

**UNIVERSIDADE REGIONAL INTEGRADA DO ALTO URUGUAI E DAS
MISSÕES - CAMPUS ERECHIM
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
CURSO DE DIREITO**

GABRIEL LUIZ PIOVESAN

IMPOSTOS SOBRE GRANDES FORTUNAS
Das Experiências Internacionais à Regulamentação no Brasil

ERECHIM, RS

2016

GABRIEL LUIZ PIOVESAN

IMPOSTOS SOBRE GRANDES FORTUNAS

Das Experiências Internacionais à Regulamentação no Brasil

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado ao Curso de Direito, Departamento de Ciências Sociais e Aplicadas da Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões – URI – Campus de Erechim, como requisito parcial para obtenção do título de bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Esp. Hélio Milton Severo

ERECHIM, RS

2016

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo a análise histórica do tributo. Passando pela Antiguidade, Idade Média, Idade Moderna e Contemporânea, até sua chegada ao Brasil. Os primeiros registros de cobrança, de presente à obrigação, e a evolução do imposto no decorrer do tempo. Realizar uma análise do tributo no Sistema Tributário Nacional. Seu conceito legal, suas características, seus princípios e as teorias diversas de sua determinação. Também nesta parte do trabalho, a determinação da competência tributária, prevista na Constituição Federal de 1988, sua característica e princípios para poder legislar tributariamente. Por fim, a abordagem estará focada no Direito Comparado com o objetivo de averiguar as experiências internacionais, bem como na análise dos projetos de leis existentes no Congresso Nacional, inclusive apresentando os argumentos favoráveis e contrários à sua instituição.

Palavras-chave: Impostos. Sistema Tributário. Grande Fortuna. Tributo. Direito Comparado.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	5
2 ORIGEM HISTÓRICA DOS TRIBUTOS	7
2.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DOS TRIBUTOS NO BRASIL	10
3 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	15
3.1 CONCEITO LEGAL DO TRIBUTO	15
3.2 CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS	17
3.3 TEORIA TRIPARTIDA.....	18
3.4 TEORIA PENTAPARTIDA.....	19
3.5 A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA NO BRASIL	20
4 O IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS NO DIREITO COMPARADO	26
4.1 O IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS NO ESTRANGEIRO	28
4.2 O IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS NO BRASIL	31
4.3 PROJETOS DE LEI COMPLEMENTAR SOBRE IGF EM TRÂMITE NA CÂMARA DOS DEPUTADOS – PLP 202/1989 e PLP 277/208	32
4.3.1 PLP162/1989, atualmente PLP202/1989 (Fernando Henrique Cardoso)	33
4.3.2 PLP 277/2008 (Deputados Luciana Genro, Chico Alencar e Ivan Valente)	34
4.4. A OMISSÃO LEGISLATIVA PARA INSTITUIR O IGF NO BRASIL	37
4.5 O QUE É “GRANDE FORTUNA”?	38
4.6 A VIABILIDADE E INVIABILIDADE DA APLICAÇÃO DO IGF NO BRASIL	41
4.6.1 A viabilidade do Imposto sobre Grandes Fortunas.....	42
4.6.2 A Inviabilidade do Imposto sobre Grandes Fortunas	45
5 CONCLUSÃO	49
REFERÊNCIAS.....	51

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho monográfico tem como objetivo analisar de forma, sucinta, alguns aspectos referentes ao Imposto sobre Grandes Fortunas. Explicando o surgimento do tributo, as primeiras aparições na sociedade, sua cobrança e implantação na antiguidade, na Idade Média, na Era Feudal e nos mais diversos tempos de nossa história. Assim como esclarecer e determinar o que é considerado tributo, as competências para instituí-los em nosso Sistema Tributário, as teorias tributárias e os princípios obrigatórios que precisam ser analisados para cada tributo implantado.

A pesquisa se desenvolverá com a metodologia indutiva, baseada em materiais bibliográficos, documentais e doutrinas. Analisada através do Sistema Tributário Nacional, previsto na Constituição Federal de 1988, de pareceres parlamentares quanto à aprovação ou reprovação do imposto sobre grandes fortunas. Também está lastreada em projetos de leis disponibilizados à apreciação do Congresso Nacional, artigos científicos veiculados virtualmente, revistas e obras de Direito Tributário, em estudos do Direito Comparado e em experiências internacionais referentes à instituição do tributo. O estudo busca ilustrar o surgimento do Imposto sobre Grandes Fortunas no Mundo, analisando diversas experiências internacionais, suas alíquotas, seu período de vigência e os motivos que sucederam a sua abolição ou não. Traz em seu desenvolvimento a análise de alguns Projetos de Lei já submetidos à apreciação legislativa, também elucidando os motivos para a demora na aprovação ou não dos mesmos, analisando argumentos favoráveis ou contrários à criação do tributo.

Este trabalho é significativo e relevante para esclarecer mais sobre o único tributo de competência da União até hoje não criado. Previsto na Constituição Federal de 1988, atualmente, passado 28 anos, encontra-se apenas no texto literal de nossa Carta Magna e nos projetos de lei em trâmite nas casas legislativas.

No primeiro capítulo, tem por objetivo a análise histórica do tributo. Passando pela Antiguidade, Idade Média, Idade Moderna e Contemporânea, até sua chegada ao Brasil. Os primeiros registros de cobrança, de presente à obrigação, e a evolução do imposto no decorrer do tempo.

No segundo capítulo, uma análise do tributo no Sistema Tributário Nacional. Seu conceito legal, suas características, seus princípios e as teorias diversas de sua determinação. Também nesta parte do trabalho, a determinação da competência tributária, prevista na Constituição Federal de 1988, sua característica e princípios para poder legislar tributariamente.

Por fim, no terceiro capítulo, a abordagem estará focada no Direito Comparado com o objetivo de averiguar as experiências internacionais, bem como na análise dos projetos de leis existentes no Congresso Nacional, inclusive apresentando os argumentos favoráveis e contrários à sua instituição.

2 ORIGEM HISTÓRICA DOS TRIBUTOS

Tributo: termo provindo do verbo latino *tribuere: tributum*, que significa "repartir entre as tribos".

Antigamente, a história constata que os homens viviam em tribos, habitavam cavernas, para se esconder do frio e de predadores, até então nômades, alternavam de um lugar para outro em busca da sobrevivência. Com o passar do tempo, e com mais conhecimento, passou a fabricar seus utensílios, domesticar animais, plantar e construir casas.

Segundo Saulo Medeiros (2013):

A origem do tributo se confunde com o próprio surgimento do Estado e do Direito. Na pré-história, o homem vivia só, entre os outros animais. Para sua sobrevivência era necessário que fosse mais forte, lutando contra o frio, fome e predadores, e mais inteligente que os outros animais, se utilizando dos conhecimentos acumulados para fabricar os seus instrumentos de proteção e caça. (MEDEIROS, 2013)

A terra passou a ser o bem mais valioso para o homem e objeto constante de cobiça e disputa, motivando o surgimento de guerras pela sua conquista, desta forma, era necessário permanecerem unidos para enfrentar os inimigos, garantindo assim as melhores terras para plantação e caças. Nesta época da antiguidade, os homens adoravam aos deuses e seus líderes com presentes, estes denominados de tributos. Conforme diz José Matias Pereira (2004):

Para garantir a posse das melhores terras para plantio e caça, os instintos naturais do homem fizeram com que o mesmo se agrupasse para se manter unido com os demais contra os inimigos, tornando assim a terra o bem mais valioso para o homem e objeto constante de cobiça e disputa, motivando o

surgimento de guerras pela sua conquista e manutenção. E é neste momento, em que o homem passa a se agrupar, que surge a primeira manifestação de tributo, termo provindo do verbo latino *tributum* que significa "repartir entre as tribos", os tributos eram oferecidos como presentes aos líderes fossem eles chefes guerreiros, faraós, reis, ou Estado, e até aos deuses. Considerando que apenas os mais fortes sobreviviam, os chefes eram presenteados pela sua bravura e proteção que conferia ao seu grupo, contra os animais e outros povos também rudimentares. Todavia, é com o surgimento das guerras que o caráter compulsório dos tributos fica mais perceptível, os egípcios, assírios, fenícios, dentre outros povos da Antiguidade, usavam o tributo como instrumento de servidão. (PEREIRA, 2004)

Com crescente invasão e conquistas de terras, surgiram diversas civilizações, como a egípcia, grega e romana. E em meio a tantas disputas por terras e poder, o tributo deixou de ser um presente aos reis e deuses, passando a ser uma obrigação, já que era preciso recursos para reforçar exércitos. Terras conquistadas davam direito aos vencedores de tudo, derrotados viravam escravos, não tendo direito algum, sequer a vida, eram tratados de qualquer forma.

Como relata José Matias Pereira (2004), quando o império Romano conquistou a Grécia, percebeu que não era possível implantar sua cultura, mas que poderiam dominar outros povos sem impor a eles sua crença e costume, respeitando a liberdade e cultura dos derrotados, mas cobrando tributos para fortalecer seus exércitos. Com a queda do império romano, na idade média, e a falta de noção do Estado, surgiram os feudos, capitaneados pelos nobres, os senhores Feudais. A maioria das pessoas era camponesa, que eram obrigados a pagar tributos aos senhores feudais e geralmente pagavam entregando parte de sua colheita. O que sobrava era suficiente para sustentar sua família, não muito mais que isso. Nesse período os senhores possuíam o direito sobre a vida de seus servos, sendo assim, quem não pagasse o tributo poderia ser preso ou morto.

Rodrigo Ferreira (2015) diz que a Igreja Católica era fortíssima na época, e, com muita influência, fez com que os Senhores Feudais participassem das denominadas "guerras santas". Foi nesta época que o rei da Inglaterra Ricardo deixou seu povo sob comandos de João Sem Terra, para batalhar com seu exército nas cruzadas. Nesse período o imposto na Inglaterra foi duplicado, o povo se revoltou contra tanto abuso e surgiu a lenda de Hobin Hood, um herói que roubava

dos ricos para dar aos pobres, distribuindo o dinheiro que a nobreza acumulava em seus cofres.

Ele fala também, em seu estudo, que o resultado foi a exigência de proteção contra abusos dessa natureza, surgindo então a denominada Carta Magna, que foi o primeiro documento a impor limites ao poder de tributar.

Em um estudo sobre a evolução do tributo, Mauricio Holzkamp e Arlete Mara Dorta Bacil (2014), dizem que, com o fim da Idade Média, começaram a surgir às cidades trazendo novos hábitos de consumo como o comércio, assim a cobrança de tributos não era mais sobre o produto da terra e sim sobre a circulação de mercadorias em moeda corrente. Esse período é chamado de Idade Moderna que vai de 1453 a 1789 quando os feudos foram transformados em reinos e posteriormente cresceram dando origem aos Estados.

Saulo de Medeiros (2013) lembra que as classes sociais dos burgueses, camponeses e artesãos eram as únicas tributadas, enquanto que a nobreza e o clero tinham completa isenção de impostos.

Muitas eram as razões por que a nobreza e o alto clero não estavam sujeitos a impostos, dentre elas destaca-se 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)

Perante insatisfação do povo, surge então a Revolução Francesa em 1789 marcando o início da Idade Contemporânea.

Um marco na história da humanidade, com o surgimento de importantes documentos, como a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, definindo os direitos fundamentais da pessoa humana. Após a Revolução, vários outros movimentos tomaram força, principalmente nos continentes Americanos. Os Estados

Unidos declararam Independência da Inglaterra, assim como o Brasil de Portugal, foi decretaram o Ato adicional no qual está traçado os limites e os fundamentos do Direito Tributário Nacional que desde então surgiram às disposições que criaram, alteraram e suprimiram tributos.

