto sobre grandes fortunas, pelas suas características próprias e seus elementos constitutivos, poderá quando muito penalizar alguns ricos, mas não produzirá resultado algum para melhorar a vida dos pobres. Sob o aspecto da isonomia pode ainda ser dito que o imposto sobre grandes fortunas atingirá exclusivamente os contribuintes cujo patrimônio seja ostensivo e integrado no sistema produtivo e que nada fizeram para subtraí-lo do conhecimento da sociedade ou do fisco²³.

Olavo Corsatto²⁴ expõe o seu ponto de vista nesse tema esclarecendo que o surgimento ou não do Imposto, no tocante da reforma Tributária, escutados especialistas nas áreas tributárias, financeiras e econômica, devendo o debate amparando-se em dados estatísticos, finalidades das arrecadações (federais, estaduais e municipais) dos tributos do conjunto de bens existentes, do levantamento das grandes fortunas do Brasil e respectivos detentores, cujo número, acredita-se seria relevante.

Sérgio Martins (2012, p. 273) ver dificuldades na arrecadação quanto a sua alíquota:

O imposto sobre grandes fortunas não era previsto no sistema tributário anterior.

O referido imposto será disciplinado nos termos de lei complementar. Até o momento, essa norma não existe.

(...)

É um imposto pelo qual não se alcança grande arrecadação, mas apenas 1 a 2%.

Se a alíquota do imposto é baixa, a receita é baixa.

Se a alíquota é alta (3% ou 4%), as pessoas levariam recursos para o exterior.

Necessário expor o pensamento do ex-secretário da receita Federal Everardo Maciel²⁵, em sua pesquisa intitulada “Os Direitos Humanos e o Imposto sobre Grandes Fortunas” indica várias apreciações e divergências, entre elas as que seguem:

Constitui um notável desestímulo à poupança e um peculiar caso de pluritributação, pois tributa mais uma vez um patrimônio já tributado pelos impostos patrimoniais, para não falar da tributação da renda que lhe deu origem.

A recente e perigosa explosão nos preços dos imóveis urbanos converteria parte significativa da classe média das grandes cidades brasileiras em contribuintes do imposto, mesmo que não tenha havido correspondente aumento de sua renda líquida. De mais a mais, como ficariam aqueles que optaram por construir fundos financeiros para custear sua aposentadoria, sobretudo quando se considera a hipótese plausível de colapso da Previdência?

²³ <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=21594>. Acesso em 04 de setembro de 2016.

²⁴ <http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/496878>. Acesso em 04 de setembro de 2016.

²⁵ <http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,direitos-humanos-e-tributacao-imp-,633046>. Acesso em 04 de setembro de 2016.

O ilustríssimo doutrinador Sacha Calmon²⁶, colaborando com os julgamentos ao Imposto ensina que “é já difícil definir o conceito legal de grandes fortunas. Mas criar um tributo sobre elas, com certeza, gera pluritributação. Isso provocaria, ainda, uma tremenda evasão fiscal antes mesmo de publicada a lei instituidora”. Vai além, e afirma: “é um contrassenso criar o imposto sobre grandes fortunas. Melhor seria diminuir os impostos sobre o consumo e tornar mais progressivos os impostos sobre a renda e o patrimônio”.

Já Pedro H. Carvalho Jr.²⁷ afirma que diversos são os desafios político-administrativos do Tributo incidente sobre a riqueza. Para evadir de sua progressividade, o contribuinte pode desfazer seu conjunto de bens entre os contribuintes de sua família ou até mesmo originar pessoas jurídicas. Entretanto, é imprescindível possuir um registro com dados familiar e um registro com dados de empresas com a informação das famílias cotistas. Também é necessário possuir um sistema avaliativo de patrimônios para contrapor os valores revelados pelos contribuintes, e é preciso integrar os sistemas municipais de registro com dados e avaliação de imóveis.

