

QUESTÕES SOCIOJURÍDICAS SOBRE A IMPLEMENTAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

Francisco Gomes de Lima Filho

RESUMO:

O artigo ora apresentado examina de forma sintética o Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), previsto no artigo 153, VII, da Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988 (CF88), e que, desde a promulgação da carta Magna até os dias atuais segue sem Lei Complementar que a regule para que surta todos os seus efeitos no mundo jurídico e na vida do cidadão. Neste trabalho será abordado o Sistema Tributário do Brasil, em especial o Imposto Sobre Grandes Fortunas, Os princípios constitucionais e legais que regem a tributação em território nacional e os principais tributos previstos na CF88. A pesquisa bibliográfica foi embasada na doutrina mais aceita acerca do tema, em produções científicas recentes, e em conteúdo produzido por juristas na imprensa nacional. O escopo do trabalho é uma análise sumária das diversas correntes que versam sobre a regulamentação do IGF, com apresentação das dificuldades para a implementação do imposto, os possíveis benefícios para a sociedade e os obstáculos à sua plena regulamentação. Isso, com o intuito de trazer à tona a discussão acerca de aspectos sociojurídicos do IGF que é muito abordado pela doutrina e praticamente esquecido pelos legisladores por mais de 30 anos.

Palavras-chave: Tributos. Imposto sobre grandes fortunas. IGF, Aspectos sócio jurídicos. Regulamentação.

ABSTRACT:

The article presented here examines in a synthetic way the Tax on Large Fortunes (IGF), provided for in article 153, VII, of the Federal Constitution of the Federative Republic of Brazil of 1988 (CF88), and which, since the promulgation of the Magna Carta until the present day, remains without a Complementary Law that regulates it so that it has all its effects in the legal world and in the life of the citizen. In this work, the Brazilian Tax System will be addressed, especially the Tax on Large Fortunes, The constitutional and legal principles that govern taxation in the national territory and the main taxes provided for in CF88. The bibliography research was based on the most accepted doctrine on the subject, on recent scientific productions, and on content produced by jurists in the national press. The scope of the work is a summary analysis of the various currents that deal with the regulation of the IGF, with a presentation of the difficulties for the implementation of the tax, the possible benefits for society and the obstacles to its full regulation. This, with the intention of bringing to light the discussion about socio-legal aspects of the IGF that is minimally addressed by the doctrine and practically forgotten by legislators for more than 30 years.

Keywords: Taxes. Tax on large fortunes. IGF, Socio-legal aspects. Regulation.

INTRODUÇÃO

O Brasil sempre foi marcado por um abismo econômico entre a população mais rica e aquela mais pobre. Estudo realizado pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) em 2023 deixa escancarada essa desigualdade. Segundo o Instituto 1% da parcela mais rica do País detém quase 29% de toda a riqueza. O estudo também aponta que predomina, no sistema tributário nacional, a incidência de impostos indiretos, fato que acentua ainda mais essa disparidade pois esse tipo de imposto acaba recaindo com maior intensidade e impacto justamente sobre a população mais pobre. Essa diferença enorme na distribuição da renda e o excesso de carga tributária sobre a população mais pobre levantou discussões importantes acerca da regulamentação do Imposto sobre grandes fortunas.

Nas últimas décadas, especialmente durante a pandemia mundial do covid-19, o tema reforma tributária retornou à pauta de discussões como uma alternativa para a equalização dos recursos oriundos da tributação e o imposto sobre grandes fortunas como ferramenta imediata para minimizar os efeitos das desigualdades sociais.

Tal imposto está previsto na Constituição Federal de 1988, em seu artigo 153, inciso VII, pendente de regulamentação legislativa por ausência da Lei complementar exigida pela Carta Magna para tal procedimento regulamentar. E essa regulamentação parece estar longe de acontecer. Isso porque há grandes divergências sobre a cobrança do imposto vez que existem duas grandes correntes, bem definidas e com entendimentos contrários, sobre a cobrança de mais um imposto.

A argumentação daqueles que defendem a cobrança da exação levantam que tal medida contribuiria para a redistribuição dos recursos financeiros diminuindo assim as desigualdades e consequentemente contribuindo para a justiça fiscal e socioeconômico. Por outro lado, o corrente contrária à cobrança do IGF é categórica em afirmar que a cobrança d dele poderia acarretar fuga maciça de capitais, elisão fiscal, insegurança jurídica e em última análise, na visão dessa parcela, representa verdadeira ilegalidade.

1 CONTEXTO GERAL DA TRIBUTAÇÃO

Os tributos ocupam papel de destaque quando se trata da vida em sociedade. Da passagem do modo de vida no qual os indivíduos viviam em “estado de natureza”,

referido pelos pensadores contratualistas, em que os homens seriam livres e iguais, para a vida em agrupamentos com dever de obediência a regras, em que se terceirizaria alguns dos seus direitos pessoais em favor da segurança e paz social, houve a necessidade de se levantar recursos para a manutenção do embrião daquilo que hoje chamamos “Estado”.

Para que se entenda a origem e a finalidade dos tributos é essencial que se conheça o momento social em que surgiu a ideia de se criar uma entidade, o Estado. Este ente, representaria parte da livre vontade do indivíduo em troca da sua proteção. O história mostra o movimento contratualista como o divisor de águas quando se pensa na vida em sociedade e no pagamento de impostos.

1.1 O Movimento Contratualista

Os principais pensadores contratualistas, Thomas Hobbes, John Locke e Jean-Jacques Rousseau, mostram definições próprias e distintas para a definição do “estado de natureza” e também entendem de forma diferente o motivo pelo qual ocorreu o surgimento da sociedade como se conhece hoje. Dessa forma o “contrato social” traria benefícios para o indivíduo que sozinho não poderia alcançar. Antes, para alimentar-se, proteger seu patrimônio e a sua vida, contava apenas com sua própria força física. Após o advento do contrato social, teria o poder do Estado para, por meios de suas leis, fazer valer o direito à propriedade e a proteção de sua vida sem que fosse necessário utilizar sua própria força física.

1.2 O Estado de natureza e o contrato social

Thomas Hobbes (1588-1679), acreditava que o ser humano possui uma tendência natural à violência quando em estado de natureza, dessa forma vivia em constante conflito na forma todos contra todos. Assim, para o pensamento hobbseniano o contrato social surgiu por medo da violência. O indivíduo, por medo, abre mão do seu direito natural de responder à agressão com sua própria força física e, em contrapartida, o estado garante a paz e a segurança por meio de suas leis e do aparato estatal.

Por outro lado, outro contratualista, John Locke (1632-1704) contrapõe a teoria de Hobbes no tocante ao “estado de guerra constante”. Para Locke, não há uma guerra mas uma disputa por interesses motivadas pelo egoísmo, ou seja, ter para si e só para si determinada coisa. Assim, como não seria possível acabar com o egoísmo

inerente à condição humana, o Estado deveria atuar, para manter a paz, como agente garantidor da propriedade. O poder mediador do Estado resolveria os litígios entre interesses rivais. O contrato social, então, representaria o a aceitação e a submissão ao poder mediador do Estado como capaz de solucionar os problemas, garantir a liberdade e o direito à propriedade privada por meio de suas próprias lei que seria a todos imposta.