Desta forma, o tributo hoje desempenha papel fundamental como instrumento de justiça social e de diminuição das diferenças econômicas entre classes. No entanto, é preciso zelar sempre para que os princípios constitucionais sejam observados e para que os recursos arrecadados possam ser aplicados em obras e serviços que atendam às necessidades da população, como um todo, principalmente da parcela mais pobre.

2.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DOS TRIBUTOS NO BRASIL

Logo nas primeiras expedições que aqui chegaram, por volta de 1500, encontram-se relatos de tributos impostos por superiores.

O primeiro ônus fiscal suportado pelo Brasil foi pela indústria extrativa (extração do pau-brasil), e a Coroa Portuguesa, desde o início, considerou o pau-brasil como monopólio real, autorizando sua extração mediante o compromisso de que o extrator erguesse fortificações ao longo da costa, iniciasse a colonização e pagasse o quinto do pau-brasil (quinta parte do produto da venda da madeira).

Rodrigo Ferreira (2015, p.1), em sua pesquisa sobre a evolução, relata que em 10 de março de 1534, a parte litorânea do Brasil foi dividida em quinze partes, atribuídas a donatários (capitão, chefe superior), com direito de sucessão e por isso denominadas capitanias hereditárias. Nessa época não existia nenhuma organização fiscal e os tributos eram pagos *in natura*, em espécie, sendo enviados para Portugal.

Quando as tropas de Napoleão invadiram Portugal, a família real portuguesa fugiu para o Brasil, iniciando uma nova era nesta colônia e tornando o país, de fato e

direito, a sede da monarquia portuguesa da época. Neste período inúmeras leis foram criadas.

Logo na chegada, o príncipe D. João IV, liberou a atividade comercial do Brasil com outros países, o que até então era estritamente proibido. A chegada da família real ao país trouxe consigo inúmeras despesas, aumentando consideravelmente os gastos públicos, com isso tornavam-se necessário o aumento dos tributos existentes ou a criação de outras leis. A tributação foi aumentando e cada serviço novo criado, resultava em outra forma de imposto, na modalidade que hoje conhecemos por taxa.

Rodrigo Ferreira (2015) conclui que foi somente após a decretação do Ato Adicional de 12 de agosto de 1834 que foram traçados os limites e os fundamentos do Direito Tributário Nacional.

Mais tarde, a constituinte de 1891 adotou o sistema tributário semelhante ao do final do Império, prevendo competência para instituição dos impostos, já que se tratava de um regime Federativo e precisaria garantir a autonomia financeira de Estados e Municípios.

Art 7º - É da competência exclusiva da União decretar: 1º) impostos sobre a importação de procedência estrangeira; 2º) direitos de entrada, saída e estadia de navios, sendo livre o comércio de cabotagem às mercadorias nacionais, bem como às estrangeiras que já tenham pago impostos de importação; 3º) taxas de selo, salvo a restrição do art. 9º, § 1º, nº I; 4º) taxas dos correios e telégrafos federais. §1º - Também compete privativamente à União: 1º) a instituição de bancos emissores; 2º) a criação e manutenção de alfândegas. §2º - Os impostos decretados pela União devem ser uniformes para todos os Estados. §3º - As leis da União, os atos e as sentenças de suas autoridades serão executadas em todo o País por funcionários federais, podendo, todavia, a execução das primeiras ser confiada aos Governos dos Estados, mediante anuência destes.

Art 8º - É vedado ao Governo federal criar, de qualquer modo, distinções e preferências em favor dos portos de uns contra os de outros Estados.

Art 9º - É da competência exclusiva dos Estados decretar impostos: 1º) sobre a exportação de mercadorias de sua própria produção; 2º) sobre Imóveis rurais e urbanos; 3º) sobre transmissão de propriedade; 4º) sobre indústrias e profissões. §1º - Também compete exclusivamente aos Estados decretar: 1º) taxas de selos quanto aos atos emanados de seus respectivos Governos e negócios de sua economia; 2º) contribuições concernentes aos seus telégrafos e correios. §2º - É isenta de impostos, no Estado por onde se exportar, a produção dos outros Estados. §3º - Só é lícito a um Estado tributar a importação de mercadorias estrangeiras, quando destinadas ao consumo no seu território, revertendo, porém, o produto do imposto para o Tesouro federal. §4º - Fica salvo aos Estados o direito de estabelecerem

linhas telegráficas entre os diversos pontos de seus territórios, entre estes e os de outros Estados, que se não acharem servidos por linhas federais, podendo a União desapropriá-las quando for de interesse geral.

Art 10 - É proibido aos Estados tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, e reciprocamente.

Art 11 - É vedado aos Estados, como à União: 1º) criar impostos de trânsito pelo território de um Estado, ou na passagem de um para outro, sobre produtos de outros Estados da República ou estrangeiros, e, bem assim, sobre os veículos de terra e água que os transportarem; 2º) estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos; 3º) prescrever leis retroativas.

Art 12 - Além das fontes de receita discriminadas nos arts. 7º e 9º, é lícito à União como aos Estados, cumulativamente ou não, criar outras quaisquer, não contravindo, o disposto nos arts. 7º, 9º e 11, nº 1. (BRASIL, 1891)

A união ficou destinada a competência sobre importações estrangeiras, entrada e saída de navios, taxa de selos, telégrafos e correios, podendo instituir bancos emissores e a criação de alfândegas. Todos os tributos criados pela União deveriam ser cumpridos nos Estados.

Quanto aos Estados, foi destinada a competência exclusiva para criar impostos sobre a exportação, imóveis rurais e urbanos e taxa de selo e contribuições pertinentes aos seus correios e telégrafos.

Já aos Municípios, ficou ao Estado a obrigação de criar tributos que garantissem a autonomia financeira municipal.

A União, assim como o Estado, possuía poder para criar outras receitas tributárias. A partir de então, sucederam-se as disposições que criaram, alteraram e suprimiram tributos, modificando as competências tributárias.

Em 1965, como ressalta Dinavani Dias Viera (2012), uma nova constituição se cria com intuito de constituir um governo legalista, buscando assegurar meios indispensáveis a reconstrução econômica, financeira, política e moral para país. Tentando atingir o objetivo, concedeu-se mais poderes ao Presidente, que passou a poder remeter ao Congresso projetos de emenda à constituição para apreciação em 30 dias, propor projetos de lei e a decretar o estado de sítio. Também foram suspensas as garantias constitucionais ou legais.

No cerne fiscal destacam-se mudanças significativas com a reforma e a reestruturação do sistema com duas características: estruturação sob um programa de ação econômica com um planejamento global e obediência a três objetivos fundamentais (financeiro, social e econômico). O déficit de caixa, porém, requeria solução urgente, assim, sabendo que a reforma tributária necessária não poderia ser implementada de uma única vez, o governo dividiu seu plano de ação em três etapas. (VIERA, 2012, p.1)

A primeira etapa visava medidas de emergência como a instituição de correção monetária, definição do crime de sonegação fiscal e a necessidade de suprir o déficit já existente e a recuperação do prestígio da dívida pública. A segunda etapa tinha como intenção melhorar o sistema de arrecadação. E por fim, a criação de uma comissão especial para elaborar uma nova discriminação de rendas e promover a reforma tributária em si.

Maria Lucia Saraiva Bastos (2007), em sua pesquisa sobre a evolução do Direito Tributário, nos mostra que:

O trabalho da dita comissão se arrastou pelo ano de 1965 até a apresentação do anteprojeto que trazia a propositura de duas emendas a constituição chamadas de "A", que dispunha sobre normas legislativas, e "B", que modificava o próprio sistema tributário nacional. Estas emendas foram aprovadas sob o nome de emenda constitucional número 18 e ofereceu ao país a tão esperada nova discriminação de rendas tributárias, a discriminação de competências e adotou uma classificação de imposto baseada em nomenclatura econômica. (BASTOS, 2007, p. 2)

Para Rodrigo Varsano (1996), um dos grandes méritos da reforma tributária da década de 60 foi eliminar essa forma de tributação que, infelizmente, foi reintroduzida como parte do esforço de sustentação do nível da carga tributária. O então Finsocial e agora Cofins, diante do seu bom desempenho como gerador de receita, transformou-se em uma das principais fontes de recursos da União, o que certamente dificultará sua necessária substituição por tributo de melhor qualidade

Entre os anos de 1978 a 1982, conforme mostra Maria Lucia Bastos (2007), a população começou perceber nas estatísticas o reflexo da reforma instituída em 1965, alguns pontos eram satisfatórios, destaca:

[...] conferência de caráter nacional e integrado ao sistema tributário nacional, atribuição de racionalidade econômica aos tributos e conceito mais seguro às espécies tributárias, criação de mecanismos de compensação nas distribuições de rendas fiscais, transformação do sistema em instrumento de política econômica e aumento da arrecadação. (BASTOS, 2007, p. 2)

Ademais, ressalta que nem tudo estava perfeito, a receita dos estados e municípios não fazia jus às despesas, havia má distribuição dos impostos e números excessivos de leis tributárias.

Com um novo déficit e agravamento na situação econômica, o Estado precisava buscar uma alternativa urgente para novas receitas, vindo então a emenda 23 de 1983, que tinha como objetivo aumentar a receita tributária.

Dinavani (2012, p. 1) diz que “a crescente defasagem das leis tributárias frente a realidade brasileira transforma em urgente a necessidade de aperfeiçoamento do sistema fiscal”.

E foi por causa disso, que a constituinte de 1988 foi convocada, com objetivo de dar ao país uma nova constituição e um sistema tributário mais justo e adequado.

O Sistema Tributário, criado pela Constituição de 1988, foi fruto de um processo participativo, envolvendo na maioria, políticos, diferente da década de 60, onde fora elaborado por especialistas em gabinetes.

Conforme diz Rodrigo Varsano (1996, p. 16):

Em suma, a Constituição de 1988, além de consolidar uma situação de desequilíbrio do setor público, concentrou a insuficiência de recursos na União e não proveu os meios, legais e financeiros, para que houvesse um processo ordenado de descentralização dos encargos. Por isso, tão logo ela foi promulgada, já se reclamava nova reforma do Estado brasileiro. (VARSANO, 1996, p. 16)

Atualmente os tributos são a principal fonte de arrecadação do Estado e encontram-se expressamente previstos.

3 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O Sistema Tributário Nacional é composto pelas normas jurídicas que condicionam o exercício da competência imposta pelos diferentes órgãos públicos. Foi formado tentando pacificar as relações da sociedade, atendendo seus princípios fundamentais, também respeitando o pacto Federativo sob qual vivemos.

Estabelecido na Constituição Federal de 1988, Capítulo I do Título VI. Formado por regras, princípios e imunidades tributárias, necessários para garantir a limitação ao poder de tributar e a ordem tributária. É composto das várias espécies de tributos trazidos pela Carta Magna, elencados em seus arts. 145 a 162.

Segundo Richard Musgrave (1976 apud SILVA, 2014), entende-se por Sistema Tributário como sendo o complexo orgânico formado pelos tributos instituídos em um país ou região autônoma e os princípios e normas que os regem. Consequentemente conclui-se que o Sistema Tributário Brasileiro é composto dos tributos instituídos no Brasil, dos princípios e das normas que regulam tais tributos.

3.1 CONCEITO LEGAL DO TRIBUTO

A lei brasileira não tem por costume conceituar algo, mas, neste caso, o fez, definindo o que é tributo. Segundo o Código Tributário Nacional (CTN), em sua Lei nº 5.172 de 25 de Outubro de 1966:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (BRASIL, 1966)

Este conceito, nada mais sugere que dar aos cofres públicos dinheiro, decretado por lei.