Para o renomado Ricardo Torres (2003, p. 351), o Tributo “puniria” a classe média, que não consegue utilizar de subterfúgios para fugir da taxaço. Já os grandes conjuntos de bens iriam se transferir para o exterior, conforme Sérgio Martins (2012, p. 273) ao afirmar que “Se o imposto sobre grandes fortunas for instituído implicará transferência de dinheiro ou bens para paraísos fiscais, onde não há tributação. ”, ou seriam transmitidos para empresas, nas palavras de Sérgio Martins (2012, p. 273) “Não se conseguem tributar grandes fortunas, pois elas são transferidas para outras pessoas e até empresas, que não seriam atingidos por essa tributação”. Ricardo Torres (2003, p. 351) afirma que o Tributo desanimaria a poupança e recairia sobre o conjunto de bens que sobrou após a quitação de diversos tributos, entre eles IPVA, IPTU e Imposto de Renda (IR). A saída, para ele, seria uma remodelação do IR. “*O Imposto de Renda, sim, pois recai sobre o que eu estou ganhando, enquanto o*

²⁶ <http://sachacalmon.com.br/noticias/prof-sacha-calmon-fala-ao-jornal-o-estado-de-saopaulo-sobre-o-igf..> Acesso em 04 de setembro de 2016.

²⁷ http://desafios.ipea.gov.br/index.php?option=com_content&view=article&id=977:catid=28&Itemid=23. Acesso em 04 de setembro de 2016.

sobre conjunto de bens recaí sobre o que eu já ganhei e foi tributado pesadamente no Brasil?

Ricardo Alexandre (2015, p. 601) ainda trata do assunto abordando a fuga dos que possuem grandes fortunas:

(...)

Entretanto, a criação do tributo também encontra alguns entraves quanto à sua viabilidade, visto que, criado o tributo, as grandes fortunas tenderiam a se retirar do País, tendo assegurados, aliás 90 dias para tomar tal providência (noventena).

3.3 Quesitos de argumentos tutelares ao Imposto sobre Grandes Fortunas

Bem como analisado nos itens anteriores, rememoramos nesta ocasião que o principal óbice para a não regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas é de característica política, observado que não existe um empenho das classes econômicas que possuem mais riquezas que se não tem o poder político desempenham elevada influência nas tomadas de decisões daqueles que tem.

Sobre esse argumento Ricardo Alexandre (2015, p. 601) ainda trata do assunto abordando a fuga dos que possuem grandes fortunas:

Alguns doutrinadores mais críticos afirmam que o tributo não foi criado porque as grandes fortunas estariam muito bem representadas no parlamento federal, de forma a inibir qualquer iniciativa no sentido de exercício da competência.

(...)

O Professor Hugo de Brito Machado (2012, p. 345 e 346) combate os argumentos contrários ao Imposto alegando baixo resultado fiscal da seguinte forma:

Os que se opõem ao imposto sobre grandes fortunas dizem que ele é tecnicamente inviável ou, como dizem os menos radicais, ele é de baixo resultado fiscal, isto é, produz pequena arrecadação. As grandes fortunas tenderiam a migrar do País. Os grandes capitais fugiriam, em busca de tratamento tributário menos severo.

Tais argumentos são falaciosos. É certo que sem alterações legislativas capazes de restringir certas práticas evasivas – como é o caso da escandalosa utilização de empresas *off shore* – muita evasão poderá ocorrer. Entretanto, é perfeitamente possível, com alterações legislativas relativamente simples, colocar a possibilidade de evasão em limites toleráveis.

Alguns adversários do imposto sobre grandes fortunas dizem também que ele é um imposto injusto, na medida em que o titular de uma grande fortuna já pagou o imposto de renda quando ganhou os rendimentos com os quais construiu seu patrimônio, e segue pagando imposto de renda, porque os bens que possui geram rendimentos tributáveis.

Esse argumento também é falacioso para muitos casos. Na verdade, muitas riquezas foram acumuladas sem que fosse pago o imposto de renda e muitos patrimônios não geram rendas tributáveis, ou geram rendas que não declaradas em sua totalidade. E há formula relativamente simples capaz de separar os casos nos quais aquela alegada injustiça poderia ocorrer daqueles outros nos quais ela não se apresenta.

A justificativa utilizada quanto ao empecilho administrativo dos deveres tributáveis oriundos do fato gerador desse Imposto está obsoleta, uma vez que os patrimônios passíveis de tributação são os mesmos que hodiernamente já passam por tributação sendo fiscalizados por instrumentos administrativos eficientes para medir os valores pertencentes ao fisco.

