

FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIO DE SERGIPE

BACHARELADO EM DIREITO

LAVÍNIA ALVES LOPES

**A NÃO INSTITUIÇÃO DO IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS NO BRASIL
É QUESTÃO POLÍTICA?**

**ARACAJU
2014**

LAVÍNIA ALVES LOPES

**A NÃO INSTITUIÇÃO DO IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS NO BRASIL
É QUESTÃO POLÍTICA?**

Monografia apresentada à Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe como um dos pré-requisitos para obtenção de grau de bacharel em Direito.

Orientador:
Prof. Esp. Matheus Brito Meira

**Aracaju
2014**

LAVÍNIA ALVES LOPES

**A NÃO INSTITUIÇÃO DO IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS NO BRASIL
É QUESTÃO POLÍTICA?**

Monografia apresentada à Comissão Julgadora da Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe como um dos pré-requisitos para obtenção de grau de bacharel em Direito.

Aprovada em: ___/___/_____

BANCA EXAMINADORA

Prof. Esp. Matheus Brito Meira
Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe

Prof. MSc Fernando Ferreira da Silva Júnior
Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe

Prof. Esp. Alessandro Buarque Couto
Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe

A Deus pela força para seguir sempre e a minha família, base de toda a minha formação.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente a Deus por ter iluminado e abençoado em todos os momentos da minha caminhada, por estar sempre presente na minha vida, meu amigo de todas as horas.

A minha amada mãe Lolita, por ser tão dedicada e amiga, por ser a pessoa que mais me apoia e acredita na minha capacidade, meu agradecimento pelas horas em que ficou me esperando chegar da faculdade.

A meu amado pai Jose Lopes, por todo amor que sempre teve comigo.

As minhas irmãs amigas pelo apoio acreditando e incentivando o meu progresso.

A meu irmão amigo Sebastião por ter me dado todo o apoio que precisei para concluir essa caminhada.

Aos meus queridos sobrinhos e sobrinha neta pelo carinho.

As meus parentes pelo apoio e confiança que em mim depositaram.

À Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe, seus professores e funcionários pela atenção, em especial aos professores que tive a honra de conviver durante essa jornada.

A meu orientador, Prof. Matheus Brito que me incentivou e me acompanhou com muita satisfação e sapiência e que desde o início, acreditou na consecução de um bom trabalho.

Aos demais professores da banca examinadora pelas observações e sugestões para o engrandecimento deste trabalho.

Ao Mestre, Pedro Durão, ilustre representante da Advocacia Pública, pessoa admirável e de grande coração que me fez perceber a importância da carreira jurídica.

A minha amiga Simone Vieira, companheira de todas as horas nessa jornada, meu especial agradecimento.

A todos os meus amigos que de uma forma direta ou indireta contribuíram na elaboração deste estudo, pela paciência, atenção e força que prestaram em momentos menos fáceis. Meus sinceros agradecimentos.

RESUMO

O presente estudo tem como objetivo analisar a viabilidade da instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas, vir a se tornar um instrumento de concretização de justiça social, transformado em um mecanismo de inclusão social, fazendo com que a aja uma melhor distribuição de renda no Brasil. Discorre acerca do conceito de imposto no sistema tributário nacional, bem como, os princípios constitucionais de ordem tributária, inerentes a esta modalidade de tributo. Busca examina o processo legislativo, espécies normativas, reserva constitucional de lei complementar. Busca traçar as origens do IGF no contexto histórico internacional e nacional, analisando as experiências internacionais de instituição do imposto, além de ressaltar as diretrizes básicas do imposto no sistema jurídico nacional, assim como faz referência aos pontos favoráveis e desfavoráveis em relação a instituição do IGF. Faz uma análise acerca da possibilidade do imposto vir a ser inserido no sistema tributário podendo ser utilizado como instrumento de efetivação da função social.

Palavras-chave: Imposto; Grandes fortunas; Princípios; Competência.

ABSTRACT

The present study aims to examine the feasibility of introducing Tax Wealth , eventually become an instrument of achieving social justice , transformed into a mechanism for social inclusion , making the act a better income distribution in Brazil . Talks about the concept of tax in national tax system , as well as the constitutional principles of tax law , inherent in this type of tax. Search examines the legislative process , normative species , constitutional reservation supplementary law . Attempts to trace the origins of the IGF in international and national historical context , analyzing the international experience of introduction of the tax , in addition to emphasizing the basic guidelines of the tax in the national legal system , as well as references to favorable and unfavorable points over the institution of IGF . An analysis of the possibility of tax likely to be inserted in the tax system can be used as an instrument for effecting social function.

Keywords: Ttax; Great fortunes; Principles; Competence

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	10
2	IMPOSTO.....	12
2.1.	Breves considerações sobre o conceito de Imposto no Sistema Tributário Nacional.....	12
2.2.	Princípios basilares relativos ao imposto.....	17
2.3.	Considerações sobre o Processo Legislativo, espécies normativas e reserva Constitucional de lei complementar.....	24
3	IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS.....	30
3.1.	Evolução histórica do imposto no contexto internacional.....	30
3.1.1.	Países que adotaram, cogitaram a adoção e os que adotaram e depois aboliram o imposto.....	34
3.2.	Evolução histórica do imposto no contexto nacional.....	37
3.2.1.	Diretrizes básicas do Imposto sobre Grande Fortunas.....	41
4	ANÁLISE DOS PROJETOS DE LEIS Nº 277/2008 E Nº 130/2012.....	45
4.1.	Divergências de opiniões econômicas e jurídicas.....	48
5	A IMPORTÂNCIA DO IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS COMO MECANISMO DE JUSTIÇASOCIAL.....	55
6	CONCLUSÃO.....	59
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	61
	ANEXO A – Projeto de Lei Complementar nº 277/2008.....	63
	ANEXO B – Projeto de Lei Complementar nº 130/2012.....	68

1. INTRODUÇÃO

A presente monografia tem como finalidade a elaboração de uma análise acerca do Imposto sobre Grandes Fortunas sem ter a intenção de exaurir o tema uma vez que ainda não foi instituído em nosso ordenamento jurídico, sendo assim estudaremos os aspectos: suas origens, o processo legislativo da espécie normativa e a reserva constitucional, as razões da não instituição em nosso país, os princípios constitucionais relacionados, a análise dos projetos de lei, os prováveis pontos desfavoráveis e favoráveis ao imposto.

A proposta metodológica do presente estudo se desenvolverá tendo por base a análise de material bibliográfico e da leitura de artigos científicos publicados na internet, será também examinado o Sistema Tributário Nacional previsto na Constituição Federal de 1988, pareceres dos parlamentares quanto à viabilidade ou recusa do tributo na votação de projetos de lei já submetidos à apreciação pelo Congresso Nacional, do estudo comparado dos projetos de lei já submetidos à apreciação do Congresso Nacional na tentativa de instituição do imposto.

O trabalho busca analisar a importância do Imposto sobre Grandes Fortunas, quanto a potencial função social, uma vez que ele poderá apresentar contribuição para diminuição das desigualdades sociais e a sua instrumentalidade para garantir o exercício e efetivação de direitos fundamentais garantidos constitucionalmente.

A pesquisa tem o propósito de abordar as causas para a não aprovação dos Projetos de Lei Complementar que já foram sujeitos à apreciação no Congresso Nacional. Verifica ainda, alguns argumentos favoráveis e contra a instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas.

A Constituição Federal Brasileira prevê expressamente em seu artigo 153, inciso VII, que deverá ser instituído através de Lei Complementar o Imposto Sobre Grandes Fortunas, deixando ao livre entendimento do Legislador Complementar a responsabilidade para determinar quais serão os elementos caracterizadores de tal tributo

No primeiro capítulo intitulado “**Imposto**” procura-se tratar do conceito de Imposto no Sistema Tributário Nacional, desde os tempos mais remotos até os dias atuais, a primeira representação do Imposto até chegar na sua previsão na Constituição Federal de 1988.

Ainda no capítulo primeiro faz-se uma análise dos princípios basilares que estão diretamente ligados à temática; dos propósitos dos pré-constituintes e dos constituintes ao preverem a hipótese de criação do IGF através de lei complementar, do processo legislativo, espécies normativas e também da reserva constitucional da Lei complementar.

Já no segundo capítulo, o qual se intitula “**Imposto sobre Grandes Fortunas**” abordar-se-ão a evolução histórica do referido imposto no contexto internacional, bem como se deu a imposição tributária em outros países comentando sobre as experiências que eles tiveram em relação a outros impostos com características assemelhadas ao imposto sobre grandes fortunas, verificando o sucesso ou insucesso destes nesses países.

Ainda no segundo tópico, será abordada a evolução histórica no contexto nacional, suscitando o surgimento das grandes fortunas, a incidência ou não de impostos sobre elas, a primeira representação do Imposto até chegar na sua previsão na Constituição Federal de 1988. Buscar-se-á ainda traçar as diretrizes básicas do imposto.

No terceiro capítulo, intitulado “**Análise do Projeto de Leis**” a pesquisa é direcionada no sentido de se entender pontos importantes referentes aos Projetos de Leis que já foram submetidos à apreciação no Congresso Nacional, especificamente, o PLP 277/2008 e o PLP 130/2012.

Ainda no terceiro tópico se procura fazer uma abordagem sobre as divergências de opiniões econômicas e jurídicas. Buscando um entendimento de como solucionar a problemática em relação ao conceito de grandes fortunas, são abordadas várias causas, empecilhos, à instituição do Imposto sobre Grande Fortunas.

Por fim, no quarto capítulo, intitulado “**A importância do Imposto sobre Grandes Fortunas como mecanismo de Justiça Social**” o estudo é dirigido aos argumentos favoráveis à instituição do imposto, que irá servir como um mecanismo de justiça social.

2. IMPOSTO

Para um melhor entendimento do tema, qual seja, o Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), faz necessário discutir, preliminarmente o conceito de Imposto, desde sua primeira aceção até os dias atuais.

2.1 Breves considerações sobre o conceito de imposto no Sistema Tributário Nacional

O imposto sempre esteve presente na história da humanidade, pois já nos tempos bíblicos encontramos relatos de prática ou cobrança de impostos. Desde o momento em que o homem passou a viver em coletividade, surgiu a necessidade da colaboração mútua, para uma eficaz e harmoniosa convivência em grupo.

Segundo Nilo Odália, (1991, p.32):

[...] os homens se agrupam e se organizam em sociedade visando garantir a sobrevivência, mais esse ajuntamento exige que a integração de cada um na totalidade dos esforços da sociedade seja uma condição de existência.

Demonstra o autor, que existe a necessidade do homem, organizar-se em sociedade com o objetivo de garantir sua existência, se firmando através da contribuição de cada indivíduo ao bem-estar da coletividade.

Devido ao crescimento da população, bem como da necessidade de sua organização em sociedade surgiu, atrelado a esses fatores, o Estado.

Como salienta Hugo de Brito Machado que:

“Para viver em sociedade, necessitou o homem de uma entidade com força superior, bastante para fazer as regras de conduta, para construir o direito positivo. Dessa necessidade surgiu o Estado, cuja noção se pressupõe conhecida de quantos iniciam o estudo do Direito Tributário.”

Prosseguindo-se com a análise histórica do imposto nas sociedades, bem como no direito pátrio, é relevante acentuar que o surgimento deste tributo remonta à época da organização dos povos em Estados, quando então surgiram as necessidades públicas, razão pela qual os governantes buscavam obter os recursos

patrimoniais necessários à realização de seus fins, ou seja, os impostos surgiram com o objetivo de custear as atividades estatais, desenvolvidas para o bem estar do povo.

A Constituição de 1824 e o Ato Adicional de 1834 faziam vaga referência às denominadas “contribuições” e “imposições”, para tratar dos ônus fiscais, assim como também a Constituição de 1891 discriminou os tributos que competiam a cada nível de Poder Público e ainda trouxe de forma imprecisa, a distinção entre os conceitos de imposto e taxa.

Apenas com o advento do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), com apoio na reforma iniciada em 1965 (Emenda Constitucional nº 18/65) e que se veio a positivar, pela primeira vez, uma definição concreta e jurídica para o imposto. Conforme se pode encontrar uma denominação expressa e clara no Código Tributário Nacional em seu art. 16, o imposto “é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. Dessa forma, a obrigação de pagar imposto não se origina de nenhuma atividade específica do Estado relativa ao contribuinte.

O fato gerador do dever jurídico de pagar imposto é uma situação da vida do contribuinte, que tenha uma relação a seu patrimônio, independe de qualquer atividade estatal. O fato gerador do tributo poderá ser algo que independa da atuação estatal, ou, diferentemente, poderá ser algo que inclua uma determinada ação ou atuação do Estado, direta ou indiretamente, relativa ao contribuinte escolhido pelo legislador.

Assim, pondera o professor Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 106) que:

[...] com efeito, debalde procuraremos na hipótese de incidência dos impostos uma participação do Estado dirigida ao contribuinte. São fatos quaisquer – uma pessoa física auferir renda líquida; industrializar produtos; praticar operações financeiras; ser proprietária de bem imóvel; realizar operações relativas à circulação de mercadorias; prestar serviços, etc. A formulação linguística o denuncia e a base de cálculo o comprova. É da índole do imposto, em nosso direito positivo, a inexistência de participação do Estado, desenvolvendo atuabilidade atinente ao administrado.

No mesmo contexto, Ataliba (1991, p. 117) admitiu uma classificação bem didática para os tributos, o qual leva em conta o aspecto material da hipótese de incidência (fato gerador), estando este ou não ligado uma atividade estatal, os tributos seriam divididos em vinculados e não vinculados.

Em se tratando do imposto, como dito anteriormente, o fato gerador do imposto independe de qualquer atuação estatal sendo, todavia, uma atividade qualquer exclusiva do contribuinte, seria este reconhecido como tributo não vinculado.

