

**UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC  
CURSO DE DIREITO**

**ANIELE MARCONDES**

**IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS NO BRASIL: UM BREVE ESTUDO  
COMPARADO FRENTE À LEGISLAÇÃO DA ARGENTINA, URUGUAI E  
COLÔMBIA**

**CRICIÚMA**

**2018**

**ANIELE MARCONDES**

**IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS NO BRASIL: UM BREVE ESTUDO  
COMPARADO FRENTE À LEGISLAÇÃO DA ARGENTINA, URUGUAI E  
COLÔMBIA**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado para obtenção do grau de Bacharel em Direito no curso de Direito da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Orientador: Prof. Frederico Ribeiro de Freitas Mendes.

**CRICIÚMA**

**2018**

**ANIELE MARCONDES**

**IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS NO BRASIL: UM BREVE ESTUDO  
COMPARADO FRENTE À LEGISLAÇÃO DA ARGENTINA, URUGUAI E  
COLÔMBIA**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado pela Banca Examinadora para obtenção do Grau de Bacharel em Direito no Curso de Direito da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Criciúma, 04 de julho de 2018.

**BANCA EXAMINADORA**

Prof. Frederico Ribeiro de Freitas Mendes - Especialista - (UNESC) - Orientador

Prof. Vinicius Garcia - Especialista - (UNESC)

Prof. André Efeche Pimenta- Especialista - (UNESC)

Dedico este trabalho a minha mãe, ao meu esposo e filhos, os quais me deram força e todo o apoio necessário para a conclusão dessa etapa tão importante e sonhada.

## **AGRADECIMENTOS**

Primeiramente a Deus por ter me iluminado e abençoado nos momentos cruciais de minha jornada, por ter se feito presente em minha vida em todos os momentos.

Ao Professor Frederico Ribeiro de Freitas Mendes, pela orientação, paciência e compreensão principalmente nos momentos mais difíceis.

À minha família e amigos que se alegra e torce pelo meu sucesso e é meu porto seguro.

“Neste mundo nada é certo, exceto a morte e os impostos.”

Benjamin Franklin

## RESUMO

O presente trabalho traz uma visão sobre o Imposto Sobre Grandes Fortunas, suas nuances para a regulação no Estado brasileiro. O IGF está previsto na Constituição Federal brasileira, no seu artigo 153, inciso VII, de 1988, e deve ser regulamentado por meio de Lei Complementar, ainda não editada; sendo o único tributo de competência tributária atribuída à União que até o momento ainda não foi exercida. Neste trabalho foi abordada uma visão geral a respeito do sistema tributário brasileiro, trazendo uma breve explicação a respeito dos princípios constitucionais tributários, bem como no direito comparado dos países da Argentina, Uruguai e Colômbia, estes que implantaram um imposto praticamente com as mesmas características do IGF e os mantêm até a atualidade. O método de pesquisa utilizado no trabalho monográfico foi o dedutivo, em pesquisa teórica e qualitativa com auxílio de material bibliográfico e documental-legal.

**Palavras-Chaves:** Tributos. Imposto Sobre Grandes Fortunas. Tributação. Direito Comparado. Competência Tributária.

## **ABSTRACT**

The present work presents a view on the Tax on Great Fortunes, its nuances for the regulation in the Brazilian State. The IGF is foreseen in the Brazilian Federal Constitution, in its article 153, item VII, of 1988, and must be regulated by means of a Complementary Law, not yet published; being the only tax attributed to the Union that has not yet been exercised. In this paper, a general overview of the Brazilian tax system was presented, providing a brief explanation of the constitutional principles of taxation, as well as of comparative law in the countries of Argentina, Uruguay and Colombia, which implemented a tax with almost the same characteristics as the Brazilian tax system. IGF and keeps them up to date. The research method used in the monographic work was the deductive, in theoretical and qualitative research with the aid of bibliographic and documentary-legal material.

**Keywords:** Taxes. Tax On Large Fortunes. Taxation. Comparative law. Tax Jurisdiction.



## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

Art.	Artigo.
CREE	Imposto Sobre Renda e Equidade (Colombia)
CRFB/88	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.
CTN	Código Tributário Nacional.
IGF	Imposto Sobre Grandes Fortunas
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IRAE	Impuesto a La Renda Empresarial (Uruguai)
STF	Supremo Tribunal Federal

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>10</b>
<b>2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS</b> .....	<b>12</b>
2.1 PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE.....	14
2.2 PRINCÍPIO DA IGUALDADE OU ISONOMIA TRIBUTÁRIA.....	15
2.3 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUITIVA .....	16
2.4 PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE TRIBUTÁRIA.....	17
2.5 PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA OU DA NÃO-SURPRESA.....	18
2.6 PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE MITIGADA OU DA ESPERA NONAGESIMAL .....	19
2.7 PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO.....	20
<b>3 TRIBUTOS</b> .....	<b>22</b>
3.1 BREVES APONTAMENTOS SOBRE OS TRIBUTOS NO BRASIL. ....	22
3.2. TAXAS.....	25
3.3. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA .....	28
3.4. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.....	29
3.5. EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO .....	30
3.6 IMPOSTOS .....	31
<b>4 TRIBUTAÇÃO DO IGF NO BRASIL FRENTE À LEGISLAÇÃO DA ARGENTINA, URUGUAI E COLÔMBIA</b> .....	<b>34</b>
4.1 ESPECIFICIDADES DO IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS .....	34
4.2 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO IGF.....	35
4.3 IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS NO BRASIL.....	37
4.4 IMPOSTO SOBRE GRANDES NA ARGENTINA.....	41
4.5 IMPOSTO SOBRE GRANDES NO URUGUAI.....	43
4.6 IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS NA COLÔMBIA .....	46
<b>5 CONCLUSÃO</b> .....	<b>49</b>
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	<b>51</b>
<b>ANEXO (S)</b> .....	<b>54</b>
<b>ANEXO A- PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR Nº 277, DE 2008</b> .....	<b>55</b>
<b>ANEXO-B-PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR Nº 139, DE 2017</b> .....	<b>58</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Este trabalho visa elaborar uma breve análise sobre o instituto do Imposto Sobre Grandes Fortunas, previsto no texto constitucional de 1988, no artigo 153, VII: “Compete á União instituir Impostos sobre: [...] VII: Grandes Fortunas, nos termos de lei complementar”.

O IGF é, portanto, um imposto de competência da União, que deve ser necessariamente instituído por lei complementar. Porém, em que pese à apresentação de alguns projetos de lei nesse sentido, até o presente momento nenhum foi aprovado.

Importa salientar que uma das nuances para sua não regulação é estabelecer o que é considerado grandes fortunas, embora atualmente haja um projeto de lei visando sua regulamentação, tecendo no bojo de seu artigo primeiro um montante a ser considerada grande fortuna.

Neste diapasão, buscou-se trazer uma visão geral sobre o tema em consonância com os aspectos constitucionais e tributários, delineando sobre o Sistema Tributário Nacional.

O presente trabalho está dividido em três capítulos, conclusão e referências. O tema teve como premissa demonstrar os auspícios inerentes ao Imposto sobre Grandes Fortunas e suas controvérsias doutrinárias ainda que de maneira abrangente tanto no Brasil quanto em outras nações.

O Primeiro capítulo trata sobre as especificidades dos institutos regulamentares da exação do contribuinte por parte do governo, basilando a ação deste último através dos princípios constitucionais tributários que perpassam pelo Princípio da Isonomia e da Capacidade Contributiva, dentre outros.

No segundo capítulo, encarrega-se de demonstrar a tipologia dos tributos, impostos, existentes e regulamentados no país de acordo com o texto constitucional e sua aplicabilidade e responsabilidade de cada ente federado.

Já capítulo terceiro traz uma visão abrangente a respeito do Imposto Sobre Grandes Fortunas perpassando pela historicidade, pelo direito comparado em destaque os Países da Argentina, Uruguai e Colômbia, (estes mantêm a tributação sobre grandes fortunas até a contemporaneidade) e a situação no Brasil.

A relevância social do tema em questão está nos obstáculos enfrentado e, na demora da instituição do IGF no Brasil, já que tal imposto tem previsão constitucional. Sendo um tema além polêmico, cada dia mias atual, principalmente no momento vivenciado.

O método utilizado foi o dedutivo, com pesquisa teórica e qualitativa, tendo como base ensinamentos de diversos doutrinadores e documentos legais, periódicos, sites e revistas especializadas, sobretudo a Constituição Federal de 1988 e o Código Tributário Nacional. Que tratam do assunto objeto de estudo, sendo a base da pesquisa dedutiva, demonstrando pontos a favor e contra a implantação do Imposto Sobre Grandes Fortunas no Brasil, sobre a ótica dos Princípios Constitucionais.

## 2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Entende-se como princípios constitucionais tributários como sendo diretrizes que devem ser seguidas e respeitadas, pelos Entes Federados do Estado, a hierarquia para sua criação, normatização e aplicabilidade. É o entendimento nas palavras de Carvalho (1991, p. 90) “Princípios são linhas que informam e iluminam a compreensão de segmentos normativos, imprimindo-lhes um caráter de unidade relativa e servindo de favor de agregação num dado feixe de normas”.

Segundo definição descrita por Sousa e Moraes (2016, p. 93), a palavra princípio, tem origem do latim “principium, que significa, numa acepção vulgar, ideia de começo, início, origem, base ou o ponto de partida e o fundamento de um processo qualquer”.

Os Princípios Tributários podem ser encontrados tanto no Código Tributário Nacional e leis tributárias (legislação infraconstitucional) quanto na Constituição Federal de 1988 (CRFB/88). Assim, descreve Rosa Júnior:

Princípios tributários podem estar expressos na Constituição ou resultarem de regime federativo e do sistema tributário nacional, sendo denominados princípios tributários implícitos. De outro lado, os princípios podem ser gerais, referindo-se a todos os tributos, ou específicos porque pertinentes a determinado tributo (2006, p. 222).

Serão abordados neste capítulo os Princípios Tributários, com especial destaque àqueles inscritos na Constituição Federal de 1988.

No que tange especificamente aos princípios em matéria tributária e sua origem, ensina Misabel Derzi:

Os princípios básicos do sistema tributário, expressados pelo economista alemão Von Justi, e difundidos por Adam Smith em seu clássico *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations* (London, 1776), a saber, capacidade contributiva, certeza, comodidade e economicidade, já inspiram códigos e constituições por mais de duzentos anos, porque mesclam não só padrões mínimos de ética e de justiça, como de técnica e razoabilidade (1999, p. 3).

No mesmo derradeiro delínea Mello a respeito dos princípios, *in verbis*:

Princípio [...] é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério 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 intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário há por nome sistema jurídico positivo (2003, p. 817-818).

O legislador imergiu na Constituição Federal de 1988, as nuances basilares a respeito da tributação, elegendo os Princípios como normas básicas do sistema jurídico. Ataliba ensina que:

Os princípios são linhas mestras, os grandes nortes, as diretrizes magnas do sistema jurídico. Apontando os rumos a serem seguidos por toda a sociedade e obrigatoriamente perseguidos pelos órgãos do governo (poderes constituídos) (2007, p. 34).

Visando inibir a criação desenfreada de tributos e impostos, que se passa a tecer seus apanágios. Assim, as constitucionalidades dos tributos devem obedecer aos Princípios previstos na Constituição/88.