É necessário fazer uma análise um pouco mais aprofundada no conceito de tributo:

a) Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda cujo valor nela se possa exprimir, ou seja, “o tributo deve ser pago em dinheiro, não podendo ser pago in natura ou in labore, ou seja, por meio da entrega de bens, produção ou prestação de serviços em troca da quitação de tributos” (SABBAG, 2008, p. 71-72).

b) A concordância ou não do agente passivo referente ao tributo é indiferente, sendo que uma vez especificado na norma, nasce uma obrigação jurídica.

c) Não admitido ser oriundo de atos ilícitos, a obrigação é gerada sobre um fato lícito.

d) Instituído por lei, princípio da legalidade, afinal, ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer algo se não em virtude de lei, bem como, o tributo não pode ser instituído ou modificado se não previsto em lei. Caracterizando assim uma obrigação *ex lege* (obrigações legais, que resultam da lei).

e) Prestação cobrada mediante atividade administrativa previamente vinculada, o agente público não tem poder de escolha, a lei já define minuciosamente e taxativamente como o ato deve ser realizado.

Hugo de Brito Machado (2006), fala sobre a limitação imposta ao administrador tributário:

Atividade vinculada é aquela em cujo desempenho a autoridade administrativa não goza de liberdade para apreciar a conveniência nem a oportunidade de agir. [...] Não deixa margem à apreciação da autoridade, que fica inteiramente vinculada ao comando legal. [...] Nada fica a critério da autoridade administrativa, em cada caso. Quando a lei contenha indeterminações, devem estas ser preenchidas normativamente, vale dizer, pela edição de ato normativo, aplicável a todos quantos se encontrem na situação nele hipoteticamente prevista. (MACHADO, 2006, p. 26)

O tributo é hipoteticamente previsto, limitando assim o poder dos administradores tributários, quais precisam seguir as normas previstas e legislar de acordo com elas, sem ferir ou alterar os princípios bases da federação.

3.2 CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS

Os tributos podem ser classificados, segundo Alice Cullen (2009), da seguinte forma:

a) Vinculados: O fato gerador vincula-se com alguma atividade estatal. Uma contraprestação do Estado, as taxas e contribuições de melhoria.

b) Não Vinculados: Não depende da atuação do Estado, não há contraprestação. São os Impostos.

c) De arrecadação vinculada: é aquele que, segundo seu regime constitucional, tem o produto de sua arrecadação comprometido com determinada despesa ou programa. Por exemplo, os empréstimos compulsórios e contribuições especiais.

d) De arrecadação não vinculada: É aquele cujos recursos arrecadados podem ser livremente usados, ou seja, como dispuser a lei orçamentária, não existindo uma determinação prévia de vínculo entre receita e despesa. São exemplos o imposto, taxa e contribuições de melhoria.

e) Real: É aquele cuja legislação, desconsiderar, em essência, as características da pessoa do contribuinte, levando em conta, primordialmente, as características objetivas do evento ou do bem envolvidos no fenômeno tributário. A quase totalidade dos impostos brasileiros é real. São aqueles que não levam em consideração as condições do contribuinte, indicando igualmente a todas as pessoas. Exemplo IPTU.

f) Pessoais: São aqueles cuja legislação leva também em consideração as peculiaridades individuais da pessoa do contribuinte. Ou seja, é uma forma tributaria em que há preocupação da legislação com o aspecto subjetivo do fenômeno

tributário. O grande exemplo é o IR, onde são levados em consideração o montante da renda (aspecto objetivo), mas também as peculiaridades do contribuinte, como no caso das pessoas físicas o número de dependentes, as despesas médicas realizadas, o pagamento de pensão judicial, etc (aspectos decididamente subjetivos)

g) Indireto: é quando o produto arrecadado do sujeito passivo pelo Estado é embutido na mercadoria/bem e transmitido através de uma cadeia tributária até o consumidor final, que é quem vai sofrer a carga tributária e ressarcir toda a cadeia tributária. Ex.: ICMS e IPI.

h) Direto: é quando numa só pessoa concentra-se todas as condições de contribuinte, ou seja, aquele que é responsável pelo cumprimento de todas as obrigações tributárias previstas em lei. Ex.: Demais impostos.

i) Fiscal: Quando a finalidade do tributo é arrecadatória. Exemplos: IR, IPTU, ICMS, IPVA, ITBI, ITCD, ISS, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios, contribuições especiais.

j) Extrafiscal: é o tributo mais preocupado em regular o mercado ou as relações sociais.

3.3 TEORIA TRIPARTIDA

Conforme consta na Constituição Federal de 1988, em sua literalidade, existem apenas três espécies tributárias, conforme mostra o Art. 145:

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

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas. (BRASIL, 1988)

E também no Art. 5º do Código Tributário Nacional, de forma clara, que diz os tributos são: impostos, taxas e contribuições de melhoria (BRASIL, 1966).

A teoria tripartida diz que apenas são tributos os impostos, taxa e contribuições de melhorias, sendo que, os demais, onde outras correntes afirmam ser tributos, ou são impostos ou taxas.

Assim ensina Paulo de Barros Carvalho (2004), quando afirma que o Empréstimo Compulsório pode assumir a forma de Taxa, Imposto ou Contribuição de melhoria, assim como as contribuições em gerais, que ou são imposto ou taxa.

Roque Antonio Carraza (2011), entende que as contribuições sociais, as contribuições de intervenção no domínio econômico, e as contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas, bem como os empréstimos compulsórios, são subespécies de tributos, que a depender dos fatos eleitos pelo legislador na instituição ter vinculação ou não com uma atividade do Estado, podendo ser: ou imposto ou taxa ou contribuição de melhoria.

3.4 TEORIA PENTAPARTIDA

Essa teoria entende que tributos são: impostos, taxas, contribuição de melhoria, contribuições sociais e empréstimo compulsório. Junto com a teoria tripartida, é uma das que possui mais seguidores.

Celso Ribeiro Bastos (1991, p. 145) sustenta que, as espécies tributárias autônomas são os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições sociais. Seus argumentos são no sentido de que:

Do estrito ponto de vista do Direito Constitucional, conhece-se a situação: o art. 145 prevê os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria, dando a entender até que seriam os únicos, posto que não enumera os demais. No entanto, os arts. 148 e 149 contemplam, respectivamente, os empréstimos compulsórios e as contribuições sociais de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. (BASTOS, 1991, p. 145)

Na mesma linha, Hugo de Brito Machado (2006), acredita, também, na existência de cinco espécies tributárias. Segundo ele o art. 217, do CTN, com a redação que lhe deu o Decreto-Lei n. 27, de 14.11.1966, estabeleceu que as disposições do Código não excluem a incidência e exigibilidade de outras contribuições que indica. Isto tornou evidente a existência de uma quarta espécie de tributo, integrada pelas contribuições especiais.

Em 20-06-1992, o então Ministro do STF Moreira Alves, no RE n. 146.733-9/SP (Pleno), proferiu voto prestigiando a teoria pentapartida:

EMENTA: (...) De fato, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria), a que se refere o art. 145, para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os arts. 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. (BRASIL, 1992)

Ademais, a Súmula 418 do STF que negava o status tributário ao empréstimo compulsório, hoje já não mais tem eficácia.

3.5 A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA NO BRASIL

Competência Tributária nada mais é que a outorgada de poder concedido pela Constituição Federal aos Entes Federativos para que eles possam criar, instituir e majorar tributos.

É preciso frisar que a Competência Tributária não dá ao legislador o direito de interpretar como a entender, segundo Paulo de Barros Carvalho (2004), essas regras de estrutura impõem limites rígidos ao seu titular, fixando, de forma abstrata, retirando, sobremaneira, a liberdade criativa do legislador tributário.

Para que a lei tributária seja validada, ela não precisa apenas ser instituída pelo Ente Federativo competente, mas também necessita respeitar os princípios superiores expressos em nossa Carta Magna.

Para Celso Antônio Bandeira Mello (1971), a definição de princípio se dá por:

[...] mandamento nuclear do sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critérios para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a inteligência das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo. (MELLO, 1971, p. 50-51)

Assim sendo, afirma que violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma.

Humberto Bergmann Ávila (2006), define que:

A competência tributária, no entanto, é resultado da análise conjunta de duas espécies de normas jurídicas: de um lado, das normas que atribuem poder ao Estado para instituir tributos por meio da especificação dos fatos e situações que se tornam suscetíveis de tributação (normas de competência); de outro, as normas que subtraem poder do Estado sobre determinados fatos e situações que se tornam insuscetíveis de tributação (normas limitativas da competência). (ÁVILA, 2006, p. 213-214)

A Competência Tributária possui características importantes, são elas:

Indelegabilidade: Resumidamente, refere-se a não possibilidade de transferir a competência para outro Ente Federativo.

Roque Antonio Carraza (2003, p. 595-597) recorda que "[...] quando o Texto Magno outorga uma competência, visa a promover um interesse público, que só se considera atingível por intermédio da atuação do titular escolhido (pessoa, órgão, autoridade, etc.)".

Ademais, Luiz Henrique Guimarães Hohmann (2007), diz que:

A indelegabilidade das competências tributárias é corolário fundamental do atributo da rigidez constitucional, de modo que, se aos legisladores fosse dado cambiar suas competências, ou renunciá-las, quebrar-se-ia a própria base do sistema de competências, a Constituição se tornaria flexível, e, por conseguinte, toda a ordem jurídica ruiria. (HOHMANN, 2007)

Ressalta Marcello Leal (2013), que:

A capacidade tributária ativa, que é a atribuição das funções de arrecadar e fiscalizar os tributos, ou de executar leis, atos, serviços ou decisões administrativas em matéria tributária, poderá ser delegada à pessoa jurídica de direito público, podendo a pessoa delegatária dessas atribuições passar a ocupar a posição de sujeito ativo na relação jurídico tributária. [...] Só poderá ser feita pela própria Constituição Federal ou pela lei do ente tributante após o exercício da competência para criação do tributo. Assim não é possível que a delegação da capacidade ativa tributária seja anterior à criação do próprio tributo. Ainda, é importante ressaltar que pode outro ente político figurar como delegatário. (LEAL, 2013)

Incaducabilidade: A Competência Tributária não tem prazo de validade, trata-se de uma competência legislativa, portanto, não tem prazo para ser exercida.

Segundo estudos de Roque Antonio Carrazza (2003, p. 587), "é consequência lógica da incaducabilidade da função legislativa, da qual a função de criar tributos é parte".

Volta-se ao Imposto sobre Grandes Fortunas, previsto na Constituição Federal de 1988, outorgada a competência a União, nunca fora instituído, porém, tal fato não o faz sofrer qualquer prejuízo, sendo possível a instituição a qualquer momento, se assim for o entendimento do Ente competente.

Portanto, a competência tributária não deixa de existir em decorrência do tempo, sendo assim, é incaducável.

Inalterabilidade: A Constituição Federal atribuiu competência tributária aos Estados-membros para instituir impostos sobre "*causa mortis*" - art. 153, I, CF -, e, à

União para instituir impostos sobre importação de produtos. É fato inconteste que a alteração de competência só será admissível por meio de Emenda Constitucional, não se permitindo assim que o princípio da Federação seja abalado por modificações advindas da vontade do legislador infraconstitucional.

Conclui-se que atributo da inalterabilidade das competências tributárias é válido somente no que diz respeito ao legislador infraconstitucional, no sentido de que este não pode modificar os termos das competências que lhe foram outorgadas.

Irrenunciabilidade: Assim como o Ente competente não pode delegar seu “poder” para outro Ente, ele também não pode renunciar sua competência, seja ela integral ou parcial.

Edvaldo Brito (2002) trata como um poder absoluto e ilimitado, em relação ao qual, as competências instituídas devem submeter-se.

Além do mais, a irrenunciabilidade não pode acontecer nem por meio de uma Ementa Constitucional, visto que violaria os princípios do nosso sistema jurídico.