Contrariamente aos antecessores, Jean-Jacques Rousseau (1712-1778) possuía uma percepção muito distinta. Para ele, o homem em seu estado de natureza exprimia a pacificidade e harmonia entre si e com a natureza. E, o advento da propriedade privada seria o motivo do aparecimento de um ambiente tenso entre os que tinham posses e aqueles que não as tinham. Em sua visão o contrato social solucionaria essa tensão social por meio de mecanismos legais que forçariam a valência da vontade geral, além de coibir ações pautadas exclusivamente em interesses particulares.

Observando o entendimento dos três contratualistas é possível deduzir que o contrato social deu origem a uma sociedade que transferiu parte de seus direitos naturais para ter garantidos a segurança por meio de seus agentes, a paz civil por meio da regulação das interações sociais e o direito à propriedade com a imposição de suas leis específicas.

Todas essas funções estatais, naturalmente, exigiriam recursos que a entidade Estado não poderia, por seus próprios meios, produzir. Assim seria necessária a criação de um mecanismo para a obtenção de recursos independente de qualquer ação estatal. Assim, o Estado, utilizando a parcela de direitos cedidos pelos próprios indivíduos, cria regramento para a captação de parte dos rendimentos e da produção para a manutenção do sistema de proteção social, a exação que hoje chamamos de tributo. Embora a cobrança de impostos faça parte da sociedade humana há milhares de anos, a contribuição dos pensadores contratualistas possibilitaram uma melhor compreensão das finalidades da cobrança dos tributos e um direcionamento para a definição do seu conceito.

1.3 Conceito de Tributo

A conceituação técnica do termo é fundamental para a compreensão da sistemática de imposição, cobrança e finalidades dos valores arrecadados, bem como de todo Sistema Tributário Nacional. Derivado do Latim "*Tributum*" que significa

contribuição, pagamento ou ainda, repartir entre as tribos, o tributo é cobrado para a manutenção das atividades rotineiras da administração. O Estado utiliza várias fontes de recursos para a sua manutenção, porém a mais relevante possivelmente sejam aquelas advindas dos impostos.

Seja pela garantia do recurso em caixa no tempo certo, haja vista sua previsibilidade em lei, seja pelo seu caráter impositivo, vez que o administrado não pode se opor ao pagamento. Embora existam diversas críticas à elevada carga tributária a cobrança representa e garante a sustentabilidade das contas públicas e a manutenção das demandas sociais que visam o bem comum. Diante da importância que representa, a doutrina debruçou-se sobre o tema e o legislador preocupou-se em dar definição legal

A constituição Federal de 1988 (CF/88) preocupou-se em determinar as competências de cada ente federado, tratou da repartição das receitas e especialmente da limitação ao poder de tributar, mas não deixou definição expressa para o termo tributo. Essa definição foi dada por Lei Complementar (LC) e pela doutrina.

A Doutrina também se debruçou sobre o tema apresentando diversas definições para conceituar o tributo:

Segundo Regina Helena Costa:

Tributo corresponde a uma relação jurídica existente entre Estado e contribuinte [...] prevista em lei como autorizadora dessa exigência, cujo objeto consiste numa prestação pecuniária, não revestida de caráter sancionatório, e disciplinada por regime jurídico próprio (COSTA, 2019, p.143).

Ruy Barbosa Nogueira entende que:

os tributos (...) são as receitas derivadas que o Estado recolhe do patrimônio dos indivíduos, baseado no seu poder fiscal (poder de tributar, às vezes consorciado com o poder de regular), mas disciplinado por normas de direito público que constituem o Direito Tributário

Outra explicação, igualmente importante, vem da definição financeira do tributo que está contida na Lei 4.320/64, que em seu artigo 9º positivou a definição de tributo no ordenamento jurídico brasileiro:

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

entidades.

Da leitura do artigo 9º depreende-se que o legislador, além de definir o que é tributo, fez uma diferenciação na aplicação dos recursos oriundos de tributos a depender da fonte do recurso. Alguns servindo ao custeio de atividades gerais enquanto outros estariam vinculados a atividades específicas. Isso sinaliza a existência de dois tipos de receitas: as receitas originárias que são aquelas que o poder público auferir por meio da exploração do seu próprio patrimônio, e, de outro lado as receitas derivadas, que são aquelas que advêm da exigência sobre o patrimônio de um particular. Finalmente, a Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada Código Tributário Nacional (CTN) traz a definição mais utilizada pelos juristas:

art 3º 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.

Ou seja, é prestação pecuniária porque deve ser paga em dinheiro, é compulsória porque o administrado é obrigado por lei a recolher o valor, deve ser pago em moeda corrente o que possa ser convertido em moeda corrente, somente poderá ser instituído por Lei e, finalmente tem a característica de atividade administrativa vinculada, pois o administrador não pode se abster de cobrar a exação caso tenha ocorrido o fato gerador da obrigação.

O legislador originário, na Constituição Federal de 1988, absteve-se de formar definição para a expressão “tributo”, embora tenha deixado expresso em seu texto a competência tributária de cada ente, União, Estados, Município e Distrito Federal, bem como, estabeleceu limites ao poder de tributar, além de regular a distribuição de receitas.

Desse modo, coube, tanto a definição quanto o detalhamento do tributo à Lei Complementar posterior, conforme preconiza o artigo 146, III, “a” da Carta Magna:

Art. 146. Cabe à lei complementar: [...] III- estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) Definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

Diante da tal omissão, e, baseado nas definições legais de tributo que foram dadas pela Lei 4.320/64 e posteriormente pela Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, este, denominado Código Tributário Nacional (CTN), que foram recepcionadas pela CF/88, o legislador infraconstitucional pode fazer a regulamentação do instituto.

Verificado e solidificado o conceito de tributo, observemos as suas diversas espécies, classificando as diversas espécies de tributos e suas características. O Código Tributário Nacional (CTN) faz uma classificação dos tributos em três espécies, a saber: Impostos, Taxas e contribuição de melhorias. Já na constituição Federal de 1988, essa classificação aumenta para cinco espécies: Impostos, taxas, contribuição de melhorias e o Empréstimo Compulsório e o Imposto sobre Grandes Fortunas.

O Supremo Tribunal Federal (STF) e a doutrina majoritária entendem que as espécies tributárias são compostas das cinco descritas na Constituição Federal de 1988. Isso acontece porque o CTN é anterior a constituição tendo sido recepcionado pela Carta Magna.

A jurisprudência do STF entendeu que os empréstimos compulsórios (Recurso Extraordinário nº 111.954/PR, DJU 24/06/1988) e as contribuições especiais (AI-AgR 658576/RS, julgado em 27/11/2007; AI-AgR 679355/RS, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, 1ª Turma, Julgamento em 27/11/2007) são espécies tributárias autônomas, e com natureza jurídica própria distinta dos impostos, das taxas e das contribuições de melhoria.

A doutrina majoritária acompanha esse entendimento. Saldanha Luck, sobre a teoria pentapartite, ensina que:

a teoria quimpartite ou pentapartite que considera como tributo os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, empréstimo compulsório e as contribuições especiais, previstas no art. 149 e 149-A da CF/88

2 DAS ESPÉCIES DE TRIBUTOS E SUAS CARACTERÍSTICAS

Como visto, O STF e a doutrina majoritária adotam a divisão pentapartite, classificando os tributos em cinco espécies: Impostos, Taxas, Contribuição de Melhorias, Empréstimo Compulsório e Contribuições Sociais.

A CF/88 traz expressamente em seu art. 145, os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria:

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.