Assim, tem-se que os princípios são o conjunto de padrões ou normas a serem seguidos seja por uma organização, ou por uma pessoa. Com alicerce nos ensinamentos de Roque Carrazza, tem-se que:

Em qualquer Ciência, princípio é começo, alicerce, ponto de partida. Pressupõe, sempre, a figura de um patamar privilegiado, que torna mais fácil a compreensão ou a demonstração de algo. Nesta medida, é, ainda, a pedra angular de qualquer sistema (2013, p. 43).

Já Neto (2003, p. 17) assevera que os princípios originam-se de primeiro, origem de alguma coisa, todavia, Delgado (2008, p. 184) permeia que os princípios são: “As proposições fundamentais que se formam na consciência das pessoas e grupos sociais, a partir de certa realidade, e que, depois de formadas, direcionam-se à compreensão, reprodução ou recriação dessa realidade”.

Neste deslinde respalda Bonavides (2001, p. 231) que “os princípios são a alma e o fundamento de outras normas, sendo que uma vez constitucionalizados, se fazem a chave de todo o sistema normativo”.

Complementa Moraes, ao se referir aos princípios em especial os tributários:

Os princípios jurídicos aplicados à tributação são inúmeros. Alguns são de índole constitucional, outros não; alguns são expressos, outros implícitos;

alguns são gerais, outros específicos; alguns de conteúdo político-jurídico, outros de conteúdo econômico-jurídico; alguns para todo o Direito, outros somente para o direito tributário (MORAES, 1997, p. 87).

No delineamento dos autores supra, passa a esmerar a respeito dos Princípios inerentes a tributação erigida na Constituição Federal de 1988.

## 2.1 PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE

A Legalidade é indubitavelmente um dos maiores princípios tributários, e é garantia constitucional pétrea, não podendo ser alterada, ou ao menos, não podendo ser amesquinhada em novo texto legal. A Legalidade está inscrita no art. 150, I, e 5º, II, da CRFB/88, sendo complementado pelo art. 97, CTN.

A Legalidade é princípio maior da atuação estatal, sendo no ordenamento jurídico brasileiro um dos grandes pilares que fundamenta o Estado democrático de Direito. Ao estabelecer que os tributos não possam ser criados ou majorados senão por meio de lei. Transparecendo a necessidade de que o Estado se guie e balize por leis e textos normativos em suas relações com os indivíduos e as entidades da vida privada civil.

Portanto, só é possível criar-se nova regra-matriz de incidência ou majorar a base de cálculo ou a alíquota através de lei regulamente instituída, neste limiar é a lavra de Baleeiro, que se descreve:

Ora, os art. 150, I, e 5º, II, da Constituição vigente, referem-se à legalidade, como princípio necessário à instituição e majoração de tributos, tanto do ponto de vista forma – ato próprio, emanado do Poder Legislativo – como do ponto de vista material, determinação conceitual específica, dada pela lei aos aspectos substanciais dos tributos, como hipótese material, especial e temporal, consequências obrigatórias, como sujeição passiva e quantificação do dever tributário (alíquotas e base de cálculo), além das sanções pecuniárias, dos deveres acessórios, da suspensão, extinção e exclusão do crédito tributário (2003, p. 47).

Seguindo a CRFB/88, Machado conclui que nenhum imposto será criado ou aumentado sem que tenha lei que o estabeleça, que se careia.

Criar um tributo é estabelecer todos os elementos de que se necessita para saber se este existe, qual é o seu valor, quem deve pagar, quando e a quem deve ser pago. Assim, a lei instituidora do tributo há de conter: (a) a descrição do fato tributável; (b) a definição da base de cálculo e da alíquota, ou outro critério a ser utilizado para o estabelecimento do valor do tributo;

(c) o critério para a identificação do sujeito passivo da obrigação tributária;  
(d) o sujeito ativo da relação tributária, se for diverso da pessoa jurídica da qual a lei seja expressão de verdade (2013. p. 29).

Este cânone tributário pode ser erudito sob dois prismas, que são o da legalidade formal e material.

- **Legalidade Formal:** A regra tributária deve ser inserida no ordenamento jurídico obedecendo aos devidos trâmites instituídos para sua criação e;
- **Legalidade Material ou Tipicidade Tributária:** Impõe que a lei traga especificados os elementos que descrevem o fato jurídico e os elementos que prescrevem o conteúdo da relação obrigacional.

Note-se que as hipóteses de exceções “aparentes” ao princípio da legalidade foram embasadas em características da economia brasileira, e, principalmente, na aplicação da função parafiscal e extrafiscal que os tributos podem exercer na Política Social e Econômica dos governos.

## 2.2 PRINCÍPIO DA IGUALDADE OU ISONOMIA TRIBUTÁRIA

O princípio da igualdade tributária, ou isonomia tributária, está inscrito no art. 150, II, CRFB/88, e objetiva a impossibilidade de haver discriminações negativas e arbitrárias na tributação.

O Princípio da Igualdade também é um sobreprincípio da Constituição, sendo a isonomia, sua equivalente tributária. A igualdade deve ser encarada de duas maneiras: a) todos são iguais perante a lei (vedação à discriminação negativa ou discriminação material); e b) deve-se tratar os iguais igualmente, e os desiguais, desigualmente, na medida de sua desigualdade.

A consagração deste Princípio merece guarida a célere arguição do Filósofo Grego Aristóteles ao reverberar que “Tratar de forma igual os iguais e de forma desigual os desiguais na medida em que se desiguam” (ARISTÓTELES, 2001, p. 118), nesta toada deverão serem tratados de maneira igualitária aqueles que tiverem igual capacidade contributiva, e com desigualdade os que revelem riquezas diferentes, e opostas capacidades de contribuir.



Diante do sopesado reverbera Bartine, que deve o fisco dispensar tratamento diferenciado para os contribuintes.

É o tratamento igualitário dado pela lei aos jurisdicionados, assim entendido como o tratamento igual dado pela lei àqueles que se encontrem em situação equivalente, e um tratamento desigual dado pela lei a esses mesmos cidadãos na proporção de suas desigualdades (2013. p. 105).

Em outras palavras por este princípio é vedada a diferenciação entre contribuintes que se encontrem no mesmo grau situacional, todavia pode-se ter a mesma interpretação no auspício do artigo 179 da Constituição Federal de 1988, que trata da tributação diferenciada para micros e pequenas empresas:

Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei (BRASIL, 2018).

Há de se aventar que este tratamento diferenciado postulado no artigo supra, não fere este princípio uma vez que a contribuição tributária destas uma vez terem capacidade dispares das empresas de médio e grande porte.

A Isonomia é fundamental ao fenômeno da tributação, seja para instituir suas isenções e conferir imunidades, seja para evitar o tratamento desigual, arbitrário e injusto.

### 2.3 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Princípio constitucional expresso, no art. 145, §1º, CRFB/88. O princípio deveria se aplicar somente aos impostos, conforme a disposição legal, contudo, por decisão do STF, o princípio se aplica a todos os tributos (ex: Súmula 667, STF) <sup>1</sup>.

O conteúdo do princípio se baseia no respeito ao mínimo existencial/vital para o contribuinte e ao máximo na vedação ao confisco.

---

<sup>1</sup> Súmula 667: “Viola a garantia constitucional de acesso à jurisdição a taxa judiciária calculada sem limite sobre o valor da causa”.

Este princípio tem como escopo a determinação de um nível ideal de tributação, que permita ao Estado garantir suas necessidades de natureza econômica, sem impossibilitar a subsistência dos contribuintes, exaurindo lhes recursos além do que é devido, tendo como premissa a justiça social, nesse intento é o que extrai Carrazza:

O princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. Realmente, é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito, pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco. Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais imposto do que quem tem menos riqueza. Noutras palavras, deve contribuir mais para a manutenção da coisa pública. As pessoas, pois, devem pagar impostos na proporção dos seus haveres, ou seja, de seus índices de riqueza (2013. p. 94).

No derradeiro ensinamento do autor mencionado aventa-se que este princípio decorre do princípio da igualdade, abarcando a tese de que o contribuinte recolha tributos de acordo com sua capacidade econômica.

O princípio da capacidade contributiva não só serve de matriz de igualdade, mas também se ajusta a respaldar o direito fundamental da propriedade, estando intimamente ligado à vedação do não confisco, podendo ser visto como base da distribuição da carga tributária auferindo a potencial realidade econômica do contribuinte, sendo uma decorrência do princípio da igualdade e mecanismo utilizado para o alcance da Justiça Fiscal.

## 2.4 PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE TRIBUTÁRIA

Este dispositivo constitucional estabelece que a lei deve anteceder ao fato por ela escolhido para dar nascimento ao tributo, é um princípio geral aplicado a todos os impostos e decorre de um princípio maior que é a segurança jurídica, consagrado no auspício do inciso XXXVI do artigo 5º da CRFB/88, segundo o qual a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada. Segundo Carvalho:

O simples vedar que a lei não prejudique o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, seria o bastante para obstar qualquer incursão do legislativo dos tributos pelo segmento dos fatos sociais que, por se terem constituído cronologicamente antes da edição legal, ficariam a salvo de novas obrigações (2013, p. 169).

Em sentido amplo a norma só será aplicada após a entrada em vigor abarcando fatos ocorridos pós sua publicação, em outras palavras, é vedado ao ente tributante proceder à cobrança de imposto antes da vigência da lei que o instituiu, ou seja, se uma lei alterou a alíquota do tributo no mês de Janeiro do ano de 2017 está só pode ser praticada a partir de maio de 2017, respeitando o esmerado no bojo alínea “c” do inciso III do artigo 150 da Constituição Federal, qual seja, deve o legislador respeitar o princípio da espera nonagesimal.

Porém, em se tratando de imposto de renda, o entendimento é que a majoração de alíquota somente poderão ser aplicadas no ano seguinte, nessa seara é o entendimento do Supremo Tribunal Federal ao editar a Súmula 584 que se colaciona: “Ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração”.

Objetiva-se com esse princípio a segurança de que não haverá incidência de tributos ou de outras obrigações tributárias sobre fatos passados, ou ainda, que novas regras não se apliquem a fatos já contornados por outras regras. O efeito da segurança jurídica é a não quebra da expectativa gerada pela legislação atual.

## 2.5 PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA OU DA NÃO-SURPRESA

Esta norma fora incluído pelo Supremo Tribunal Federal, no rol das garantias individuais tendo como consequência que nenhuma norma, ainda que veiculada por emenda constitucional, poderá abolir o Princípio da Anterioridade tributária, por força do elencado no bojo do inciso IV do parágrafo 4º do Artigo 60 da CRFB/88, *in verbis*:

Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:  
 (...)
   
 § 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:  
 (...)
   
 IV - os direitos e garantias individuais (BRASIL, 2018).

No delineamento do artigo supra-há de se perceber que qualquer norma que pretenda extinguir ou criar exceções a este cânone é inconstitucional, primando

pela segurança jurídica das relações, através da vedação da cobrança do tributo no mesmo período de sua criação ou majoração.

Diante do descrito, afirma Vicente Paulo e Marcelo Alexandrino:

A garantia de não-surpresa do sujeito passivo é corolário do princípio Estado de Direito. Assegura-se aos contribuintes não só a criação e majoração de tributos dependentes de seu consentimento indireto (efetivada por seus representantes eleitos), conforme o princípio da legalidade. É exigência constitucional, também, que os sujeitos passivos de obrigação tributária tenham conhecimento, com uma certa antecedência, de quais tributos, e em que montante, serão deles exigidos em situações normais (2007. p. 99).