Paulo de Barros Carvalho (2004), após grande estudo e dedicação, resume que:

Que sentido haveria numa discriminação rigorosa de competências, quando se permitisse que uma pessoa delegasse a outras as habilitações recebidas? Em pouco tempo, no manejo das utilizações concretas, quando se manifestasse o direito no dinamismo do seu estilo peculiar, o desenho das atribuições competências passaria por diferentes e imprevisíveis configurações, dissipando a rigidez e a estabilidade pretendidas pelo legislador constituinte. Advém daí o entendimento perante o qual a indelegabilidade e a irrenunciabilidade seriam prerrogativas inafastáveis do exercício competencial, no sistema brasileiro. (CARVALHO, 2004, p.219)

Conforme exposto acima, resta claro que a Competência Tributária é irrenunciável.

Facultatividade: O Ente Federativo competente, não pode delegar ou renunciar sua competência para outro Ente, contudo, não se torna obrigatório

exercer a competência, sendo assim, trata-se de uma opção política a ser tomada pelos Entes Competentes, legislando ou não sobre a matéria determinada.

Conforme entendimento do professor Julio Anderson Alves Bueno (2014), tratando acerca das características da competência tributária, em sua obra Manual de Direito Tributário, informa que na facultatividade do exercício: a pessoa política não se encontra obrigada ao exercício da competência tributária, podendo instituir o tributo que lhe foi confiado segundo seu juízo de oportunidade e conveniência.

Com uma linha de estudo divergente, Ilustríssimo doutrinador Claudio Borba (2007), em sua obra “Direito Tributário”, expressa o seguinte pensamento:

Embora a Constituição Federal não obrigue os entes da Federação instituírem todos os tributos de sua competência tributária, a Lei Complementar nº 101/00 – Lei de Responsabilidade Fiscal – faz esta exigência em seu art. 11 e parágrafo único. [...] Dessa forma, se alguma unidade da Federação não exercer a sua competência tributária relativamente a qualquer tributo, o máximo que poderá ocorrer são as sanções previstas no parágrafo único do art. 11, não ocorrendo a transferência desta competência para outra pessoa jurídica de direito público. (BORBA, 2007, p. 71-72)

Entende o professor de Direito Tributário, Diogo de Figueiredo Moreira Neto (2008, apud GENRO, 2010), que:

Enquanto a instituição de tributos tem natureza política, e é reserva do legislador, a gestão da receita tributária tem natureza administrativa, e é cometida ao administrador público, enquanto gestor das finanças públicas. Não há, portanto, como responsabilizar o gestor fiscal por ato que é de competência exclusiva do legislador tributário, como esse de instituir ou não todos os tributos constitucionalmente possíveis, bem como pela fixação de suas respectivas cargas, também sob reserva legal, devendo-se estender que qualquer interferência na instituição política de tributos extrapola a competência do legislador complementar, nada se podendo imputar a respeito ao administrador, que tem apenas a missão de arrecadá-los e geri-los. (NETO, 2008 apud GENRO, 2010)

Ademais, acrescenta que “não existe qualquer obrigação constitucional de instituir tributos: há competências para fazê-lo, ainda porque existem aqueles que,

conforme as circunstâncias são econômica ou socialmente desaconselháveis” (NETO, 2008 apud GENRO, 2010).

Seguindo o entendimento, dá-se, por exemplo, o "imposto sobre as grandes fortunas", o qual, muito embora componha a faixa de imposição tributária da União, por força do artigo 153, da Constituição, até hoje não foi instituído, simplesmente porque a Pessoa Política competente para tanto não julgou conveniente e oportuno.

No art. 153 da nossa Constituição, está prevista e estabelecida a Competência para atribuir o Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF): “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar” (BRASIL, 1988).

Ressalta-se que através de lei complementar serão explicitadas as diretrizes básicas que nortearão a criação do imposto – sua abrangência, valor, direcionamento, entre outros -, sempre que estiver previsto em lei, bem como a definição de grande fortuna. Já a instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas “*in abstracto*” terá como base o processo de arrecadação e fiscalização por meio de lei ordinária, o que ocorre na maioria das vezes.

Conforme visto cabe a Câmara dos Deputados e ao Senado Federal legislar sobre este tributo. Tendo a responsabilidade em um estudo amplo, por se tratar de um tema com diversas dúvidas, sejam elas referente ao valor das alíquotas, ao que é grande fortuna, quais bens devem ser considerados e se realmente seria uma solução para a desigualdade social.

4 O IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS NO DIREITO COMPARADO

Direito Comparado se refere claramente na junção dos dois termos: Direito, que seria o jurídico, todo sistema, e comparado, devido aos estudos mediante as comparações.

Carlos Ferreira de Almeida (1998, p.9) escreve que, a princípio, “o direito comparado (ou estudo comparativo de direitos) é a disciplina jurídica que tem por objeto estabelecer sistematicamente semelhanças e diferenças entre ordens jurídicas”.

A importância do estudo do Direito comparado pode ser sintetizada na constatação de que o estudo feito através de comparações propicia uma percepção eficaz do que foi ou está sendo implementado no Sistema Jurídico de várias partes do mundo. Desse modo é possível verificar se a adoção de algumas medidas trazem benefícios ou malefícios ao nosso sistema jurídico pátrio, e conseqüentemente pode-se verificar a viabilidade de implementação ao nosso Direito Local.

O livro “Utilidades e Métodos do Direito Comparado”, sintetiza em cinco tópicos os benefícios de sua utilização:

- a) apesar da diversidade das legislações, existe uma universalidade do direito;
- b) o conhecimento do direito estrangeiro é frequentemente indispensável ao advogado, ao juiz e ao árbitro;
- c) permite ao jurista uma melhor compreensão do direito nacional, cujas características particulares se evidenciam, muito mais, mediante uma comparação com o direito estrangeiro;
- d) o método comparativo é indispensável ao estudo da História do Direito e da Filosofia do Direito;
- e) nenhuma legislação nacional pode dispensar o conhecimento das legislações estrangeiras. (ANCEL, 1980).

Por outro lado, alguns doutrinadores ressaltam que utilizar o direito comparado em tributações de outros países pode não ser uma boa ideia, visto que, muitos deles são mais desenvolvidos que o Brasil, o que poderia tornar a realidade espelhada diferente.

E é neste sentido que Raquel Machado (2007), fala:

É preciso cuidado ao se pretender importar modelos de tributação de países mais desenvolvidos para o Brasil. Realmente, da mesma forma que ocorre com outros tipos de importações, também a importação de doutrinas e comportamentos deve ser feita de forma criteriosa, verificando-se sua adequação para a nova realidade subjacente. A não ser assim corre-se o risco de se realizar importações não apenas inúteis, mas prejudiciais. (MACHADO, 2007)

Apesar de ser um tema por muitas vezes debatido em nosso país, é inegável que o avanço sobre o assunto está muito aquém de outros países. A aplicação de uma nova modalidade de tributo requer muita análise e estudo, sendo importante fazer comparações e estudar as legislações vigentes que tratem sobre o tema em outras nações.

Praticamente todos os países da Europa Ocidental adotaram alguma forma de IGF em sua história. Alguns deles ainda adotam, outros, porém, revogaram as legislações e desistiram da cobrança deste tributo.

Ristea & Trandafir (2010, p. 305 apud CARVALHO, 2011, p.10), apontaram três principais motivos para os países europeus terem abolido o imposto a partir da década de 1990. Primeiro, ele ocasionava transferência de capital para países com uma menor carga fiscal ou para paraísos fiscais. Além disso, o imposto também transferia a poupança para ativos que costumavam ser subavaliados pelo sistema tributário, como imóveis, que nesse caso, possuíam uma menor alíquota efetiva. Segundo, o imposto possuía alto custo administrativo. Por último, o imposto distorce as alocações de recursos quando ele é aplicado sobre o patrimônio de pessoas jurídicas.

4.1 O IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS NO ESTRANGEIRO

Um estudo detalhado de alguns países, que adotaram, adotam ou cogitaram a tributação sobre Grandes Fortunas se faz necessário. De forma breve, alguns países e suas respectivas posições quanto ao IGF.

Espanha: após a abolição do IGF em 2008, o tributo foi reintroduzido em 2011 (COMISSÃO EUROPÉIA apud BARROS, 2012).

Segundo Carvalho (2011), originalmente, a Lei 19/1991 previa alíquotas progressivas que variam de 0,2% a 2,5% no que excedesse a 108,2 mil euros. O Decreto-lei 13/2011 aumentou o limite de isenção para 700 mil euros, incidindo apenas sobre contribuintes com patrimônio líquido acima de 2 milhões de euros, ou seja, será tributado somente o contribuinte com patrimônio maior que 2 milhões de euros no que exceder a 700mil euros. Com isso, para o exercício fiscal 2012-3, as alíquotas passam a variar de 1,3% a 2,5%. O Decreto-lei 13 também concedeu um abatimento de 300 mil euros aos imóveis de residência.

Holanda: Conforme estudos de Clossen e Lans (2001, p.342 apud CARVALHO, 2011) a Holanda acabou com o IGF em 2001, mas instituiu, na mesma reforma tributaria o “Imposto de Ganho sobre Capital Presumido”. Como se trata de uma projeção de ganhos anuais, o imposto não incide sobre o imóvel de residência, mas sim em depósitos bancários, ações financeiras e aos demais imóveis, que não residência oficial. Anterior, a legislação em vigor tinha uma abrangência muito mais ampla, incluía os imóveis e o patrimônio das empresas a uma alíquota de 0,7% e um limite de isenção de 90,8 mil euros.

Suíça: Conforme relata Raíssa Carvalho Fonseca e Albuquerque (2014), na Suíça, apesar de o percentual do imposto sobre a fortuna ser fixado pelo governo de cada cantão, a regulamentação geral do instituto é comum, de modo que os residentes pagam o tributo sobre o valor de todos os bens localizados no país, enquanto os não-residentes têm taxados seus rendimentos derivados de empreendimentos e imóveis situados na Suíça.

Finlândia: Segundo O imposto foi abolido em 2006, mas anteriormente consistia numa alíquota de 0,9% aplicada ao que excedesse a 1 milhão de marcos finlandeses (o equivalente a US\$ 186 mil) (CARVALHO, 2011, p. 17).

Dinamarca: O imposto foi abolido em 1996, mas sua estrutura consistia em uma alíquota de 2,2% sobre o que excedesse o patrimônio líquido de US\$ 155 mil (CARVALHO, 2011, p. 17).

França: O *Impôtsurles Grandes Fortunes* foi instituído na França em 1981, com efeitos a partir do exercício fiscal de 1982. Henry Tilbury (1987, apud CORSSATO, 2000, p. 99), sobre o IGF Francês:

Incide sobre o patrimônio mundial das pessoas físicas residentes no estrangeiro em relação aos bens deles situados na França. O imposto sobre grandes fortunas aplica-se apenas aos patrimônios superiores a três milhões de francos, ou eventualmente cinco milhões de francos, conforme o patrimônio inclua ou não bens profissionais. Ou seja, há uma isenção para os bens profissionais em valor até dois milhões de francos. Portanto, se o valor desses bens ultrapassa dois milhões, o piso de três milhões passa para cinco milhões de francos. Os bens profissionais são definidos de forma minuciosa, em princípio abrangendo a ferramenta das profissões industriais, comerciais, agrícolas, artesanais e liberais. O fato gerador é a posse de bens no dia 1º de janeiro, sendo base de cálculo o valor venal real determinado pelo jogo livre de oferta e demanda. A legislação francesa também estabelece um conjunto de normas especiais sobre a avaliação. A apuração do imposto é baseada na declaração anual do contribuinte. Consideramos muito significativas as normas específicas para controle das declarações e para evitar sonegação. Um decreto de 1981 ab-rogou o anonimato com transações em ouro, anonimato esse admitido antes daquele decreto. Além disso, a lei prevê um regime especial para bens anônimos. Tais normas demonstram a consciência do legislador a respeito de possibilidades de omissão na declaração de várias espécies de bens. (TILBURY, 1987 apud CORSSATTO, 2000, p. 99)

Alemanha: A cobrança do tributo teve origem no Estado da Prússia, na forma de imposto suplementar sobre a renda. A implementação foi complexa, tendo sido necessário a criação de uma lei específica para avaliar o patrimônio tributável do cidadão. Em 1995, o Tribunal Constitucional Alemão considerou inconstitucional a cobrança do tributo por ter natureza confiscatória, atentando contra o princípio da igualdade. Para dar seguimento na cobrança do tributo, seria necessário ter uma reformulação com novas regras até o final do ano de 1996.