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

§ 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

§ 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente. Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

§ 4º As alterações na legislação tributária buscarão atenuar efeitos regressivos

Em seu artigo 148, acerca do empréstimo compulsório, estabelece que:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição

A Carta Magna, no artigo 149, também deixa expresso as contribuições sociais:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 1º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão, por meio de lei, contribuições para custeio de regime próprio de previdência social, cobradas dos servidores ativos, dos aposentados e dos pensionistas, que poderão ter alíquotas progressivas de acordo com o valor da base de contribuição ou dos proventos de aposentadoria e de pensões. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)

§ 1º-A. Quando houver déficit atuarial, a contribuição ordinária dos aposentados e pensionistas poderá incidir sobre o valor dos proventos de aposentadoria e de pensões que supere o salário-mínimo. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)

§ 1º-B. Demonstrada a insuficiência da medida prevista no § 1º-A para equacionar o déficit atuarial, é facultada a instituição de contribuição extraordinária, no âmbito da União, dos servidores públicos ativos, dos aposentados e dos pensionistas. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)

§ 1º-C. A contribuição extraordinária de que trata o § 1º-B deverá ser instituída simultaneamente com outras medidas para equacionamento do déficit e vigorará por período determinado, contado da data de sua instituição. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)

Assim, a Constituição Federal estabeleceu a carga tributária que os entes – União, Estados, Municípios e o Distrito Federal, poderiam cobrar. Em seguida cuidou de fazer a distribuição das receitas entre os entes, dando a cada um deles a competência para exigir a exação. Nessa distribuição, coube à União os impostos constantes no artigo 153 da CF/88, onde consta, dentre outros, o Imposto Sobre Grandes Fortunas que será objeto deste estudo, em momento futuro, neste trabalho.

Artigo 153 da CF/88:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV - produtos industrializados;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI - propriedade territorial rural;

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

VIII - produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

Nota-se que Carta magna explicita os impostos que cabem à União Federal e que esses impostos são muito abrangentes, ou seja, alcançam um grande número de contribuintes. O Imposto de importação, por exemplo, é devido não importando em qual local do território nacional o contribuinte se encontre. O Imposto sobre propriedade territorial alcança grande número de pessoas dada a grande extensão não urbana no país, e, o imposto sobre produtos industrializados recai praticamente sobre todas as pessoas. Isso significa ter competência sobre as maiores fontes de arrecadação que se justifica pela sua atuação em todo o território nacional.

2.1 Dos Impostos

A base tributária no Brasil recai principalmente sobre o consumo, assim, os impostos são as principais fontes de recursos do governo. Essa fonte constante de arrecadação do poder público abastece os cofres estatais e permite o pleno desempenho de suas atividades, em especial as aquelas relacionadas à função social como a manutenção do Sistema Único de Saúde, por exemplo. A definição de Imposto encontra-se no artigo 16 do Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte

Segundo Luciano Amaro, “O fato gerador do imposto é uma situação (por exemplo, aquisição de renda, prestação de serviços etc.) que não supõe nem se conecta com nenhuma atividade do Estado especificamente dirigida ao contribuinte.”

A partir da leitura do disposto no artigo supracitado e da definição de imposto dada pelo estudioso, infere-se claramente que o Estado, ao exigir que o administrado recolha o imposto, não tem nenhum dever vinculado de contraprestação.

Hugo de Brito Machado ensina que:

O imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer 2.5.2.3. atividade estatal específica, relativa ao contribuinte (CTN, art. 16). Isso significa que o imposto é aquele tributo devido em virtude da prática, pelo contribuinte, de um fato que revela capacidade para contribuir, revela riqueza, mas que não tem nenhuma relação com atividades estatais específicas. A hipótese de incidência da norma que cria um imposto, realmente, é sempre uma situação relacionada com o contribuinte (auferir renda, ser proprietário de imóveis, ou de veículos, comercializar mercadorias, realizar importação etc.), e não com uma atuação estatal. Daí dizer-se que o imposto é um tributo não vinculado, pois o nascimento da obrigação de pagá-lo não está vinculado, nem ligado, à existência de uma atividade ou atuação estatal específica, relacionada com o contribuinte (MACHADO, 2018 p.56/57).

Dessa forma temos que o imposto decorre de uma obrigação financeira do administrado em favor do Estado sem que lhe seja devido nenhuma ação direta imediata, ou seja, o imposto pago não necessariamente será utilizado para a melhoria da situação responsável pelo fato gerador.

A captação desses recursos incidentes sobre o patrimônio, o consumo e a renda, associado à desvinculação dos recursos arrecadados, permitem à Administração, vez que não há vinculação, melhor alocar os recursos captados conforme a conveniência e a oportunidade, de forma a atender mais precisamente o interesse público na busca do bem comum, que é o objetivo do sistema tributário nacional.

O Sistema Tributário Nacional é extremamente complexo, ele é

composto pelo conjunto de tributos vigentes no país, amparados legalmente pela nossa lei Maior, a Constituição Federal do Brasil. A diversidade e a necessidade de se reservar autonomia aos entes federados levou a legislador a preocupar-se com a competência de cada um dos entes para a arrecadação dos recursos.

Conforme Paulo de Barros Carvalho (2019), “Têm os impostos um regime jurídico-constitucional peculiar. A Carta Magna reparte a competência legislativa para instituí-los entre as pessoas políticas de direito constitucional interno — União, Estados, Distrito Federal e Municípios”.

Notadamente o legislador quis dar autonomia mínima aos entes federados quando determinou que cada um deles teria direitos a determinadas parcelas da arrecadação, conferindo a determinado ente da federação instituir tributos no âmbito de seu território.

Essa faculdade de instituição de tributos veio também revestida de obrigações vinculadas que determina que o exercício da competência é indelegável, intransferível, inalterável e irrenunciável.

A doutrina majoritária entende por indelegabilidade e intransferibilidade a característica da competência que somente pode ser exercida pelo ente para a qual a Carta Magna qualificou. A inalterabilidade determina que deve ela ser exercida dentro dos estritos limites delineados na Constituição Federal, enquanto a irrenunciabilidade trata da impossibilidade do ente de abrir mão de forma deliberada e definitiva do direito de exercer a competência.

A distribuição da competência tributária referente aos impostos federais, aos Estaduais e aos municipais e do distrito federal estão descritos respectivamente nos artigos 153, 155 e 156 da Constituição Federal de 1988 (CF/88).

Os impostos Federais foram especificados no art. 153:

Art. 153 da CF/88: Compete à União instituir impostos sobre:

- I - importação de produtos estrangeiros;
- II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
- III - renda e proventos de qualquer natureza;
- IV - produtos industrializados;
- V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
- VI - propriedade territorial rural;
- VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

Os impostos Estaduais foram elencados no art. 155:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

- I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;
- II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
- III - propriedade de veículos automotores.

E, os impostos municipais constam no art. 156:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

- I - propriedade predial e territorial urbana;
- II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;
- III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Importante ressaltar que alguns impostos têm função além da arrecadatória, conforme ensina Regina Helena Costa:

Os impostos extrafiscais, por seu turno, são assim denominados porque a sua finalidade principal não é arrecadatória; por meio deles, objetiva-se o alcance de uma finalidade outra, de caráter social, político ou econômico, mediante a modulação do comportamento dos contribuintes. (COSTA, 2019 p.152).

Determinados os agentes com competência para o efetivar os recolhimentos, há necessidade de se fazer uma classificação econômica para que seja possível determinar a responsabilidade pelo encargo financeiro no momento em que ocorrer o fato gerador da obrigação.