## 2.6 PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE MITIGADA OU DA ESPERA NONAGESIMAL

Conforme já delineado, o fisco veda a cobrança do imposto no mesmo período financeiro da publicação da lei que o cria ou aumenta, todavia, esta regra não estava surtindo a eficácia desejada pelo ente fiscalizador, uma vez em muitas situações eram editadas leis com a criação do tributo ou a majoração de alíquotas dos existentes, faltando poucos dias para o encerramento do ano, o que acarretaria sua cobrança já no início do ano seguinte, desrespeitando o Princípio da Anterioridade onerando assim o contribuinte.

Neste delinear, o Congresso Nacional editou a Emenda Constitucional nº 42 no ano de 2003, introduzindo no âmbito do inciso III do artigo 150 a alínea “c” estabelecendo o período de carência de noventa dias da publicação da lei que cria ou majora o imposto para sua efetiva arrecadação por parte do ente federado, primando pela segurança jurídica do contribuinte.

Assim, consubstancia Paulo de Barros Carvalho:

A anterioridade, sobre a qual acabamos de discorrer, objetiva implementar o princípio da segurança jurídica, de modo que o contribuinte não seja surpreendido com exigência tributária inesperada. A experiência brasileira, entretanto, demonstrou a incapacidade de esse princípio, sozinho, resguardar os administrados contra as providências fiscais tomadas ao final do exercício financeiro. Essa a razão pela qual o constituinte derivado, por meio de Emenda Constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2003, acrescentou a alínea c ao inciso III do art. 150 da Constituição, prescrevendo ser vedado à União, Estados, Distrito federal e Municípios cobrar tributos antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b (2013. p. 168).

Pela dicção da alínea “c” os Princípios da Anterioridade e da Noventena devem ser pactuados conjuntamente para a primazia da segurança jurídica ao contribuinte.

Igualmente, cabe lembrar que alguns tributos não estão sujeitos ao Princípio da Anterioridade de acordo com o previsto no parágrafo 1º do artigo 150 da CRFB/88, a saber:

- Imposto sobre Importação;
- Imposto sobre Exportação;
- Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza;
- Imposto sobre Produtos Industrializados;
- Imposto sobre Operações Financeiras;
- Imposto Extraordinário de Guerra e;
- Empréstimos Compulsórios (em caso de guerra ou calamidade pública).

Estes não se sujeitam ao Princípio da Anterioridade uma vez que a lei que os cria ou majora, tem eficácia imediata, qual seja no ato de sua publicação sedo válida para o mesmo exercício financeiro.

## 2.7 PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO

A acepção deste princípio encontra tutela no esmerado no inciso IV do artigo 150 da Constituição Federal de 1988, por este é vedado ao ente legislativo instituir tributos com o intuito de confisco afrontando o direito de propriedade. Conforme esclarece Coutinho e Silva:

O tributo deve ser razoável, não podendo ser tão oneroso que chegue a representar um verdadeiro confisco. O tributo não pode ser oneroso a tal ponto que prejudique a realização das atividades econômicas. Este tipo de vedação evita que o Estado utilize a tributação como mecanismo para se apropriar dos meios de produção. Qualquer tributação que leve à apropriação de parcela elevada do patrimônio do contribuinte ou inviabilize uma determinada atividade econômica ofende ao princípio da vedação ao confisco. Por imposto confiscatório devemos entender aquele que absorve grande parte do valor da propriedade ou de sua renda, havendo uma diferença apenas entre o imposto constitucional e o confiscatório (COUTINHO; SILVA, 2018).

O conteúdo do princípio se encarrega de frear tributos cuja carga acarreta a perda do patrimônio e da renda.

Nesse mister é a sagacidade de Machado, que se reverencia:

[...] o dispositivo constitucional pode ser invocado sempre que o contribuinte entender que o tributo, no caso, lhe está confiscando os bens. Cabe ao judiciário dizer quando um tributo é confiscatório. A regra constitucional, no mínimo, deu ao judiciário mais um instrumento de controle da veracidade fiscal do Governo, cuja utilidade certamente fica a depender da provocação dos interessados e da independência e coragem dos magistrados, especialmente dos que integram o STF (2013. p. 41).

Pela dicção deste Princípio verifica-se a instituição do Imposto Sobre Grandes Fortunas remeterá a uma sobrecarga tributária ao patrimônio do contribuinte, tornando o efeito confiscatório.

Vale lembrar que o STF aplica o Princípio do não Confisco a todos os tributos.

### 3 TRIBUTOS

No presente capítulo serão estudados os tipos de tributos existentes no ordenamento tributário brasileiro, seus conceitos, características, funções e finalidades, bem como as espécies tributárias.

A palavra tributo segundo Fontanela (2001, p. 58) tem origem do latim “*tributum*”, que significa dar, conceder, atribuir imposto, contribuição. O que se entrega ao Estado em sinal de dependência, o que presta ou rende por dever.

Ao longo do tempo, os tributos apresentaram diferentes nomenclaturas, formas de imposição e justificativa para a sua instituição, com a finalidade de arrecadar recursos financeiros para o Estado. Sendo assim, é elemento necessário à concretização da vida política e econômica dentro da sociedade, tendo como objetivo de satisfazer, ao menos em partes, as necessidades da coletividade com a prestação dos serviços essenciais a todos.

#### 3.1 BREVES APONTAMENTOS SOBRE OS TRIBUTOS NO BRASIL.

Atualmente, a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 146, estabelece que definição de tributo deve-se ser dada por Lei Complementar.

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 (BRASIL, 2018).

Assim, os tributos, segundo definição prescrita no art. 3º do Código Tributário Nacional, “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, 2018).

Sendo, portanto, toda prestação pecuniária compulsória, em moeda que não constitua sanção ilícita, instituída em lei e somente podendo ser cobrada mediante atividade administrativa.

Os tributos são caracterizados como uma obrigação de dar, que não de vontades, criado por lei, no qual o contribuinte deve entregar ao Estado um valor determinado, para custeio das despesas coletivas (SALIM, 2015, p. 1252).

No mesmo sentido leciona Paulo de Barros Carvalho que:

Em vista disto, tributo na sua configuração estática, é a endonorma que apresenta como hipótese um conjunto de critérios para identificação de fatos da realidade física que não acordo de vontade considerados, em si mesmos, e, como consequência, um conjunto de critérios que nos permite identificar uma relação jurídica que se instaura entre o Estado (por via de regra), na qualidade de sujeito ativo e alguma pessoa física ou jurídica na condição de sujeito passivo, mediante a qual haverá o primeiro o direito subjetivo público de exigir da segunda o cumprimento de dever jurídico consubstanciado numa prestação pecuniária (2009, p. 99).

Assim, conclui-se que, tributo é toda prestação pecuniária que tenha como sujeito ativo o Estado (ou que o represente na administração direta ou indireta) e sujeito passivo alguma pessoa física ou jurídica, que não constitua ato de vontade e não seja sanção pela prática de ato ilícito.

Dessa forma, ainda que em breves linhas, a instituição de tributos se torna tema sensível e de grande destaque no Pacto Federativo, pois repercute também no Direito Tributário. Surge nesse momento, a capacidade de cada Ente para instituir tributos, na exata moldura estabelecida pela CRFB/88.

Logo, os limites ao poder de tributar estão previstos especialmente nos artigos 150 a 152 da Constituição Federal Brasileira de 1988, que define as competências tributárias de cada Ente político. Tendo como base os princípios, sobre os quais devem pautar-se as normas do Sistema Tributário Nacional.

O Código Tributário Nacional (CTN) no seu Título II, nos artigos 6º a 8º encontra-se a matéria pertinente á competência tributária.

A competência tributária é a aptidão exclusiva e constitucionalmente conferida ao ente político para que este, com base na lei, proceda à instituição da exação tributária (SABBAG, 2013, p. 389).

Segundo Machado (2013, p. 51), assim como o cidadão tem o dever de pagar os tributos, o Estado tem limitações ao poder de tributar, para que não ocorra abuso desse poder.

Nas palavras de Luciano Amaro aprende-se que:



[...] o poder de criar tributos é repartido entre os vários entes políticos, de modo que cada um tem competência para impor prestações tributárias, dentro da esfera que lhe é assinalada pela Constituição. Temos assim a competência tributária — ou seja, a aptidão para criar tributos — da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Todos têm, dentro de certos limites, o poder de criar determinados tributos e definir o seu alcance, obedecidos os critérios de partilha de competência estabelecidos pela Constituição. A competência engloba, portanto, um amplo poder político no que respeita a decisões sobre a própria criação do tributo e sobre a amplitude da incidência, não obstante o legislador esteja submetido a vários balizamentos (AMARO, 2011, p. 93).

Por fim, fica evidente que, a CRFB/88 disciplinou e delimitou os poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, para instituição, cobrança e fiscalização, atribuindo-lhes competência tributária, esta por sua vez é indelegável, inalterável, intransferível e irrenunciável.

Já as finalidades do tributo são denominadas de fiscal e extrafiscal, segundo Hack (2012, p. 151), a finalidade fiscal representa o uso do tributo para a arrecadação de valores para o Estado e suas atividades. Divide-se entre a finalidade fiscal clássica, que arrecada valores para o caixa geral do Estado, e a finalidade fiscal com destinação específica, em que o tributo arrecada recursos que são diretamente destinados a uma atividade estatal determinada.

E a finalidade extrafiscal do tributo é um instrumento do Estado para indução de condutas. Isto ocorre pelo aumento ou diminuição da tributação sobre o comportamento que se deseja induzir, estimulando ou desestimulando sua prática (HACK, 2012, p. 151).

Assim, conclui-se que, a finalidade do tributo é a obtenção de recursos que o Estado tem para realizar seus fins sociais, mas, não apenas a função arrecadatória, podendo também incentivar o setor produtivo e combater as desigualdades regionais.

Segundo o artigo 145, inc. I, II, III, da Constituição Federal de 1988, são apenas três espécies de tributos, sendo eles: imposto, as taxas e as contribuições de melhorias:

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, 2018).

Conforme o art. 5º, da CTN - Lei nº 5.172 de 25 de Outubro de 1966, que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios, dispõe a existência de três espécies de tributos, assim como alguns doutrinadores<sup>2</sup>, “sendo apenas três espécies de tributos, sendo eles: imposto, as taxas e as contribuições de melhorias” (BRASIL, 2018).

Porém, nas décadas de 88 e 90, surgiram os Empréstimos Compulsórios e as Contribuições Especiais, que estão previstas nos artigos 148 e 149 da Constituição Federal de 1988, encaixando-se no conceito de tributo. O que atualmente predomina na doutrina, é que existem cinco espécies de tributos, que são impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuição especial, chamado de teoria pentaportite (SABBAG, 2013, p. 406).

É a teoria mais aceita, além de conter o respaldo do Supremo Tribunal Federal<sup>3</sup>, conforme decisão da Suprema.

Sendo assim, nos próximos tópicos serão delineados, de forma breve, alguns tributos e suas especificidades, pertinentes ao tema.

### 3.2. TAXAS

As Taxas são tributos vinculados a uma prestação específica e divisível, que o Ente Público presta direta e especificadamente ao contribuinte.

---

<sup>2</sup> Essa teoria utilizada pela doutrina conhecida como tripartida, para esses doutrinadores o qual pertencem a, Sacha Calmo Navarro Coêlho e o Paulo de Barros Carvalho, entre outros, consideram tributos, os impostos, as taxas, e as contribuições de melhorias.