O CTN classificou os impostos sem considerar a competência de cada ente federativo. Ocorre que a Constituição Federal de 1988 previu a instituição de novos impostos e dividiu os impostos conforme esta competência, instituindo-os entre as pessoas jurídicas de direito público interno (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

Estes foram subdivididos, tomando como base o fato gerador do imposto, ficando com a competência privativa da União os denominados imposto sobre a importação (art. 153, I, CF) e imposto sobre a exportação (art. 153, II, CF) o Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (art. 153, III, CF) o imposto sobre produtos industrializados (art.153, IV, CF) operações de credito, cambio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (art. 153, V, CF) o imposto sobre a propriedade territorial rural (art. 153, VI, CF) e o imposto sobre grandes fortunas (art. 153, VII, CF).

Ficaram como competência dos Estados e Distrito federal o imposto sobre doação causa mortis e doação (art. 155, I, CF), operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (art. 155, II, CF) O imposto sobre a propriedade de veículos automotores (art. 155, III, CF).

E o imposto sobre serviços de qualquer natureza (art. 156, III, CF) e o imposto sobre a transmissão inter vivos a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição (art. 156, II, CF), são de competência dos Municípios.

Os Impostos Extraordinários, que a União poderá instituir na iminência ou no caso de guerra externa, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação (art. 154, II, CF); e, por fim, os impostos não previstos anteriormente fruto da competência residual da União, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos impostos de competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios (art. 154, I, CF).

Assim, sendo, o legislador, distribuiu as competências relativas à instituição dos tributos entre os entes federativos, dessa forma nenhum deles pode interferir nas atribuições de competências do outro.

Segundo Machado (2006), outra classificação dos impostos pode ser observada. É a que leva em consideração a forma de quantificação do imposto. Neste contexto, os impostos podem ser fixos ou graduados, sendo os fixos aqueles quantificados diretamente pelo legislador. A lei estabelece os valores a serem pagos em cada caso. Essa classificação está praticamente em desuso e os graduados (subdivididos em proporcionais, progressivos e regressivos), quando suas bases de cálculo aliadas à incidência de alíquotas resultarão em acréscimo ou decréscimo das expressões monetárias.

Diz-se que um imposto é proporcional quando seu valor é fixado em proporção à riqueza da qual o fato gerador é um fato-signo presuntivo. O valor do imposto é determinado mediante a aplicação de alíquota sobre a correspondente base de cálculo, ou seja, o imposto proporcional é aquele cuja alíquota é constante e uniforme, qualquer que seja a base de incidência de seu cálculo. Já o imposto progressivo é aquele que possui percentuais diferenciados e que vão aumentando conforme a capacidade econômica do contribuinte. O exemplo mais comum no sistema tributário nacional é o imposto de renda. Por fim, o imposto regressivo é aquele em que a alíquota diminui à medida que os valores sobre os quais incide são mais elevados.

Cada imposto possui seu próprio fato gerador. Fato gerador da obrigação principal é, segundo o art. 114 do CTN, “a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. Ressaltamos que o fato gerador da obrigação acessória conforme dispõe o art. 115 do CTN “é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.”

Há ocasião em que o fato gerador das obrigações principal e acessória, pode ocorrer ao mesmo tempo.

Conforme exemplificação dada por Hugo de Brito Machado (2006, p. 155):

[...] uma determinada situação de fato pode ser, ao mesmo tempo, fato gerador de uma obrigação tributária principal e de uma obrigação tributária acessória. Assim, a situação na qual um comerciante promove a saída de mercadorias de seu estabelecimento faz nascer, ao mesmo tempo, a obrigação de pagar o ICMS (obrigação principal) e também a obrigação de emitir a nota fiscal correspondente (obrigação acessória).

Vale ressaltar a distinção entre hipótese de incidência e fato gerador, onde a primeira corresponde a previsão em lei, abstrata, da situação onde a incidência da norma tributária ocorrerá e o fator gerador é a concretização da hipótese de incidência no plano fático, ou seja, é a situação efetivamente ocorrida, situação essa concretizada.

Ressalta ainda, dois importantes elementos caracterizadores do fator gerador da obrigação tributária, que são: base de cálculo e alíquota, dando a expressão monetária da obrigação tributária. Segundo Carvalho (2005, p.343), “no critério quantitativo há dois fatores: base de cálculo e alíquota, que se combinam para traduzir um resultado que, obrigatoriamente, haverá de ter cunho pecuniário.” Já o Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 331) afirma que o instrumento jurídico da base de cálculo, serve para “dimensionar a intensidade do comportamento incluso no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária”. Do ponto de vista de Machado (2006):

“A identificação da base de cálculo é de suma importância, haja vista ser através desta que é possível especificar a modalidade de tributo. Para ele, essa realidade é que nos permite identificar a espécie de tributo, muito especialmente distinguir e identificar a espécie imposto, a que mais direta e claramente se relaciona a uma realidade econômica”.

Ressalta ainda, o ilustre autor que “a base de cálculo é, portanto, elemento essencial na identificação do tributo, sobre o qual se aplica a alíquota para ter-se como resultado o valor do tributo correspondente.” (MACHADO, 2006, p. 155)

Então, para o tributarista supra, a alíquota será o percentual ou o valor fixo que será aplicado sobre a base de cálculo para que seja determinado o valor do imposto. E esse valor ou percentual tem que ser estabelecido por lei.

No que tange ao sujeito ativo da relação jurídica tributária, o CTN, no seu art. 119, prescreve que é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento. Em outras palavras, o sujeito ativo é o titular da competência para lançar e cobrar o tributo.

Quanto ao sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa, natural ou jurídica, obrigada a seu cumprimento, o sujeito passivo tem o dever de prestar o seu objeto. Conforme diz o art.121 do CTN, o sujeito passivo da relação tributária principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Quanto ao Imposto sobre Grandes Fortunas, todos os elementos caracterizadores da relação tributária, quais sejam: fato gerador, hipótese de incidência, base de cálculo, alíquota e sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária, serão identificados de forma mais detalhada, tomando-se como base os últimos projetos de lei complementar atinente à matéria (PLP nº 277/208 e o PLP130/2012).

2.2 Princípios basilares relativos ao imposto sobre Grandes Fortunas

Preliminarmente, cumpre ressaltar acerca do **Princípio da Legalidade**, que além de ser um importante princípio basilar do Estado Democrático de Direito, se destaca também, como norma de ordem tributária. Assim dispõe Rosa Junior (2005) sobre o motivo da existência de um princípio específico da legalidade tributária declarando que:

[...] o art. 5º, II, da CF consagra o princípio genérico da legalidade, segundo o qual ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Entretanto, tal princípio é considerado por si só insuficiente para conferir ao contribuinte a garantia que decorre do princípio específico, exigindo, para cada instituição ou majoração de tributo, norma jurídica emanada pelo Poder competente para o exercício da função legislativa, na forma estabelecida pela Constituição. (ROSA JÚNIOR, 2005, p. 147-148)

O Princípio da Legalidade encontra-se expressamente previsto no inciso I do art. 150 da Carta Magna, que determina ser vedado aos entes federativos exigir ou aumentar tributo sem uma lei que o estabeleça. Em se tratando de matéria tributária à reserva absoluta da lei também consta sua previsão no art. 97 do CTN, o qual estabelece que somente a lei pode instituir tributos ou tratar de sua extinção; majorá-los ou reduzi-los; definir o fato gerador da obrigação tributária principal; fixar a alíquota do tributo e da sua base de cálculo; cominar penalidades para ações ou omissões contrárias a seus dispositivos ou outras infrações nela definidas; identificar as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

No ordenamento jurídico pátrio, a iniciativa de lei que dispõe sobre matéria tributária é sempre do chefe do Poder Executivo no âmbito federal é do Presidente da República no âmbito estadual é do Governador e no âmbito municipal é do prefeito.

Observa também o denominado Princípio da Estrita Legalidade, o qual impõe à lei ordinária (regra) ou à lei complementar (por exceção) de qualquer uma das pessoas públicas de Direito Interno acima referidas, que possui o poder de tributar, conter todos os elementos para a identificação do fato imponible da obrigação tributária. O Princípio da Legalidade abrange todos os tipos de tributos e somente pode ser considerado cumprido quando todos os elementos do tributo estiverem abstratamente previstos em lei, não sendo permitido ao Fisco fazer qualquer valoração a respeito do mesmo.

Outro Importante Princípio é o **da Capacidade Contributiva**, previsto no art. 145 § 1º da Constituição Federal, que assim prescreve:

art. 145. [...]

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

Observando o disposto acima, verifica-se que o contribuinte somente pode ser tributado em conformidade com sua capacidade de contribuir, ou seja, de acordo com suas possibilidades financeiras de efetivar a prestação que é imposta pelo Estado. Neste sentido, Hugo de Brito Machado (2006, p. 63):

[...] é certo que a expressão “sempre que possível”, utilizada no início do mencionado dispositivo, pode levar o interprete ao entendimento segundo o qual o princípio da capacidade contributiva somente será observado quando possível, o sempre que possível, diz respeito apenas ao caráter pessoal dos tributos, pois na verdade nem sempre é tecnicamente possível um tributo com caráter pessoal.

De acordo com este princípio, o legislador deve estruturar um antecedente normativo que descreva fatos que revelem a capacidade econômica daqueles que a irão praticar. O Princípio da Capacidade Contributiva é um dos mais importantes, pois através deste é que o legislador e, conseqüentemente, os operadores do direito conseguem pôr em prática outro princípio de suma importância na democracia: o da Igualdade.

Vale ressaltar que o Princípio da Capacidade Contributiva é um corolário do Princípio da Igualdade. Aquele princípio determina que o legislador trate igualmente

os iguais e desigualmente os desiguais, de forma que somente através da observância deste o Estado poderá igualar materialmente os indivíduos que vivem sob o seu território. Segundo, Lobo Torres (2002, p 693) diz que:

[...] a capacidade contributiva continua a ser o princípio mais importante da justiça tributária, podendo, entretanto, nos seus excessos e ampliado no seu contato com a solidariedade, o que leva ao equilíbrio no plano político entre o tributo e as prestações entregues pelo Estado.

Mais adiante, continua:

De feito, a solidariedade entre os cidadãos deve fazer com que a carga tributária recaia sobre os mais ricos, aliviando-se a incidência sobre os mais pobres e dela dispensando os que estão abaixo do nível mínimo de sobrevivência; é um valor moral juridicizável que fundamenta a capacidade contributiva e que sinaliza para a necessidade da correlação entre direitos e deveres fiscais. (LOBO, 2002, p. 693).

Divergências surgem quando do estudo do imposto progressivo, que é aquele que possui percentuais diferenciados e que aumentam de acordo com a capacidade contributiva do indivíduo. Machado acerca do assunto, assim pondera:

[...] a progressividade efetivamente realiza o princípio da isonomia, ao menos para os que a preconizam como instrumento da Justiça. Ninguém, em sã consciência, pode considerar justo cobrar-se imposto de renda de quem ganha apenas o necessário para o atendimento de suas necessidades mais primárias. (MACHADO, 2006, p.321)

Leonetti no mesmo posicionamento de Hugo de Brito Machado (2006), assinala que em se tratando de imposto sobre a renda, o Princípio da Igualdade é efetivado através da aplicação dos critérios da generalidade (exige que todas as pessoas se sujeitem ao imposto), universalidade (exige que todas as manifestações de renda sejam tributadas pelo imposto) e da progressividade (exige a elevação das alíquotas conforme o aumento da renda do contribuinte). Oportuno, porém, ressaltar que esses critérios, como, por exemplo, o da generalidade, pode sofrer restrições, como no caso de interesse público ou da observância de outro princípio constitucional, o da capacidade contributiva.

Nesse contexto, estas possibilidades discriminatórias preconizadas pelo legislador surgem, basicamente, pela valoração que se dá à razão de ser da norma, ou seja, pela busca de uma justiça social, haja vista que através do estabelecimento

de normas diferenciadoras é que se pode efetivar uma igualdade de tratamento entre os indivíduos.

Sobre o assunto, Seixas Filho (2006, p.17) revela que:

somente podem ser excluídas do dever jurídico de pagar tributos aquelas pessoas que não tenham um mínimo de capacidade econômica para cumprir esse dever cívico, valendo essa regra para toda e qualquer espécie de expropriação monetária.

Vale destacar a existência doutrinária a respeito da discussão acerca da diferenciação, ou não, entre as expressões “capacidade econômica” e “capacidade contributiva”. Ives Gandra Martins (1989, p.33) é evasivo ao identificar a distinção entre ambos. Segundo ele, “a capacidade contributiva pode ser interpretada como aquela derivada de uma relação jurídica entre o fisco e o contribuinte, em que o primeiro detém um poder sobre o segundo”. Em outras palavras, aquele que possui capacidade contributiva é quem está compelido a pagar uma obrigação tributária para com o poder tributante.

Já a capacidade econômica, segundo o mesmo autor, “é aquela representada pela capacidade que o contribuinte possui de suportar o ônus tributário em razão de seus rendimentos.” (MARTINS, 1989, p.33)

Na mesma linha de pensamento do supracitado autor, Costa (2006) defende a distinção entre as duas expressões quando afirma ser a capacidade econômica de um indivíduo pressuposto para sua capacidade contributiva.

No entanto, a maior parte da doutrina nacional apresenta os termos “capacidade contributiva” e “capacidade econômica” como sinônimos. Para Lobo (2002, p.79), a capacidade contributiva é a capacidade econômica do indivíduo “como, aliás, refere a Constituição Federal de 1988, mantendo a tradição da Constituição Federal de 1946, coincidindo também com a Constituição da Espanha.” E complementando, “é, pois, a capacidade de pagar, ou ability to pay, como dizem os povos da língua inglesa, significando que cada um deve contribuir na proporção de suas rendas e haveres, independentemente de sua eventual disponibilidade financeira”. (LOBO, 2002, p. 79)

No que se refere à relação desse princípio com o Imposto sobre Grandes Fortunas, é necessário notar que seria melhor aproveitada para o estado a maior capacidade contributiva de seus contribuintes se fossem atribuídos a esses uma maior

parcela de carga tributária visando assim que o desequilíbrio financeiro existente entre os que tem maior capacidade econômica ao menos se atenuie em relação àqueles que têm menor capacidade econômica.

O **Princípio da Vedação do Confisco** configura-se outra importante diretriz legislativa imanente aos impostos.