Ueren Domingues de Sousa (2010), explica a sistemática alemã dessa forma:

Na Alemanha o tributo sobre o patrimônio atinge contribuintes que dispõem não apenas de bastante dinheiro, mas também de poder econômico e político. Sua compreensão original era a de um complemento do imposto de renda, incluindo posteriormente as pessoas jurídicas. Esse imposto é dependente de uma correta e criteriosa avaliação do patrimônio. O parágrafo 271 do Código Tributário Alemão descreve os critérios e indica a lei de avaliações (com 123 parágrafos e 1698 páginas) para a base de cálculo do lançamento. É utilizada uma declaração do patrimônio global (válida por três anos) e a alíquota foi reduzida de 1% para 0,7%. (SOUSA, 2010)

Até o presente momento em que este trabalho é realizado, a Alemanha nunca reformulou o IGF, sendo assim, desde 1995 o tributo perdeu vigor.

Estados Unidos, Austrália, Inglaterra e Canadá: Conforme estudo de Ueren Domingues Sousa (2007), no qual relata sua pesquisa por diferentes países que adotaram o IGF, diz que o Canadá rejeitou a ideia da instituição deste imposto já em 1966, mas possuem há muito tempo impostos sobre o patrimônio com incidência mais ampla (*propertytax* e o *inheritancetax*), este imposto não incide sobre o patrimônio global. Ainda, constata:

Os EUA, que também possuem os *propertytax* e o *inheritancetax* desde seus tempos de colônia inglesa, mas após estudo conhecido como o Meade Report o qual deu especial atenção à origem da riqueza, e profundamente influenciado pela ótica protestante, reconhecendo o problema da avaliação e ressaltando a inovação legislativa a qual seria a instituição do imposto sobre acessões patrimoniais gratuitas, a ideia foi abandonada. Na Grã-Bretanha as discussões políticas tiveram início na década de 60 e em 1974 foi nomeada uma comissão (*SelectCommitteeon a WelthTax*) que constatou através de pesquisas que a instituição de um imposto sobre grandes fortunas viria a substituir imposto sobre o patrimônio já existente (*investmentincomesurcharge* ou o *sur-tax*) e o mesmo não foi implementado na legislação britânica. (SOUSA, 2007)

Estes países passaram por estudos profundos, sobre a implementação do Imposto sobre Grandes Fortunas, se eram viáveis ou não. Chegaram à conclusão de

que não valia a pena inserir um imposto como este em seus sistemas fiscais, acreditando ser mais eficiente buscar outras soluções, como o aperfeiçoamento na cobrança de outros impostos, por exemplo, o imposto de renda.

Itália, Irlanda e Japão: Foram países que instituíram a tributação sobre o patrimônio, mas desistiram de cobrar por não ter um custo-benefício vantajoso. Uma arrecadação baixa. Comparando aos custos para cobrar e administrar o imposto.

Observa-se, então, que o legislador infraconstitucional deve levar em consideração as experiências estrangeiras relativas a tributos de natureza semelhante à do IGF, baseando-se tanto nos países que ainda adotam o tributo, quanto naqueles que adotaram, e, após algum tempo, excluíram sua cobrança. Também se deve levar em conta estudos feitos por países que apenas cogitaram instituir o imposto sobre a fortuna, mesmo tendo eles decidido recusá-lo e também aos países que criaram o imposto, posteriormente revogaram e, depois, instituíram novamente, com algumas modificações ou não na sua legislação.

4.2 O IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS NO BRASIL

O Imposto sobre Grandes Fortunas está presente no art. 153, inciso VII, da Constituição Federal de 1988, que prevê que o imposto deve ser regulamentado por lei complementar: “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:[...] VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar”(BRASIL, 1988).

Para Cid Heráclito Queiroz (1994), a Constituição de 88 deixou claro que o IGF só pode ser aplicado por lei complementar, pois se trata de um assunto que necessita de muito estudo, alguns pontos importantíssimos são citados por Cid, após um estudo muito profundo no tema:

1º) dimensionar e definir grande fortuna;

2º) submeter à incidência as pessoas físicas e jurídicas ou somente as físicas;

- 3º) estabelecer método (histórico, de mercado, declarado etc) para a avaliação da fortuna;
- 4º) optar pela progressividade ou proporcionalidade das alíquotas;
- 5º) fixar a real incidência sobre a fortuna ou apenas criar uma espécie de imposto complementar de renda;
- 6º) prescrever a incidência sobre o patrimônio bruto ou líquido;
- 7º) estabelecer a incidência sobre o patrimônio líquido total ou sobre o patrimônio bruto ou líquido imponible, ou seja, excluindo certas classes de bens, como os objetos de uso pessoal (vestuário e mobiliário), o imóvel residencial da família, as obras de valor histórico ou artístico, etc;
- 8º) estabelecer a incidência sobre a simples posse de grande fortuna (estoque) ou apenas no momento de transferência de cada parcela do patrimônio;
- 9º) regular a incidência sobre o patrimônio bruto, líquido ou imponible ou apenas sobre o acréscimo do patrimônio ou somente sobre a mais-valia do patrimônio;
- 10º) prever, ou não, limite conjugado para a incidência dos impostos sobre grandes fortunas, ganhos de capital e de renda;
- 11º) estabelecer, ou não, alíquotas diversificadas, segundo a natureza dos bens que integrem o patrimônio (produtivos e improdutivo);
- 12º) negociar e celebrar com outros países acordos para evitar a bi-tributação, particularmente em face dos critérios de incidência, segundo o domicílio do contribuinte ou a situação dos bens. (QUEIROZ, 1994, p. 13)

Observando o que foi exposto acima, percebe-se que o IGF é de fato um imposto muito complexo. Sendo necessário observar minuciosamente cada particularidade, tendo que ser atingida a eficiência, a capacidade contributiva do contribuinte, e claro, tornar o tributo válido e aplicável. Tratando-se de um tema polêmico e amplo, os legisladores necessitam de tempo, estudo e dedicação para observar e conseguir abranger todos os detalhes para instituir o tributo.

Desta forma, é oportuno analisar alguns dos projetos de leis complementares apresentados por nosso Poder Legislativo, com o objetivo de implementar o IGF em nosso país.

4.3 PROJETOS DE LEI COMPLEMENTAR SOBRE IGF EM TRÂMITE NA CÂMARA DOS DEPUTADOS – PLP 202/1989 E PLP 277/208

Mesmo estabelecida a competência referente à legislação do IGF, é notório como o tema não tem avanço significativo e esclarecedor, seja por tamanha burocracia do sistema legislativo; seja pela falta de estudo no assunto ou

simplesmente a falta/jogo de interesses em relação ao tema. Em 1989 foi apresentado o primeiro projeto de lei complementar, pelo então Senador Fernando Henrique Cardoso (FHC), o projeto foi o primeiro de muitos que vieram a surgir.

4.3.1 PLP162/1989, atualmente PLP202/1989 (Fernando Henrique Cardoso)

O Projeto foi apresentado na data de 23/06/1989, recebendo o número de 162/89. A ele foram apensados: PLP 108/89, do Deputado Juarez Marques Batista, apresentado em 06/06/89; PLP 208/89, do Deputado Antonio Mariz, datado de 11/12/89; PLP 218/90 do P. Executivo – Mensagem 315/90, E.M. 063, de 15/03/90 e, por último, o PLP 268/90, apresentado pelo Deputado Ivo Cersósimo (28/11/90).

O projeto original apresentava os seguintes termos (CARDOSO, 1989):

Contribuintes: pessoas físicas residentes ou domiciliadas no País.

Conceito de fortuna: conjunto de todos os bens, situados no País ou no exterior, que integrem o patrimônio do contribuinte, excluídos o imóvel de residência e instrumentos de trabalho até determinado valor, objetos de antiguidade, arte ou coleção, investimentos em infraestrutura e bens considerados pela lei de alta relevância social, econômica ou ecológica.

Base de cálculo: valor dos bens diminuídos das obrigações pecuniárias, sendo os imóveis avaliados pela base de cálculo do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) ou do Imposto Territorial Rural (ITR), caso situados no Brasil, e pelo custo de aquisição, caso situados no exterior; os créditos e ativos financeiros avaliados pelo valor atualizado; e os demais bens pelo custo de aquisição.

Alíquotas: progressivas de 0,3% a 1%.

Limite de isenção: NCz\$ 2.000.000,00 (dois milhões de cruzados novos).

Deduções do Imposto: imposto de renda incidente, no ano anterior, sobre aplicações financeiras, exploração de atividades agropastoris, aluguéis e royalties, lucros distribuídos por pessoas jurídicas e ganhos de capital.

Medidas Antielisivas: o contribuinte deve declarar o montante de seu patrimônio, sendo que os bens omitidos serão presumidos como adquiridos com rendimentos sonegados do Imposto de Renda.

A tramitação deste projeto durou 11 anos, com sua finalização no ano 2000. A análise conjunta do projeto 202-B/1989 realizada pela Comissão de Finanças e Tributação da Câmara (CFT) e pela Comissão de Constituição e Justiça e Redação (CCJR), teve resultados diversos: Pela segunda, foi aprovada a sua constitucionalidade. A primeira rejeitou o projeto no mérito. A CCJR tinha uma preocupação principalmente com a interpretação que se extrairia da locução “grandes fortunas”.

Apesar de dever tramitar com prioridade, tanto por ser de iniciativa do Senado, como por se tratar de projeto de lei complementar destinado a regulamentar dispositivo constitucional, nos termos do art. 151, II, a e b, item 1, do Regimento Interno da Câmara dos Deputados, o PLP nº 202/1989 está pronto para a ordem do dia, na Câmara, desde 06 de dezembro de 2000. Conclui-se, pois, que, apesar da repercussão que o tema assumiu nas Casas Legislativas, ensejando discussões fervorosas entre os parlamentares, e do empenho dos defensores do instituto em conferir-lhe a tônica, falta a vontade política necessária para que se proceda à votação do PLP nº 202/1989. Não obstante, em março de 2008, foi apresentado um novo projeto regulamentador do inciso VII do art. 153 da CRFB/88, o PLP nº 277/2008, que reacendeu o debate acerca do IGF, demonstrando que a questão ainda desperta o interesse político de alguns.

4.3.2 PLP 277/2008 (Deputados Luciana Genro, Chico Alencar e Ivan Valente)

Ao apresentar este projeto, os deputados justificaram que o anterior do – então ex-presidente da república – possuía deficiências. Uma delas seria a possível dedução do imposto de renda em relação aos que tivessem que pagar o IGF. O que, segundo eles, seria contrário a real intenção do imposto, que é tributar as camadas

mais ricas da sociedade. E, em segundo lugar, as alíquotas estavam ultrapassadas, não apresentando uma “progressividade suficiente”.

Abaixo uma amostra de como seria instituído o IGF (GENRO, 2008).

Contribuintes: pessoas físicas domiciliadas no País, o espólio e a pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior em relação ao patrimônio que tenha no país.

Conceito de fortuna: conjunto de todos os bens e direitos, situados no país ou no exterior, que integrem o patrimônio do contribuinte, excluídos os instrumentos de trabalho até determinado valor, objetos de antiguidade, arte ou coleção, e bens considerados pela lei de alta relevância social, econômica ou ecológica.