<sup>3</sup> De feito, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria) a que se refere o artigo 145 para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os artigos 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. No tocante às contribuições sociais – que dessas modalidades tributárias é a que interessa para este julgamento –, não só as referidas no art. 149 – que se subordina ao capítulo concernente ao sistema tributário nacional – têm natureza tributária, como resulta, igualmente, da observância que devem ao disposto nos arts. 146, III e 150, I e III, mas também as relativas à seguridade social previstas no artigo 195, que pertence ao título 'Da Ordem Social'. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 146.133-9/SP. Relator: Ministro Moreira Alves. Diário de Justiça, São Paulo, 06 nov. 1992.

É uma das espécies tributárias existente no Sistema Tributário Nacional, com previsão legal nos artigos 77 a 80 do CTN e, também na Constituição Federal de 1988, no art.145, inciso II:

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

[...]

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;

[...]

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

Taxas são tributos vinculados a uma prestação específica e divisível, que o ente público presta direta e especificadamente ao contribuinte (BRASIL, 2017)

O artigo 77 do Código Tributário Nacional conceitua taxas como:

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.

Segundo Carvalho (2013, p. 60), as taxas possuem como fato gerador ou hipótese de incidência uma atividade estadual específica, ou seja, uma atuação diretamente referida ao contribuinte que pode constituir em um serviço público específico e divisível, ou o exercício do poder de polícia.

Diante disso, afirma Harada (2008, p. 30-31), para que seja válida a tributação por meio de taxa não pode ter a mesma base de cálculo correspondente aos impostos, devendo assim, se referir ao valor que o Poder Público gasta com a prestação do serviço, caracterizando um ressarcimento, próprio do tributo em análise.

As Taxas são cobradas, por um serviço efetuado ou posto à disposição do contribuinte, ou seja, pela realização de ato, vistoria, pericias, avaliações, dentre outras atividades, no sentido de um Estado que busca garantir o bem comum, intervindo quando necessário e assegurando o convívio social, limitando abusos.

No mesmo, sentido Luís Eduardo Schoueri:

Se a taxa é cobrada “em razão” da atividade do Estado, tem-se nítida a ideia do sinalagma: a taxa é a contraprestação que o contribuinte paga ao Estado em razão de (por causa de) sua atuação em função daquele. Assim, o constituinte informa o fenômeno que poderá motivar o legislador a exigir o tributo (prestação estatal), donde se pode extrair que o Estado está justificado em sua cobrança na medida em que oferece ao particular algo em troca, ou em que tem uma despesa provocada pelo último (2012, p. 199).

Deve haver uma correlação entre o custo da atuação estatal ou da atividade posta à disposição, e o valor cobrado a título de taxa. Segundo Carrazza (2013, p. 625), “o contribuinte, nelas, retribui o serviço público ou as diligências que levam ao ato de polícia que o alcança, pagando a exação devida”. Portanto, esse tributo é considerado vinculado, pois seu fato gerador está vinculado a uma atividade estatal específica.

Nas palavras de Schoueri:

Assim é que se encontra a competência para a instituição estatal quando se investiga quem é competente para o exercício do poder de polícia ou para o serviço público: se o constituinte conferiu a competência para tal atividade a determinado ente federal, tacitamente admitiu que este obtivesse recursos financeiros para tanto. Daí a competência anexa do art. 80 do CTN (2012, p. 208).

Uma vez que as taxas não podem ser cobradas sem que o Estado exerça o poder de polícia ou preste ao contribuinte, colocando a sua disposição, um serviço público específico e disponível, segundo definições da Constituição Federal/88, ficam claro que as taxas são tributos retributivos ou contraprestacionais (ALEXANDRE, 2013, p. 26).

Outro ponto importante para se salientar em relação às taxas, é que as mesmas não se confundem com tarifa<sup>4</sup>. Já que essa segunda ocorre por meio de contrato e é voluntária, não sendo, portanto, compulsória. Também não se trata de um serviço essencial, podendo cada cidadão escolher se submeter a ela ou não.

Conforme posicionamento do autor, Machado Segundo, acerca das convicções acima expostas, descreve que:

Como se vê, diferentemente dos impostos, as taxas são devidas em face da ocorrência de um fato diretamente ligado, ou vinculado, a uma atuação

---

<sup>4</sup> STF- Súmula 545- “Preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daquelas, são compulsórias e têm sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária, em relação à lei que as instituiu”.

estatal. Seu 'fato gerador' não é atividade realizada pelo contribuinte (auferir renda, comercializar mercadoria etc), mas sim algo relacionado a uma atuação do poder público (prestação de serviços ou exercício do poder de polícia). Note-se que a atuação estatal que justifica a cobrança da taxa deve ser especificada ao contribuinte. Por isso, quando se tratar de serviço público, este deve ser específico, e divisível, ou seja, deve ser possível determinar a qual contribuinte o serviço está sendo prestado, e quanto desse serviço está sendo aproveitado, utilizado ou posto à disposição desse mesmo contribuinte, individualmente. Também em relação ao poder de polícia, é necessário que este esteja sendo efetivamente exercitado sobre o contribuinte, para que a taxa possa ser cobrada (2005, p.20).

Ficando claro, que apesar de algumas semelhanças as taxas não podem ser confundidas com as tarifas.

### 3.3. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

Com previsão na constituição federal/88, no seu artigo 145, II, (BRASIL, 2018). A contribuição de melhoria é tributo cobrado em razão da valorização do imóvel, em face de obra pública. Para que se configure a exigência da contribuição de melhoria não basta que haja obra tão somente, mas também a valorização do imóvel; ainda, é preciso que tenha relação direta entre a obra e a valorização.

De acordo com o art. 81 do CTN:

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 (BRASIL, 2018).

A Contribuição de Melhoria é um tributo de competência comum da União, Estado, Distrito Federal e Municípios, com incidência sobre a valorização de determinado imóvel decorrente da realização de obra pública, ou seja, quem realizou a obra (SALIM... [et al.], 2015, p. 1256).

Paulsen ao justificar as Contribuições de Melhoria diz:

A contribuição de melhoria, vê-se pela análise da evolução deste instituto, é uma prestação pecuniária compulsória exigida dos proprietários de imóveis particularmente beneficiados por uma obra pública. A idéia é fazer com que as pessoas diretamente beneficiadas participem com maior intensidade do custeio da obra suportando-o total ou parcialmente (2001, p. 56).

Tendo como fato gerador a valorização do imóvel decorrente de uma obra pública, relação essa de causa e consequência entre a obra pública à valorização do imóvel, “a efetivação pública por si só não é suficiente, impõe-se um fator exógeno que, acrescentado à atuação do Estado, complementa a descrição factual” (CARVALHO, 2013, p. 62).

A base de cálculo da contribuição de melhoria terá como limite total a despesa realizada com a obra pública, e com o limite individual, o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado. Conforme Carrazza (2013, p. 638) “se um imóvel valia 100 e, em razão da obra pública realizada nas redondezas passou a valer 120, a base de cálculo da contribuição de melhoria não poderá ser maior do que 20”.

Na mesma linha de raciocínio, segue machado:

Realmente, a especificidade da contribuição de melhoria reside em ser ela um instrumento pelo qual se retira do proprietário do imóvel a vantagem adicional que ele, individualmente, auferiu com a realização da obra pública, ou retira dele, pelo menos, o equivalente ao custo da obra pública respectiva. Se o incremento de valor dos imóveis, no total, é maior do que o custo da obra prevalece este como limite global. Os contribuintes serão, neste caso, beneficiados proporcionalmente. Se a título de contribuição de melhoria a União, o Estado ou o Município cobra mais do que o incremento de valor dos imóveis, ou cobra mais do que o custo da obra pública, na verdade esta cobrando imposto, e não contribuição de melhoria. E, se cobra imposto que não se compreende em sua competência tributária, fere a constituição (MACHADO, 2013, p.453).

Assim, as Contribuições de Melhoria são espécies de tributo, justificada pelo princípio da equivalência, devendo ser exigido somente após a obra estar pronta, só então terá condições de verificar a ocorrência do fato gerador.

### 3.4. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

As Contribuições Sociais foram incluídas no Sistema Tributário Nacional por meio do art. 149 da CRFB/88:

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 (BRASIL, 2018).

A menção ao artigo 146, III, é para que não se tenha alguma dúvida de que às Contribuições Sociais se aplicam as normas gerais em matéria de legislação tributária, inseridas na Lei Complementar.

Dispondo sobre a competência para instituí-las, sendo, de regra privativa da união, salvo as contribuições para o custeio da previdência pública de servidores. Podendo ser classificadas em três espécies: as sociais; as de intervenção no domínio econômico e as de interesse das categorias profissionais (MACHADO, 2013, p. 423).

Paulo Ayres Barreto acrescenta que:

As Contribuições Sociais Gerais destinam-se ao financiamento das demais áreas de atuação da União, no campo social, que, como dissemos tem grande abrangência. A ordem social é fundada no primado do trabalho e objetiva o bem estar e a justiça social. Engloba o direito à educação, cultura e habitação (2006, p. 104).

A Contribuição Social tem como fato gerador, a atuação indireta do Estado referida ao contribuinte. Caracteriza-se pela correspondente finalidade de sua instituição, estando vinculados ao Órgão do Poder Público com competência. “O que sobressai é a destinação do tributo àquela atuação específica” (AMARO, 2011, p. 106).

Assim, as contribuições Sociais foram criadas para arrecadar recursos para possibilitar que os direitos sociais criados na Constituição possam ser efetivamente usufruídos por todos os cidadãos.

### 3.5. EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO

Conforme estabelece o art. 148 da Constituição Federal de 1988, e o art. 15 do CTN (BRASIL, 2018), o Empréstimo Compulsório é de competência privativa da União, e cuja instituição é por lei complementar.

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 (BRASIL, 2018).

Art. 15 do Código Tributário Nacional - Lei 5172/66:

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 (BRASIL, 2018).

Podendo ser instituída para fazer frente a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública ou guerra, assim como para investimento público de caráter relevante e urgente (SHOUERI, 2012, p. 233).

De acordo com os ensinamentos de Carrazza acerca da natureza tributária dos empréstimos compulsórios, tem-se:

Depois, o empréstimo compulsório corresponde seja à noção genérica de tributo, contida na Constituição (relação jurídica que se estabelece entre o Poder Público e o Contribuinte, tendo por base a lei, em moeda, igualitária e decorrente de um fato lícito qualquer), seja à definição de tributo que o art. 30 do CTN nos oferece (tributo é toda a 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). De fato, o empréstimo compulsório é uma prestação em dinheiro, que, nos termos da lei (complementar), a União coativamente exige das pessoas que praticam certos fatos lícitos. Posto sob o regime jurídico tributário o empréstimo compulsório é um tributo (2013, p. 646).

Os recursos do tributo em questão, segundo Paulsen (2001, p. 103- 104) não podem ser aplicados ou terem destinação distinta das previstas nos incisos do artigo 148 da Constituição/88, sob pena dos responsáveis pelo desvio serem responsabilizados administrativamente e criminalmente.

Por fim, o empréstimo compulsório não é um tributo vinculado a uma atuação estatal, como ocorre com as Taxas e Contribuições de Melhoria, e a Constituição Federal exige que lei instituidora desta espécie tributária seja uma lei complementar.



### 3.6 IMPOSTOS

Os impostos previstos na Constituição Federal de 1988 são chamados de tributos não vinculados, pois o seu fato gerador é composto de uma situação que para sua ocorrência não há qualquer atividade do Estado, de acordo com que ensina Carrazza (2013, p. 602).

Seu conceito está previsto no artigo 16 do CTN (BRASIL, 2018), que assim o defini: “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte”.