Da explanação de Regina Helena Costa podemos inferir que a depender da finalidade da exação o imposto pode ser classificado em fiscal quando tem por finalidade simplesmente a manutenção do aparato estatal, ou extrafiscal quando é utilizado como ferramenta de regulação da economia e do comportamento de consumo; no tocante a sua classificação econômica podem ser diretos, aqueles que tem fato gerador recaindo diretamente sobre o contribuinte que praticou a ação prevista para a hipótese de incidência ou indiretos, quando a obrigação tributária é de responsabilidade de um terceiro ao qual é delegada a responsabilidade por recolher o imposto daquele que praticou o fato gerador e repassá-lo para a ente arrecadador; e, por fim, podem ser impostos pessoais, quando recai pessoalmente sobre o contribuinte por considerar suas características pessoais

e capacidade contributiva ou reais quando considera questões objetivas do indivíduo, como a posse de bens ou coisas. Além do imposto vejamos outro tipo de tributo: a taxa.

2.2. Das Taxas

Diferente dos impostos, as taxas estão diretamente vinculadas a uma ação, uma atividade do estado, em favor do usuário. Assim, sempre que o ente federado coloca à disposição do administrado determinado serviço público, vincula de forma compulsória o pagamento da taxa como contrapartida ao serviço prestado pelo estado.

Tanto doutrina como o ordenamento jurídico explicitam as funções e os fatos geradores das taxas. O Constituição Federal de 1988 em seu artigo 145 além de definir as competências da União dos estados e dos municípios refere a finalidade das taxas, deixando expresso em seu parágrafo 2º que elas não poderão ter base de cálculo própria dos impostos:

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.

[...]

Por outro lado, o Código Tributário Nacional, em seu art. 77, reproduz o texto constitucional, vedando o cálculo sobre o capital das empresas:

Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas. (Vide Ato Complementar nº 34, de 1967)

Assim, da leitura dos dois institutos é possível concluir que a taxa é uma espécie de tributo relacionada a prestação de serviço em favor do administrado, feita

pelo Estado, que gera a obrigação de ressarcimento das despesas pela prestação do serviço ou por simplesmente tê-lo, o poder público, colocado à sua disposição.

2.3. Das Contribuições Sociais

As contribuições sociais mostram-se componentes de alta relevância no sistema tributário brasileiro, especialmente após a promulgação da Constituição Federal de 1988, porque têm como objetivo financiar a seguridade social, que abrange saúde, previdência e assistência social.

Disciplinada no artigo 149 da Carta Magna, autoriza a União, observando o que dispõe os artigos 146, inciso III e 150, incisos I e III a instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Por outro lado, os Estados e Municípios receberam competência constitucional para outras contribuições, conforme disposto no art. 149-A

Art. 149-A. Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio, a expansão e a melhoria do serviço de iluminação pública e de sistemas de monitoramento para segurança e preservação de logradouros públicos, observado o disposto no art. 150, I e III.

As contribuições são instrumentos que permitem atuação nas respectivas áreas de forma mais acentuada por conta de algumas características próprias: Elas são destinadas ao custeio da seguridade social, incidem sobre fatos geradores diversos, como rendimentos sobre a remuneração pelo trabalho e sobre as receitas das empresas por exemplo.

Percebe-se também que a base de financiamento das contribuições sociais vai muito além das contribuições dos trabalhadores e empregadores. Assim, o sistema de tributação busca arrecadar recursos de fontes variadas para garantir, tamanha a sua importância, a sustentabilidade da seguridade social

2.4. Das Contribuições de Melhoria

O Código Tributário Nacional (CTN), em seu artigo 81, estabelece que a contribuição de melhoria é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária.

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Essa espécie de tributo é de competência das três esferas estatais, União, Estados e Municípios. Percebe-se que o Código Tributário Nacional reproduziu o comando constitucional estabelecido pelo artigo 145, III da Constituição Federal de 1988.

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.

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

§ 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

§ 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

§ 4º As alterações na legislação tributária buscarão atenuar efeitos regressivos. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

Ao regular o instituto, o CTN, em seu art. 82 determina que a lei criada para instituir a contribuição deve observar requisitos mínimos:

Art. 82. A lei relativa à contribuição de melhoria observará os seguintes requisitos mínimos:

I - publicação prévia dos seguintes elementos:

a) memorial descritivo do projeto;

b) orçamento do custo da obra;

- c) determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição;
 - d) delimitação da zona beneficiada;
 - e) determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas;
 - II - fixação de prazo não inferior a 30 (trinta) dias, para impugnação pelos interessados, de qualquer dos elementos referidos no inciso anterior;
 - III - regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento da impugnação a que se refere o inciso anterior, sem prejuízo da sua apreciação judicial.
- § 1º A contribuição relativa a cada imóvel será determinada pelo rateio da parcela do custo da obra a que se refere a alínea c, do inciso I, pelos imóveis situados na zona beneficiada em função dos respectivos fatores individuais de valorização.
- § 2º Por ocasião do respectivo lançamento, cada contribuinte deverá ser notificado do montante da contribuição, da forma e dos prazos de seu pagamento e dos elementos que integram o respectivo cálculo.

Nota-se que o legislador inseriu exigências relacionadas aos princípios da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da publicidade e da eficiência para que o contribuinte possa ter um mínimo de garantias e que não fosse pego de surpresa por novos compromissos financeiros oriundos da instituição de obrigações.

Acerca da contribuição, Paulsen ensina que:

é uma prestação pecuniária compulsória exigida dos proprietários de imóveis particularmente beneficiados por uma obra pública. A ideia é fazer com que as pessoas diretamente beneficiadas participem com maior intensidade do custeio da obra suportando-o total ou parcialmente (2001, p. 56).

Da análise desses dados podemos então perceber a natureza vinculada dessa espécie de tributo, vez que seu fato gerador tem relação direta com uma contrapartida estatal. Nota-se também que somente é cabível tal exação quando houver valorização em razão da atuação estatal, além da limitação da cobrança ao valor efetivo da valorização do imóvel, ainda que o valor da obra possa ultrapassar os valores arrecadados.

2.5. Da Cosip

A **Contribuição para o Custeio da Iluminação Pública (COSIP)** é tema bastante relevante no âmbito tributário brasileiro e já foi motivo de grande controvérsia, outrora, causada pelo uso da nomenclatura “taxa” na discriminação da sua cobrança.

A Cosip não consta expressamente no CTN mas pode ser deduzida do teor do artigo 81 que detalha as características das contribuições de melhoria:

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Percebe-se que o artigo possibilita encaixar a Cosip na classe de contribuição, sanando a controvérsia causada pelo uso do termo taxa anteriormente empregado. Também se mostra totalmente vinculada ao custeio da iluminação pública. Para pacificar a questão o legislativo atuou atribuindo competência aos municípios, por força da emenda constitucional 39/2002, incluindo o artigo 149-A no texto legal:

Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III.
Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o caput, na fatura de consumo de energia elétrica.

A contribuição, então, é cobrada do responsável tributário pelo imóvel e tem por finalidade financiamento de obras relacionadas a manutenção, operação e expansão da rede de distribuição de energia.

2.6. Dos Empréstimos Compulsórios

O Empréstimo Compulsório é uma espécie de tributo que permite ao Estado apropriar-se temporariamente, com obrigação de restituição, de recursos financeiros do administrado em algumas situações singulares e específicas: em casos de guerra externa ou sua iminência e em casos de calamidade pública.