Base de cálculo: valor dos bens diminuídos das obrigações pecuniárias, sendo os imóveis avaliados pela base de cálculo do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) ou do Imposto Territorial Rural (ITR), caso situados no Brasil, e pelo custo de aquisição, caso situados no exterior; os créditos e ativos financeiros avaliados pelo valor atualizado; e os demais bens pelo custo de aquisição.

Alíquotas: progressivas de 1% a 5%.

Limite de isenção: R\$ 2.000.000,00.

Deduções do Imposto: nenhuma.

Medidas Antielisivas: o contribuinte deve declarar o montante de seu patrimônio, sendo que os bens omitidos serão presumidos como adquiridos com rendimentos sonegados do Imposto de Renda; responsabilidade solidária pelo pagamento do imposto sobre grandes fortunas, sempre que houver indícios de dissimulação do verdadeiro proprietário dos bens ou direitos que constituam o seu patrimônio ou a sua apresentação sob valor inferior ao real.

Para muitos, tal projeto teria vindo no momento certo e com os argumentos e estudos suficientes. Porém, não foi recebido de forma unânime. Muitos foram contrários, o tributarista Ives Gandra da Silva Martins (2010), destacou ter dúvidas quanto à constitucionalidade do projeto. Segundo ele, possui um efeito confiscatório na forma que estava apresentado, sendo assim, uma tributação preconizada poderia, em 20 anos, confiscar todo patrimônio do contribuinte. Além do que, segundo ele, o valor delimitado a grande fortuna estava equivocado, dois milhões

não poderia ser considerado, sendo assim, um atentado contra a classe média estaria por vir.

Com inúmeras discussões, outros projetos foram apensados ao original (PLP 26/2011; PLP 62/2011; PLP 130/2012; PLP 48/2011; PLP 2/2015; PLP 6/2015; PLP 10/2015; PLP 11/2015; PLP 281/2016; PLP 294/2016; PLP 302/2016).

Em 2010, conforme notícia do site da Câmara:

A Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania (CCJ) aprovou nesta quarta-feira o Projeto de Lei Complementar (PLP) 277/08, que institui o Imposto sobre Grandes Fortunas, destinado a taxar todo patrimônio acima de R\$ 2 milhões. O projeto tem prioridade, ainda não tem parecer da Comissão de Finanças e Tributação e deverá ser votado pelo Plenário. Se aprovado, seguirá para o Senado. A proposta é dos deputados do Psol Luciana Genro (RS), Ivan Valente (SP) e Chico Alencar (RJ). Conforme o texto, a alíquota vai variar de 1% a 5%, dependendo do tamanho da riqueza, e não será permitida a dedução, no Imposto de Renda anual, dos valores recolhidos ao novo tributo. Para o patrimônio de R\$ 2 milhões a R\$ 5 milhões, a taxa será de 1%. Entre R\$ 5 milhões e R\$ 10 milhões, ela será de 2%. De R\$ 10 milhões a R\$ 20 milhões, de 3%. De R\$ 20 milhões a R\$ 50 milhões, de 4%; e de 5% para fortunas superiores a R\$ 50 milhões. (AGÊNCIA NOTÍCIAS CÂMARA, 2010)

Até a data do presente trabalho, a notícia ficou sempre pela metade. A proposta, momentaneamente aprovada, nunca chegou ser votada no Plenário, sendo assim, não chegou ao Senado. O novo tributo muito foi debatido em debates políticos entre presidentiáveis ao longo dos anos, mas não conquistou um grande avanço e estudo aprofundado do tema.

Desta forma, constata-se que muitas foram as propostas, logo, a intenção por parte do legislador em tentar regulamentar o Imposto Sobre Grandes Fortunas é notável, pois os Projetos de leis que se apresentam são inúmeros, e partem de vários âmbitos possíveis.

Porém, após a leitura do teor da maioria é possível observar que apesar de numerosos, tais projetos de leis que visam à regulamentação do IGF são de pouquíssima relevância, visto que acabam sendo uma repetição um das outras, poucos são os projetos que merecem um maior aprofundamento.

Faz-se necessário um aprofundamento no tema, com pesquisas e estudos intensivos. Utilizando o Direito Comparado, como já visto opiniões e soluções para esta dúvida podem ser encontradas. Alguns juristas e políticos defendem acirradamente sua criação, outros, porém, acreditam que não há vantagens econômicas, por exemplo, para tal.

4.4. A OMISSÃO LEGISLATIVA PARA INSTITUIR O IGF NO BRASIL

O Imposto sobre Grandes Fortunas, antes mesmo de ser introduzido em nossa Constituição em 1988, já era tema debatido pelo poder legislativo e doutrinadores da época, devida a economia momentânea e a oportunidade de uma nova fonte de arrecadação financeira e “justiça social”. Após quase 28 anos em que a competência para criar uma lei complementar que aborde o presente tema foi instituída (art. 153, VII da nossa Constituição), nenhum avanço significativo se teve, e muito se deve a omissão ou falta/jogo de interesse de nosso Poder Legislativo.

Como o IGF se dá por criação de uma Lei Complementar, cuja competência recaía sobre a União, a burocracia de nosso sistema faz com que não tenhamos avanços significativos em temas de tamanha importância como este. A partir da Emenda Constitucional (EC) nº 04/1993, que consagrou o modelo parlamentarista, a lei complementar passou a necessitar de um quórum absoluto nas Casas que representam no Congresso Nacional, conforme expressa a Constituição Federal, em seu artigo 69, em que ressalta que as leis complementares necessitam de maioria absoluta.

Para José Afonso da Silva (2011), as leis complementares são de difícil aceitação por necessitarem de uma maioria absoluta dos membros do Congresso Nacional, diferente das leis ordinárias, onde necessitam apenas da maioria presente em uma sessão legislativa.

Segundo entendimento de Hugo de Brito Machado (2011), o principal motivo para instituição ou não do IGF, é de ordem política.

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)

Somando a dificuldade para aceitação de lei complementar ao jogo de interesse político e econômico em torno do assunto, pode-se considerar omissa o Poder Legislativo quanto ao julgamento desta matéria.

Atualmente o IGF é o único imposto, dentre os sete previstos com competência da União, que ainda não fora solucionado.

Foram inúmeros projetos leis apresentados, inclusive de Fernando Henrique Cardoso, que, quando apresentou o projeto era Senador da República, anos mais tarde viria a ser presidente, o que, em tese, facilitaria a discussão sobre este tributo.

Em entrevista ao Jornal O Estado de São Paulo (2008), Fernando Henrique disse que em seu período no governo, as confusões eram muito grandes, havia muita dívida dos estados e qualquer medida que se tomasse poderia levar uma fuga de capitais. Além disso, a Fazenda se opôs à proposta por seu aspecto confiscatório.

4.5 O QUE É “GRANDE FORTUNA”?

Após analisar os diversos projetos lei apresentados, vindo de todos os órgãos públicos competentes, uma das dúvidas e ponto de maior discussão é no que se refere a “Grande Fortuna”. A Carta Magna de 1988 deixou especificada que tal tributo se trataria de grande fortuna, porém, não é claramente qual valor é considerado.

Consultando o Dicionário Aurélio, constata-se a seguinte definição para os termos:

Fortuna. S. f. 1. Casualidade, eventualidade, acaso. 2. Destino, fado, sorte. 3. Bom êxito; êxito, sucesso. 4. Boa sorte; sorte, felicidade. 5. Revés da sorte; adversidade. 6. Haveres, riqueza.

Grande. Adj. 2 g. 1. De tamanho, volume, intensidade, valor, etc., acima do normal. 2. Comprido, longo. 3. De grande extensão ou volume. 4. Crescido, desenvolvido, taludo. 5. Numeroso. 6. Intenso, forte. 7. Exagerado, excessivo. 8. Dilatado, longo. 9. Extraordinário, excepcional, desmedido. 10. Imponente, surpreendente. 11. Notável [...]. (ALBUQUERQUE, 2014)

Percebe-se que a escolha do termo não foi por acaso. Grande Fortuna não é riqueza, é mais que isso. É neste entendimento que o estudioso Ives Gandra da Silva Martins (2012), expõe seu entendimento, dizendo:

O tributo é de difícil cobrança e configuração, mas, no Brasil, pelo próprio texto constitucional, o 'imposto sobre grandes fortunas' não pode incidir nem sobre os ricos ('riqueza' é menos que 'fortuna'), nem sobre os milionários ('fortuna' é menos que 'grande fortuna'). Apenas sobre os bilionários - ou seja, os detentores de fortunas grandes - que na economia brasileira são muitos poucos. (MARTINS, 2012)

Dando seguimento ao seu pensamento, ele complementa:

O próprio nome do imposto é curioso. O imposto incide sobre 'grandes fortunas'. Uma 'grande fortuna' é mais do que apenas uma 'fortuna'. Já 'fortuna' é maior do que 'riqueza'. Ora, se o tributo incidisse apenas sobre grandes fortunas, deixando de fora 'fortunas normais' e 'riquezas normais', poucos seriam os contribuintes sujeitos a ele. E, se viesse a incidir sobre qualquer valor de expressão, fora daquilo que, pelos padrões econômicos, constitui uma 'grande' (o adjetivo é relevante na lei) 'fortuna', seria inconstitucional. (MARTINS, 2012)

Walter Alexandre Bussamara (2010), advogado, publicou uma matéria em 2010, falando sobre o tema.

De fato, mesmo que seja respeitado o primado da anterioridade tributária (art. 150, III, b, CF), quando de sua futura cobrança, entendemos não ter restado claro na referida norma (ainda projeto de lei) o critério que será observado para se fazer valer a garantia a direitos adquiridos e a atos jurídicos perfeitos (patrimônios já consolidados, por exemplo, no início de cada exercício financeiro, em 1º de janeiro) e sobre os quais se pretenda fazer incidir a norma tributária, que parece ser vaga, então, neste aspecto. [...] Outro ponto, por sua vez e, por fim, que nos parece também questionável, diz respeito à parametrização do que venha a ser definido, no mundo fenomênico (em que vivemos), como sendo, de fato, uma “grande fortuna”, de sorte a que os valores sugeridos pelo aludido projeto de lei em seu artigo 1º e, escalonados em seu artigo 5º, possam não vir a bem caracterizá-la. Com efeito, o termo “fortuna”, por si só, já nos traz a ideia de “riqueza”. Por sua vez, uma “grande fortuna” nos faria pensar em algo além do mero conceito daquela. E, ao que nos parece, o aguardado imposto sobre grandes fortunas não se subsume ao aludido significado de fortuna tal qual a sua abstração, ao menos semântica, nos provoca. (BUSSAMARA, 2010)

Ao analisarmos os principais projetos lei, é possível perceber que o valor de R\$ 2 milhões não se encaixa na definição “riqueza acima do normal” conforme a atual situação do país. Estando, deste modo, dentro dos padrões de riqueza, uma vez que patrimônios neste valor não são difíceis de serem encontrados, visto que a elevação do valor em imóveis, por exemplo, vem ocorrendo cada dia mais.

Segundo o especialista em tributário Amir Khair (2008), que discorda da afirmação anterior:

Com patrimônios de cerca de um milhão de reais você já tira dessa tributação 95% ou 98% da população brasileira. Então essa tributação vai incidir em 2% ou 5% da população, afirma segundo os resultados de seus cálculos. Ao estabelecer essa tributação, você não precisa colocar alíquotas elevadas. Essas alíquotas podem ficar no nível de 1% no máximo e ter, ainda assim, esse potencial de arrecadação que eu falei, com 100 bilhões de reais/ano. (KHAIR, 2008)

Outro ponto importante é a diversidade de interpretações que “grande fortuna” pode ter. Para pessoas de classe baixa, ou até mesmo média, o valor, por exemplo, de R\$ 2 milhões é significativamente elevado, todavia, essa realidade não é encontrada na classe alta, em que, em algumas ocasiões, o valor pode se tornar irrisório.