Sem resultado é indagado à ideia de incidência dos impostos um envolvimento do Estado dirigido ao contribuinte. Segundo Carvalho (2013, p. 58) “fatos quaisquer- uma pessoa física auferir renda líquida; industrializar produtos; praticar operações financeiras; ser proprietário de bem imóvel; realizar operações relativas à circulação de mercadorias; prestar serviço etc.”. Dessa maneira, são uma fonte permanente de recursos financeiros, independem da atuação da Administração Pública para que se concretize seu fato gerador.

Em suma, os impostos não dependem de uma contraprestação específica do Ente Público, destinando-se a custear as despesas gerais, sendo unilateral a prestação patrimonial do contribuinte do imposto, sempre sendo respeitada a capacidade contributiva de mesmo (CARRAZZA, 2013, p. 604).

Segundo afirma Luiz Eduardo Schoueri, que:

É acertada a afirmação de que a receita de impostos serve para cobrir despesas não imputáveis a determinados grupos. Entretanto, a noção corrente de que a característica dos impostos estaria em sua não destinação, exclusivamente, não pode ser confirmada diante do texto constitucional. Afinal, se é verdade que não se espera que os impostos tenham destinação, não há como negar que o mesmo artigo 167, IV, da Constituição Federal admite diversas afetações de receitas de impostos. São, é certo, exceções. Entretanto, seu número não é desprezível e não pode ser ignorado. De todo modo, todas as afetações ali apontadas têm em comum o fato de se referirem a despesas de toda a coletividade. Ou seja: os impostos servem para cobrir as despesas de toda a coletividade, embora possa ser dada prioridade a algumas despesas gerais. São casos em que o constituinte afeta recursos orçamentários a finalidades prestigiada (2012, p. 224).

Quanto à classificação dos impostos são várias as que podem ser adotadas, entre elas, impostos diretos e indiretos, impostos reais e pessoais,

extrafiscais e fiscais, impostos progressivos, proporcionais e seletivos, também os impostos divididos segundo a classificação imposta pelo CTN (SABBAG, 2013, p. 416).

Já as espécies de impostos, no sistema constitucional tributário, há a previsão legal na Constituição Federal de 1988, nos artigos 153 a 156.

Portanto, a competência tributária em relação aos impostos está assim delimitada:

- União;
- Estados e;
- Municípios.

Por não se objeto do presente estudo, os demais impostos instituídos pela União, Estados e Municípios não serão abordados. Contudo, o Imposto Sobre Grandes Fortunas (IGF), por ser objeto específico do presente trabalho, será tratado em capítulo próprio.

## **4 TRIBUTAÇÃO DO IGF NO BRASIL FRENTE À LEGISLAÇÃO DA ARGENTINA, URUGUAI E COLÔMBIA**

Partindo do tema proposto, neste capítulo serão apresentados as nuances do IGF através de uma perspectiva geral do referido imposto perpassando por uma visão ampliada e histórica de sua existência ao longo dos séculos.

Segundo previsto no artigo 153, VII, da Constituição Federal de 1988, “Compete à União instituir Impostos sobre: [...] VII: Grandes Fortunas, nos termos de Lei Complementar” (BRASIL, 2018).

O Imposto Sobre Grandes Fortunas é, portanto, um imposto de competência da União, que deve ser necessariamente instituído por Lei Complementar. Porém, em que pese à apresentação de vários Projetos de Lei nesse sentido, até o presente momento nenhum foi aprovado.

Muito se tem debatido com relação à regulamentação do imposto sobre grandes fortunas no Brasil, já que até o momento não foi instituído, estabelecendo inúmeras discussões em torno de suas vantagens e desvantagens.

Vários foram os projetos já apresentados, e que veremos posteriormente, diferem em alguns pontos, porém do o princípio da capacidade contributiva é claramente respeitado na maioria deles, sendo assim, o contribuinte com maior riqueza contribui mais, promovendo um equilíbrio na sociedade.

### **4.1 ESPECIFICIDADES DO IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS**

O IGF é um imposto federal de competência exclusiva da União, porém sendo necessária regulamentação por lei complementar, sendo também um imposto direto e pessoal, pois incide diretamente sobre as condições particulares do contribuinte, assim como o já instituído imposto de renda (SABBAG, 2013, p. 416-417).

Nas palavras do Sacha Calmon Navarro Coêlho, que descreve:

O imposto sobre grandes fortunas (direto e pessoal) surgiu na Constituição embora nunca tenha sido regulamentado. Criaram-se várias contribuições indiretas sobre o consumo (COFINS e quejandos). Somente sobre movimentações financeiras a onerar o sistema nacional de pagamentos e o

processo de produção, circulação e consumo de bens e serviços criamos um imposto (IPMF) e uma contribuição (CPMF). (2006, p.10)

O IGF é o único imposto previsto na Constituição de competência privativa da União que ainda não foi instituído. Segundo Machado (2013, p. 355) ainda não foi regulamentado por razões políticas, pois, as grandes fortunas estão nas mãos de poucos, porém, investidos de poder, ou de alguma maneira envolvidos e com muita influência sobre os que ali estão.

O termo de “grande fortuna” é um conceito indeterminado e que, cuja definição precisa ser feita pelo legislador por meio de lei complementar. No entanto, é perceptível que o legislador não se refere à aquisição de renda, o tributo terá incidência apenas sobre “grandes fortunas” e não sobre riquezas ou fortunas (MARTINS, 2001, p. 34-35).

#### 4.2 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO IGF

Neste tópico buscar-se-á realizar uma breve explanação a respeito da historicidade e surgimento do Imposto Sobre Grandes Fortunas, embora com diferentes denominações nos países que o implantaram, contudo tendo a mesma finalidade, qual seja tributar as grandes fortunas ao longo da história.

Na época do império os detentores das grandes riquezas também detinham o poder governamental, onde o príncipe era depositário absoluto de todas as propriedades concentrando assim toda a riqueza existente no Estado conjuntamente com a Igreja sendo estes depositários de toda a fortuna a época.

Como a nobreza defendia o Estado e o alto clero rezava pelas almas, daqueles que tiveram a vida ceifada em combate, estes estavam dispensados da obrigatoriedade tributária, razão pela qual não recolhiam os impostos, neste corolário é o entendimento de Nogueira, que se colaciona:

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 (1997, p. 72).

Diante do esmerado é evidente que a maior detentora de riqueza sempre foi a Igreja, desde a idade média até a contemporaneidade, e continua privilegiada no tocante a não implantação do Imposto de Grandes Fortunas, seja no Estado brasileiro ou em outros Países.

Neste átrio, obsta salientar que mesmo a Igreja afastando-se do Estado ainda se beneficia com a não regulamentação do Imposto Sobre Grandes Fortunas.

Como não havia a obrigatoriedade de recolhimento de impostos sobre essas fortunas, segundo Castro (1910, p. 95- 113), não há ao longo da história da humanidade uma imposição tributária sobre essas grandes riquezas.

Todavia, há de se esmerar que de acordo com Tilbery (1987. p. 313 – 314) houve uma tentativa de taxar as grandes fortunas nos idos de 1692 com a criação do imposto sobre o patrimônio denominado de *Land Tax* pela Inglaterra, sendo este o imposto de guerra contra a França, perpetuando-se a partir do ano de 1797 como assentas Castro (1910. p. 241).

Já nos Estados Unidos este mesmo imposto originou-se no período colonial dilatando-se no século XIX, sendo denominado de *Property Tax*, conforme Tilbery (1987. p. 293).

Neste derradeiro afirma Giffoni (1987. p. 32) que o imposto com a designação, grandes fortunas deu-se na França sob a denominação *Impôt sur les Grandes Fortunes*, sendo este substituto do Imposto Global Sobre o Patrimônio da Pessoa.

Diversos Países ao redor do mundo, no decurso do século XX adotaram a progressividade do tributo sobre a herança e a riqueza, instituindo o imposto sobre fortuna, de acordo com Motta (2010. p. 71 – 82), utilizando-o de maneira restrita, e em outros o mesmo foi extinto uma vez ter arrecadação ínfima, todavia, existem alguns países que mantêm a arrecadação do Imposto Sobre Grandes Fortunas, tais como a Argentina, o Uruguai e a Colômbia, que se passa a tecer algumas nuances que poderá ser utilizado como paradigma para uma eventual implantação no Brasil, a saber:

- **Argentina:** institui o Imposto Sobre os Bens Pessoais nos idos de 1973, sendo este regulamentado pela Lei nº 23.966/1991 prevendo a

progressividade das alíquotas com um limite de escusas na monta de 305 mil pesos argentinos.

- **Uruguai:** este engendra o *Impuesto al Patrimonio* a partir da Lei 13241/1964, o qual preliminarmente tinha caráter transitivo que tem como premissa a incidência sobre o patrimônio líquido das pessoas físicas e jurídicas, este fora regulamentado no ano de 1989 vigorando até a atualidade. Por fim, vale dizer que é atualmente vigente naquele país.
- **Colômbia:** nos idos do ano de 1986 fora estabelecido o *Impuesto al Patrimonio* tendo sua abolição no ano de 1991 e no limiar do ano de 2003 este fora reinserido tendo sido sobrestado no decorrer dos anos.

Diante do exposto, serão detalhadas nos próximos tópicos, as especificidades do IGF no Brasil em confronto com a legislação alienígena. elencaram-se estes Países como primazia para a implantação do tributo no Brasil por suas nuances econômicas e fiscais.

#### 4.3 IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS NO BRASIL

Como delineado anteriormente o IGF só consta no auspício constitucional sem a devida regulamentação no Brasil, prenunciado primeiramente na Carta Constitucional de 1988, neste corolário é o entendimento de Carraza (2013. p.45) ao delinear que “criar um tributo é descrever abstratamente sua hipótese de incidência, seu sujeito ativo, seu sujeito passivo, sua base de cálculo e sua alíquota”, dependendo para sua efetiva eficácia de legislação infraconstitucional, conforme assente Moraes (2004. p. 43), “[...] esse tipo de norma é uma daquelas que necessitam de normas infraconstitucionais posteriores para que passem a possuir eficácia e atinjam os efeitos esperados”.

Neste diapasão pode se observar, que enquanto não houver uma efetiva regulação do disposto no inciso VII do artigo 153 da Constituição Federal de 1988, esse imposto não pode ser efetivamente cobrado.

Outrossim, há de olvidar que em muitos países que recuaram da tributação de grandes fortunas o fizeram devida a baixa arrecadação e o alto custo operacional de cobrança, neste sentido o Brasil permeando pelo alto custo de sua logística arrecadatória não pugnou pela implantação do IGF até o momento, nessa toada é a inteligência de Granda Martins (2008) que:

[...] o volume de arrecadação do Imposto sobre Grandes Fortunas não compensa o alto custo operacional de sua administração, fiscalização e cobrança. O Controle seria extremamente complexo, com a necessidade de um considerável número de medidas para regulá-lo e fiscalizar a sua aplicação.

Em face da falta de regulamentação muitos projetos de lei foram apresentados no Congresso tendo como prenúncio a implantação do Imposto Sobre Grandes Fortunas, somente a título de informação uma vez não ser objeto do presente estudo, atualmente tramita na Câmara dos Deputados em Brasília o Projeto de Lei – PLP 277/2008 (ANEXO A), neste projeto como pode ser observado, é considerado detentores de grandes fortunas as pessoas detentoras de patrimônio ou poder aquisitivo acima de R\$ 2.000.000,00 (Dois Milhões de Reais) como preceitua o artigo primeiro do referido projeto.