O princípio em questão está previsto na Constituição Federal no artigo 150, inciso IV, o qual pode ser observado a seguir, *in verbis*:

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;

Conforme se observa, é o princípio segundo o qual é proibido o confisco em matéria tributária, haja vista ser vedada a existência de tributo que absorva parte expressiva da renda ou do patrimônio dos contribuintes.

A natureza jurídica do art. 150, inciso IV, da C.F, é de limitação constitucional ao poder de tributar estatal. Sendo assim, o legislador deve observar quando da feitura da matéria tributária, o pressuposto do não confisco. O Estado não pode instituir uma carga tributária que onere os contribuintes a ponto de não lhes garantir o mínimo existencial para sua sobrevivência. Segundo Plácido e Silva (2004, p. 505), confisco é vocábulo “que deriva do latim *confiscatio*, de *confiscare*, tendo o sentido de ato pelo qual se apreendem e se adjudicam ao fisco bens pertencentes a outrem por ato administrativo ou por sentença judiciária, fundada em lei”. Neste sentido, ressalta-se o pensamento de Borba (2008, p. 53) acerca do vocábulo confisco quando assevera que:

[...] devemos entender que confisco é a incorporação ao erário de quaisquer bens pertencentes a alguma pessoa, mediante ato da Administração ou da autoridade judicial, fundamentado em lei. O confisco, quando ocorre, tem nítido caráter punitivo, circunstância por si só insuficiente para tê-lo excluído da relação tributária, pois o próprio conceito de tributo diferencia-o de qualquer sanção de ato ilícito.

Salienta Hugo de Brito Machado (2006 p.64) que:

O dispositivo constitucional pode ser invocado sempre que o contribuinte entender que o tributo, no caso, lhe está confiscando os bens”, acrescenta ainda 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 Supremo Tribunal Federal.

Ao fazer uma análise histórica nas Constituições anteriores a de 1988, percebe-se que a vedação constitucional ao confisco teve sua origem na Carta Constitucional de 1946, cujo art. 202 dispunha que “os tributos têm caráter pessoal sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”. Este artigo foi fruto da tentativa de se minimizar, através da atividade estatal de tributação, as distorções regionais existentes naquela época (as regiões que se desenvolviam com maior rapidez eram as regiões litorâneas sul).

Foi apenas com a Constituição Federal de 1988 que o referido princípio veio de forma mais expressa. Até então, conforme anteriormente citado, havia apenas uma previsão implícita. A natureza jurídica do art. 150, inciso IV, da C.F, é de limitação constitucional ao poder de tributar estatal. É, portanto, dirigida ao legislador para que este observe, quando da elaboração da lei tributária, o pressuposto do não confisco.

Desta feita, o Princípio da não confiscatoriedade exige do legislador, nas palavras de Carrazza (1999, p. 89), “conduta marcada pelo equilíbrio, pela moderação e pela medida, na quantificação dos tributos, tudo tendo em vista um Direito Tributário justo.”

Vale ressaltar que a vedação constitucional ao confisco tributário é um instrumento de controle estatal ao poder de tributar, para evitar apropriação por parte do Estado do patrimônio ou da renda dos contribuintes. Estes ficam dotados de uma efetiva ferramenta contra os possíveis arbítrios estatais que podem ocorrer na relação jurídico-tributária, tendo em vista que nesta relação o Estado necessariamente encontra-se numa posição mais favorável do que a do contribuinte, já que a ele compete a criação da norma tributária e a imposição da mesma.

Do ponto de vista dos outros princípios mencionados anteriormente este princípio tende a ir de encontro à instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas insinuando que instituição de tal tributo sufoque extremamente o patrimônio dos contribuintes a ponto de deixá-los desapropriados de seus bens, isto não procede, uma vez que, no que tange ao Imposto sobre Grandes Fortunas, o Princípio da

Vedação do Confisco não proíbe que haja a sua instituição e regulamentação. Na hipótese de que viesse a ser instituído, certamente se lhe aplicaria o art. 150, IV, da CF. No entanto, urge questionar acerca de quais seriam os níveis econômico-financeiros aceitáveis para que o IGF, incidindo, não fosse caracterizado como confiscatório?

Segundo Paulsen (2004, p. 332), respondendo a este questionamento, ressalta que o referido imposto “só poderá alcançar os patrimônios realmente muito diferenciados, em razão de seu elevadíssimo valor. Necessariamente, a lei complementar terá de se manter adstrita a tal conceito”.

Desta feita o conceito, por mais que ainda indeterminado, haja vista que o último projeto de lei complementar que pretende instituir e regulamentar o IGF ainda não foi colocado em votação, certamente não inclui os patrimônios medianos, referentes às camadas denominadas de “classe média”. Este assunto será mais pormenorizadamente discutido no capítulo terceiro desta pesquisa.

Outro importante princípio configurado na diretriz legislativa inerente ao imposto é **Princípio da proibição de bitributação**, pois muito se fala que a instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas irá incidir sobre a mesma base de cálculo de outros impostos já existentes. Porém merece destaque a posição e distinção feita pelo Professor YOSHINO, André M. ao distinguir bitributação e bis in idem no Direito Tributário:

A priori, os termos em questão podem ser confundidos quanto ao significado. "Bis in idem" significa imposto repetido sobre a mesma coisa ou matéria já tributada (bis = repetição; idem = sobre o mesmo). E o significado de bitributação não estaria muito distante disso. Todavia, em matéria tributária essas diferenças entre esses termos são nítidas, facilmente visíveis e intimamente ligadas à competência relativa a tributos. Roque Antonio Carrazza descreve de modo simples que "...em matéria tributária, dá-se o bis in idem quando o mesmo fato jurídico é tributado duas ou mais vezes, pela mesma pessoa política. Já, bitributação é o fenômeno pelo qual o mesmo fato jurídico vem a ser tributado por duas ou mais pessoas políticas". Com mesma competência, Ricardo Cunha Chimenti diferencia os termos afirmando que "quando entes políticos distintos (p. ex., a União e um Estado-Membro) exigem de um mesmo contribuinte tributos idênticos, verifica-se a bitributação... No bis (repetido) in idem (a mesma coisa), o mesmo ente político tributa mais de uma vez o mesmo contribuinte em razão da mesma causa. Há mais de uma lei do mesmo ente político com previsão de incidência sobre um mesmo fato". Trata-se agora de fácil visualização a diferença entre bis in idem e bitributação. O primeiro, quando verificados dois impostos sobre o mesmo ato ou coisa, decretados pela mesma autoridade. Já o segundo, quando há concorrência de dois agentes diferentes. Os conceitos são básicos e muito relevantes quanto à competência em direito tributário, ainda mais no referente aos conflitos”.

Dessa forma, conclui-se que não haveria bitributação se fosse instituído o Imposto sobre Grandes Fortunas, pois a fortuna não estaria sendo tributado por mais de um ente federativo, mas apenas pela união.

2.3 Considerações sobre o Processo Legislativo, espécies normativas e reserva Constitucional de lei complementar e sua relação com o Imposto sobre Grandes Fortunas

A Constituição Federal atribui à União a competência legislativa tributaria para a instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas, nos termos de lei complementar. Sendo lei complementar espécie normativa integrante do processo legislativo conferido pela Carta Magna, espécie esta que na hierarquia do nosso sistema jurídico está abaixo das emendas constitucionais, e acima das lei ordinárias.

A lei complementar pode ser observada pelo aspecto formal e material, sob o aspecto formal, a lei complementar é aquela que observou procedimento especial, ou seja, foi votada e aprovada pela maioria absoluta, que obteve o quórum correspondente a metade mais um dos membros do Congresso Nacional, quanto ao aspecto material, a lei complementar é aquela cujo conteúdo seja a complementação da Constituição Federal.

Observa-se que a instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas deve se dar nos termos de lei complementar. Então verifica que as leis complementares tem a função precípua de integrar a eficácia de algumas normas da Constituição. Segundo Bastos, “levando-se em conta o fato de nem todas as normas constitucionais terem o mesmo grau de aplicabilidade e a possibilidade de se tornarem ineditamente eficazes”.

A partir da Emenda Constitucional 04/1993, a lei complementar passou a ser identificada eminentemente pelo quórum imposto à sua aprovação, ou seja, as leis complementares necessitam do quórum especial da maioria absoluta dos membros das casas que compõem o Congresso Nacional, nos termos do art. 69 da Constituição Federal de 1988. Assim, já leciona José Afonso da Silva, “as leis complementares, no sistema constitucional vigente, adquirem relativa rigidez, porque sua aprovação depende do voto favorável da maioria absoluta dos membros das duas Casas do Congresso Nacional”.

Ensina Alexandre de Moraes (2004, p.569) que:

A razão de existência da lei complementar consubstancia-se no fato do legislador constituinte ter entendido que determinadas matérias, apesar da evidente importância, não deveriam ser regulamentadas na própria Constituição Federal, sob pena de engessamento constantes alterações, mas, ao mesmo tempo, não poderiam comportar constantes alterações através de um processo legislativo ordinário. O legislador constituinte pretendeu resguardar determinadas matérias de caráter infraconstitucional contra alterações volúveis e constantes, sem, porém, lhes exigir a rigidez que impedisse a modificação de seu tratamento, assim que necessário.

A espécie normativa em questão, que é exigida pela Constituição Federal para a instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas não é nova no direito constitucional brasileiro.

Amaro (2008, p.167) afirma que:

as leis complementares (após episódica e restrita atuação no início dos anos sessenta, na vigência do parlamentarismo em nosso país) foram introduzidas no direito constitucional brasileiro pela Constituição de 1967, com a missão (que lhes seu o nome) de 'complementar' a disciplina constitucional de certas matérias, indicadas pela Constituição.

Dispõe Moraes que “a lei complementar existe de tempo no direito brasileiro embora não especificamente sobre a matéria tributária”, sob a denominação de lei orgânica.” A espécie normativa, lei complementar, não estar incumbida de instituir tributos no Brasil. Assim se posiciona, Carrazza, quando afirma que com exceção dos empréstimos compulsórios e dos impostos da competência residual da União, “só a lei ordinária pode vincular a norma jurídica instituidora, *in abstracto*, dos tributos federais, estaduais, municipais e distritais”.

Neste sentido, Amaro, anota que, “a lei exigida pela Constituição Federal para a criação do tributo é, como regra, a lei ordinária; por exceção, para alguns tributos, a Constituição requer lei complementar.” Completa ainda Amaro, que, nesses casos em que a lei complementar exerce essa atribuição excepcional de instituir tributo “terá o nome, mas não a natureza de lei complementar”.

Assim sendo, a lei complementar não seria veículo para a criação de tributo, mas sim o veículo que irá estabelecer os termos a partir dos quais o legislador ordinário poderá exercitar a competência para a criação do tributo. Velloso também dispõe que cabe a lei complementar definir o que se entende por *grandes fortunas*,

mas que não será necessário que a lei complementar institua o imposto, uma vez que, “a constituição alude a instituição nos termos de lei complementar, e não mediante lei complementar”

Importante salientar o que alertou, Derzi (2001, p.506) que:

Prevenindo discussões posteriores sobre a extensão do imposto sobre as grandes fortunas e sua base de cálculo, ou sobre o patrimônio líquido, exige lei complementar genérica que disponha sobre os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos nela discriminados (art. 146, a), ou lei complementar específica para o exercício da competência residual, para a instituição de empréstimo compulsórios. A carta constitucional não se limita a dispor sobre a necessidade de lei complementar definitiva dos tributos e de suas espécies em geral, como consta do art., 146 citado, mas da especial acento ao imposto sobre grandes fortunas, repetindo a exigência de forma específica no art. 153, VII da Constituição Federal.

Ao escrever especificamente sobre o Imposto sobre Grandes Fortunas, Paulsen (2004, p.187), esclarece que:

A referência aos termos de lei complementar deve ser considerada em contraste com a norma do art. 146, III, a, da Constituição Federal, que prevê que cabe à lei complementar dispor sobre o fato gerador, base de cálculo e contribuintes de todos os impostos nominados.

Nesse sentido, Martins já afirmava categoricamente que, “a observação de que a lei complementar esculpirá [o] imposto é despicienda, visto que o art. 146, III, já o existia. Não há tributo no sistema brasileiro que não necessite de lei complementar para lhe ofertar o desenho.”

Assim dispõe a Constituição Federal, relativamente à questão:

Art. 146 Cabe à lei complementar

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

Verifica-se que tais entendimentos criaram um embate relativo a lei complementar exigida pela Constituição Federal para a instituição do Imposto sobre

Grandes Fortunas. As divergências vão além da possibilidade de a lei complementar vir a instituir o imposto ou à natureza jurídica dessa espécie normativa a ser elaborada para que se permita a instituição do imposto.

Segundo entende Carrazza, (2008, p.943) cabe a lei complementar:

“enumerar as diretrizes básicas que nortearão a criação do imposto sobre grandes fortunas “e que “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 vez, é um imposto sobre patrimônio) [...] Não será, porém, a lei complementar que instituirá, *in abstracto*, este imposto.””

Em sentido contrário, porém, Coelho se posiciona pelo entendimento de que o Imposto sobre Grandes Fortunas será criado por lei complementar, afirmando que, “nada impede a conceituação e a criação de conviverem em uma única lei complementar, até porque a indeterminação normativa desse fato jurígeno é patente”.

Assim também Paulsen (2009, p.305) entende que:

“a referência aos termos de lei complementar no próprio inciso em que previsto o imposto sobre Grandes Fortunas vem exigir este veículo legislativo para a instituição, propriamente, do tributo, ou seja, para definir todos os aspectos da norma tributaria impositiva.”

Diante das divergências citadas, a principal atinente ao tema é quanto a eventual adoção de um deles são as repercussões jurídicas decorridas de o Imposto sobre Grandes Fortunas vir a ser instituído por lei ordinária ou, ao contrário, por lei complementar.