A união, e exclusivamente ela, tem competência para instituir o **empréstimo compulsório**. Isso significa que somente o governo federal tem a autoridade legal para criá-lo e regulamentá-lo. No exercício dessa exclusividade é obrigada a atuar por meio de Lei Complementar, sendo vedado qualquer outro instrumento para o exercício dessa competência. O tema está disciplinado no art. 154 da Constituição Federal.

Art. 154. A União poderá instituir:

- I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;
- II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

O Código Tributário Nacional (CTN), por sua vez, em seu art. 15, replica o comando constitucional estabelecendo que:

Art. 15. Somente a União, nos seguintes casos excepcionais, pode instituir empréstimos compulsórios:
I - guerra externa, ou sua iminência;
II - calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis;
III - conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo.
Parágrafo único. A lei fixará obrigatoriamente o prazo do empréstimo e as condições de seu resgate, observando, no que for aplicável, o disposto nesta Lei.

Logo, da análise dos dois institutos, fica claro que a competência para a instituição do empréstimo compulsório é exclusivamente da União, assim, veda a qualquer outro ente a atuação na implementação e na cobrança da exação e, quando instituído, deve ser restituído ao contribuinte pelo poder público quando cessadas as causas que a ele deu origem.

Apresentados os principais tributos de competência dos diversos entes federados e suas principais características, passamos ao estudo dos impostos de competência da União, dentre os quais encontra-se aquele objeto deste estudo: o Imposto Sobre Grandes Fortunas (IGF).

3 DA INSTITUIÇÃO DO IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

Os impostos de competência da União estão elencados no artigo 153 da constituição federal de 1988 (CF/88)

Artigo 153 da Constituição Federal:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
I - importação de produtos estrangeiros;
II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
III - renda e proventos de qualquer natureza;
IV - produtos industrializados;
V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
VI - propriedade territorial rural;
VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

Cada um dos impostos traz características distintas a fim proteger o contribuinte de possíveis cobranças duplicadas, ou seja, dois impostos com o mesmo fato gerador. Assim, O Imposto de Importação (II) somente incidirá sobre a entrada de produtos estrangeiros no território nacional. O Imposto de Exportação (IE) será cobrado na exportação de produtos nacionais ou nacionalizados para o exterior. O

Imposto de Renda (IR) será calculado sobre a renda e proventos de qualquer natureza. O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) será aplicado a produtos industrializados. O Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) será cobrado em operações de crédito, câmbio, seguro ou relativas a títulos e valores mobiliários. O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) incidirá sobre propriedades rurais. E, finalmente, O **Imposto sobre Grandes Fortunas** (IGF), previsto na Constituição Federal de 1988, ainda não foi regulamentado.

3.1. Do Imposto Sobre Grandes Fortunas no contexto internacional

O imposto já foi implementado na Alemanha, na Suíça, na Holanda, na Noruega, na França, na Espanha, na Índia, no Uruguai, na Argentina e Colômbia.

A partir desta parte do estudo, e nos tópicos seguintes, passar-se-á a levantamento sucinto das implicações da instituição do Imposto Sobre Grandes Fortunas em alguns países. Importante salientar que, a depender do país ou região, o tributo pode não corresponder exatamente ao modelo previsto no ordenamento jurídico brasileiro, mas guarda, na essência, os mesmos objetivos: a tributação sobre a fortuna acumulada.

Assim, para efeitos de estudo, considerar-se-á para definir o imposto sobre grande fortuna tão somente a essência do tributo que dá origem ao fato gerador que se amolde ao modelo brasileiro, qual seja a grande fortuna acumulada, independentemente da nomenclatura utilizada por aqueles países.

3.1.1 Alemanha

A Alemanha (na antiga República de Weimar) instituiu o imposto em 1922. A exação ficou vigente daquele ano até 1997, sendo posteriormente extinto por força de decisão do Tribunal Constitucional Alemão que a declarou inconstitucional (MOTA, 2010). Lá o imposto previa alíquota de 1% (um por cento) sobre o valor excedente às faixas de isenção. Os contribuintes, para efeito de tributação, eram divididos em grupos: pessoas físicas, pessoas jurídicas, casais e sexagenários, sendo atribuído, a cada um desses grupos, valores de patrimônio a partir do qual se aferia o valor do tributo a ser recolhido. Tal exação foi suprimida pois segundo CARVALHO (2011), “havia uma grande iniquidade horizontal entre os possuidores de riqueza imobiliária e os possuidores de riqueza financeira” (...) a tributação direta por meio do Imposto de

Renda e do imposto ocasionaria situações de tributação superior a 50% da renda das famílias ou do lucro de pessoas jurídicas, o que seria considerado inconstitucional”

3.1.2 Suíça

Na Suíça o último registro do imposto extraordinário sobre o patrimônio consta do ano de 1940 perdurando até 1945 (LASCANO, 1973), embora haja registro da instituição de exação semelhante em meados do século 18 (TANABE, 1972).

CARVALHO, 2011, acerca do imposto, ensina que:

Na Suíça, o imposto é de competência dos cantões e das municipalidades, e as alíquotas podem ser progressivas ou não e se situam entre 0,2% e 1%. Elas podem variar de 0,2% no cantão de Nidwalden a 1% no cantão de Genebra. Na Suíça, os não residentes que não têm renda ou propriedade em território suíço estão isentos do Imposto de Renda e do Wealth Tax. Os limites de isenção são também variáveis, podendo ser de 50 mil a 200 mil francos suíços (US\$ 56,8 mil a US\$ 227,3 mil em setembro de 2011), conforme dispuser a legislação de cada cantão.

Percebe-se que as alíquotas são progressivas e que consideram situações sociais do contribuinte. Nota-se ainda que considera questões regionais certamente para evitar a oneração excessiva da população mais pobre.

3.1.3. Holanda

Outro país que optou pelo imposto foi a Holanda. Foi espelhado do modelo prussiano e tinha como característica servir como complemento ao já cobrado imposto sobre a renda. Nos anos iniciais de 1900 tal tributo desvinculou-se do imposto sobre a renda, tornando-se autônomo, para posteriormente, após reforma tributária holandesa, ter sido abolida do ornamento jurídico do país em 2001 (MOTA, 2010).

Em seguida a extinção da exação criou-se um outro imposto denominado Ganho sobre o capital Pessoal. Este, consistia em taxar 4% do ganho de capital presumido sobre o patrimônio da pessoa física.

Sobre essa tributação de forma presumida, CARVALHO (2011) aponta que

Por se tratar de uma presunção de ganho anual de capital, a base de cálculo não incide sobre o imóvel de residência, mas continua abrangendo os depósitos bancários, ações e outros ativos financeiros, bem como os demais imóveis. O Wealth Tax anterior tinha uma base de cálculo muito mais ampla, incluindo o imóvel de residência e o patrimônio das empresas a uma alíquota de 0,7% e um limite de isenção de 90,8 mil euros.

Percebe-se que, embora tenha havido a extinção daquele que se equipara ao imposto sobre grandes fortunas, a carga tributária continua elevadíssima após a instituição de um outro tributo que na prática exerce função similar àquele.

Destaca-se que essa nova obrigação imposta desde 2011 não recai sobre os imóveis de moradia mas incide tão somente sobre a manifestação de riqueza oriunda do ganho auferido de capital do contribuinte.

3.1.4. Noruega

No país nórdico o imposto surgiu em 1911. Atualmente, o imposto vigora sob o nome de “Wealth Tax”. Assim como em outros países, após 1945, no pós II Guerra Mundial, devido a necessidade de reestruturação geral e de dar certa estabilidade criou-se o impostos sobre o patrimônio com taxas moduladas, faixas de isenção, e avaliações de bens abaixo do valor de mercado para efeito de tributação.