Todavia, apesar das grandes dificuldades, a Deputada Luciana Genro alega ao justificar o projeto, que o mesmo deve ser modificado uma vez que permite o desconto do Imposto sobre Grandes Fortunas seja deduzido do Imposto de Renda.

O último Projeto de lei apresentado foi o Projeto de Lei de autoria da Senadora Vanessa Grazziotin, PLS 139 de 2017 (ANEXO B). A primeira faixa de cobrança vai de patrimônio líquido entre oito mil a 25 mil vezes o limite mensal de isenção do Imposto de Renda para Pessoa Física, com alíquota de 0,5% do valor do patrimônio. A segunda faixa de cobrança vai de 25 mil a 75 mil vezes o limite mensal de isenção do Imposto de Renda para Pessoa Física, com alíquota de 0,75%. Por fim, patrimônios equivalentes a mais de 75 mil vezes o limite mensal de isenção do Imposto de Renda para Pessoa Física pagarão 1% de imposto.

Segundo Júlio Villaverde<sup>5</sup>, a riqueza do Brasil está concentrada nas mãos de uma pequena parcela da população, colocando que:

Os 10 por cento mais ricos da população brasileira detêm mais de 75 por cento da riqueza do país e tem uma carga tributária proporcionalmente menor, o que agrava o quadro de desigualdade social, segundo estudo divulgado pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) (VILLAVÉRDE, 2008).

Uma das principais alegações para a apresentação de projetos buscando a instituição do IGF é que este implementa a justiça social.

Grande é acorrente dos que criticam a possibilidade de regulamentação do imposto sobre grandes fortunas no ordenamento jurídico brasileiro, pois tal tributo apresenta varias dificuldade pratica que acarretariam mais prejuízos do que benefícios, levando em conta a realidade econômica brasileira.

Granda Martins (2008) assevera que a implantação do IGF teria como consequência o desvio dos grandes patrimônios para outros países, desestimulando a poupança, pois:

Desestimularia a poupança, com efeitos negativos sobre o desenvolvimento econômico; geraria baixa arrecadação, criando mais problemas que soluções (nos países que o adotaram, a média da arrecadação correspondeu de 1% a 2% do total dos tributos arrecadados); o controle seria extremamente complexo, com a necessidade de um considerável número de medidas para regulá-lo e fiscalizar a sua aplicação; por fim, poderia gerar fuga de capitais para países em que tal imposição inexistente (a esmagadora maioria não tem o IGF) (MARTINS, 2008, p. 22-23).

A implantação do IGF para o referido autor, além dos efeitos negativos da redução de poupança o imposto também teria inúmeras dificuldades administrativas para um resultado quase que insignificante na sua arrecadação.

UM argumento importante usado por Raquel Pontes é a inexistência da neutralidade de impostos:

[...] um imposto que pelo fato de incidir sobre grandes fortunas acabe onerando única e exclusivamente os mais ricos. Todos estão interligados de alguma forma. Onerar os mais ricos é onerar também os mais pobres, é desestimular investimentos, é estagnar o crescimento, é alardear por aí:

---

<sup>5</sup>VILLAVÉRDE, Júlio. No Brasil, 10% são donos de três quartos das riquezas. **Reuters Brasil, Notícias**, 15 mai. de 2008. Disponível em: <<http://br.reuters.com/article/domesticNews/idBRB6036520080515>>. Acesso em: 6 de junho. de 2018.



“não poupem”. É, inclusive, diminuir salários e vagas de emprego. (PONTES, 2014, p. 19).

Gonçalves salienta com base em outros estudiosos a fuga de capitais:

Olavo Nery Corsatto observa que, além das dificuldades concernentes à administração e à fiscalização do IGF, do risco de redução da poupança interna, do resultado insignificante da arrecadação e do perigo da fuga de capitais, o grande complicador prático da regulamentação do imposto é o critério de avaliação dos bens que compõem o patrimônio das pessoas físicas. Considera que a eficiência da tributação depende do grau de confiabilidade do levantamento do patrimônio do contribuinte e dos parâmetros de avaliação utilizados, porém há um grau de subjetividade muito grande no processo de avaliação. Com isso, os contribuintes seriam os mais prejudicados, tendo em vista que os projetos de lei complementar que tramitam no Congresso Nacional apontam que o imposto sobre grandes fortunas seria lançado por declaração. (GONÇALVES, 2016, p. 44).

Porém, em contrapartida, Batista defende que a instituição deste imposto diminuiria a desigualdade social uma vez que ao tributar as maiores fortunas garante uma vida digna a toda a população, neste corolário entende Batista que:

[...] o Estado Redistribuidor, para cumprir seu intento de reduzir as desigualdades sociais e minimizar os efeitos perversos do capitalismo, deve tributar a riqueza e propiciar condições que garantam uma vida digna para todos, seja por meio de sua atuação direta ou indireta. No Estado Redistribuidor a garantia de recursos necessários para que o Estado Tributário possa fazer frente aos dispêndios com as políticas sociais necessárias, em decorrência do estabelecimento de direitos fundamentais, é a um só tempo, um problema social e uma questão jurídica. Nesse sentido, o Estado Redistribuidor, por um lado firma deveres fundamentais, como dever de pagar tributos, que adquirem uma função redistributiva, e, por outro lado, estabelece direitos fundamentais destinados a dar satisfação às necessidades básicas de cada indivíduo (2015. p. 89-90).

Como se pode observar a doutrina não é equânime ao tratar do Imposto Sobre Grandes Fortunas.

O Imposto Sobre Grandes Fortunas teve assentado na historicidade das nações desde a época das grandes batalhas. De lá para cá, muitas nações tentaram implantar uma tributação sobre as grandes fortunas, e muitas deixaram sua manutenção em virtude de a arrecadação ser ínfima, porém alguns países as mantêm até os dias atuais, caso da Argentina, Uruguai e Colômbia, estes mais por estarem mais próximos do Brasil, serão tomados como base para fim de estudo comparado.

#### 4.4 IMPOSTO SOBRE GRANDES NA ARGENTINA

Segundo Mota (2010. p. 72-73), as origens da tributação para grandes fortunas na Argentina data dos idos de 1821, quando foi introduzido a Contribución Directa. Posteriormente, no ano de 1951 fora criado o Impuesto Substitutivo Del Gravamen a la Transmisión Gratuita de Bienes, e o Impuesto sobre los Bienes Personales foi instituído no ano 1973, substituindo o Imposto Sobre Heranças.

Segundo estudos técnicos realizados pelo IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (2011), no País Argentino o Imposto Sobre Bens Pessoais é de competência do Governo Central, tendo como base de cálculo inicial a riqueza líquida, todavia no ano de 1991 teve alterada sua base de cálculo para a riqueza bruta com alíquotas progressivas variando de 0,75% a 1,25%, para quem exceder o limite de isenção.

Ao criar o Imposto Sobre Bens Pessoais, a Argentina, assim como em outros países, emanou que algumas categorias gozarão de isenção do imposto, neste deslinde é o entendimento de Souza que se colaciona:

O Impuesto sobre los Bienes Personales não incide sobre membros de missões diplomáticas e consulares; quotas de cooperativas; bens imateriais; ações de sociedades anônimas constituídas no país negociadas na bolsa até a soma de \$100 mil dólares; depósitos realizados a prazo fixo seja em moeda argentina ou estrangeira; poupança e contas especiais de depósito realizadas em instituições financeiras. O fato gerador é a posse de bens na data de 31 de dezembro de cada ano, avaliados de acordo com as disposições legais e regulamentares, as quais objetivam aproximar a base de incidência o mais perto possível do verdadeiro valor de mercado dos bens. Como dito anteriormente, este imposto é incidente sobre a riqueza bruta, não permitindo descontos. Exceto quanto aos valores que são referentes à propriedade que serve de moradia para o contribuinte, inclusive valores referentes à construção e/ou reforma deste imóvel (2014, p. 13).

O mesmo instituto levantou que na Argentina, desde a instauração do imposto sobre bens pessoais, representava 4,5% das receitas no período compreendido entre o ano de 1977 e 1990, todavia no ano de 1993 a arrecadação caiu ao patamar oscilante ente 1% e 2%.

O imposto sobre bens pessoais na Argentina é tratado no bojo do título VI da Lei 23.966/1991 que prescreve as tratativas para o recolhimento dos tributos existentes, tanto na plaga argentina quanto em território estrangeiro.

Implementa o auspício do artigo 17 do mesmo instituto, os contribuintes que devem recolher o imposto, que se colaciona:

ARTIGO 17 - Os contribuintes estão sujeitos ao imposto:

- a) Indivíduos domiciliados no país e as propriedades indivisas localizadas no país, para os bens localizados no país e no exterior.
- b) Pessoas físicas domiciliadas no exterior e propriedades indivisas localizadas na mesma, para os bens localizados no país.

As propriedades indivisas são contribuintes deste penhor para os bens que possuem em 31 de dezembro de cada ano.

A data está incluída no lapso decorrido entre a morte do falecido e a declaração de herdeiros ou aquele em que o testamento tenha sido declarado válido e que cumpra o mesmo propósito.

Às multas deste artigo será considerado que os agentes diplomáticos e consulares, o pessoal técnico e administrativo das respectivas missões e outros funcionários públicos da Nação e os que integram comissões das províncias e municípios que estão em funções estão domiciliados no país. De suas funções, eles foram encontrados no exterior, bem como seus parentes que os acompanhavam (ARGENTINA, 2018).

Elenca também as nuances para a cobrança do imposto de bens pertencentes aos cônjuges e, no auspício do artigo 21 trata das isenções que se esmera por sua importância:

Artigo 21: Eles estarão isentos do imposto:

- a) Os bens pertencentes aos membros das missões diplomáticas e consulares estrangeiras, bem como seus funcionários administrativos e técnicos e familiares, na medida e com as limitações estabelecidas pelas convenções internacionais aplicáveis. Caso contrário, a isenção será aplicável, na mesma medida e limitações, apenas sob a condição de reciprocidade;
- b) Contas individuais de capitalização incluídas no regime de capitalização previsto no Título III da Lei 24.241;
- c) As cotas sociais das cooperativas;
- d) Ativos intangíveis (chaves, marcas, patentes, direitos de concessão e outros ativos semelhantes).
- e) Os bens cobertos pelas franquias da lei 19.640 (ARGENTINA, 2018).

Outro ponto relevante deste instituto é a maneira como serão avaliados os bens existentes no território nacional argentino, bem como aqueles sujeitos à lei argentina mas situados no exterior.

## 4.5 IMPOSTO SOBRE GRANDES NO URUGUAI

No Estado do Uruguai, segundo Amarelli (2018):

O Imposto Sobre Fortuna é conhecido como *Impuesto al Patrimonio*, é um imposto cobrado sobre os ativos localizados no país - dívidas determinadas empresas individuais, industriais e comerciais no final do exercício financeiro anual (AMARELLI, 2018).

A tributação sobre fortuna tem alguma semelhança com o cobrado na Argentina, sendo os sujeitos passivos as pessoas físicas e as empresas de modo geral.

São os sujeitos passivos entre outros: pessoas físicas, sociedades por ações, sociedades limitadas por ações, outras sociedades comerciais e pessoas jurídicas constituídas no exterior, estes também são contribuintes de outros impostos, como por exemplo, o Imposto de Renda Corporativo Passivo - IRAE. Os indivíduos podem, em determinadas circunstâncias, optar por tributar como um indivíduo, como núcleo familiar ou sucessão indivisa (AMARELLI, 2018).