Segundo recente explicação do Machado, existe três teses formuladas pela doutrina acerca do questionamento das relações existentes entre lei complementar e lei ordinária. A tese que afirma a inexistência de hierarquia entre lei complementar e lei ordinária, sendo a reserva constitucional de lei complementar apenas uma questão de competência. A segunda tese afirma a existência de hierarquia entre lei complementar e lei ordinária, mas sustenta que só se qualifica como lei complementar aquela que trata de matéria constitucionalmente reservada a essa espécie normativa, adotada atualmente pelo Supremo Tribunal Federal. E a terceira tese sustenta que bastam para se qualificar como lei complementar terem sido observados seus elementos formais, isto é, a competência do órgão legislativo e o procedimento

adotado na sua produção, cumulado com o quórum de maioria absoluta exigida para a sua aprovação por aquele órgão, independente da matéria versada.

Eis a atual entendimento do Supremo Tribunal Federal: “só cabe lei complementar, no sistema de direito positivo brasileiro, quando formalmente reclamada a sua edição por norma constitucional explícita.”

Para Machado a segunda tese a qual a lei ordinária pode alterar dispositivos de lei complementar criou insegurança jurídica, assim diz que:

se admitirmos que uma lei ordinária pode alterar ou revogar dispositivos de lei complementar, estaremos admitindo o questionamento desses limites em cada caso, e com isso estaremos admitindo a possibilidade da edição de medida provisória para alterar ou revogar lei complementar, com enorme e evidente prejuízo para a segurança jurídica, e mesquinhando uma limitação constitucional expressa a essa forma excepcional de produção normativa pelo Poder Executivo. (MACHADO, 2008, P.111)

Ainda defende Machado, que a Constituição Federal “não contém nenhuma norma limitando o campo de atuação da lei complementar”, bem como que o requisito formal é suficiente para a caracterização de espécie normativa, de maneira a ser “lei complementar aquela como tal aprovada pelo Congresso Nacional, ainda que eventualmente não se limite ao trato de matéria a ela constitucionalmente reservada”, sendo que “a reserva de lei complementar não limita a competência do legislador complementar”. Para esse jurista a lei instituidora do tributo é, em princípio, a lei ordinária, mas expõe, ainda, que “embora a lei complementar possa criar tributo, porque quem pode o mais pode o menos, o fato de haver uma lei complementar, em atendimento ao disposto no art. 146, inciso III, alínea “a”, da Constituição Federal, traçado normas gerais a respeito do fato gerador de um imposto não pode ser entendido como a criação desse imposto”.

Desse modo, levando em consideração a adoção da tese de que somente se qualifica como lei complementar aquela cuja matéria a Constituição Federal tenha reservado a essa espécie normativa, legitimar-se-á a revogação, por lei ordinária, de dispositivo de lei complementar.

Conforme pode ser observado através da lição de Mota (2010, p.205)

Essas divergências de entendimento tem criado insegurança jurídica no Brasil e, apesar de o Supremo Tribunal Federal já ter se posicionado quanto à questão, nem mesmo os Poderes Executivo e Legislativo se sentem seguros na escolha desta ou daquela espécie normativa para dispor acerca

de determinadas matérias e têm utilizado, com frequência, a adoção de lei complementar para dispor de matérias que poderiam ser tratadas, em princípio, por lei ordinária, apenas por receio de que haja alguma inconstitucionalidade em seu conteúdo.

Não há dúvidas de que a melhor opção para preservar a segurança jurídica consiste em reconhecer a superioridade hierárquica da lei complementar, independentemente da matéria na mesma versada. Já é admitida praticamente por toda doutrina jurídica a superioridade da lei complementar sobre a lei ordinária, outro ponto relevante quando a espécie normativa é dada pelos seus elementos formais, competência do órgão que produz a norma e procedimento adotado nessa produção, qual seja, aprovação por maioria absoluta essa é a qualificação da lei complementa. Não há de se falar que a lei complementar se limite ao trato de matéria a ela constitucionalmente reservada, uma vez que não existe na Carta Magna nenhuma norma limitando o campo de atuação da lei complementar.

3. IMPOSTO SOBRE GRANDE FORTUNAS

O Imposto sobre Grande Fortunas está previsto no art. 153, VII, da Constituição Federal de 1988, cuja a competência é privativa da União, em que pese estar inserto na atual Carta Magna e de ter sido objeto de alguns anteprojetos de lei complementar, o Imposto sobre Grandes Fortunas não foi até o presente momento regulamentado, constituindo-se em um raro caso em que a União ainda não exerceu a sua competência tributária. Todavia, o fato da união, que possui competência tributária para instituir o referido imposto ainda não tê-lo feito, não lhe retira a faculdade de assim proceder a qualquer tempo.

3.1 Evolução histórica do imposto no contexto internacional

Para que se possa analisar mais detidamente o Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), sente-se a necessidade de fazer breves considerações acerca da tributação na história da humanidade em seus mais diversos momentos levando em consideração uma relação com o contextos sociais, culturais, políticos e econômicos observando em cada um desses períodos, porém, no final desse complexo processo, surgiu historicamente uma cultura da naturalização de exclusões, discriminações, desigualdades, intolerâncias e injustiças.

Por outro lado, grandes avanços foram conquistados, nesse processo histórico, mesmo de maneira árdua, através de grande sofrimento humano. Na história da humanidade a acumulação de riqueza e a construção de grandes fortunas sempre estiveram presente, principalmente após as grandes guerras da Idade Antiga quando os grandes vencedores se apropriavam de todas as riquezas dos derrotados. Já citava Falcão que após a Guerra do Peloponeso, na Grécia Antiga, e não somente em Atenas, em momento anterior ao nascimento de Aristóteles (384 a.C), houve uma rápida acumulação de riquezas em mãos do reduzido número dos que já eram ricos, com a consequente acumulação de grandes fortunas.

Cumprir observar que, com o início da cunhagem de moedas na Grécia Antiga houve profundas transformações em decorrência das relações de intercâmbios comercial, surgindo assim o aumento de circulação de mercadoria, moedas e diversos mercadores passaram a promover a acumulação de imensas fortunas. Segundo

esclarecido por Pereira que “na Grécia, assim como na Roma Antiga, os poderosos, os que tinham influência junto ao Estado e, posteriormente, os que dispunham de grandes riquezas não estavam obrigados a pagar os tributos que acabavam recaindo apenas sobre o povo, os camponeses, os estrangeiros, os comerciantes.”

De logo, observa-se que um dos fatores que influenciaram historicamente no aparecimento de grandes valores de propriedade privada foi o motivo de não estarem obrigados a pagar tributos, uma vez que esses poderosos tinham influência junto ao estado, situação essa ainda observada nos dias atuais.

Como bem leciona Mota ao citar a exposição de Sidou, na “Serição dos tributos no curso da história” observa-se que não houve qualquer imposição tributária especificamente sobre as grandes fortunas, quer seja nas civilizações pré-romanas, quer seja nas civilizações posteriores até o advento da Idade Média.

A mesma constatação é verificada na “ordem chronologica” exposta por Castro, de que não se verifica no curso da história da humanidade a imposição tributária sobre grandes fortunas, além de outras obras em que foi concretizada a percepção de que a tributação específica inexistiu.

No contexto histórico, verifica-se que tal tributação específica sobre grandes fortunas seria muito difícil de ocorrer, uma vez que, os detentores das grandes riquezas sempre se confundiam com os detentores do poder vigente à época. Era o que acontecia nos Estados Feudais da Idade Média ou nos Estados Nacionais da Idade Moderna quando o príncipe era o detentor absoluto das propriedades e concentrava toda a riqueza do Estado, que unido com a Igreja, formavam o que se pode chamar de estado confessional, detinha as grandes fortunas, sendo que a nobreza e o clero, detentores de alguma riqueza, quase não pagavam impostos.

Dentre os privilégios assegurados à nobreza e ao alto clero, podemos destacar as mais consagradas, conforme assinala Nogueira:

A nobreza não estava sujeita a impostos porque - tal a fundamentação política e filosófica então impetrante - já contribuía com o derramamento do seu sangue na defesa do Reino. Assim também o alto clero, já tão atarefado em rezar o tempo todo para a salvação das almas, de tal modo que, graças a tais e tão exaustivos sacrifícios, todos pudessem, na outra vida, encontrar um bom lugar no reino de Deus. (NOGUEIRA, 1997. p. 72).

Observa-se que a Igreja era o mais rico e poderoso proprietário de terras e fortunas da Idade Média, era proprietária de entre um terço e metade de todas as

terras da Europa Ocidental, pois, as pessoas antes de morrer doavam terras à igreja. Segundo Huberman “alguns nobres e reis criaram o hábito de, sempre que venciam uma guerra e se apoderavam das terras do inimigo, doar parte delas à igreja”

Ocorre que mesmo com a separação entre a igreja e o estado na Idade Contemporânea, formando-se assim um estado laico, não houve ainda um maior interesse em se tributar as grandes fortunas. A igreja, historicamente detentora de grande riqueza continuou a ser privilegiada com todos os tipos de privilégios fiscais.

O surgimento dos primeiros impostos diretos gravados sobre a propriedade e a renda, foi na Inglaterra, no ano de 1154, e, momento anterior à elaboração da Magna Carta Libertatum no ano de 1215. Ainda na Inglaterra, no ano de 1692, foi criado um imposto sobre categorias específicas de patrimônio denominado “Land Tax” que inicialmente foi criado como um imposto de guerra contra a França e tornou-se perpétuo no ano de 1797, no mesmo ano foram tributados o luxo e as despesas suntuárias pelos denominados “Assesse Taxes”.

Já nos Estados Unidos da América, o imposto sobre o patrimônio, surgiu na era colonial e era denominado “PropertyTax” e teve sua extensão ampliada no século XIX de tal forma que se aproximou de um imposto sobre o patrimônio global, mas nos lembra Tilbery que neste país “não há um imposto anual pessoal e direto sobre o patrimônio total líquido da pessoa física”.

Vale ressaltar, que no ano de 1798 foi instituído na Inglaterra o “IncomeTax” decorrente do esgotamento de seus cofres no combate à Napoleão e era a exação progressiva. Assim, se verifica o surgimento de um debate à respeito da criação de um tributo anual sobre a fortuna na França, e os Jacobinos tentaram estabelecer um imposto progressivo sobre os patrimônios. Em 1914, Calilaux depositou projeto de lei que instituía uma taxa anual sobre fortuna, talvez inspirados pelas experiências da Grécia Antiga e da República Florentina do século XV.

Deve-se salientar o que foi apontado pelos autores Tixier e Lalanne-Berdouticq ao comentarem que em uma perspectiva histórica, a Alemanha, ou de uma maneira mais precisa, a Prússia foi o primeiro estado a ter utilizado o recurso. Em 1891-1893 foi instituído um imposto permanente sobre a fortuna denominado *Ergänzungsteuer*.

Percebe-se que mesmo perante tantas imposições tributárias o que se pode verificar é que a tributação instituída sobre o patrimônio e/ou renda não utilizou como base da tributação as grandes fortunas.

Em se tratando especificamente ao Imposto sobre Grandes Fortunas, segundo Abrão, esse tributo surgiu no século XIX, porém, para Szklarowsky o imposto sobre grandes fortunas existe desde tempos imemoriais por considera-lo como simples espécie de imposto sobre o patrimônio, ao dispor que:

O Imposto sobre grandes Fortunas (IGF), espécie de imposto sobre o patrimônio, tem-se desenvolvido, através dos tempos, sob os mais diversos nomes. Imposto sobre a terra, de tempos imemoriais, desde a época bíblica, passando pelo Egito, Grécia e Roma, no Brasil constituiu-se em fator preponderante, como imposto fundiário, o principal imposto direto. (SZKLAROWSKY, 1989, p.51)

O entendimento do autor Francisco de Paula Giffoni é que o único imposto com a denominação de Imposto sobre grandes fortunas que figurou em um sistema tributário foi o tributo francês “Impôt sur les Grandes Fortunes”, entende ainda que o Imposto sobre grandes fortunas é a mais moderna versão de imposto global sobre o patrimônio líquido pessoal ou familiar.

Assim, também é o entendimento do autor Sérgio Ricardo Ferreira Mota, explanando que as diversas prestações exigidas na história da humanidade, tais como: os impostos sobre o patrimônio global, os impostos sobre os bens suntuários ou os impostos fundiários eram impostos sobre o patrimônio, sobre a fortuna, e não sobre a grande fortuna como pensado no regime jurídico do direito tributário contemporâneo e que dessa forma não houve na história da humanidade qualquer imposição tributária específica sobre grandes fortunas até a instituição do tributo francês no ano de 1981.

Vale destacar o apontamento de Tilbery de que foi instituído em 1977 um imposto sobre o patrimônio líquido das pessoas físicas, denominado “Impuesto sobre el Patrimonio” na Espanha.

Vale salientar aqui que de acordo com Mota, na França não houve de imediato a pretensão de se instituir o imposto, pois em um momento anterior à instituição do “Impôt sur les Grandes Fortunes” o primeiro ministro da França havia solicitado a elaboração de um estudo dos problemas decorrentes da instituição de uma cobrança eventual sobre as grandes fortunas no ano de 1978 o qual concluiu que a criação de

uma taxa anual sobre a fortuna teria inconvenientes econômicos muito sérios. Daí porque a Comissão concluiu que o conjunto destas considerações desencorajavam a instituição na França de um imposto anual sobre a fortuna.

Por fim, faz necessário observar a explanação de Sérgio Ricardo Ferreira

Mota:

Dessa forma, constata-se que na história da humanidade a acumulação de riquezas tem estado sempre presente, desde os primórdios da civilização, o que levou ao efeito da concentração de riquezas ter permitido a construção de grandes fortunas. Muitas prestações exigidas na história da humanidade, porém, em muitos momentos e lugares, não são atualmente reconhecidas como submetidas a um regime jurídico tributário na qual se exige estejam inseridas no atual regime de economia capitalista e balizadas pelos direitos humanos perseguidos pela sociedade contemporânea. Conclui-se, portanto, que não houve em qualquer ordenamento positivo qualquer imposição tributária específica sobre grandes fortunas até a instituição do tributo francês denominado “Impôt sur les Grandes Fortunes” no ano de 1981 (MOTA, 2010. p.46).