Quanto a esse tema, o respeitado mestre Hugo de Brito Machado (2012, p. 346) assim nos ensina:

Realmente, o imposto sobre grandes fortunas poderá ser instituído para funcionar em conexão com o imposto sobre a renda das pessoas físicas, de sorte que, a final, alcance simplesmente aquelas situações nas quais o cidadão é titular de grande fortuna, mas não declara rendimentos tributáveis com esta incompatíveis e, por isto, paga menos imposto de renda que um assalariado. A fórmula é muito simples. O imposto deve ser calculado sobre o patrimônio líquido da pessoa física, ou natural, nos termos de sua declaração anual de bens. E do valor apurado com a aplicação da alíquota correspondente será deduzido o valor do imposto de renda pago pelo contribuinte no exercício, de sorte que o saldo a ser pago corresponderá a um ajustamento que permitirá cobrar o imposto apenas daqueles que, embora sejam titulares de patrimônio significativo, não pagam imposto de renda.

Frente a uma Reforma Tributária que se introduzisse o Imposto em tela, oportunizaria ocasião para redução de outros tributos, ao que mais atribulam a sociedade que detém pouquíssimas condições de subsistência e sobrevivem praticamente na miséria obtendo seus proventos unicamente para pagar tributos e promovendo diversas vezes as suas barrigas e as de seus filhos vazias.

A Justiça no Sistema Tributário Brasileiro seria atingida com a regulamentação do Tributo através da utilização dos Princípios que o justifica, a saber o princípio da Capacidade Contributiva e da Igualdade.

Conceituar tal Tributo não é atividade das mais simples, mas deve-se atentar que ele poderá ser realizado com total exame às médias de riqueza e a percentagem de riqueza reunida sob o domínio dos desiguais níveis de classe social. É necessário que os interesses políticos sejam postos de lado e que sejam tomados em respeito aos Mandados Constitucionais, para que só dessa forma, possamos alcançar o objetivo social das citadas Disposições.

Ratifica ainda mais o pensamento de que é plausível a regulamentação do Imposto no Brasil, o Deputado João Dado, Relator da Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados, proferiu seu voto quando da apreciação do Projeto de Lei Complementar nº. 277/2008, de acordo apontado como segue:

Essas assertivas, no entanto, não merecem colhimento unânime, pelo que se podem aduzir argumentos bastante convincentes também para contestá-las. Quanto aos custos administrativos, por exemplo, discute-se que a estrutura já existente para administrar o imposto de renda gozaria de plena capacidade para enfrentar o desafio da fiscalização do novo tributo, inclusive por que já realiza atualmente tarefa semelhante ao verificar as declarações de bens relativas a esse imposto. Procura-se também debelar o receio quanto à fuga de capitais aludindo à modicidade das alíquotas que normalmente caracterizam exações dessa natureza, em geral pouco relevantes para suplantarem as considerações de natureza econômica que costumam orientar as escolhas dos investidores internacionais. Contra o hipotético desestímulo à poupança, objetiva-se em geral com a ideia de que somente se desestimularia a acumulação improdutiva – ou de pequeno retorno econômico – o que na verdade poderia constituir um benefício para a sociedade. As virtudes inerentes ao próprio IGF, de sua vez, acrescentam-se a esses argumentos para recomendar a sua instituição, especialmente no caso do Brasil. Com efeito, tributos que incidem sobre a totalidade do patrimônio, às vezes chamados “sintéticos”, têm sido vistos, mais do que propriamente como fonte de receitas, com as funções de auxiliar a tributação da renda. Isso porque permitem o cruzamento de informações e a verificação da conformidade das declarações do contribuinte, dificultando a sonegação de outros tributos de arrecadação mais substantiva. Mas não se pode desconsiderar também a sua aptidão para apanhar manifestações de riqueza que nem sempre estão ao alcance do imposto sobre a renda, tornando o sistema tributário mais justo e abrangente – efeito de valor ético indiscutível. O fato de que em geral promove a redistribuição da riqueza tem sido ainda apontado como outro benefício associado a essa espécie de imposto, ainda que tal redistribuição não se mostre quantitativamente relevante, em face da magnitude das disparidades verificadas no Brasil, porque de qualquer forma reafirma os princípios de justiça e solidariedade social em que assenta a ordem jurídico-política do País (...) de fato, apesar de constar em abstrato no texto constitucional há quase vinte anos, a tributação sobre os grandes patrimônios permanece inédita na realidade institucional do País, jamais logrou ultrapassar aquele patamar de mera declaração de princípios programáticos. Recomenda a prudência, em tal caso, cautela na sua implantação, até para que seja possível avaliar coetaneamente os resultados, assim como os efeitos sobre a economia do País. A possibilidade de dedução do montante devido pelo contribuinte a título de imposto de renda reforça o papel de complementaridade do IGF em relação à tributação da renda, de acordo com algumas recomendações do mundo doutrinário. Pretende-se com isso tributar certas manifestações de capacidade contributiva que podem escapar ao imposto de renda, como na clássica alegoria construída pelo economista Nicholas Kaldor, ao comparar as situações econômicas de dois hipotéticos contribuintes: um marajá titular de grande riqueza invertida em ativos que não geram renda, e que portanto não contribui para o IR; e um mendigo, igualmente isento do imposto, mas pela efetiva ausência de capacidade contributiva. A possibilidade de se deduzirem os tributos patrimoniais de competência estadual e municipal (IPTU e IPVA), bem como o ITR, de competência federal, evita questionamentos com respeito à duplicidade de incidências sobre o mesmo fato gerador, questionamentos esses que, apesar de infundados, poderiam ser agitados perante o Judiciário como forma de dificultar ou atrasar a implementação do tributo (...) é o meu voto pela compatibilidade e adequação financeira e orçamentária e, no mérito, pela aprovação do Projeto de Lei Complementar nº 277, de 2008, na forma do anexo Substitutivo³⁵.