Ainda segundo Amarelli (2018), argui:

As pessoas físicas individuais, por um lado, e os núcleos familiares e sucessões indivisas por outro, têm respectivos montantes mínimos não tributáveis não sujeitos a imposto, algo estimado entre US\$ 108.000 e US\$ 216.000. No caso de pessoas físicas, que são responsáveis pelo IRAE pela renda incluída no Imposto de renda pessoal, para serviços pessoais prestados fora do relacionamento de dependência, por ser renda acima do limite permitido para pagar Imposto de Renda, deve ser tributado pelo patrimônio afetado para obter tais rendimentos como as empresas "contribuintes remanescentes" e não dito capital de mínimo não tributável (AMARELLI, 2018).

Pela dicção prolatada acima se pode delinear todos os ativos localizados no Uruguai são tributados, com algumas exceções, como mensura Amarelli:

Ativos com isenções calculáveis apenas para efeitos da determinação dos valores tributados de certos conceitos. Nas empresas, os bens móveis incorporados ao ciclo de produção industrial são computados apenas 50% do seu valor fiscal. E os ativos móveis que são ativos fixos afetados ao ciclo produtivo e equipamentos para o processamento eletrônico de dados incorporado por empresas industriais e / ou agrícolas, estão isentos do imposto, dentre outros ativos (AMARELLI, 2018).

Diante do sopesado e por uma literal tradução da lei, conforme Amarelli são isentos do imposto do patrimônio:

- Os bens imóveis destinados à exploração agrícola, exigindo que o capital da empresa proprietária seja registrado e seu proprietário é uma pessoa natural;
- Os títulos e valores mobiliários públicos emitidos pelo Banco Hipotecário del Uruguay - BHU e Banco Central do Uruguai – BCU e;
- As ações ou contribuições sociais dos contribuintes do PI e as obrigações que estão listados na Bolsa de Valores (AMARELLI, 2018).

Também são incluídas neste rol de isenção algumas dívidas de empresas, que poderiam constituir para os credores ativos tributados para o imposto e, conseqüentemente, afetar os interesses, nesta toada é o entendimento Assim sendo, constituem os ativos isentos:

- Os saldos de preços das importações cujos titulares são pessoas singulares e coletivas estrangeiras domiciliadas no exterior;
- Os empréstimos cujos titulares são pessoas singulares e coletivas estrangeiras domiciliadas no exterior;
- Os depósitos em moeda estrangeira cujos titulares são pessoas singulares e coletivas estrangeiras domiciliadas no exterior e;
- As obrigações emitidas pelas empresas listadas na Bolsa de Valores (URUGUAI, 2018).

O Estado Uruguaio de acordo com Amarelli, somente permite a dedução com passivo nos seguintes casos:

**1** - Quando a média anual dos saldos, no final de cada mês, de dívidas contraídas no País com:

Bancos Públicos e/ou Privados;  
Casas Financeiras;  
Cooperativas de Poupança e Crédito incluídas em legislação específica;  
Empresas cuja atividade habitual e principal seja administrar Créditos, intervir nas vendas de bens e serviços prestados por terceiros ou fazer empréstimos em espécie, seja qual for o método utilizado para tal fim;  
Fundos de investimentos em créditos fechados: os truts, com exceção daqueles dados em garantia.

**2** - As dívidas contraídas com: os Estados, as agências de crédito internacionais que integram o Estado de Uruguai, com a Corporação Nacional de Desenvolvimento e com as instituições financeiras e agências estaduais para o financiamento de longo prazo de projetos produtivos.

**3** - As dívidas contraídas com fornecedores de bens e serviços de todos os tipos exceto empréstimos, colocações, garantias e saldos de preços de

importação, desde que tais bens e serviços são destinados à atividade do devedor.

4 - As dívidas documentadas em debêntures ou obrigações, desde que sua emissão tenha sido feita através de subscrição pública e que estes documentos tenham cotação na bolsa de valores.

5 - As dívidas emitidas a partir de primeiro de julho de 2007 documentadas em títulos, debêntures e outros títulos da dívida, desde que sejam verificadas certas condicionantes no ato de sua emissão (AMARELLI, 2018).

O imposto sobre o patrimônio liquidado pode ser reduzido pelo conceito do IRAE gerado no mesmo exercício. Embora tal redução seja perpetrada por lei em 50% do Imposto sobre Patrimônio (Lei nº 18.083/2016), atualmente o regulamento só permite uma redução de 1%.

Outrossim, a depreciação não terá efeito sobre as empresas cujo capital é ao portador, ou capital a ser registrado, mas os proprietários não são pessoas físicas, ou são entidades que não são residentes, excetuando-se as pessoas físicas. (Lei nº 18.083/2016).

De acordo com o regulamento vigente (Decreto 30/2015), essas tarifas estarão sujeitas a reduções anuais progressivas, percentuais diferenciais de acordo com a seção da escala correspondente, a ser aplicada entre períodos de 2009-2010, 2011-2015 e 2016-2024, até atingir uma taxa geral e única de 0,10%, exceto indivíduos não residentes que não pagam IRNR, que neste caso serão tributados 1,5%.

As obrigações, debêntures, títulos de poupança e títulos similares emitidos ao portador, serão tributados em 3,5%.

Entidades jurídicas de contribuintes, cuja atividade é Banco, Casa Financeira ou empresas cuja atividade principal e habitual é administrar os créditos que intervêm nas vendas de bens e serviços fornecidos por terceiros, ou empréstimos em dinheiro, qualquer que seja a modalidade terá percentual de 2.8%. Os demais contribuintes serão taxa a uma alíquota de 1,5%

Pela análise da Lei 18.083/2016 conjuntamente com o Decreto 30/205, pode-se sinalar que qualquer um dos contribuintes acima mencionados poderá ser incluído em mais de uma hipótese de tributação.

No território Uruguaio verifica-se que a regulamentação tributária adota o critério de territorialidade, razão pela qual são computados os ativos fiscais

localizados no território para sua liquidação, colocados ou utilizados economicamente no Uruguai.

Outrossim há de salientar que pela dicção da Lei 18.083/2016, na existência de ativos isentos ou no exterior, para se determinar o montante da renda tributável, será deduzido apenas do ativo tributável, o montante das dívidas excedentes computáveis e o valor dos referidos ativos isentos ou estrangeiros.

Cabe salientar que a informação trazida, a balia a respeito da tributação sobre grandes fortunas no Estado Uruguai, se deu em cima de Lei nº 18.083/2016, em sua totalidade, uma vez não existir naquele país doutrina específica sobre o assunto ora proposta.

#### 4.6 IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS NA COLÔMBIA

O ordenamento jurídico na Colômbia implantou o imposto sobre riqueza, a partir do ano de 2014, com a promulgação da Lei 1739 (conforme informação no site [gerencie.com](http://gerencie.com)), lei esta que acrescenta o artigo 292-2 do estatuto fiscal, onde os contribuintes que devem pagar o imposto sobre a riqueza são fixos, um imposto que será pago para os anos de 2015 a 2018.

Também acrescenta o artigo 294-2 do estatuto tributário (Lei 1739/2014), determinando quais pessoas estão e quais não estão sujeitas ao imposto sobre a riqueza, também traz qual o fato gerador:

É gerado pela posse do mesmo em 1 de janeiro de 2015, cujo valor é igual ou superior a US \$ 1.000 milhões de pesos. Para efeitos deste imposto, o conceito de riqueza é equivalente ao total do patrimônio bruto do contribuinte detido na mesma data menos as dívidas a pagar pelo contribuinte nessa data (COLÔMBIA, 2018).

Elenca quem deverá recolher o imposto sobre a riqueza e sua base tributável e alíquota praticada para o recolhimento do imposto, e esclarece que o imposto sobre a riqueza não é dedutível nem no imposto de renda e nem no CREE.

A declaração anual de CREE é equivalente à declaração de imposto de renda da Pessoa Jurídica no Brasil, pois a mesma deve ser apresentada ao fisco.

Quando a empresa não obteve receita tributável, esta será tributada pela base mínima, uma espécie de lucro presumido (de conformidade com informações elencadas no site [gerencie.com](http://gerencie.com)).

A Lei 1739/2014 também inovou ao trazer no ordenamento tributário colombiano o artigo 295-2, que trata da base de cálculo ou como esmerado na lei base fiscal do imposto para o imposto sobre riqueza, *in verbis*:

A base fiscal do imposto sobre a fortuna é o valor dos ativos brutos de pessoas jurídicas e empresas realmente possuíam 01 de janeiro de 2015, 2016 e 2017 menos dívida, o mesmo efeito sobre essas datas, e o para os indivíduos e propriedades ilíquidos, bruta de capital detida por eles 1 de Janeiro de 2015, 2016, 2017 Y 2018 menos dívidas encarregados de. Mesmo efeito sobre essas datas, determinados em cada caso de acordo com ele fornecido para no título 11 do Livro I do presente Estatuto, excluindo equidade tendo em 1 de Janeiro, 2015, 2016 Y 2017 para os contribuintes pessoas coletivas e as sociedades, Na verdade, e ter que 1 de Janeiro de 2015, 2016, 2017 Y 2018 pessoas singulares sucessão ilíquidos, os seguintes ativos:

1. No caso de pessoas físicas, os primeiros 12.200 UVT do valor patrimonial da casa ou apartamento.
2. O valor patrimonial líquido das ações, cotas ou participações em sociedades, nacionais diretamente ou através de fundos de investimento fiduciário ou de investimento coletivo, fundos de pensão voluntários, seguro de pensão voluntário ou seguro de vida individual determinado de acordo com as seguintes regras: No caso de ações, ações ou partes de interesse de companhias nacionais, mantidas através de trustes de mercantil (fundos de investimento coletivo, fundos de pensão voluntários, seguro de pensão voluntário ou seguro de vida individual, o valor patrimonial líquido a ser excluído será o equivalente ao percentual que tais ações, cotas ou quotas de participação têm no total dos ativos brutos do patrimônio líquido autônomo ou do fundo de investimento coletivo, do fundo de pensão voluntário, da entidade de seguro de vida, conforme o caso, proporcionalmente à participação do contribuinte.
3. O valor patrimonial líquido dos imóveis para benefício público e uso de empresas públicas de transporte de massa, bem como o valor patrimonial líquido dos bancos de terras pertencentes às empresas públicas territoriais destinadas a habitação prioritária.
4. O valor patrimonial líquido dos ativos imobiliários adquiridos e / ou destinados ao controle e melhoria do ambiente pelas empresas públicas de aquedutos e esgotos.

[...] (COLÔMBIA, 2018).

No esculpido do artigo supra, pode-se aventar que todos os espécimes de fortunas serão tributados pelo valor bruto de seus ativos deduzindo as dívidas (*caput*) delineando nos incisos e parágrafos o que, quem e a maneira de aplicação da tributação, sendo para as pessoas físicas ou jurídicas sejam estas nacionais ou estrangeiras.

Outrossim a referida lei também aloca o artigo 297-2 na lei fiscal permeando a respeito da legalidade do imposto sobre riqueza que se colaciona:



A obrigação legal do imposto sobre a fortuna é causada para os contribuintes que são pessoas jurídicas, em 1º de janeiro de 2015, 1º de janeiro de 2016 e 1º de janeiro de 2017.

Para os contribuintes naturais, a obrigação legal do imposto sobre a fortuna é devida em 1º de janeiro de 2015, 1º de janeiro de 2016, 1º de janeiro de 2017 e 1º de janeiro de 2018.