Conforme notícia da revista Exame, em março de 2016, o Brasil possui 31 Bilionários e, em outra reportagem em julho de 2016, dizendo que o país foi o que mais perdeu milionários no ano anterior, ou seja, 2015. Segundo as informações, o número de brasileiros que tem fortuna acima de US\$ 1 milhão (sem contar propriedades, carros ou quadros) caiu de 161 mil em 2014 para 149 mil em 2015. Ou seja, baseado nas pesquisas recentes, atualmente o país possui 31 bilionários e por volta de 150 mil milionários (EXAME, 2016).

Contudo, é possível analisar que o valor de R\$ 2 milhões é baixo, recaindo a pessoas que não possuem de fato grandes fortunas.

Por se tratar de um tema bastante complexo e de difícil concordância, é necessário um estudo aprofundado, com todos os detalhes e informações possíveis coletadas.

Vale ressaltar que este trabalho não tem o objetivo de estipular o que é Grande Fortuna, mas sim de expor alguns pensamentos sobre o referido tema.

4.6 A VIABILIDADE E INVIABILIDADE DA APLICAÇÃO DO IGF NO BRASIL

Desde sua inserção na Constituição Federal, IGF tem formulado diferentes posicionamentos doutrinários. Para alguns, a sua regulamentação tem pontos positivos que superam os negativos, para outros, entretanto, nada se aproveitaria.

Instituir o “novo” imposto traria benefícios a toda população, seria um fator de justiça social, quando se tira de quem mais tem para dar aos que mais necessitam, ajudando assim diminuir a desigualdade social. Por outro lado, há uma corrente contrária a sua criação, a qual acredita que ela não resolveria os problemas de economia e justiça social.

Há muitos debates, pensamentos controversos e pouco avanço. Observa-se, então, a viabilidade e a inviabilidade do Imposto sobre Grandes Fortunas.

4.6.1 A viabilidade do Imposto sobre Grandes Fortunas

Os adeptos a esta linha de raciocínio, tem em comum acordo o entendimento de que a instituição do imposto seria uma forma de alcançar a justiça social, subtraindo dos ricos e distribuindo aos mais pobres, tornando menos desigual as relações.

Após muito estudar o tema, Sérgio Ricardo Ferreira Mota (2010), aponta:

[...]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)

Outros doutrinadores, assim como Mota, acreditam que com o IGF poderíamos alcançar a “justiça social”.

Conforme mostra o estudo de Luis Fernando Barzotto (2012), a justiça social regula a relação entre a comunidade e o indivíduo, tendo o bem comum como objeto e como sujeito beneficiado, o ser humano. Contudo, um ponto que chama atenção é a questão da reciprocidade. Barzotto (2012), alega que “a justiça social tem como dever a reciprocidade, ou seja, aquilo que é entregue ao indivíduo lhe é realmente devido”.

Olavo Nery Corsatto (2012), também defende a teoria da distribuição, e, também, a implantação de um 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)

Corsatto (2012) acrescenta, ainda, 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. Henry Tilbury (1987 apud CORSATTO, 2000), diz que:

Se por um lado o imposto pode desencorajar pessoas de intensificarem seus esforços de trabalho ou para aceitarem os riscos inerentes a empreendimentos produtivos, de outro lado, o IGF induziria a transferência de valores investidos em bens improdutivos para aplicações produtivas para, pelo menos, gerar uma renda suficiente para pagar o imposto sobre o patrimônio. (TILBURY, 1987, p. 283 apud CORSATTO, 2000, p. 11)

Para José Afonso da Silva (2007), o imposto sobre grandes fortunas será um imposto, se criado e bem administrado, de real importância para a redistribuição de rendas.

Amir Khair (2008) ressalta que, o IGF poderia ser cobrado de forma progressiva, arbitrando-se um nível mínimo de isenção, incidindo através de alíquota reduzida sobre o valor do patrimônio declarado no imposto de renda do final do exercício de pessoas físicas e jurídicas, que exceder o valor da isenção. Ainda, segundo ele:

Em vez de afugentar, deve atrair mais o capital ao permitir a desoneração do fluxo econômico, gerando maior consumo, produção e lucros. Não teria nenhum conflito com os impostos existentes, pois sua base tributária é o valor total dos bens. Quanto às dificuldades de avaliação dos títulos mobiliários, o registro eletrônico das transações e as posições fornecidas pelos bancos podem resolver o problema. [...] A regulamentação do IGF irá diminuir a forte regressividade do sistema tributário, descentralizar mais recursos para Estados e Municípios, desonerar a folha de pagamento das empresas, contribuindo para reduzir a informalidade e com isso gerar empregos e desenvolvimento. (KHAIR, 2008)

Ueren Domingues de Sousa (2007), após concluir seu estudo sobre o IGF, diz que 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 da retomada do crescimento econômico. Ele ainda complementa que:

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. (SOUSA, 2007)

Luciana Genro (2015), em entrevista ao Carta Capital, disse que:

A proposta de imposto sobre grandes fortunas está no bojo de outras mudanças tributárias. O imposto sobre grandes fortunas é muito importante e simbólico, e pode trazer de fato uma arrecadação importante, mas não é digamos assim a solução para todos males. Ele é parte dessa, digamos assim, revolução da estrutura tributária que precisa ser feita para realmente fazermos justiça fiscal. (GENRO, 2015)

Conforme exposto acima, alguns doutrinadores acreditam que o imposto ainda não foi regulamentado por causa de ordem política, visto que, a maioria seria atingida com tal aprovação, conseqüentemente, passariam a ser tributados. Aos autores e doutrinadores, essa é uma justificativa forte, visto que, conforme eles, não se encontram falhas na implantação do tributo.

A teoria dominante é a de que o imposto em estudo traria a tão buscada justiça social, uma vez que sua instituição tributaria contribuintes com riqueza elevada e transferiria o arrecadado à população de baixa renda. Desta forma, a erradicação da pobreza, que já vem acontecendo, teria sua intensidade aumentada, fazendo com que cada vez mais a desigualdade seja extinta.

4.6.2 A Inviabilidade do Imposto sobre Grandes Fortunas

Rebatendo argumentos de que a regulamentação seria positiva, muitos doutrinadores seguem a linha de que o IGF não traria benefícios. Para muitos, não seria uma justiça social, para outros, o custo para instituir seria mais elevado que o arrecadado, logo, não valeria a pena. Outros acreditam que a definição de Grande Fortuna é controversa, deixando uma dúvida e dificultando ainda mais sua criação.

Francisco Dornelles (2006, apud BARROS, 2012), utiliza o Direito Comparado para defender sua teoria de que a instituição do imposto é inviável. Vejamos:

[...] Não é por outra razão que os países que criaram o imposto, tal como se pretende no Brasil, dele fugiram, depois de haverem penosamente tentado construir uma estrutura de controle dos patrimônios privados e de arrecadação do imposto sobre eles incidente. [...]Na França, teve tão péssimos resultados tendo sido abolido em 1983. Foi restabelecido de forma atenuada pelo Governo de Mitterrand somente para marcar um posicionamento ideológico e atender a exigência do Partido Socialista. O caso do Japão é didático e a menção de sua experiência é oportuna. Depois de longamente estudar a possibilidade de introduzir o imposto, a ideia foi descartada, ante as dificuldades administrativas, no campo dos controles administrativos e sobretudo no da avaliação dos bens. Se a eficiência japonesa não se mostrou suficiente para administrar o imposto, provavelmente a brasileira também não. A Irlanda, que teve o imposto por muitos anos, atraída pela facilidade da tributação da riqueza visível, melhor avaliou suas vantagens e concluiu pela necessidade de eliminá-lo: a facilidade de administrar um imposto sobre bens tangíveis mostrou ser apenas miragem, diante da dificuldade de administrar um imposto em que os intangíveis são mais relevantes. Na Austrália, em um quadro não menos didático e mais oportuno, é clássico o estudo da Comissão Asprey: tendo-se debruçado seriamente sobre o tema, durante quatro anos, concluiu pela inviabilidade da adoção do imposto, por causa de dificuldades de toda ordem. Igualmente, no Canadá, o alvitre de criar o imposto sobre a riqueza foi logo posto de lado, diante dos sérios estudos levados a cabo pela Comissão Carter (Relatório da Comissão Real sobre Questões Fiscais). (DORNELLES, 2006 apud BARROS, 2012)

O estudioso Leandro Paulsen (2007), também baseado nas experiências internacionais, diz que:

Há décadas vários países na Europa, bem como na Ásia, instituíram o imposto sintético sobre o patrimônio. Alguns o extinguiram em razão da redução da poupança interna, ou da arrecadação pouco significativa. Outros, como a Inglaterra, os Estados Unidos, o Canadá e a Austrália, diante da evidência das experiências mal sucedidas, nem chegaram a introduzi-lo no sistema tributário. O Japão o adotou em 1950, abolindo-o três anos depois. Na Itália, introduzido em 1946, foi suprimido no ano seguinte. Na Alemanha vigeu até 1995 e, como na França, a alíquota foi sensivelmente reduzida. (PAULSEN, 2007, p. 308)

Como relata Ives Gandra da Silva Martins (2010), os outros países são os maiores exemplos de que o imposto deve permanecer como está:

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, 2010)

As análises dos juristas acima mencionados merecem destaque, visto que vários países desistiram do imposto devido a inúmeros fatores, o mais comum entre eles, de que a arrecadação não era suficiente o bastante para continuar sendo imposta, sem contar na dificuldade de elaboração e aplicação das medidas para cobrar o tributo.

O professor Marcos Cintra (2011), rebate a tese de que o IGF atingiria a justiça social. Segundo ele:

[...] O Imposto sobre Grandes Fortunas como instrumento para gerar justiça fiscal é um ato inócuo, que ainda pune o sucesso. O cidadão que aumentar seu patrimônio fruto de seu trabalho, será punido por fazê-lo. É oportuna a tentativa do PT em tentar ressuscitar a reforma tributária, mas ela deve deixar de lado projetos ruins como o Imposto sobre Grandes Fortunas. É necessária uma ampla e profunda reformulação que torne o sistema tributário nacional mais simples e barato para o contribuinte e para o governo. Uma estrutura de impostos de natureza não-declaratória, o combate a sonegação e a gerência eficaz dos recursos deveriam ser as diretrizes desse processo. (CINTRA, 2011)

Gerir os recursos talvez seja um dos maiores problemas governamentais. A arrecadação no Brasil cresce a cada ano e a desconfiança da população também. A má gestão dos recursos arrecadados passa uma imagem de que é preciso maior arrecadação para uma melhora social.

Francisco Dornelles (2006, apud BARROS, 2012), referente ao Imposto como forma de justiça social, diz que:

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 subtrair-lo do conhecimento da sociedade ou do fisco. (DORNELLES, 2006 apud BARROS, 2012)

Hugo de Brito Machado (2011, p. 47), diz que a ideia de solidariedade deve ser 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”. E ele complementa:

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 públicos 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)

Além do mais, conforme mostra a reportagem de Marcos Cézari, no Portal Folha, em dezembro de 2015, a carga tributária ultrapassou R\$ 2 trilhões de reais.

Uma arrecadação altíssima, grande valor arrecadado entre os municípios, estado e união, no decorrer de apenas um ano (CÉZARI, 2015).

Inegavelmente o argumento da justiça social é bastante forte para a regularização do Imposto sobre Grandes fortunas, porém, as contribuições sociais já existem com essa finalidade, ainda que indiretamente. E a questão dos gastos públicos, apontada por Machado (2011), não pode deixar de ser considerada. Ou seja, o dinheiro arrecadado hoje é suficiente, o problema é a forma que ele é gerido, criando uma sensação de falta de recursos.