Observa-se que o autor defende a ideia de que todos os tributos anteriormente inseridos em ordenamentos jurídicos estrangeiros apenas se assemelham ao imposto sobre grandes fortunas, na perspectiva como ele foi colocado no Brasil, ao dizer que o único, que realmente possibilitou a imposição tributária específica sobre grandes fortunas foi o tributo francês denominado “Impôt sur les Grandes Fortunes” em 1981.

3.1.1 Países que adotaram, cogitaram a adoção e os que adotaram e depois aboliram o imposto

Neste capítulo estão relacionados os diversos países que tiveram alguma experiência com tributos assemelhados ao imposto sobre grandes fortunas, em verdade em nenhum deles foi realmente visualizado o aparecimento de um imposto específico sobre as grandes fortunas, mas sim um imposto sobre fortunas, sendo que este apenas se assemelha ao imposto sobre grandes fortunas e traduz-se em um gênero e aquele na espécie. O único país que chegou a adotar um imposto com os mesmos contornos que Imposto sobre Grandes Fortunas foi, refita-se, a França.

Conforme pode ser verificado através da lição de Mota (2010,p.70) que:

dentre os impostos sobre a fortuna instituídos em diversos países, o único criado para incidir especificamente sobre grandes fortunas foi o tributo francês denominado “Impôt sur les Grandes Fortunes.

Ainda acrescenta, Mota, que todos os demais impostos sobre a fortuna instituídos nos mais variados países não utilizam como base da tributação as grandes fortunas, mas apenas a mera fortuna. Por isso, apenas se assemelham ao Imposto sobre Grandes Fortunas previsto na Constituição brasileira, de forma que não devem ser confundidos com esta figura tributária.

Na Alemanha, segundo Mota, constata-se que os Prussianos criaram um imposto complementar sobre a renda denominado *Ergänzungsteuer* no ano de 1893 e, depois, já na República de Weimar foi instituído um imposto sobre a fortunas denominado *Vermögensteuer*, no ano de 1922. Por decorrência de o Tribunal Constitucional alemão ter declarado no ano de 1995 a inconstitucionalidade do imposto, foi suprimido no ano de 1997, mas foi reinstituído posteriormente no ano de 2007.

Na Colômbia o imposto foi criado no ano de 1935, mas deixou de ser exigido das pessoas jurídicas em face da pressão pelos Estados Unidos porém, um imposto temporário denominado “*Impuesto al Patrimonio*” foi instituído no ano de 2003, para vigorar entre os anos de 2004 a 2006

Na França, foram iniciados debates acerca da criação de um tributo anual sobre a fortuna durante a Revolução Francesa, inspirados provavelmente pelas experiências da Grécia Antiga e da República Florentina do século XV, que tinham tentado estabelecer um imposto progressivo sobre os patrimônios. Foi no ano de 1871 que foi instituído um imposto extraordinário sobre o patrimônio. No ano de 1914 foi apresentado um projeto instituindo um tributo denominado “*Taxe Annuelle sur la Fortune*”.

Após a Segunda Guerra Mundial, ainda na França, no ano de 1945, foi criado um imposto extraordinário no país denominado “*Impôt de Solidarité Nationale*”. No ano de 1978 foi elaborado um estudo dos problemas decorrentes da eventual instituição de um imposto sobre as grandes fortunas e no ano de 1981 foi instituído o “*Impôt sur les Grandes Fortunes*”. Apesar de ter sido suprimido no início do ano de 1987, foi criado, depois, no ano de 1989, outro imposto sob a denominação de “*Impôt de Solidarité sur la Fortune*”.

Na Suíça o imposto foi instituído no século XIII e um imposto extraordinário sobre o patrimônio foi instituído nos anos de 1940 e 1945.

Na Grã-Bretanha as discussões políticas tiveram início na década de 60, e, em 1974 foi nomeada uma comissão que constatou por intermédio de pesquisas que a instituição de um imposto sobre grandes fortunas viria a substituir imposto sobre o patrimônio já existente, e ele não foi implementado na legislação britânica.

Na Itália foi criado em 1939 um imposto ordinário sobre o patrimônio e retirado do sistema jurídico em 1947, por dificuldades no aparelhamento de sua administração.

Na Espanha, apesar de ter sido apresentado um projeto de lei para estabelecer um imposto municipal sobre o patrimônio ainda no ano de 1906 e, ulteriormente, apresentado um projeto no ano de 1915 para estabelecer uma “Contribucion General sobre El Patrimonio”, o imposto denominado “Impuesto Extraordinário sobre el Patrimonio de las Personas Físicas” somente foi instituído no ano de 1977. Tal imposto possuía originalmente caráter provisório e somente no ano de 1991 foi reconfigurado para o denominado “Impuesto sobre el Patrimonio”, de caráter permanente.

No Canadá o imposto foi objeto de estudo no ano de 1966 pela “Comissão Carter”, mas não foi criado no país. Existe, entretanto, um imposto sobre parcelas específicas do patrimônio (PropertyTax), de alcance muito amplo, e um imposto sobre a herança (InheritanceTax).

No Japão, este imposto foi instituído em 1950 e abolido em 1953, por dificuldades em se conhecer o total dos bens e avaliar corretamente este patrimônio tributável, tendo apresentado arrecadação insignificante e falhas como instrumento de combate à evasão do imposto de renda.

A Irlanda instituiu o imposto em 1974, após estudos, e o revogou em 1978. Já a Islândia e Finlândia aboliram o imposto em 2006.

Nos Estados Unidos da América dando-se atenção especial à origem da riqueza, reconheceu-se o problema da avaliação, abandonando-se a ideia.

Vale salientar que o legislador infraconstitucional deve levar em consideração as experiências estrangeiras relativas a tributos de natureza semelhantes à do Imposto sobre Grandes Fortunas, devendo atentar tanto para os países que adotam atualmente o imposto, como para aqueles que após instituir por algum tempo acharam por bem excluí-lo. Assim como, deve levar em conta os estudos realizados por países que cogitaram instituir um imposto sobre a fortuna, depois, ressuscitaram-no, seja sob

a mesma denominação, mas com modificações, seja sob a forma de uma nova figura, que apenas em essência guarda semelhança com o instituto anterior.

3.2 Evolução histórica do imposto no contexto nacional

No Brasil, surgiu no período colonial, o qual foi dada uma maior importância e prestígio mais aos impostos indiretos, que incidiam basicamente sobre o consumo, enquanto que os impostos diretos eram deixados de lado, uma vez que era exigida uma eficiência maior por parte do fisco, eficiência essa que não existia no período colonial e nem sequer no período imperial.

Devido a opressão fiscal visualizada naquela época decorrente tanto da tributação direta quanto da indireta provocou um certo descontentamento da população brasileira, conseqüentemente, o aparecimento de diversas revoltas, insurreições e conjurações.

A acumulação de riqueza no Brasil, apesar de não se ter um desenvolvimento comparável ao de outros países, também permitiu construção de grandes fortunas, assim como não ocorreu no estrangeiro, as grandes fortunas, não foi objeto de tributação específica.

Da mesma maneira que se deu no contexto internacional, a tributação sobre as grandes fortunas no Brasil se tornou muito difícil de ocorrer, uma vez que os detentores das grandes riquezas se confundiam com os detentores do poder vigente à época.

Observa-se que no período colonial não havia tributação sobre propriedade rural e urbana e em sobre o capital, fato este que proporcionou o surgimento da aristocracia agrícola, assim surgindo a primeira manifestação do capitalismo.

O grandes comerciantes urbanos, no final do século XIX, controlavam todo o mecanismo burocrático e administrativo das cidades e sendo estes os detentores dos principais cargos de poder, estando incluídos nesse grupo os grandes atacadistas que eram os proprietários das grandes fortunas

Havia entendimento, no sentido de que no início do século XX não existiam grandes riquezas no país e que o mesmo não poderia ter como princípio do seu Sistema Tributário a tributação do capital, porém, reconhecia a impossibilidade do Estado recorrer de novo aos impostos indiretos por estarem esses sufocando a classe

operaria com novos encargos, assim sendo, o imposto sobre a renda viria a ser o único meio de conservar intacto o capital. Verifica-se que realmente existiam os detentores de riquezas no país e o que tornava o custo de vida mais alto era os impostos indiretos.

Tanto é que se pode confirmar a existência de grandes fortunas na segunda metade do século XIX ao se analisar pesquisas de inventários disponibilizados em acervos dos Tribunais de Justiça dos estados. Assim, salienta Biléssimo (2008, p.45) “os grandes comerciantes atacadistas, que muitas vezes mantinham entre sua pauta de importação e exportação o tráfico de escravos, os detentores das grandes fortunas”.

No contexto histórico nacional, ponderando especificamente acerca das origens do Imposto sobre Grandes Fortunas, Souza mencionava que o referido imposto teria origem “obscura”, uma vez que o que se cogitou introduzir no Brasil era “alguma coisa semelhante ao que havia na Espanha, de um imposto sobre determinados bens suntuários” e segundo ao autor, era conhecido na Espanha como “imposto sobre o Luxo.” Ainda, informava Souza que o imposto havia aparecido tanto no Projeto Afonso Arianos quanto no projeto elaborado na Comissão do Instituto dos Advogados de São Paulo (IASP) e da Associação Brasileira de Direito Financeiro(ABDF).

Szklarowsky (1989, p.49) anotou que:

“O Anteprojeto Afonso Arianos previu-o [Imposto sobre Grandes Fortunas] como imposto de bens moveis de caráter suntuário, excluídos os de valor cultural, artístico ou religioso, definido em lei complementar (art. 137, I), omitindo o Projeto de Henry Maksoud esse imposto.”

Diversas foram as Comissões criadas, mesmo antes da instalação da Assembleia Nacional Constituinte, até se chegar ao denominado Imposto sobre Grandes Fortunas. A Comissão Provisória de Estudos Constitucionais, criada pelo Decreto n. 91.450, de 18 de julho de 1985, presidida por Afonso Arianos de Melo Franco, havia previsto a criação do “imposto de bens moveis de caráter suntuário’.

Vale ressaltar que, anteriormente à criação dessa Comissão Provisória, já havia a Comissão de Reforma Tributária e Descentralização Administrativo-Financeira, instituída pelo Decreto n. 91.157 de 18 de março de 1985, presidida por Joao Sayad, que depois foi sucedida pela “Comissão Ary Oswaldo”. No período de

março de 1985 e fevereiro de 1986, Sulamis Dain coordenou alguns trabalhos intitulados “Estudos para a Reforma Tributária”, que foi realizada na Secretaria de Planejamento da Presidência da República (SEPLAN-PR), conjuntamente com o Instituto de Planejamento Econômico e Social (INPES). Esses “Estudos para Reforma Tributária” tiveram como objetivo subsidiar os trabalhos da Assembleia Nacional Constituinte de 1987-1988, à qual foi entregue, inclusive, um “Anteprojeto do Capítulo Tributário da Constituição”. Nesse Estudos havia a proposta de criação de um Imposto Geral sobre o Patrimônio Líquido das Pessoas Físicas (IPL), que seria de competência exclusiva da União.

A Assembleia Nacional Constitucional convocada pela Emenda Constitucional n. 26 de 27 de novembro de 1985, e instituída em 1º de fevereiro de 1987, presidida pelo deputado federal Ulisses Guimarães e composta por parlamentares eleitos em 15 de novembro de 1986, foi dividida, por dezena de comissões temáticas, segundo anota Negreiros (2000, p. 294) que:

Percorreram o País realizando audiências públicas com a sociedade para debater as propostas que deveriam entrar no texto constitucional, em um processo democrático de consulta ao povo sem precedentes em nossa história. [...] Porém, vale ressaltar que, após todo esse debate e trabalhos das comissões temáticas, haveria o crivo da comissão de sistematização do texto final da Carta e, mais ainda, do plenário, onde se constituiu um bloco conservador que ganhou a denominação de “Centrão”. Esse bloco acabou por ditar os rumos de todo o processo constituinte. Os avanços alcançados pelos setores mais progressistas, que se constituíam em minoria, foram frutos de intenso processo de negociação, inclusive no capítulo do sistema tributário”.

A Comissão Temática de Tributação, Orçamento e Finanças na Assembleia Nacional Constituinte, presidida por Francisco Dornelles, teve a função de elaborar o anteprojeto relativo ao sistema tributário, foram apresentadas emendas à subcomissão de tributos, o 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), intitulada “ Proposta de Reforma do Sistema Tributário Brasileiro”, com a sugestão da criação do Imposto Geral sobre o Patrimônio Líquido das Pessoas Físicas (IPL), porém, conforme explica Giffoni, a denominação seria “uma livre adaptação das denominação europeias”, e que apesar da ampla maioria das Emendas apresentadas sucessivamente aos relatórios da Subcomissão, da Comissão Temática e da

Comissão de Sistematização utilizaram a denominação Imposto sobre Grandes Fortunas”. Segundo relata Szklarowsky o verdadeiro pai do dispositivo constante na Constituição promulgada em 1988, foi o deputado federal Antônio Mariz, foi ele quem sugeriu à Comissão de Sistematização o acréscimo ao anteprojeto da Subcomissão de Tributos do Imposto sobre Grandes Fortunas, nos termos de lei complementar.

Segundo por Szkarowsky (1989, p. 11), *in verbis*:

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 doação nem sempre são suficientes para produzir as correções desejáveis, que daí a necessidade de novo imposto que alcance as situações anormais de riqueza acumulada e não produtiva.

O Imposto sobre Grandes fortunas, foi aprovado por 308 votos, 84 contrários e oito abstenções, após a votação, houve nova votação em segundo turno para referendar as decisões do primeiro turno em 26 de agosto de 1988. Não obstante, “os constituintes mantiveram o poder da União de instituir impostos sobre ‘grandes fortuna’ nos termos de lei complementar[.]”.