Percebe-se nas justificativas do Relator da Comissão de Finanças Tributação e Orçamento que ao refutar outras fundamentações contrárias à regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas o Deputado Federal alega que inexiste a impossibilidade administrativa recomendada por muitos e indicadas a sua

regulamentação no Brasil, por não ser o Imposto sobre Grandes Fortunas somente como fonte de receita, uma vez que que viria a representar também a incumbência de assistir à tributação da renda, vindo a obstaculizar a sonegação de outros tributos.

Para além da análise, corrobora o Relator a aptidão do Tributo para abarcar riquezas que nem sempre estão abrangidos pelo imposto incidente sobre a renda. Tendo como resultado um Sistema Tributário mais igualitário, por estar proporcionando a redistribuição de riqueza por mais insignificante que seja a sua proporção em relação à vastidão das discrepâncias observadas no Brasil.

3.4 Função Social do Imposto sobre Grandes Fortunas

Não é trabalhoso perceber o quanto é fundamental e de conhecimento de todos a Função Social que esse Tributo potencialmente se tornaria ao ser implantado de modo bem tencionado, com Projeto de Lei circunspecto e bem propositado que não represente semente característica política para objetivar satisfazer ou aprazer a população.

O seu objetivo, iria ter como principal fundamento, a característica solidaria, social, uma vez que tributando aqueles que mais possuem, com a intenção de recolher mais para investimentos em educação, saúde e moradia, a saber. E de conhecimento de todos que a realidade social brasileira ainda possui elevadas desigualdades e que a maior parcela das fortunas no Brasil se acumulam sob o poder de uma minoria, ao passo que a enorme pobreza da nação está presente na vida daqueles que são muitos e penam pelas injustiças que naturalmente já originam submersos e que geralmente o poder estatal nem proporciona a ocasião e as situações imprescindíveis para que aquele indivíduo altere a sua realidade.

Ueren D. Souza³⁶ em seu fantástico trabalho científico a despeito do assunto realiza uma didática e elucidadora explicação sobre da Função Social que o Tributo incidente sobre Grandes Fortunas viria a ser se regulamentado no Brasil, mediante trecho abaixo:

O Brasil é o 10º país com pior distribuição de renda do mundo. Os 10% mais ricos detêm quase metade de toda a riqueza e os que pertencem ao seletivo grupo do 1% mais ricos possuem 1/6 da riqueza de nosso país. O tema no Brasil tem o enfoque evidentemente errado quando deixa de buscar a justiça do sistema tributário, que seria a aplicação do § 1º do artigo 14513 da CF/88 e busca, com o apoio da mídia em geral, políticos dando ao IGF e assemelhados uma roupagem de Madre Tereza (a de Calcutá), que se coloca supostamente como benéfica a maior parcela da população, que são

menos favorecidos monetariamente, e pagam imposto proporcionalmente altíssimos, juntamente com a

³⁵ <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=388149>. Acesso em 04 de setembro de 2016.