Ao descrever o modelo norueguês, CARVALHO (2011) aponta que:

Na Noruega o Wealth Tax é de competência repartida entre o poder central e o poder local (comunas), e as alíquotas são determinadas anualmente pelo governo central. Em 1998, somadas elas variavam de 0,6% a 1,1% (Van den Noord, 2000). Estima-se que o imposto tivesse apenas 4 mil contribuintes em 1993 (Kari, 1993), abrangendo somente pessoas físicas. As residências eram avaliadas por apenas 25% do valor de mercado e havia um limite de tributação conjunta com o imposto de renda de 80%. As ações não cotadas e de pequenas empresas são avaliadas a 65% do valor de face e os demais ativos financeiros e depósitos bancários são avaliados a 100% do valor de mercado. Ativos financeiros de natureza previdenciária estão isentos do imposto.

Percebe-se uma preocupação na aplicação de alíquotas, criação de faixas de isenção e sub-avaliações que indicam o intuito de possivelmente preservar as atividades comerciais do mercado e o impacto de imposto na vida do contribuinte.

3.1.5. França

Na França, a ideia sobre a tributação sobre grandes fortunas teve origem na Revolução Francesa influenciada pelo movimento iluminista do século 18. Em meados de 1914 se observa a utilização do termo fortuna relacionada à tributação, fato que permitiu se vislumbresse a implementação de um imposto extraordinário sobre o patrimônio. Seguida de um projeto para a criação da “Taxe Annuelle sur la Fortune” um tipo de imposto anual sobre a fortuna (FRANÇA, 1979). Em 1978 teve origem, e vige até os dias atuais, o denominado “Impôt sur les Grandes Fortunes” que foi finalmente instituído no ano de 1981. Logo em seguida foi suprimido do ordenamento

em 1987. Em seguida, no ano de 1989, o imposto sobre as grandes fortunas foi reinstituído vigorando até hoje (MOTA, 2010).

CARVALHO (2011) dissertando sobre os elementos do modelo de imposto sobre a fortuna francês, entende que:

Há um total de seis alíquotas progressivas que variam de 0,55% a 1,8% e incidem sobre a riqueza líquida que exceder a 800 mil euros. Como alívio fiscal, uma vez pago o ISF, sua soma com o Imposto de Renda não pode ser superior a 50% da renda bruta. Outra redução importante é o fato de o imóvel de residência do contribuinte sofrer uma redução de 30% na avaliação, e as demais propriedades, se forem alugadas, entre 20% e 40% de desconto.

Além disso estão isentos de tributação o imóvel de residência, os instrumentos de trabalho, direitos autorais e ativos artísticos e históricos.

3.1.6. Espanha

Na Espanha, o imposto sobre as grandes fortunas foi instituído no ano de 2004 por meio da lei 19/1991 e em seguida, no ano de 2008, foi extinto, para em 2011 ter sido reincorporado no ordenamento jurídico espanhol por força do decreto 13/2003.

Referências mais antigas constam do ano de 1977 e começou como um imposto temporário passando a permanente somente em 1991. Logo foi retirado do ordenamento espanhol, por ser considerado ineficaz em relação aos objetivos que pretendia alcançar, no período entre 2008 a 2011 (TORRES, 2003).

Após esse período foi reintroduzido por meio do decreto para vigorar entre os anos de 2012 e 2013, mas em virtude da escassez de receita do Estado vem sendo cobrado até os dias atuais.

Na Espanha o imposto é marcado pela isenção para riqueza abaixo de dois milhões de euros, com uma alíquota de dois e meio por cento.

Carvalho (2011), ensina que:

O Decreto-lei 13 concedeu um abatimento de 300 mil euros aos imóveis de residência". A arrecadação do Impuesto sobre el Patrimonio representou apenas 0,5% das receitas do governo em 2002. Apesar de a lei espanhola ser bem elaborada, de o imposto contar com cerca de 900 mil declarantes e de possui altas alíquotas, as causas da baixa arrecadação precisariam ser mais bem investigadas

Nota-se certa dificuldade naquele país existe dificuldade tanto na estrutura do sistema tributário como na fiscalização dos ativos e dos bens imóveis do contribuinte.

3.1.7. Uruguai

No Uruguai o Imposto sobre Grandes Fortunas vige desde 1991. (CARVALHO, 2011). Como em muitos outros países, a exação nasceu sob a perspectiva da transitoriedade. No entanto, vem sendo cobrado desde a década de 60 até os dias atuais.

O fato gerador do imposto é patrimônio líquido de pessoa físicas e jurídicas com alíquotas variando ente 0,5 e 2,8 por cento (AMARAL, 2016). Pessoas físicas que base fiscal no Uruguai pagam 0,5 a 0,8 por cento de alíquota, enquanto os não residentes pagam entre 0,7 e 1,5 por cento. No caso das pessoas jurídicas, o imposto é cobrado com base nos bens sediados no território uruguaio, de propriedade de empresas e indústrias. Nesses casos aplica-se uma alíquota proporcional.

3.1.8 Argentina

Desde a década de 1970 o ordenamento jurídico argentino tem vigente o “impuesto sobre los Bienes Personales” que em tradução simples pode ser interpretado como imposto sobre bens pessoais. Entre as décadas de 1970 e 1980, o fato gerador da exação era a a renda líquida. A partir de 1991 o imposto passou a incidir sobre a renda bruta do contribuinte (CARVALHO, 2011). Ocorre no último dia de cada ano e recai sobre os bens dos contribuintes que tenham bens no país e no exterior e, para os não residentes, sobre os bens situados no território argentino. Os bens tributáveis são aqueles acima de trezentos e cinco mil pesos e as alíquotas ficam entre 0,5 e 1,25% (MAIA, 2016).

Houve modificação nesses índices em 2019. Os percentuais passaram para 0,7 para bens nas abaixo de três milhões; 1,8% para bens entre 3 e 6,5 milhões, e de 2,25% para valores acima (COLOMBO, 2019).

3.1.9. Colômbia

Na Colômbia estabeleceu-se um imposto sobre o patrimônio pela primeira vez em 1986, tendo sido retirado em 1991. MARCONDES, 2018 ressalta que, anos

depois, foi reintroduzido para pessoas físicas e jurídicas em modelo bastante semelhante ao Imposto Sobre Grandes Fortunas, perdurando entre 2015 a 2018. Em termos de representatividade, para o ano de 2018 foi apurado que a arrecadação oriunda desse imposto representou apenas 0,2% da arrecadação total do país.

3.2 Do contexto brasileiro

O imposto Sobre Grandes Fortunas (IGF) foi previsto mas não foi implementado, ainda, por depender de regulamentação por meio de lei complementar vez que Constituição não cria os impostos, mas tão somente prevê a possibilidade de criação. Conforme ensina Carraza (2013. p.45) “criar um tributo é descrever abstratamente sua hipótese de incidência, seu sujeito ativo, seu sujeito passivo, sua base de cálculo e sua alíquota”

Desde a assembleia Constituinte de 1987 que antecedeu a formulação da Constituição Federal de 1988, foram levantadas diversas propostas com a finalidade de instituir o referido imposto no ordenamento pátrio. Ainda no ano de 1987 um projeto de lei (PL 310/1987) já tratava do tema (BARROS, 2012). Mas os projetos que realmente impactaram na discussão do assunto começaram a surgir a partir da promulgação da Carta Magna de 1988.