Conforme pode ser observado através da lição de Mota (2010, p.64-65)

Dessa forma, por ter decorrido de um processo democrático legítimo sem precedentes na história nacional e não ter sido originado de forma “obscura”, mas ao contrário, fruto amadurecido de anteprojetos e projetos elaborados, subcomissões e comissões instituídas, em especial, por terem aquelas Comissão Temáticas da Assembleia Nacional Constituinte de 1987-1988 percorrido o país realizando audiências públicas para debater suas propostas com a sociedade brasileira, estar inserido em uma realidade própria, integrar um sistema jurídico tributário unitário também próprio e uma estrutura constitucional única na comunidade internacional, não pode ser confundido com nenhum outro tributo estrangeiro.

Dessa forma, esclarece Maria Clara de Mello Motta (1996, p.25-26) que:

a tributação sintética sobre o patrimônio, adotada por diversos países da comunidade Europeia, sob denominações variadas – imposto sobre patrimônio, sobre fortuna ou sobre o ativo líquido do contribuinte – constituiu a influência específica para a adoção, pelo constituinte brasileiro, do imposto sobre grandes fortunas.

Por fim, afastadas as dúvidas construídas outrora, uma questão ainda deve ser debatida, diz respeito à eventual necessidade de um novo “debate aberto” acerca do Imposto sobre Grandes Fortunas, sob alegação de que atualmente não se admite nenhuma discussão relativa ao imposto, posto que, o tributo foi democraticamente discutido na Assembleia Nacional Constituinte de 1987-1988. Diversos projetos de lei complementares foram apresentados ao Congresso Nacional com o objetivo de cumprir a reserva dessa espécie normativa imposta pela Constituição Federal, que será explanada em tópico próprio.

3.2.1 Diretrizes básicas do Imposto sobre Grande Fortunas

O Imposto sobre Grandes Fortunas deve ser harmonizado não apenas com os princípios constitucionais tributários, mas também com a totalidade do sistema jurídico brasileiro, uma vez que esse sistema deve ser observado como um todo unitário e harmônico, para que não se formem figuras incontrastáveis. Assim ensina Falcão, uma vez emanada a norma pelos órgãos competentes:

Desprende-se da vontade de seus autores e passa a constituir uma entidade autônoma, com a potencialidade ou a virtualidade de reger todos os casos que se apresentam, ainda que o legislador, ao ditá-la, não tenha tido em mente tais hipóteses. (FALCÃO, 1993, p.67)

A Constituição Federal exige a edição de lei complementar, em especial para que reste expressamente fixadas as diretrizes básicas do Imposto sobre Grandes Fortunas, assim sendo, com o fundamento nas diretrizes básicas implícitas na Carta Magna, é permitida a delimitação dos aspectos jurídicos do Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil. As diretrizes básicas permitem a construção da possível hipótese de incidência do Imposto sobre Grandes Fortunas. Segundo esclarece Carrazza “Criar um tributo é descrever abstratamente sua hipótese de incidência, seu sujeito ativo, seu sujeito passivo, sua base de cálculo e sua alíquota”. Assim também, Ataliba ensina “costuma-se designar por incidência o fenômeno especificamente jurídico da subsunção de um fato a uma hipótese legal, como consequente e automática comunicação ao fato das virtudes jurídicas previstas na norma”, e que a hipótese de incidência “é a descrição hipotética e abstrata de um fato”.

O aspecto material segundo ensina Ataliba “é a própria consistência material do fato ou estado de fato descrito [hipótese de incidência] pela lei, bem como que é a imagem abstrata de um fato jurídico”. A materialidade desse imposto é alguém possuir grandes fortunas, cujo valor e bens que integram deverão ser definidos em lei complementar. A grande questão das divergências doutrinárias e políticas é o que pode ser considerado grandes fortunas, devido à falta de delimitação, subjetividade e a abstração, por não ter ainda um conceito considerado justo entre os doutrinadores e políticos.

Diversos estudos estão sendo feitos para tentar se visualizar uma forma de descobrir o que pode ser considerado como grandes fortunas, um estudo econômico, de natureza qualitativa para comparar o patrimônio daqueles que mais tem com o patrimônio daqueles que menos tem, indicando porcentagens do quantum de riqueza acumulada no país pertence a cada classe chegando assim a um número que poderia vir a ser considerado parâmetro para o conceito de grande fortuna, de acordo com a nossa realidade social e econômica vigente.

Nesse sentido se posiciona Ives Gandra Martins quando diz que a intenção do constituinte é a de tributar 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, incidível apenas sobre os grandes bilionários deste país. O universo de sua aplicação terá que ser necessariamente restrito. (Comentários à Constituição do Brasil, Editora Saraiva, RJ, 1ª edição, 1990, 6º vol. tomo I, pág. 269).

Nesse sentido faz necessário analisar o significado das expressões “grande” e “fortuna” de acordo com o dicionário Aurélio da Língua Portuguesa:

Grande.[Do lat. *grande*.]Adj. 2 g. **1. De tamanho, volume, intensidade, valor, etc., acima do normal**(*grifo nosso*). [...] **20.** Pessoa rica e/ou poderosa, influente: ‘Não lhe era possível continuar a viver em Portugal, caído em desgraça dos reis e dos grandes.’ (Antero de Figueiredo, *Leonor Teles*, p. 173). **21.** O sublime o grandioso. **22.** Membro da mais alta nobreza, na Espanha e no antigo Portugal. [...] (AURÉLIO, 1983, p. 697)

Fortuna. [Do lat. *Fortuna*.] S. *f.* **1.** Causalidade, eventualidade, acaso. **2.** Destino, fado, sorte: ‘Erros meus, má fortuna, amor ardente / em minha perdição se conjuraram’ (Luís de Camões, *Rimas*, p. 186); ‘O latim *caput* passou às línguas romances regularmente, segundo as leis fonéticas, porém com *fortuna* vária quanto à aplicação.’ (M. Said Ali, *Meios de Expressão e Alterações Semânticas*, p. 89). **3.** Bom êxito; êxito,

sucesso. 4. Boa sorte; sorte, ventura. 5. Revés da sorte; adversidade. 6. **Haveres**, riqueza (*grifo nosso*). [...] (AURÉLIO, 1983, p. 648).

Cumprido salientar que a finalidade desse estudo não é quantificar uma grande fortuna, somente expor os verbetes a fim de compará-los com a base cálculo.

Quanto ao aspecto pessoal Ataliba esclarece que “é o atributo da h.i [hipótese de incidência] que determina o sujeito ativo da obrigação tributária respectiva e estabelece os critérios para fixação do sujeito passivo”, segundo ainda o autor, “sujeito ativo é o credor da obrigação tributária”. É a pessoa a quem a lei atribui a exigibilidade do tributo.” O aspecto pessoal ativo, sendo o imposto federal, é de competência da União. Já o polo passivo, como contribuinte, poderá ser eleito pela lei, desde que seja detentor de grandes fortunas, a pessoa que não tenha pertinência direta com o núcleo da materialidade do fato gerador, (alguém ser detentor de grandes fortunas), não poderá se configurar como contribuinte. Possuidor de grandes fortunas é o nexos de causalidade para alguém vir a ser eleito como contribuinte. Tanto pessoa física ou jurídica poderá vir a ser eleito contribuinte, se assim a lei complementar determinar.

Quanto ao aspecto temporal destaca Ataliba, que “a mais importante função do aspecto temporal diz respeito à indicação – necessariamente contida na hipótese de incidência – do momento em que se reputa ocorrido o fato imponible (e, pois, nascida a obrigação tributária)”. Por ser um imposto incidente sobre o patrimônio será verificado em um dado momento, devendo ser considerado com uma periodicidade anual, ou seja, no fim do ano ou no encerramento do exercício, esse critério poderá ser eleito pela lei, se deve ser em 31 de dezembro ou 1º de janeiro, ou qualquer outra data, sem com isso agredir os direitos e garantias individuais.

Outro aspecto a ser levado em consideração é o espacial, de aplicação em todo território nacional, por ser um imposto de competência da união e que só poderá ser criado por lei federal. Aqui deve-se também ser abordado as grandes fortunas localizadas no exterior, de contribuinte domiciliado no Brasil, e também, de grandes fortunas localizadas no país, de contribuinte domiciliado no exterior, nos dois casos, a lei deverá ser bem explícita, inclusive elegendo a figura do responsável tributário.

O aspecto valorativo, constituído por base de cálculo e alíquota, da mesma forma dependerá da lei, quanto à base de cálculo, interpretando a própria materialidade do fato gerador deste imposto, deve ser levado em consideração o valor

do patrimônio ou da fortuna com dedução das obrigações intrínsecas à manutenção do patrimônio, Num dado momento, não há nenhuma referência a limites de alíquota fixados na Carta Magna, devendo também ser matéria a ser tratada na lei instituidora, que deverá ser progressiva, para atingir a finalidade do imposto.

Segundo Machado ao defender a progressividade da alíquota do imposto diz que a progressão das alíquotas deve ser graduada, por entender que a progressividade simples é incompatível com o princípio da capacidade contributiva, e explica que:

simple é aquela em que cada aplica-se a toda a matéria tributável. E graduada é aquela em que cada alíquota maior aplica-se apenas sobre a parcela de valor compreendida entre limite inferior e outro superior, de modo que é preciso aplicar tantas alíquotas quantas sejam as parcelas de valor e depois somar todos esses resultados parciais para obter o imposto total a pagar (MACHADO, 2008, P. 300)

Dessa maneira, verificados os princípios constitucionais pertinentes e demais fundamentos jurídicos, o legislador infraconstitucional poderá executar a norma tributaria e estabelecer de maneira metodológica a avaliação da grande fortuna, através de valor histórico, de mercado, declarado ou outros critérios, dizendo qual seria o critério de fixação das alíquotas, se pelo critério da progressividade ou da proporcionalidade sobre faixas definidas do patrimônio, estabelecer a base de cálculo sobre o patrimônio bruto ou líquido e estabelecer alíquotas diferenciadas em razão da natureza dos bens patrimoniais de suas origens ou de sua utilização

4. ANÁLISE DO PROJETO DE LEI Nº 277/2008 e 130/2012

Diversos projetos de lei já foram apresentados ao Congresso Nacional relacionados ao Imposto sobre Grandes Fortunas, dentre os quais podemos citar, para fins de registros históricos, em ordem cronológica alguns deles: PL nº. 310 de 03/12/1987, PLP nº. 108 de 06/06/1989, PLS nº. 162 de 23/06/1989, Substitutivo nº. 1 de 20/09/1989 ao PLS nº. 162/1989, PLP nº. 208 de 11/12/1989, PLP nº. 202 de 12/12/1989, PLP nº. 218 de 22/03/1990, PLP nº. 268 de 11/12/1990, PL nº. 2.097 de 29/10/1991, PLP nº. 70 de 19/11/1991, PLP nº. 77 de 28/11/1991, PLP nº. 193 de 30/06/1994, PLS nº. 50 de 04/03/2008, PLS nº. 100 de 26/03/2008, PLP nº. 277 de 26/03/2008, PLS nº. 128 de 09/04/2008, SUBSTITUTIVO nº. 1 de 06/05/2009 ao PLP nº. 277/2008, PLP nº. 26 de 11/03/2011, PLP nº. 62 de 01/06/2011, PLS nº. 534 de 31/08/2011 e PLP nº. 130 de 07/02/2012. Importante ressaltar que dos projetos supracitados serão analisados apenas o PLP 277/2008 e o apenso a este que é o PLP 130/2012, por serem os mais recentes e por terem suscitado maiores debates políticos, bem como despertaram o interesse da população.

Vale ressaltar ainda, a recente proposta do Deputado Aluizio, o PLP nº. 48/2011, apresentado no dia 05/05/2011 que tem a seguinte ementa: Cria a Contribuição Social das Grandes Fortunas (CSGF), e dá outras providências. Esse Projeto de Lei Complementar tem na sua justificativa o objetivo de criar um mecanismo que possa melhorar o financiamento da saúde pública, criando uma contribuição sobre as grandes fortunas e não um imposto sobre grandes fortunas, possibilitando assim a vinculação da arrecadação dessa contribuição ao financiamento da saúde pública, registre-se aqui que essa proposta ainda encontra-se em tramitação.

Atualmente encontra-se no Congresso Nacional apenas as seguintes proposições o PLS nº. 534/2011, o PLS nº. 162/1989, transformado na Câmara dos Deputados em PLP nº. 202/1989, com os apensos: PLP nº. 208/1989, PLP nº. 218/1990 e PLP nº. 268/1990 e o PLP nº. 277/2008 encontra-se com tramitação ativa, sendo que este último encontra-se com três apensos (PLP nº. 26/2011, PLP nº. 62/2011 e PLP nº. 130/2012).

A tributação das grandes fortunas se cerca de aspectos operacionais muito complexos, conseqüentemente requer do legislador infraconstitucional uma especial atenção para a regulamentação do instituto. Os projetos expostos buscam, de

diferentes formas, aclamar questões fundamentais para a efetiva aplicação do imposto, como o que seria uma grande fortuna, se o sujeito passivo será apenas a pessoa física ou também pessoa jurídica, se as alíquotas devem ser consideradas proporcionais ou progressivas, se o imposto incidirá sobre o patrimônio líquido ou bruto, enfim, todas as nuances necessária para a instituição de um tributo.

O PLP nº 277/2008, de autoria da deputada Luciana Genro é mais um projeto designado à regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas, a justificativa da iniciativa do referido projeto foi a alta concentração de riqueza no país que suscita o implemento de medidas que promovam uma redistribuição de renda, embora reconheça que é preciso haver melhorias na fiscalização tributária para que o imposto seja aplicado com sucesso. O PLP nº 277/2008 promove uma série de alterações em seu teor, visando corrigir deficiência encontrada no PLP nº 202/1989, esse último projeto era permitido deduzir do IR o valor pago a título de IGF, nesse nosso projeto seria descabido essa dedução, pois o objetivo do imposto seria justamente aumentar a tributação sobre os cidadãos mais abastados, que possuem capacidade contributiva para tanto.