³⁶ <https://pt.scribd.com/doc/88133044/Imposto-Sobre-Grandes-Fortunas>. Acesso em 04 de setembro de 2016.

classe média, que por sua vez paga estes mesmos impostos e ainda é a grande pagadora do Imposto de Renda no Brasil. O debate do IGF não deve estar definitivamente em redistribuição de renda baseada em penalizar o rico pela acumulação de riqueza, mas sim tornar o nosso sistema tributário mais justo, de forma que os pobres paguem menos impostos (sobre o consumo), os ricos paguem mais impostos sobre a renda e, porque não, sobre a acumulação de fortuna como imposto complementar voltado para fins de apoio ao combate às desigualdades sociais.

3.5 Atribuição aos contribuintes

Não pode ser visto o Imposto sobre Grandes Fortunas como um mecanismo que unicamente ira atribular os contribuintes, pois não o é. O Tributo em si objetiva tornar o Sistema Tributário Brasileiro mais justo, já que conforme explica Sérgio Martins (2012, p. 273) “O objetivo do imposto era, inicialmente, redistribuição de renda. “, o que mais importa no que concerne à carga tributária e o que deve ser visto como inquietação não tanto que ela pesa, e sim o quanto desequilibrada ela é.

Importante é a atenção com o modo como a carga tributária está sendo desferida no Brasil, não possibilitando que o seu maior peso inclui para as classes menos favorecidas de forma desconhecida, para que dessa forma sim, não atribula, não confisque, nem retire daqueles mais carentes a menor situação de subsistência humana.

Contudo, o insigne professor Hugo Machado (2012, p. 347) tem preocupação que o Tributo acabe atingindo quem realmente não é o alvo do Imposto, quando relata:

O que há de pior neste assunto é a possibilidade de deformação do imposto.

Realmente, pode ocorrer que venha a ser criado um imposto que incidirá sobre grandes fortunas será feita de tal forma, que o imposto vai terminar sendo cobrado da classe média, que já suporta a maior carga tributária do País.

Aliás, consta que existem projetos em tramitação no Congresso Nacional que prenunciam essa deformação, lamentável sob todos os aspectos.

Ratifica ainda mais o pensamento de que é plausível a regulamentação do Imposto no Brasil, o Deputado Federal Regis Oliveira, Relator da Comissão de Constituição e Justiça da Câmara dos Deputados, proferiu seu voto quando da

apreciação do Projeto de Lei Complementar nº. 277/2008, de acordo apontado como segue:

A desigualdade social no Brasil é um fato histórico que, infelizmente, perdura até hoje. O passado colonial e escravocrata é o ponto de partida da concentrada distribuição de riqueza e da renda no Brasil. Apesar do esforço empreendido pelo Estado e pela sociedade para mudar esse cenário, ainda há um abismo enorme separando os mais ricos dos mais pobres, basta analisar alguns dados estatísticos para obter tal comprovação. Dados do IBGE, obtidos através da fonte PNUD/2004 (Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento) demonstram a diferença existente na apropriação da renda pelos ricos e pobres. O Brasil aparece na frente apenas de países como Namíbia, Lesoto, Serra Leoa. De acordo com o gráfico apresentado pelo IBGE, “os 10% mais ricos apropriam-se de 46,7% da renda sendo de 85 vezes a razão entre ricos e pobres”. (Site IBGE). Nota-se que, na elaboração da Constituição de 1988, o legislador constituinte já demonstrava preocupação com a concentração da renda no Brasil, o que ensejou a inclusão no Anteprojeto da Subcomissão de Tributos, do inciso VII que determina a instituição do imposto sobre grandes fortunas. Justifica que: “esse dispositivo visa a corrigir graves disparidades econômicas entre pessoas e classes sociais, que a função extrafiscal da tributação pode reduzir injustiças provocadas pela obtenção e acúmulo de grandes fortunas, muitas vezes decorrentes até da sonegação de impostos pelo beneficiário ou por seus ancestrais, que a tributação normal dos rendimentos ou mesmo das heranças e doações nem sempre é suficiente para produzir as correções desejáveis, que daí à necessidade de novo imposto que alcance as situações anormais de riqueza acumulada e não produtiva”. (...). De acordo com a pesquisa divulgada no primeiro semestre de 2002 pelo economista Marcelo Neri, da Fundação Getúlio Vargas do Rio de Janeiro, “o Brasil tem cerca de 50 milhões de pessoas vivendo em condições de indigência, com renda inferior a 80 reais por mês. Ou seja, 29,26% da população do país não conseguem atender minimamente a suas necessidades diárias.” (Site FGV-RJ). Atualmente, segundo dados publicados no Diário Oficial da União e divulgados em 14 de agosto de 2009 pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), a população brasileira chegou a 191,5 milhões de pessoas dos quais 55 milhões são pobres. Segundo a economista Sônia Rocha, em entrevista ao sítio “no mínimo”, em 25/05/2007 “o principal problema do Brasil é a desigualdade. A pobreza existe em função da desigualdade. O país não tem pobreza absoluta, mas mesmo assim tem 55 milhões de pobres, um terço da população. Esse número tem a ver com desigualdade de renda, porque boa parte dessas pessoas certamente nasceu pobre. Eles são pobres no contexto brasileiro, numa sociedade que atingiu um certo nível de desenvolvimento, de renda, e de complexidade produtiva.”. Não resta dúvidas, a concentração da renda é um dos maiores obstáculos ao desenvolvimento do nosso país. Isso precisa mudar. A distribuição da renda deve ocorrer de modo a proporcionar melhores condições de vida aos mais pobres. É preciso avançar rumo à concretização dos direitos sociais garantindo a todo cidadão brasileiro o mínimo para se viver com dignidade. É justo que aquele indivíduo que encontrou na sociedade condições propícias para desenvolver sua atividade econômica e, conseqüentemente, enriquecer, contribua para que o Estado possa investir mais em saúde, educação, infraestrutura, etc, para garantir a outros cidadãos melhores condições de vida. Penso que, a questão do imposto sobre grandes fortunas é polêmica superada. Sua previsão é constitucional e sua instituição está amparada pelo princípio constitucional da capacidade contributiva e pela Lei de Responsabilidade Fiscal. Conclusão. A ideia de instituir o IGF não é punir o rico pela acumulação de riqueza, mas sim tornar o nosso sistema tributário mais justo de forma que os pobres paguem menos impostos, os ricos paguem mais impostos sobre a renda. O IGF funcionaria como um imposto complementar ao imposto de renda, para fins de apoio ao combate às desigualdades sociais. Assim, o governo teria mais dinheiro em caixa para investir em saúde, educação, moradia, infraestrutura, entre outros serviços básicos, destinado ao pobre que sente nas

dificuldades do dia-a-dia o descaso político. A intenção da autora é louvável e se justifica em nome de um sistema tributário mais justo. Diante do exposto, o parecer é pela constitucionalidade, juridicidade e boa-técnica legislativa do Projeto de lei complementar nº 277/08. No mais, pela aprovação²⁸.

Frente a todo o observado acima pelo elucidador voto do Relator da Comissão de Constituição e Justiça, analisa-se a relevância concedida por vários autores e estudiosos para a instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas que viria a ser o imposto que mais incidiria a sua Função Social, levando em cota que o Brasil ainda pena e muito com as desigualdades sociais.

²⁸ <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=388149>. Acesso em 03 de setembro de 2016.

CONCLUSÃO

Analisar o Imposto sobre Grandes Fortunas a respeito das características referentes à carga tributária e a sua Função Social é submergir em um universo de diversos conceitos, de discussão e exames que desenvolvam a perspectiva de análise para outras especialidades que orbitam ao redor desse debate, por isso se faz importante a expansão dos sacrifícios com o intuito de se vislumbrar outros elementos que se estenderam em volta do tema, o locupletam e o justificam.

As possibilidades apresentadas nesse estudo eram as de que a fundamental dificuldade para a regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas é de característica política. O Tributo, contudo, pode vir a ter a sua exequibilidade econômica financeira no país, o empecilho administrativo na fiscalização do cumprimento dos deveres tributários decorrentes do fato gerador desse Tributo não existe e a potencial Função Social do Tributo é clara.

As fundamentais intenções deste trabalho eram: observar a possibilidade da regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas, medir o seu mérito quanto a real Função Social que ele expõe no que tange à colaboração para a redução das desigualdades sociais e os instrumentos necessários para assegurar o desenvolvimento e realização de direitos fundamentais estabelecidos na Constituição Federal de 1988.