O que, de certa forma, acaba por derrubar, nos dias e situações atuais, um dos maiores fundamentos dos doutrinadores para que o imposto em estudo seja finalmente regulamentado e cobrado.

5 CONCLUSÃO

O Imposto sobre Grandes Fortunas é um tema muito amplo, a sua criação ou não deveria ser precedida de um grande debate, dentro e fora do Congresso Nacional, inclusive com audiências de especialistas nas áreas tributárias, financeira e econômica. Também deveria se basear em dados estatísticos e referências internacionais. Tais procedimentos possibilitariam uma melhor interpretação do tributo. Mesmo que venha a ser feita, na lei complementar regulamentadora, a definição desta expressão, será preciso, ainda, elaborar meios eficazes para combater a evasão fiscal, que possuem índices mais elevados justamente nas faixas superiores de renda e riqueza. Para isso, é necessário coletar informações que possibilitem uma avaliação profunda e completa do problema, bem como a realização de estudos que forneçam dados confiáveis quanto à estrutura de distribuição do patrimônio dos contribuintes pessoa física.

Portanto, para instituir o novo tributo seria necessário um estudo aprofundado na matéria. Com a análise de dados e levantamentos de fortunas, conseguindo determinar o significado do termo “grande fortuna” prevista em nossa Carta Magna e fazer o levantamento dos supostos “afortunados”. É preciso muito cuidado ao delimitar o que representa a expressão, pois pode ser cometido um atentado contra a classe média, afinal, riqueza difere de fortuna.

Atualmente, dispõe-se apenas de indicadores parciais sobre tais aspectos, elaborados para outros fins, sendo possível tão somente especular, em grau aproximado, qual seria o âmbito de incidência do IGF. Por outro lado, como repercussão negativa do imposto, principalmente nos países em desenvolvimento, aponta-se que ele seria mais um fator de desincentivo à poupança interna, desestimulando a alocação de investimentos estrangeiros e reduzindo, conseqüentemente, o crescimento econômico.

A instituição ou não do tributo gera muitos conflitos, debates e controvérsias. Para alguns doutrinadores, o imposto serviria como uma justiça social, resolvendo problemas de desigualdade social e erradicando a pobreza. Acontece, porém, que no Brasil o problema está longe de ser a arrecadação de tributos. Uma nação com carga tributária superior a R\$ 2 trilhões de reais, não pode justificar que a arrecadação de mais um tributo seja a solução dos problemas de desigualdade social. O problema é oposto à arrecadação, e sim a sua distribuição. Os números demonstram que a carga tributária nacional é uma das maiores do mundo, enquanto a população é uma das mais insatisfeitas com sua distribuição.

Conclui-se que com uma fiscalização mais rígida nos tributos sobre bens ou patrimônio já existentes e uma política contra a sonegação, seria possível arrecadar um valor superior ao estipulado pela instituição do imposto sobre grandes fortunas. Também uma reestruturação no sistema tributário, com objetivo de diminuir os custos do contribuinte e também do Estado, além de reformular a distribuição de suas arrecadações.

REFERÊNCIAS

AGÊNCIA CÂMARA NOTÍCIAS. CCJ aprova criação do Imposto sobre Grandes Fortunas. **Câmara dos Deputados**, jun. 2010. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/ECONOMIA/148682-CCJ-APROVA-CRIACAO-DO-IMPOSTO-SOBRE-GRANDES-FORTUNAS.html>>. Acessado em: 22 set. 2016.

ALBUQUERQUE, Raissa Carvalho Fonseca. **Da omissão legislativa na instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas**. 2014.

ALMEIDA, Carlos Ferreira de. **Introdução ao Direito Comparado**. 2. ed., Coimbra: Almedina, 1998.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

ANCEL, Marc. **Utilidades e Métodos do Direito Comparado**. Tradução de Sérgio José Porto. Porto Alegre: Editora Fabris, 1980.

ÁVILA, Humberto Bergmann. **Sistema Constitucional Tributário**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

BARROS, Rodrigo Rige da Silva. **Carga Tributária, Função Social e Instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas**. 2012.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1991.

BORBA, Claudio. **Direito Tributário: teoria e 1000 questões**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Brasília, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acessado em: 12 jun. 2016.

BRASIL. **Constituição Da República Dos Estados Unidos Do Brasil**. Rio de Janeiro, 1891. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm>. Acessado em: 20 jun. 2016.

BRASIL. **Constituição Federal do Brasil**. Brasília, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2848compilado.htm>. Acesso em: 10 jun. 2016.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 23**. Brasília, 1983. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc23-83.htm>. Acessado em: 20 jun. 2016.

BRITO, Edvaldo. **ICMS – Sujeito Passivo da Obrigação Tributária Respectiva e Base de Cálculo após a Emenda Constitucional nº 33/2001**. In **O ICMS e a EC 33**. São Paulo: Dialética, 2002

BRASÍLIA. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar PLP 277/2008**. Regulamenta o inciso VII do art. 153 da Constituição Federal (Imposto sobre Grandes Fortunas). Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=388149>>. Acessado em: 09 set. 2016.

BUENO, Julio Anderson Alves. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2014.

BUSSAMARA, Walter Alexandre. Alcance de imposto sobre fortunas é incógnita. **Consultor Jurídico**, ago. 2010. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2010-ago-30/alcance-imposto-grandes-fortunas-incognita-projeto>>. Acessado em: 25/09/2016

CALEIRO, João Pedro. Os 20 países com mais milionários (incluindo o Brasil). **Revista Exame**, jul. 2016. Disponível em: <<http://exame.abril.com.br/economia/noticias/os-20-paises-com-mais-milionarios-incluindo-o-brasil>>. Acessado em: 26 set. 2016.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27 ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 16. Ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

CARDOSO, Fernando Henrique. **PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR Nº 202, de 1989**. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=21594>>. Acesso em: 20 set. 2016.

CARVALHO, Pedro Humberto Bruno de. **Nota Técnica: As discussões sobre a regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas: a situação no Brasil e a experiência internacional.** Rio de Janeiro: IPEA, 2011.

CINTRA, Marcos. Imposto sobre Grandes Fortunas e Justiça Fiscal. **Universo Jurídico**, Juiz de Fora, ano XI, 30 de nov. de 2011. Disponível em: <http://uj.novaprolink.com.br/doutrina/8007/imposto_sobre_grandes_fortunas_e_justica_fiscal>. Acesso em: 21 set. 2016.

CORSATTO, Olavo Nery. Imposto sobre grandes fortunas. **Revista de Informação Legislativa.** Brasília: Senado Federal, Ano 37, n. 146, p. 93/108, abr./jun. 2000.

CULLEN, Alice. Tributo: Conceito, classificação e espécies. **Vivendo e Surpreendendo**, 2009. Disponível em: <<http://vivendoesurpreendendo.blogspot.com.br/2009/05/tributo-conceito-classificacao-e.html>>. Acessado em 21 set. 2016

FERREIRA, Rodrigo. Tributos: origem e evolução. **Jusbrasil**, ago. 2015. Disponível em: <<http://rfersantos.jusbrasil.com.br/artigos/222353175/tributos-origem-e-evolucao>>. Acessado em: 22 jun. 2016.

GENRO, Luciana. **PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR Nº 277, DE 2008.** Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=388149>>. Acesso em: 12 set. 2016.

HOHMANN, Luiz Henrique Guimarães. Características das competências tributárias no ordenamento jurídico. **JusNavigandi**, nov. 2007. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/10631/caracteristicas-das-competencias-tributarias-no-ordenamento-juridico-brasileiro>>. Acesso em: 20 set. 2016.

HOLZKAMP, Mauricio;BACIL, Arlete Mara Dorta.**Sistema Tributário Nacional.**Curitiba: FARESC, 2014. Disponível em:<<http://www.santacruz.br/ojs/index.php/JICEX/article/viewFile/659/817>>. Acessado em: 20 set. 2016.

KUPFER, José Paulo. Para Animar o Debate da Reforma Tributária. **Estadão**, mar. 2008. Disponível em: <<http://economia.estadao.com.br/blogs/jpkupfer/para-animar-o-debate-da-reforma-tributaria/>>. Acessado em: 17 jul. 2016.

LEAL, Marcello. Da Competência Tributária. **Tributário e Concursos**, maio 2013. Disponível em: <<http://www.tributarioconcursos.com/2013/05/da-competencia-tributaria.html>>. Acessado em: 28 set. 2016.

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

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Interesse Público e Direitos do Contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2007.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imposto sobre grandes fortunas. **Carta Mensal**. CNC: Rio de Janeiro, n. 669, p. 71/75, dez. 2010.

MATOS, Maria Lúcia Bastos Saraiva. A evolução histórica do Direito Tributário. **DireitoNet**, dez. 2007. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/3931/A-evolucao-historica-do-Direito-Tributario>>. Acessado em: 02 set. 2016.

MEDEIROS, Saulo. Breve Histórico dos Tributos. **Juristas**, João Pessoa, abr. 2013. Disponível em: <<http://www.juristas.com.br/informacao/artigos/breve-historico-dos-tributos/1656/>>. Acessado em: 12 jun. 2016.

MELLO, Celso Antonio Bandeira. **Princípios Gerais de Direito Constitucional Moderno**. Vol. 1. 5.ed. São Paulo: RT, 1971.

MOTA, Sergio F. **Imposto Sobre Grandes Fortunas no Brasil**. Florianópolis: Insular, 2011.

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

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

PEREIRA, José Matias. **Tributação e cidadania**. Brasília: Correio Braziliense, 2004.

QUEIROZ, Cid Heráclito de. Liberdade e patrimônio: O imposto sobre grandes fortunas. **Carta Mensal**. CNC: Rio de Janeiro, n. 467, p. 13/23, fev. 1994.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Premier Máxima, 2008.

SALOMÃO, Karin. Os 31 bilionários brasileiros de 2016, segundo a Forbes. **Revista Exame**, mar. 2016. Disponível em: <<http://exame.abril.com.br/negocios/noticias/os-32-bilionarios-brasileiros-segundo-a-forbes>>. Acessado em: 26 set. 2016.

SILVA, José Afonso da. **Comentário Contextual à Constituição**. 4ª Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2007.

SILVA, Samara dos Santos. Sistema Tributário nacional: fiscalidade, parafiscalidade e extrafiscalidade. **JusBrasil**, maio 2014. Disponível em: <<http://saamssilva.jusbrasil.com.br/artigos/119871459/sistema-tributario-nacional-fiscalidade-parafiscalidade-e-extrafiscalidade>>. Acesso em: 20 set. 2016.

SOUSA, Ueren Domingues de. Imposto sobre grandes fortunas. **Clubjus**, Brasília, nov. 2007. Disponível em: <<http://www.clubjus.com.br/?artigos&ver=2.11667>>. Acessado em: 26 set. 2016.

TRUFFI, Renan. Imposto sobre fortunas aguarda votação há 15 anos. **Carta Capital**, mar. 2015. Disponível em: <<http://www.cartacapital.com.br/politica/imposto-sobre-grandes-fortunas-aguarda-votacao-ha-15-anos-7332.html>>. Acessado em: 24 set. 2016.

VARSANO, Rodrigo. **A Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao Longo do Século: Anotações e Reflexões para Futuras Reformas**. Rio de Janeiro: IPEA, 1996. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_0405.pdf>. Acessado em: 19 set. 2016.

VIEIRA, Dinavani Dias. O direito Tributário no Brasil e na história da Constituição Federal de 1988. **DireitoNet**, jan. 2012. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/7047/O-direito-Tributario-no-Brasil-e-na-historia-da-Constituicao-Federal-de-1988>>. Acessado em: 03 set. 2016.