Conforme o PLP nº 277/2008, o imposto teria por fato gerador a titularidade, em 1º de janeiro de cada ano, de fortuna em valor superior a dois milhões de reais, os sujeitos passivos seriam pessoas físicas domiciliadas no Brasil, o espólio e a pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, em relação ao patrimônio que tiver no país. Para fim de incidência do imposto, grandes fortunas seria o conjunto de todos os bens e direitos, situados no país ou no exterior, integrantes do patrimônio do contribuintes, excluídos, os instrumentos utilizados pelo contribuintes em atividades que decorram de rendimentos do trabalho assalariado ou autônomo, até o valor de trezentos mil reais; os objetos de antiguidades, arte ou coleção; bem como outros bens cujo posse ou utilização seja considerada pela lei de alta relevância social, econômica ou ecológica. Além disso, prevê o projeto que, na constância de sociedade conjugal, cada cônjuge seria tributado pela titularidade do patrimônio individual e, se houver, pela metade do valor do patrimônio comum.

A base de cálculo seria o valor do conjunto dos bens que compõem a fortuna, diminuído das obrigações pecuniárias do contribuintes, exceto aquelas contraídas para a aquisição dos bens não compreendidos no conceito de fortunas. Seriam levados em consideração a avaliação feita pela base de cálculo do imposto territorial

ou predial, rural ou urbano, se caso os bens se localizem no exterior, pelo custo de aquisição, referente a imóveis, e pelo valor atualizado, em se tratando de créditos pecuniários sujeitos a correção monetária ou cambial. E os demais seria determinado pelo valor de sua aquisição. O PLP nº 277/2008 estabelece incidência progressiva do Imposto sobre Grandes Fortunas, segundo cinco classes distintas de valores patrimoniais, cujas as alíquotas variam de 1% a 5%, ou seja, incidirá 1% de mais de dois milhões até cinco milhões de reais; 2% de mais de cinco milhões até dez milhões de reais, de 3% de mais de dez milhões até vinte milhões de reais, 4% de mais de vinte milhões até cinquenta milhões de reais, 5% acima de cinquenta milhões de reais.

O lançamento do imposto será por meio de declaração do contribuinte, elaborada na forma da lei, da qual constariam todos os bens do seu patrimônio e o respectivo valor, bens que não estejam incluídos na declaração, presumir-se-ia, até prova em contrário, adquirido com rendimento sonegados do IR, de maneira que os impostos ainda devidos seriam lançados no exercício em que fosse apurada a omissão. Por fim, esse projeto consagra a responsabilidade solidaria pelo pagamento do imposto quando houver indícios de dissimulação do verdadeiro proprietário dos bens ou direitos que constituam o patrimônio, assim como, os bens que forem apresentados em valor inferior ao real.

O PLP nº 130/2012 que se encontra apensado ao PLP nº 277/2008, trouxe algumas alterações e prevê a tributação não apenas de pessoas físicas domiciliadas no Brasil, mas também de pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior em relação aos seus ativos no Brasil, além do espólio de tais pessoas físicas. As alíquotas previstas nos diversos projetos variam de 0,5% a 5% do valor do patrimônio, incidentes anualmente, com determinadas isenções parciais ou exclusões.

O mais recente, por exemplo, exclui do patrimônio tributável ou isenta parcialmente os seguintes bens: (i) imóvel residencial até o limite de 20% do patrimônio; (ii) instrumentos de atividades profissionais até o limite de 10% do patrimônio; (iii) objetos de arte e de coleção até o limite de 10% do patrimônio; (iv) direitos de propriedade intelectual ou industrial que permaneçam no patrimônio do autor e que, no caso de propriedade industrial, não estejam afeitos a atividades empresariais; e (v) bens de pequeno valor, a serem definidos em lei.

O projeto apresentado mais recentemente também considera como “grande fortuna”, sujeita a tributação anual por alíquotas que variam de 0,5% a 1%, o patrimônio líquido que exceder o valor de 8.000 vezes o limite mensal de isenção do imposto de renda para a pessoa física, apurado anualmente, no dia 31 de dezembro do ano-base de sua incidência. Para tal fim, considera-se patrimônio líquido a diferença entre o total de bens e direitos de qualquer natureza, localização e emprego, e as obrigações do contribuinte.

4.1 Divergências de opiniões econômicas e jurídicas

Desde sua inclusão na Constituição Federal, o Imposto sobre Grandes Fortunas, vem motivando diferentes posicionamentos doutrinários. Para uma corrente, a sua regulamentação tem pontos positivos que chegam a superar os negativos, para outros, entretanto, nada se aproveita. Nesse tópico apontaremos alguns desses argumentos.

Apontaremos em princípio, os argumentos contrários à ideia do Imposto sobre Grandes Fortunas, que se resumem basicamente nas seguintes alegações, que sua eficácia exigiria a criação de um complexo aparato administrativo e fiscalizatório, que viria representar um alto custo para o erário público, levando em consideração que seria de pouca relevância a sua arrecadação, observando o que aconteceu com a maioria dos países que o adotaram; que desestimularia a poupança, a ameaça de proporções ainda mais acentuadas em países em desenvolvimento, como o Brasil, que em geral já padecem de nível de poupança interna abaixo do necessário e conveniente; que provocaria fuga de investidores para o exterior e que iria de encontro a vários princípios constitucionais que balizam o Direito Tributário.

Inúmeras são as críticas enunciadas em relação ao Imposto sobre Grandes Fortunas, dentre elas podemos destacar as de maior divulgação perante os artigos, publicações e debates já realizados sobre o tema.

O posicionamento do Deputado Francisco Dornelles é uma demonstração nítida da não instituição do imposto, é o que se pode comprovar da leitura do seguinte trecho de seu discurso proferido na Câmara dos Deputados no ano de 1991:

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 fisco. (DEPUTADO FRANCISCO DORNELES (PFL/RJ), EM ABRIL DE 1991, EM DISCURSO PROFERIDO NA CÂMARA DOS DEPUTADOS, CRITICANDO O IMPOSTO).

Assim também se posiciona o ilustre Olavo Nery Carsatto, que a criação ou não do imposto, no bojo da reforma tributária, deveria se precedida de amplo debate dentro e fora do Congresso Nacional, ouvidos especialistas nas áreas econômica, financeira e tributária, devendo a discussão arrimar-se em dados estatísticos, objetivos das arrecadações (federais, estaduais e municipais) dos tributos patrimoniais existentes, do levantamento das grandes fortunas do país e respectivos possuidores, cujo número, acredita-se seria significativo.

Salienta Janir Adir Moreira, vice-presidente da Associação Brasileira de Direito Tributário (Abradt), que o rígido sistema de controle da Receita não deixa mais dúvida de que as grandes fortunas e empresas já pagam impostos no país. “Para conseguir juntar o patrimônio, os donos de grandes fortunas pagaram todos os tributos exigidos, inclusive impostos sobre o patrimônio, como o IPTU e ITR”. Segundo ele, o imposto significa retrocesso. “Taxar a geração de riquezas em circulação, rendimentos ou lucros é mais coerente do que tributar o resultado final dessas operações, sobre o qual já incidiram todos os impostos”.

Vale ressaltar o posicionamento do ex-secretário da Receita Federal Everardo Maciel, quando em seu artigo intitulado “Os Direitos Humanos e o Imposto sobre Grandes Fortunas” aponta diversas críticas e incompatibilidades, dentre elas as seguintes:

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? (MACIEL, Everardo).

Contribuindo com as críticas a instituição do imposto sobre Grandes Fortunas Sacha Calmon, salienta 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”. Ainda é mais categórico na crítica e vai além: “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”.

Para o especialista em tributação Ives Gandra Martins, o imposto penalizaria a classe média, que não pode usar de subterfúgios para fugir da taxaço. Já os grandes patrimônios iriam se mudar para fora do País, ou seriam transferidos para empresas, que não sofreriam essa tributação. Ives Gandra diz que o imposto desestimularia a poupança e incidiria sobre um patrimônio que restou após o pagamento de vários tributos, inclusive Imposto de Renda (IR), IPTU e IPVA. A solução, para ele, seria uma reforma do IR. “O Imposto de Renda, sim, porque incide sobre o que eu estou ganhando, enquanto o sobre patrimônio incide sobre o que eu já ganhei e foi tributado pesadamente no Brasil”.

Ainda segundo o jurista Ives Gandra da Silva Martins, os países que adotaram o imposto e o abandonaram seria o grande exemplo para não instituição do imposto.

“as vantagens do tributo são duvidosas: a de que promoveria a distribuição de riquezas é atalhada pelo fato de que poucos países que o adotaram e terminaram por abandoná-lo ou reduzi-lo a sua expressão nenhuma; a de que desencorajaria a acumulação de renda, induzindo a aplicação de riqueza na produção, que seria isenta de tributo, leva a ferir o princípio da igualdade, possibilitando que os grandes empresários estivessem a salvo da imposição; a de que aumentaria a arrecadação do Estado não leva em conta a possibilidade de acelerar o processo inflacionário por excesso de demanda.(MARTINS, 2012)”.

Apesar das divergências, tanto dos legisladores quanto dos doutrinadores, observa-se que o imposto é destinado tão somente a uma classe econômica mais abastada, relembro aqui que o principal empecilho para a não instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas é de cunho político, tendo em vista que há um desinteresse das classes econômicas mais abastadas que se não detém o poder político exercem fortíssima influência nas decisões daqueles que detém.

A alegação utilizada para demonstrar a dificuldade administrativa na fiscalização do cumprimento das obrigações tributárias decorrentes do fato gerador do imposto sobre grandes fortunas está obsoleto, uma vez que os bens passíveis de tributação são os mesmos que sofrem tributação sendo estes fiscalizados através do mecanismo administrativo que são eficazes para auferir as quantias devidas ao fisco.

Vale ressaltar que seria atingida a justiça no sistema tributário nacional com a instituição do imposto e seria também respeitado os princípios que o fundamenta, tais como o princípio da igualdade e da capacidade contributiva.

Observando ainda o voto do Relator da Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados, o Deputado João Dado, quando da análise do Projeto de Lei Complementar nº. 277/2008, conclui que é possível a instituição do imposto, conforme verificamos a seguir:

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 suplantar as considerações de natureza econômica que costumam orientar as escolhas dos investidores internacionais. Contra o hipotético desestímulo à poupança, objeta-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 Substitutivo. Sala da Comissão, em de 2008. (Deputado JOÃO DADO Relator.)

Resta claro através do argumento do Relator da Comissão de Finanças Tributação e Orçamento que ao contestar outros argumentos desfavoráveis à instituição do IGF, afirma que não existe a inviabilidade administrativa proposta por muitos e recomenda a sua instituição no Brasil, por não se tratar o IGF apenas como fonte de receita, tendo em vista que viria a exercer também a função de auxiliar a tributação da renda, vindo a dificultar a sonegação de outros tributos.

Sérgio Ricardo Ferreira Mota em sua obra, defende, na maioria das vezes, que o imposto ainda não foi regulamentado por interesses políticos. Acredita que tal regulamentação trará um novo instrumento de justiça tributária.

"(...) repete-se a defesa no sentido de que o Imposto sobre Grandes Fortunas pode vir a constituir instrumento de alcance da justiça tributária no Brasil, uma vez que permitiria, em tese, não só uma justa distribuição da carga tributária entre os contribuintes, mas também, maior distribuição de renda e riqueza nacionais, o que permitiria, também, em tese, a redução das enormes desigualdades sociais verificadas no país e, por consequência, a pobreza de grande parte da população (MOTA, 2010, p. 164-165)."

Na mesma linha de pensamento podemos prosseguir com o posicionamento de Olavo Nery Corsatto, que segue em sentido semelhante, também defendendo a teoria da distribuição, bem como a efetivação de um instrumento de controle administrativo:

"A *redistribuição da riqueza* seria outro efeito benéfico do IGF, que funcionaria também como *instrumento de controle da administração* tributária, mediante o cruzamento de dados com base nas declarações da renda auferida, dos bens para o IR ou o IGF e das parcelas do patrimônio consideradas para tributações específicas. Haveria, assim, menor possibilidade de evasão de diversos tributos (CORSATTO, 2012)."

Continua Corsatto, esclarecendo, que o Imposto sobre Grandes Fortunas é mais uma espécie de imposto sobre o patrimônio, podendo se consubstanciar, caso venha a ser regulamentado, em imposto suplementar, imposto complementar ou imposto novo (CORSATTO, 2012).

É de grande relevância o posicionamento de Francisco José Santos da Costa, ainda que tenha feito citações negativas, em seu artigo também defende a mesma linha, focando nos Atos e Disposições Constitucionais Transitórias:

"O imposto que incide sobre grandes fortunas possuiria como objetivo a prática da justiça social, através da redistribuição da renda proveniente da arrecadação deste imposto. Tal finalidade está inserida nos Atos e Disposições Constitucionais Transitórias em seu art. 80, inciso III, da seguinte forma: "**Art. 80.** Compõem o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza: [...] **III** – o produto da arrecadação do imposto de que trata o Art. 153, inciso VII, da Constituição";
Cumprir-se-á então, com a instituição do IGF, a verdadeira finalidade dos impostos, pois esses têm como fundamento a justiça social, através da distribuição da riqueza.
Por isso o imposto já foi apelidado de "imposto Robin Hood" pelo procurador federal Carlos Vitor Bezerra, já que retirará o excesso dos ricos e o distribuirá com os pobres, confirmando então o princípio da capacidade contributiva (COSTA, 2012)."

Demonstra Costa, que além do objetivo maior que é a justiça social, a regulamentação do imposto cumprirá com o disposto no princípio da capacidade contributiva, pois como vimos, a base do Código Tributário Nacional é construída a partir do fundamento de que contribui mais quem obtiver maior capacidade para tanto.

No mesmo sentido de defesa da instituição do impostos, se encontra, os dois grandes doutrinadores, Hugo de Brito Machado e Ueren Domingues de

Sousa, entendem da mesma forma sobre o motivo pelo qual o imposto ainda não foi regularizado, a ordem política. Nas palavras de Hugo de Brito Machado:

"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, de que trata o art. 155, I, nem do imposto de transmissão *inter vivos*, de que trata o art. 156, II, da CF.

O verdadeiro motivo da não instituição do imposto sobre as grandes fortunas é de ordem política. Os titulares de grandes fortunas, se não estão investidos de poder, possuem inegável influência sobre os que exercem. (MACHADO, 2011, p. 352-353)."