Indicou-se ainda como propósitos apontar as razões para o não consentimento de diversos Projetos de Lei Complementar já remetidos à análise do Congresso Nacional e para a lentidão legislativa, tratar a conexão presente entre vários Princípios Constitucionais e o citado Imposto, tornar conhecido a todos as justificativas desfavoráveis e a favor a regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas e abordar os motivos que causam a atenuação dos Preceitos Constitucionais em detrimento do poder de algumas instituições.

No decorrer do trabalho o maior obstáculo confrontado foi o limitado volume de pesquisas abordando detalhadamente o assunto, um reduzido volume de fontes doutrinárias, que no fundo averigua o seu simples exame, a sua simples idealização

teórica, uma vez que inexiste a sua regulamentação e implantação no Ordenamento Jurídico.

Resultou, dessa forma, a atual pesquisa na verificação de que a maior razão para a não implantação do Imposto sobre Grandes Fortunas é de característica política.

Existe um desestímulo muito grande das classes econômicas que detém grandes fortunas, que se não possuem o poder político desempenham elevada influência nas tomadas de decisões daqueles que possuem.

Podemos indicar igualmente como fruto desse trabalho que as dificuldades postas no trajeto da implantação desse Tributo, como o malogro em diversas nações, não devem ser ponderadas, já que foram apresentados em todos os demais países foram somente impostos semelhantes ao nosso Imposto sobre Grandes Fortunas, do qual se assemelha ao Imposto francês conhecido *Impôt Sur Les Grandes Fortunes*.

Mesmo sendo o Imposto sobre Grandes Fortunas no país se assemelhado ao Imposto francês, já mencionado, isso não deve ser visto como parâmetro, uma vez que a realidade social, econômica e política no Brasil tem peculiaridades muito razoáveis se comparada aqueles países o que viria a fomentar vigorosamente para um momento nunca visto que só poderia ser vivido quando da sua implantação, quando deixar de ser apenas conjectura abstrata, dos arquivos do Congresso Nacional, e tornar um desejo real e concretizado por aqueles que batalham e objetivam um país mais justo com menos miserabilidade, disparidades de padrões sociais e por fim, mais dignidade.

Os resultados causados pela exposição dos resultados originados do trabalho conduzem no sentido de que muitos dos políticos somente se favorecem com a apresentação de Projetos de Lei objetivando implantar tal Tributo, uma vez que teoricamente, sob a análise fria sobre o assunto, o intuito é dos melhores, mesmo que o Projeto não seja bem tencionado, mesmo que a técnica possua falhas, acarretando dessa forma uma grande sensação de inquietação com os temas sociais. Sendo assim, fica a impressão sempre de esforço malogrado, de óbices, originando um sentimento de desalento e de indeterminação relacionada à verdadeira possibilidade de se ver o Tributo regulamentado.

Sendo assim, propõem-se como investigação mais funda para este trabalho a análise de instrumentos que objetivam realizar a efetivação do preceito fundamental, isto é, tornar o Mandamento Constitucional eficiente, regulamentado, e tornando real o

que deve ser. Para que, só desse jeito, seja vivido no Ordenamento Jurídico Nacional o oculto potencial social desejado no Imposto sobre Grandes Fortunas.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado** – 9. ed., ver., atual., e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015.

ALEXANDRINO, Marcelo. **Direito tributário na Constituição e no STF**. 17. ed., ver., atual., e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2014.

ATALIBA, Geraldo. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 1960.

Ávila, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de direito tributário**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2011.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense. 1990.

BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 1990. v. 6. t. 1.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; COELHO, Inocêncio Mártires; e MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo, Saraiva, 2014.

BRASIL. **Código tributário nacional**. – 2. ed. – Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2012.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: texto constitucional promulgado em 5 de outubro de 1988, com as alterações determinadas pelas Emendas Constitucionais de Revisão nos 1 a 6/94, pelas Emendas Constitucionais nos 1/92 a 91/2016 e pelo Decreto Legislativo no 186/2008. Brasília: Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas, 2016.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. Disponível em:
<<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=21594>>.
Acesso em: 08 de outubro de 2016.

_____. Disponível em:
<<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=388149>>
Acesso em: 03 de setembro de 2016.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO JR, Pedro Humberto de. **Imposto Sobre Grandes Fortunas**. 2008 . Ano 5. Edição 43 - 17/05/2008. Disponível em:
<http://desafios.ipea.gov.br/index.php?option=com_content&view=article&id=977:catid=28&Itemid=23>. Acesso em: 16 de setembro de 2016.

CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de. **Tratado dos Impostos** (Estudos Teórico e Prático). Rio de Janeiro, Imprensa Nacional, 1910.

CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de direito tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

_____. **Prof. Sacha Calmon fala ao jornal O Estado de São Paulo sobre o IGF**. 30 de março de 2018. Disponível em: <<http://sachacalmon.com.br/noticias/prof-sacha-calmon-fala-ao-jornal-o-estado-desaopaulo-sobre-o-igf>>. Acesso em: 08 de outubro de 2016.

Conferência inaugural – XXVII Simpósio Nacional de Direito Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Direito tributário e reforma do sistema**. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2003. p. 13-35.

CREPALDI, Guilherme Simões; e CREPALDI, Silvio Aparecido. **Direito tributário: teoria e prática**. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

EROS, Grau. **Conceito de tributo e fontes do direito tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

FURTADO, Celso de Alencar. **O capitalismo global**. São Paulo: Paz e Terra, 1998.

GIFFONI, Francisco de Paula C. **O novo sistema constitucional tributário as inovações**. São Paulo: Gazeta Mercantil, 1988.

GIFFONI, Francisco de Paula C; VILLELA, Luiz A. **Tributação da Renda e do Patrimônio**. Estudos para a Reforma Tributária, Tomo 2. Rio de Janeiro: Ipea/INPES. 1987.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Responsabilidade Fiscal, Renúncia de Receitas e Guerra Fiscal. Lei de Responsabilidade Fiscal: 10 anos de vigência – questões atuais**. Instituto Brasileiro de Direito Financeiro – IBDF. Coord. Fernando Facury Scaff e José Maurício Conti. Porto Alegre: Conceito, 2010.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 25. ed. ver., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2016.

LEONETTI, Carlos Araújo. **Função social da propriedade: Mito ou Realidade.** Revista Síntese de Direito Civil e Processual Civil; Vol 03. Porto Alegre, Jan-Fev-2002.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito constitucional tributário.** São Paulo: Malheiros editores, 2012.

_____. **Curso de direito constitucional tributário.** São Paulo: Malheiros editores, 2012.

MACIEL, Everardo. **O Estado de S. Paulo.** 01 novembro 2010. Disponível em: <<http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,direitos-humanos-e-tributacao-imp-,633046>>. Acesso em: 16 de setembro de 2016.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual de direito tributário.** 11. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MESSA, Ana Flávia. **Direito tributário e financeiro.** 4. ed. São Paulo: Rideel, 2010, págs. 349 350.

MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. **Imposto sobre grandes fortunas no Brasil: origens, especulações e arquétipo constitucional.** São Paulo: MP, 2010.

MOTTA, Maria Clara de Mello. **Tributação sobre Grandes Fortunas: Fenômeno de Recepção no Campo Fiscal.** Disponível em: <www.pucpr.br/sobrepuc/depto/direito/revista/online/rev08_mariaclara.html>. Acesso em: 08 de outubro de 2016.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário. Constituição e Código tributário à luz da doutrina e jurisprudência.** 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

Revista de informação legislativa: v. 37, n. 146 (abr./jun. 2000). Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/496878>>. Acesso em: 08 de outubro de 2016.

SIDOU, José Maria Othon. **Dimensão Jurídica do Tributo.** In: BRITO, E. ROSAS, R. (Coord.). Homenagem ao Professor Dejalma de Campos. São Paulo: Meio Jurídico, 2003.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **A Constituição e o Supremo.** Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/>>. Acesso em: 08 de outubro de 2016.

SZKLAROWSKY, Leon. O Congresso nacional e a produção de normas tributárias. In: CAMPOS, Dejalma de (Coord.). **O Sistema tributário na revisão constitucional.** São Paulo: Atlas, 1993.

TILBERRY, Henry. **A Tributação dos Ganhos de Capital.** São Paulo, Resenha Tributária/Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1977.

_____. Reflexões sobre a tributação do patrimônio. In: **Princípios tributários no direito brasileiro e comparado**: estudos jurídicos em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto. Rio de Janeiro: Forense, 1988.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

TORRES, Ricardo Lobo. **Imposto sobre grandes fortunas e direito comparado**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.), **Direito Tributário e a reforma do sistema**. São Paulo: CEU; RT, 2003.