3.2.1 Questões sociojurídicas sobre a implementação do Imposto Sobre Grandes Fortunas

As questões sociojurídicas relacionadas ao Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) trazem situações relevantes e controversos no cenário jurídico e econômico brasileiro desde a promulgação da CF/88 até os dias atuais

A principal controvérsia jurídica envolvendo o IGF paira justamente sobre a definição de “grande fortuna” e quais são os patrimônios que a compõe. Na dificuldade em identificar, classificar e pontuar os elementos que permitam enquadrá-los nessa categoria, conforme entende Sacha Calmon, “definir o que são grandes fortunas já é difícil. Criar sobre elas um tributo gera pluritributação”.

Helena Taveira Tores e Paulo de Barros Carvalho, estudiosos do direito tributário, defendem que a exação deve incidir tão somente naqueles que ocupam o topo da pirâmide social. Ou seja, aquela parcela representada por menos de um por cento da população brasileira.

Os defensores do Imposto Sobre Grandes Fortunas, argumentam que a implementação corrigiria desigualdades sociais e promoveria a justiça fiscal. Poderia, assim, financiar as políticas públicas e beneficiar a população mais pobre. Por outro lado, os críticos enxergam diversos problemas na regulamentação do imposto. Dentre os principais estão o baixo potencial de arrecadação, o risco de fuga de capitais do país para outros com carga tributária menor; a evasão fiscal.

A fuga de capitais é o ponto central. Caso haja muito rigor, os possuidores de grandes riquezas podem simplesmente transferir os ativos para economias mais atrativas.

Muitas ações parlamentares buscam compor regulamentação estabelecendo a progressividade sem muitas alterações no que já vem sendo praticado. Um exemplo disso é o Projeto de Lei Complementar (PLP) 183/2019 propõe a criação do IGF, estabelecendo alíquotas progressivas para patrimônios acima de 12 mil vezes o limite mensal de isenção do Imposto de Renda de Pessoa Física. Estudiosos como Kiyoshi Harada e Ricardo Lodi Ribeiro têm debatido a viabilidade e os impactos dessa proposta.

3.2.2 O Imposto Sobre Grandes Fortunas na Constituição Federal Brasileira de 1988

O Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), previsto no Artigo 153, inciso VII da Constituição Federal de 1988, é um tema tão relevante quanto controverso no ordenamento jurídico brasileiro, e, por esse motivo, não foi regulamentado por meio da lei complementar exigida.

Durante a Assembleia Nacional Constituinte em 1988, por conta das controvérsias, houve destaques para excluí-lo do projeto da nova Constituição em iminência mas foram rejeitados. Os defensores do imposto argumentavam que a tributação sobre grandes fortunas reduziria as desigualdades sociais e promoveria a justiça fiscal, enquanto os opositores à exação afirmavam que o imposto era confiscatório e que promoveria a fuga de capitais para países com carga tributária menor. Assim, embora o IGF, de competência da união, seja uma fonte adicional de receita, e tenha sido incluído no texto constitucional, enfrenta desafios políticos e econômico, permanecendo assim sem efeito, seguindo com todas as controvérsias iniciais.

A competência tributária é o poder que a Constituição Federal de 1988 confere a cada um dos entes da federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) para criar tributos por meio de legislação específica. Assim, cada ente pode exercer esse poder e instituir, modificar e extinguir tributos, definindo seus elementos como o fato gerador, a base de cálculo, as alíquotas e os métodos de apuração. A titularidade dessas ações é exclusiva das pessoas jurídicas de direito público, integrantes da Administração Direta, e não pode ser delegada. Desse modo, a competência tributária permite que cada ente da federação exerça seu papel na arrecadação e na gestão dos tributos, viabilizando os investimentos e a infraestrutura governamental

3.3 Controvérsias a cerca da instituição do Imposto Sobre Grandes Fortunas

O Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) é um tema que gera muitas discussões no Brasil. Previsto no artigo 153, inciso VII da Constituição Federal de 1988 e não foi ainda regulamentado.

Artigo 153, inciso VII, CF/88:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV - produtos industrializados;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI - propriedade territorial rural;

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

As principais controvérsias acerca da possível implementação do imposto sobre grandes fortunas, além da indefinição sobre o que seria “Grandes Fortunas”, gira em torno da indicação de evasão fiscal, da possibilidade de caracterização de bitributação, da dificuldade e do custo para se fazer fiscalização eficiente, e, da provável fuga de capitais e sonegação fiscal. Assim, o custo operacional para fiscalizar, por si só, esvaziaria os possíveis benefícios do imposto.

Nesse sentido, em suas considerações sobre o imposto, Ives Gandra da Silva Martins afirma que:

O tributo apenas permitirá a incidência sobre "grandes fortunas", nem mesmo podendo incidir sobre "fortunas" que não sejam grandes. [...] Fortuna é mais do que riqueza. E grande fortuna é mais do que fortuna. A pessoa rica, portanto, não se deverá submeter a qualquer imposição, incidível apenas

sobre os grandes bilionários deste país. O universo de sua aplicação terá que ser necessariamente restrito (MARTINS, 1990, p.. 269).

Podemos perceber que muitas das dificuldades relacionadas ao IGF reside na indefinição do fato gerador do imposto, vez que não há consenso sobre o conceito do que seria uma “grande fortuna”.

3.3.1 Aspectos negativos da criação do Imposto Sobre Grandes Fortunas

Os principais efeitos negativos da criação do IGF pairam sobre quatro pontos principais: a falta de uma definição clara do que é grande fortuna; a bitributação; a fuga de capitais; e, a força efetiva da medida para evitar a concentração de renda;

A expressão “grandes fortunas” não foi definida com precisão em nenhum dos projetos apresentados. Isso torna praticamente impossível determinar quem seria afetado pelo imposto e como ele seria cobrado. A falta de clareza sobre quais seriam os ativos e rendimentos englobados nas “grandes fortunas”, essas incertezas aumentam ainda mais a dificuldade na implementação.

Outro problema é o fantasma da bitributação. Muitos doutrinadores entendem que ocorreria bitributação caso o projeto de lei do IGF fosse aprovado. Isso porque o IGF iria se sobrepôr a outros impostos já existentes, como o Imposto de Renda, por exemplo. E, existe certa unanimidade entre os estudiosos de que a bitributação é prejudicial à economia e à justiça fiscal. Muitos estudiosos entendem que é um imposto direto e pessoal, vez que incide sobre as condições particulares do contribuinte, assim como o imposto de renda (SABBAG, 2013, p. 416- 417).

A evasão fiscal e a fuga de capitais são um dos efeitos mais danosos quando se fala em bitributação. A implementação do IGF associado à sensação de dupla tributação pode estimular a evasão fiscal. As pessoas podem não declarar ou subavaliar seus bens para evitar o imposto. Além disso, em um cenário mais grave, existe o risco da transferência de capitais para países com menor carga tributária.

Finalmente há uma descrença de que o simples aumento de exação por parte do estado contribuiria para a melhoria da população mais carente. Ainda, argumenta-se que a tributação progressiva da renda pelo Imposto de Renda, por si, já é suficiente para coibir a acumulação excessiva de riquezas e para promover a distribuição dela.

Em síntese, enquanto parte dos estudiosos veem o IGF como uma forma de combater desigualdades sociais, outros buscam demonstrar seus desafios práticos e os possíveis impactos negativos.