Ueren Domingues de Sousa colabora no mesmo sentido:

"Analisando as variações do Imposto sobre Grandes Fortunas nos países que o utilizam e nos que o utilizaram, podemos concluir que a introdução deste imposto em nosso ordenamento jurídico poderia contribuir de maneira significativa com o processo de estabilização econômica através de um sério ajuste fiscal.

O governo poderia utilizar este novo imposto combinado com a redução da carga tributária global de forma gradativa, assim teríamos a utilização do IGF em um período transitório de reforma do sistema tributário dando condições para a redução das desigualdades sociais através de retomada do crescimento econômico.

A inclusão do inciso referente a este imposto em nossa constituição se deu em um momento político brasileiro onde podíamos definir correntes contrárias em nosso congresso, o que nos dias atuais é impossível, pois temos hoje uma confusão total entre o que antes chamávamos de esquerda e direita. Este choque de correntes refletia as aspirações de uma gama de anseios sociais os quais foram refletidas fortemente em nosso ordenamento jurídico. No momento atual há uma maior dificuldade de inclusão do estudado instituto pela dificuldade de que ocorram fortes choques legislativos que contrariem os interesses das classes mais abastadas, mesmo com a determinação constitucional de que se faça tal inovação jurídica.

Outro grave problema é encontrado no descaso do legislador contribuinte em delegar excesso de poderes ao legislador complementar para definições inerentes ao IGF, o que vem a se chocar com as características do sistema tributário pátrio (SOUSA, 2012)."

Pelo exposto é possível verificar que a ordem política é única justificativa pela qual o Imposto sobre Grandes Fortunas ainda não foi regulamentado, uma vez que, os políticos tem forte intenção em manter afastado o imposto, pois são os maiores possuidores de patrimônio. Desta forma, seriam, automaticamente, tributados. Dessa maneira, acreditam que não existem impedimentos ou falhas para a instituição do imposto.

5. A IMPORTÂNCIA DO IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS COMO MECANISMO DE JUSTIÇA SOCIAL

Não resta dúvida o quão é importante e notória a função social que o imposto sobre Grandes Fortunas viria a ter se instituído de forma bem planejada, com projeto de Lei sério e bem intencionado que não tenha interesses exclusivamente político para tentar satisfazer ou agradar a população.

O imposto incide sobre grandes fortuna e tem como principal objetivo, a pratica da justiça social, através da redistribuição da renda proveniente da arrecadação desse imposto. E esta finalidade está inserida nos Atos e Disposições Constitucionais Transitória em seu art.80, inciso III, da seguinte forma:

Art. 80. Compõem o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza: [...]
III – o produto da arrecadação do imposto de que trata o Art. 153, inciso VII, da Constituição;

Com isso, verifica-se que a instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas, cumpriria a verdadeira finalidade, uma vez que tem como fundamento a justiça social, através da distribuição de riqueza.

No seu artigo sobre o tema o autor Ueren Domingues de Souza faz uma didática e esclarecedora explanação a respeito da função social que o Imposto sobre Grandes Fortunas viria a ter se instituído no Brasil, conforme analisamos a seguir:

“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 seletto 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 145 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 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.”

Relevante é a doutrina de Machado, que declara ser político o principal motivo para a não instituição de tal imposto, fato este que é lamentável, tendo em vista que por conta de interesses de pequena parcela de abastados financeiramente a maioria da população mais carente passa fome e morre sem ter o que comer ou um mínimo de direito à saúde.

A Constituição Federal, em seu artigo 3º elenca como objetivo fundamental a solidariedade, a fim de que as desigualdades sociais e regionais sejam reduzidas. Antes de prosseguirmos, devemos conhecer um posicionamento a respeito da solidariedade:

"A solidariedade social não é apenas uma ideia.

[...]

Há quem sustente que o princípio da solidariedade é hoje – e continuará sendo nos próximos anos – tão importante quanto o princípio da legalidade tributária foi nos últimos anos. Não nos parece, porém, que seja exatamente assim. É inegável a importância da solidariedade, mas ela deve ser praticada especialmente no gasto público. Embora o tributo também possa ser instrumento útil para uma política de redistribuição de renda, na verdade, esta deve ocorrer essencialmente através do gasto público. (MACHADO, 2011. p. 44-45)."

Em que pese a oferta dos benefícios sociais na atualidade, estes muitas vezes são precários, e essa precariedade é que dá margem à instituição de um novo imposto com a finalidade de igualdade social. Entretanto, esse raciocínio nos leva a uma discussão sobre gastos públicos, o que, é dever do Estado, através da solidariedade, no entendimento de Hugo Brito Machado:

"A ideia de solidariedade deve ser, portanto, deslocada para o plano do gasto público. O Estado é que, dispondo do dinheiro que arrecada com os tributos, deve realizar o gasto público tendo em vista a solidariedade social (MACHADO, 2011, p. 47)."

E por fim:

"Infelizmente, na prática, o gasto público geralmente é objeto de péssima gestão, quase sempre desatenta à solidariedade social, verificando-se com enorme frequência o desperdício e a corrupção, de tal sorte que, por maior que seja a arrecadação, os recursos público são sempre insuficientes. E isto enfraquece a ideia de solidariedade como fundamento da cobrança do tributo, pois os contribuintes se sentem enganados pelos governantes ao perceberem que a solidariedade não passa de um pretexto para a cobrança do tributo. A rigor, portanto, até para que a solidariedade social possa funcionar como fundamento para a instituição e cobrança do tributo, é

importante que ela esteja presente no gasto público, que há de ser realizado com seriedade e tendo em vista sobretudo as necessidades dos mais pobres (MACHADO, 2011, p. 47)."

Vale ressaltar ainda, a exposição do voto do Relator da Comissão de Constituição e Justiça, o Deputado Régis Oliveira, proferido quando da apreciação do Projeto de Lei Complementar nº. 277/2008 onde são apontados dados estatísticos que evidenciam a necessidade de um imposto dessa natureza aqui no Brasil, conforme se pode visualizar a seguir:

"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". Para José Afonso da Silva, o imposto sobre grandes fortunas "será um imposto, se criado e bem administrado, de real importância para a redistribuição de rendas." ("Comentário Contextual à Constituição", 4ª edição, São Paulo: Ed. Malheiros, 2007, p.664). Distribuição de renda no Brasil – uma triste realidade O professor Rodolfo Roffmann, do Instituto de Economia da Unicamp, publicou excelente artigo intitulado "Distribuição de Renda e Crescimento Econômico", aborda com maestria a questão da concentração de renda no Brasil, amparado pelos ensinamentos do saudoso professor Celso Furtado. Discorre que, "em comparações internacionais, os países latino-americanos em geral, e mais particularmente o Brasil, destacam-se pela elevada desigualdade da distribuição da renda. A explicação dessa desigualdade teria de ser procurada na formação e evolução econômico-social dessas antigas colônias de Portugal e Espanha. Um aspecto fundamental foi, sem dúvida, a elevada concentração da posse da terra, especialmente quando a economia desses países tinha como núcleo a produção e exportação de produtos primários. No caso do Brasil, Furtado (1967: cap. VIII) destaca a extrema concentração da renda na economia açucareira colonial. O mesmo autor, ao analisar as conseqüências da abolição do trabalho escravo, afirma que "praticamente em nenhuma parte houve modificações de real significação na forma de organização da produção e mesmo na distribuição da renda".

(Estudos Avançados, vol.15 nº 41 São Paulo, Jan./Apr. 2001. (Apud. Furtado, Celso. Formação econômica do Brasil, 7a ed. São Paulo, Cia. Editora Nacional, 1967, 149). 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 “nomínimo”, 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, infra-estrutura, 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, infra-estrutura, 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 aprovação. Sala das Comissões, 27 de Abril de 2010. – Deputado Regis de Oliveira, Relator”.

Conforme exposto acima pelo esclarecedor voto do Relator da Comissão de Constituição e Justiça, verifica-se a relevância dada por diversos autores e estudiosos para a criação do imposto sobre Grandes Fortuna que viria a ser o tributo que mais atingiria a sua função social, levando em consideração que o Brasil ainda sofre e muito com as desigualdades sociais.

6. CONCLUSÃO

Abordar sobre o tema “Imposto sobre Grandes Fortunas” no tocante ao aspecto relacionado à sua instituição dentre os impostos de competência da União na Constituição de 1988 e das controvérsias que estão por trás da não edição da lei complementar instituidora até o presente momento, eis o que noto nesta pesquisa, restando claro que o principal empecilho para a não instituição é de cunho político. O imposto pode vir a ter sua viabilidade econômico-financeira no Brasil, a dificuldade administrativa na fiscalização do cumprimento da obrigação tributária inexistente, e a função social do imposto é notório.

As principais finalidades desse estudo foram examinar a viabilidade da instituição do imposto, aferir a sua importância quanto a potencial função social que apresenta no que se refere à contribuição para diminuição das desigualdades sociais e o seu mecanismo para garantir o exercício e efetivação de direitos fundamentais garantidos constitucionalmente.

Buscou-se ainda como objetivos verificar as causas para a não aprovação de vários Projetos de Lei Complementar já submetidos à apreciação no Congresso Nacional, levantar a relação existente entre os princípios constitucionais pertinentes ao referido imposto, apresentar alguns argumentos favoráveis e as críticas formuladas contra a instituição do imposto sobre Grandes Fortunas e averiguar os motivos que levam ao enfraquecimento dos mandamentos constitucionais em face do poderio de algumas classes sociais.

No decorrer do estudo o maior obstáculo encontrado foi o reduzido número de pesquisas tratando especificamente sobre o tema, bem como, um pequeno número de fontes doutrinárias que enfrentam o tema, o que realmente foi constatado foi a sua mera especulação, a sua idealização teórica considerando a sua falta de regulamentação e instituição em nosso ordenamento jurídico.

Dessa forma, resultou o presente estudo na constatação que o maior problema para a não instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas é de cunho político. No Brasil, sempre se tem mostrado uma tarefa difícil atingir os interesses dos detentores do capital, uma vez que, essa classe econômica mais abastada, se não detém o poder político exercem forte influência nas decisões daqueles que detém.

Outro ponto mostrado nessa pesquisa foi que os empecilhos colocados no

caminho da instituição do imposto, como o insucesso ocorrido em outros países, não devem ser considerados, posto que, aqueles que foram propostos nesses países foram apenas tributos assemelhados ao nosso Imposto sobre Grandes Fortunas, do qual o que mais se aproximou foi o tributo francês chamando “Impôt sur les Grandes Fortunes”, atualmente, denominado “Impôt de Solidarité sur la Fortune”.

Apesar do Imposto sobre grandes fortunas no Brasil se aproximar mais ao tributo francês já citado, não deve servir de parâmetro, uma vez que a realidade social, econômica e política brasileira é bastante diferente em relação a esse país, o que se pretende aqui é visualizar a sua instituição, saindo da mera especulação teórica, dos arquivos do Congresso nacional. Por conseguinte, não se está defendendo aqui que a instituição do imposto será pacífica, tranquila e gloriosa, mas sim que a tentativa é válida, seja para deixar de ser apenas um sonho idealizado por aqueles que lutam e almejam uma sociedade mais justa e igualitária, com menos pobreza, e enfim, mais dignidade, e na pior das hipóteses, sempre é possível a posterior extinção do imposto.

Por fim, recomenda-se como aprofundamento para esta pesquisa o estudo a respeito de mecanismos que visem a fazer com que o mandamento constitucional seja cumprido, ou seja, fazer com que a previsão constitucional seja dotada de eficácia, regulamentado, e cumprido como é para ser. Para que só assim seja testado no ordenamento jurídico brasileiro a finalidade social vislumbrado no Imposto sobre Grandes Fortunas.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. **Imposto Sobre Grandes Fortunas: Origens, Especulações e Arquétipo Constitucional**. São Paulo: MP Editora, 2010.

INFORZATO, M.C.G. **Vantagens e Desvantagens do imposto sobre grandes fortunas**. Disponível em: www.jurisway.org.br/monografia.asp?iddh=10755. Acesso em: 05 de set.2013

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O imposto sobre grandes fortunas. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 13, n. 1697, 23 fev.2008. Disponível em: www.us.com.br/texto/revista/10977. Acesso em 20.out.2013.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27, ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

SOUSA, Ueren Domingues de. **Imposto sobre grandes fortunas**. Disponível em: <http://pt.scribd.com/doc/88133044/Imposto-Sobre-Grandes-Fortunas>>. Acesso em 10 de maio de 2014.

OLIVEIRA, Régis de. **Parecer do Relator da Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania da Câmara dos Deputados**. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao>. Acesso em 12 de maio de 2012

COSTA, Francisco José Santos da. **O imposto sobre grandes fortunas: um estudo crítico**. <http://jus.com.br/artigos/17656.htm>. Acesso em: 20/09/2013.

ALVES, Henrique Napoleão. **Por que o IGF foi arquivado no Senado?** Consultor Jurídico. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2010>. Acesso em: 02/09/2013.

KHAIR, Amir **Pela Justiça tributária. Le Monde Diplomatique Brasil**. Disponível em: <http://www.diplomatique.org.br/>. Acesso em: 08/09/2013.

COLOMBO, Lucélia Aparecida. **A reforma tributária necessária e urgente.** Disponível em: <http://www.achegas.net/numero/31/artigos/24046>. Acesso em: 19 set. 2013.

GALHARDO, Luciana Rosanova. **Imposto sobre grandes Fortunas.** Mar de 2008 Ana Flávia. Disponível em: <http://www.pinheironeto.com.br/upload/tb-pinheiros-artigos/pdf>>. Acesso 12/09/2013.

Projeto de Lei Complementar nº 277 de 2008 (da Deputada Luciana Genro e Outros). Disponível em: <http://www.camara.gov.br/>. Acesso em 04/11/2013.

Projeto de Lei Complementar nº 130 de 2012 (dos Srs. Paulo Teixeira e Outros). Disponível em: <http://www.camara.gov.br/>>. Acesso em 04/11/2013.

ANEXO A – Projeto de Lei Complementar nº 277/2008

ANEXO B – Projeto de Lei Complementar nº 130/2012