3.3.2 Aspectos positivos da criação do Imposto Sobre Grandes Fortunas

Os principais aspectos levantados por aqueles que defendem a instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) está centrado na redução das desigualdades sociais, na justiça fiscal, no potencial de aumento de arrecadação, no possível estímulo ao empreendedorismo, na equidade da divisão de riquezas e tributação; além do fortalecimento do estado democrático de direito.

A Constituição Federal de 1988 (CF/88) prevê, em seu artigo 145, §1º, que, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e terão graduação considerando a capacidade econômica do contribuinte.

Art. 145, §1º, CF/88:

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

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

Sob o prisma dos argumentos deste artigo é possível visualizar diversos benefícios da implementação do Imposto.

A principal vantagem do IGF é a potencial redução das desigualdades sociais. Ao tributar as grandes fortunas, o governo pode redistribuir a riqueza de maneira mais equitativa, financiando programas sociais e investimentos em áreas como saúde, educação e infraestrutura.

O IGF poderia promover a justiça fiscal ao assegurar que aqueles com maior capacidade contributiva paguem mais impostos. Isso respeita o princípio da capacidade contributiva, onde os mais ricos contribuem proporcionalmente mais para o financiamento do Estado.

A implementação do IGF também geraria uma nova fonte de receita para o governo, essencial para financiar políticas públicas e reduzir déficits fiscais.

Ao tributar grandes fortunas, pode-se incentivar os detentores de grandes patrimônios a investir em atividades produtivas, em vez de manter grandes quantias de dinheiro paradas. Isso pode estimular o crescimento econômico e a criação de empregos.

O IGF promoveria a equidade tanto horizontal (tratamento igual para aqueles em situações semelhantes) quanto vertical (tratamento diferenciado para aqueles em situações diferentes). Isso significa que pessoas com grandes fortunas contribuiriam mais, ajudando a equilibrar a distribuição de renda e riqueza no país.

A redução das desigualdades econômicas pode fortalecer a democracia, pois uma sociedade mais igualitária tende a ser mais estável e menos suscetível a conflitos sociais. A percepção de justiça e equidade pode aumentar a confiança nas instituições públicas.

Percebe-se, então, que, embora o tema possibilite levantar claros aspectos positivos e negativos, a criação Imposto sobre Grandes Fortunas permanece sob forte indefinição.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil é um tema complexo e controverso. Enquanto alguns veem nele uma ferramenta para promover justiça social e arrecadar recursos adicionais, outros temem seus efeitos negativos sobre a economia e a dificuldade de sua implementação prática.

Seus críticos levantam que o imposto sobre grandes fortunas (IGF) seria, na prática, ineficaz em função da dificuldade de avaliar e fiscalizar o que seria denominado “grande fortuna” além de ser elemento estimulador de evasão fiscal. Por outro lado, aqueles que apoiam a criação do IGF, o enxergam como uma ferramenta importante e necessária para fazer freio à desigualdade social do país e como suporte para financiar as políticas públicas mais essenciais.

Embora existam bons argumentos tanto para a implementação quanto para a não criação do IGF, há que se considerar o sistema tributário nacional de forma ampla.

Os impostos são as principais fontes de recursos do governo e a base tributária do país e recai principalmente sobre o consumo, logo, os principais afetados nesse sistema são justamente aquelas pessoas menos afortunadas. Isso porque a maior

parte de toda a sua renda é destinada ao consumo, enquanto aqueles com maior poder aquisitivo utilizam uma parte ínfima de sua renda para tal fim.

Outro fator a se considerar é o modelo de administração financeira das empresas em um sistema de livre mercado. Nesse sistema todos os recursos utilizados na produção são incorporados aos produtos e repassados ao consumidor final.

Como geralmente os possuidores de “grandes fortunas” são também os produtores ou financiadores da produção nacional, poderiam transferir de forma indireta a tributação do IGF para a cadeia produtiva, penalizando ainda mais, e obrigando a classe menos favorecida a arcar com a exação.

O Brasil possui uma enorme carga tributária que direta ou indiretamente vêm o consumo. Alguns exemplos com incidência direta são os impostos de importação (II), de exportação (IE), sobre produtos industrializados (IPI), imposto sobre comercialização de mercadorias e serviços (ICMS), imposto sobre serviços (ISS) e imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN). Além desses, temos os impostos específicos para o patrimônio e a renda como por exemplo o Imposto de Renda (IR), Imposto Territorial Rural (ITR), Imposto sobre Propriedade de Veículo Automotor (IPVA), Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) e Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD). Embora de forma menos evidente, esses impostos também guardam alguma relação com o consumo.

Assim, a criação de novo imposto é um tema que suscita intensos debates e enfrentamento das controvérsias. Por essa razão, o tema deve ser discutido com vistas a minimizar o peso dos tributos para aqueles que gastam toda, ou quase toda a sua renda com consumo, mas não como ferramenta de satisfação da sanha estatal por maior arrecadação. Portanto a implementação, ou não, do IGF exige decisões políticas mais humanas com avaliação cuidadosa dos impactos econômicos e sociais, inclusive para o Estado, e que possam blindar a população mais carente dos efeitos perversos da transferência de carga tributária para os produtos de consumo responsáveis por garantir a mínima dignidade à pessoa humana.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 23. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 1991. .

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011

Carvalho Jr, Pedro Humberto Bruno de - **As discussões sobre a regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas: a situação no Brasil e a experiência internacional** - Rio de Janeiro, 2011

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros. 2013.

CALMON, Sacha Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2020.

CALMON, Sacha. Prof. Sacha Calmon fala ao jornal O Estado de São Paulo sobre o IGF: O Jornal O Estado de São Paulo publicou em sua edição de hoje, no caderno “Aliás” uma enquete sobre a eventual instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil. Professor Sacha Calmon foi ouvido a respeito do tema.. 2008. Disponível em: . Acesso em: 22 jul. 2018

COLOMBO, Sylvia. Argentina eleva imposto sobre bens no exterior e alivia taxa da Netflix. Folha de São Paulo, 28 dez. 2019. Disponível em:< <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2019/12/argentina-eleva-imposto-sobre-bens-noexterior-e-alivia-taxa-da-netflix.shtml>>. Acesso em: 14 jul. 2020

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário - Constituição e Código Tributário Nacional**. 9. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

Ribeiro, R. L. (2018). **Do federalismo dualista ao federalismo de cooperação – a evolução dos modelos de estado e a repartição do poder de tributar**. *Revista Interdisciplinar Do Direito - Faculdade De Direito De Valença*, 16(1), 335–362. Recuperado de <https://revistas.faa.edu.br/FDV/article/view/498>

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 201.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 27. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2018.

LUCK, Alan Saldanha. **A classificação dos tributos e as teorias bipartite, tripartite, quadripartite e pentapartite**. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XII, n. 69, out 2009

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 10. ed. rev., – São Paulo: Atlas, 2018.

MAIA, Pedro Eliezer. **O imposto sobre grandes fortunas: um instrumento para a justiça tributária**. 2016, 219 f. Dissertação de mestrado – Programa de Pós-Graduação em Direito, Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Belo Horizonte, 2016.

MARTINS, Ives Gandra. **Comentários à Constituição do Brasil**. Editora Saraiva, Rio de Janeiro, 1ª ed, 1990, 6º vol. tomo I.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O imposto sobre grandes fortunas**. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 13, n. 1697, 23 fev. 2008. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/10977>. Acesso em: 24 abr. 2022.

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

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 3.ed. Porto Alegre: Liv. do Advogado, 2001.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013