Parágrafo As provisões constituídas aqui também serão aplicadas para fins contábeis, incluindo a criação do balanço individual ou individual e do balanço patrimonial consolidado (COLÔMBIA, 2018).

Como pode ser observado neste estudo comparado no Uruguai, na Argentina e na Colômbia a tributação de grandes fortunas dar-se-á com base no valor patrimonial seja da pessoa física ou jurídica assim como elencado no bojo do artigo 4º do projeto de Lei nº 277/2008 em trâmite na Câmara Federal visando à implantação do Imposto Sobre Grandes Fortunas no Brasil.

Além de algumas outras semelhanças com os institutos que tratam do referido em Países que possui regulamentação.

## 5 CONCLUSÃO

O estudo apresentado buscou ampliar a discussão sobre a (im)possibilidade da instituição do Imposto Sobre Grandes Fortunas previsto no artigo 153 inciso VII, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

Muito embora o IGF encontre cotejo na Constituição Federal de 1988, para sua implementação depende de lei específica, que até o presente momento não foi editada. Todavia, encontra-se em trâmite na Câmara dos Deputados projeto de Lei que visa a regular o Imposto Sobre Grandes Fortunas.

Como se pode averiguar no desenvolvimento desta pesquisa, a tentativa de implantação do IGF no Brasil vem desde a promulgação da Constituição vigente, porém muitos são os obstáculos para esta regulamentação, seja estes de ordem jurídica ou por falta de interesse de uma minoria detentores de grandes fortunas, este último mais assente (ordem política).

Na hipótese de regulamentação do Imposto Sobre Grandes Fortunas e sua efetiva operacionalidade poderia minimizar a injustiça social, pois ainda que a arrecadação pecuniária fosse “ínfima” como afirma alguns doutrinadores, seria de grande valia, se bem empregada e se observado a finalidade de sua instituição.

Como se demonstrou no estudo comparado é possível implantar a tributação sobre grandes fortunas e operá-la de maneira consciente e eficaz, pois o projeto em trâmite na Câmara dos Deputados tem muitos pontos que se assemelham com a legislação específica dos países que o implantaram e o mantêm vigente até a presente data, como demonstrado na legislação da Argentina, Uruguai e Colômbia.

A regulamentação do Imposto Sobre Grandes Fortunas no Brasil depende muito mais de vontade política do que, como uns alegam, de viabilidade operacional, uma vez que a finalidade dos impostos não deveria ser “bancar” o governo e sim primar pela realização dos direitos sociais e pelas demais deficiências históricas no Brasil, consolidando a justiça social e cumprir as promessas ainda não completamente cumpridas da própria Constituição Federal de 1988, no bojo do Artigo 5º, qual seja, “*Todos são iguais perante a lei...*” enunciado este, que existe somente no papel e não na prática.

Conclui-se que a implantação da tributação das grandes fortunas seria uma maneira interessante de suprimir as desigualdades sociais e também uma paridade tributária, pois o argumento trazido por alguns dos doutrinadores e juristas de que ocorrerá a evasão patrimonial, não se justificaria uma vez que ao tributar a grande fortuna tomará como assente os bens declarados independentemente de onde estes estejam localizados, se no território brasileiro ou no exterior, até mesmo pelo fato de vivermos em um mundo globalizado onde as informações são compartilhadas.

Nesta senda, cabe salientar que não se pretende esgotar os debates sobre o assunto proposto e sim trazer uma breve contribuição a respeito do mesmo e levantar o interesse da comunidade acadêmica e sociedade para o tema objeto deste estudo.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 7. ed. rev. e atual. São Paulo: Método, 2013.

AMARELLI, Raul Dódan. **Impuesto al Patrimonio**. Disponível em: <[http://www.estudiorda.com/docs/pdf/sistema\\_tributario\\_general/impuesto\\_al\\_patrimonio\\_esp.pdf](http://www.estudiorda.com/docs/pdf/sistema_tributario_general/impuesto_al_patrimonio_esp.pdf)> Acesso em 23/Mai/2018.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

ARGENTINA-ASIP. **Ley N° 23966/1991**. Disponível em: <<http://asip.org.ar/?s=Impuesto+sobre+los+bienes+personales+ley+23966%2F1991>> Acesso em 23//mai/2018.

\_\_\_\_\_-AFIP. **Ley N° 23966/1991**. Disponível em: <[http://biblioteca.afip.gob.ar/dcp/LEY\\_C\\_023966\\_1991\\_08\\_01](http://biblioteca.afip.gob.ar/dcp/LEY_C_023966_1991_08_01)> Acesso em 23/Mai/2018.

ARISTÓTELES. **A Política**. Coleção Obra Prima de Cada Autor. São Paulo. Martin Claret Editores, 2001.

ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 2. ed. Atualização de Rosalea Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros, 2007.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações ao Poder de Tributar**. 7. ed. Atual. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições**. São Paulo: Editora Noeses, 2006.

BARTINE, Caio. **Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O Outro Leviatã e a Corrida ao Fundo do Poço**. São Paulo: Almedina, 2015.

BRASIL. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)> Acesso em: 05 abr. 2018.

\_\_\_\_\_**Código Tributário Nacional**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)> Acesso em: 18/Mai/2018

\_\_\_\_\_**Projeto de Lei 277/2008**. Disponível em: <[http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra;jsessionid=BFEC82A2C2A35F2D5BE6196075D7AF88.proposicoesWebExterno2?codteor=547712&filename=Tramitacao-PLP+277/2008](http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=BFEC82A2C2A35F2D5BE6196075D7AF88.proposicoesWebExterno2?codteor=547712&filename=Tramitacao-PLP+277/2008)> Acesso em 18/Mai/2018.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 146.133-9/SP. Relator: Ministro Moreira Alves. **Diário de Justiça**, São Paulo, 06 nov. 1992.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

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

CARVALHO JR., Pedro Humberto Bruno de. **As discussões sobre a Regulamentação do Imposto Sobre Grandes Fortunas: a situação no Brasil e a experiência internacional**. Nota técnica do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada \_ IPEA. Rio de Janeiro: 2011. Disponível em: <[HTTP://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/npta\\_tecnica/111230\\_notatecniciadiente7.pdf](http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/npta_tecnica/111230_notatecniciadiente7.pdf)>. Acessado em: 04 abr. 2018.

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

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

\_\_\_\_\_. **Teoria da Norma Jurídica Tributária**. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de. **Tratados dos Impostos: Estudo Teórico e Prático**. 2. ed. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1910.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário**. 10. ed., rev. e ampl Rio de Janeiro: Forense, 2006.

COUTINHO, Allan Roberto Vieira; SILVA, Samira Fróes. **Princípios Constitucionais Tributários**. Disponível em: <<https://samirafroes.jusbrasil.com.br/artigos/183065194/principios-constitucionais-tributarios>> Acessado em 22/ junho/ 2018.

COLOMBIA. **Lei 1739/2014**. Disponível em:< <https://www.gerencie.com/impuesto-a-la-riqueza.html> >Acesso em 23/Mai/2018.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A necessidade da instituição do IVA no Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (org.). **Reforma tributária e Mercosul: a instituição do IVA no direito tributário brasileiro**. Belo Horizonte: Del Rey. 1999.

DELGADO, Mauricio Godinho. **Curso de Direito do Trabalho**. 7. ed. São Paulo: LTR, 2008.

FONTANELA, Francisco Ricieni. **“Finanças Públicas” Lições Introdutórias Destinadas aos Docentes do Programa de Educação Fiscal**. Florianópolis, SEF, 2001.

GIFFONI, Francisco de Paula C. **Memorando para Ante-projeto de Regulamentação de Imposto Sobre o Patrimônio Líquido Pessoal ou Grandes Fortunas**. Revista de Finanças públicas, Ministério da Fazenda, n. 371, jul/set. Brasília: 1987.

GONÇALVES, Marcília da Silva. **A instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil (IGF)**. 2016. Monografia (Conclusão de Curso) - Instituto Brasiliense de Direito Público, Escola de Direito Público, Brasília, 2016.

HACK, Érico. **As Finalidades do Tributo**: como ele pode ser utilizado como instrumento de arrecadação e busca dos objetivos do Estado. ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET. Curitiba. Ano III, nº 7, p.135-153, jan/jun.2012, ISSN21757119. Disponível em: <[https://www.google.com.br/url?sa=&source=web&rct=j&url=http://anima-opet.com.br/pdf/anima7/8-Artigo-Finalidades doTributoEricoHack.pdf&ved=2ahUKEwj16iUtdXaAhUHIJAKHQV\\_B60QFjACegQICBAB&usq=AOvVaw2A-JqpDVqTYgkXTzHI3qbe](https://www.google.com.br/url?sa=&source=web&rct=j&url=http://anima-opet.com.br/pdf/anima7/8-Artigo-Finalidades%20doTributoEricoHack.pdf&ved=2ahUKEwj16iUtdXaAhUHIJAKHQV_B60QFjACegQICBAB&usq=AOvVaw2A-JqpDVqTYgkXTzHI3qbe)>. Acessado em: 25 de abril de 2018.

HARADA, Kiyoshi. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**: tributação progressiva. 3. ed. rev. e atual. até a EC 53/06. Curitiba, PR: Juruá, 2008.

LOPES, Maurício Antonio Ribeiro. **Código Tributário Nacional**. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2013.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Direito tributário e financeiro**. São Paulo: Atlas, 2005. v. 24.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2001.

\_\_\_\_\_. **O imposto que incide sobre Grandes Fortunas**. Consulex, V. 12, n. p. 22-23, maio 2008.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Elementos de Direito Administrativo**. 16. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2003.

MOTTA, Sergio Ricardo Ferreira. **Imposto Sobre Grandes Fortunas no Brasil: origem, especulações e arquétipo constitucional**. São Paulo. MP, 2010.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. 3. ed. ver. atual. Rio de Janeiro: forense, 1997. v. 2.

NETO, Zaiden Geraige. **O Princípio da Inafastabilidade do Controle Jurisdicional**: Art. 5º, inc. XXXV, da Constituição Federal. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

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

PAULO, Vicente & ALEXANDRINO Marcelo. **Direito Tributário na Constituição e no STF**. 12. ed., Niterói-RJ: Impetus, 2007.

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

PONTES, Raquel de Góes. **A (in)viabilidade da instituição do imposto sobre grandes fortunas no Brasil**. 2014. Monografia (Conclusão de Curso) – Universidade Estadual da Paraíba, Centro de Ciências Jurídicas, Campo Grande, 2014.

ROSA JÚNIOR, Luiz emygdio. **Manual de Direito Financeiro Tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

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

SALIM, Alexandre Aranalde...[et al.]. **Exame da OAB: compêndio preparatório para a primeira fase do exame da Ordem dos advogados do Brasil**. 6. ed. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2015.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SOUSA E MORAES, Líria Kédina Cuimar de. **As dissonâncias da autonomia federativa tributária: uma análise da tributação sobre a propriedade de embarcações e aeronaves no Brasil**. Rio de Janeiro, 2016. Tese de Doutorado (Direito) - Universidade Estácio de Sá.

SOUZA, Felipe Broering de. **Imposto Sobre Grandes Fortunas: projetos de lei apresentados e casos internacionais similares**. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento (ISSN 2317-837X), v. 2, n.2, 2014.

TILBERY, Henry. **Reflexões sobre a tributação do patrimônio. Imposto de renda: estudos**. São Paulo, n.4, out. 1987.

URUGUAI. Dirección General Impositiva. **Ley 18.083/2006**. Disponível em: <<http://www.dgi.gub.uy/wdgi/page?2,empresas,IRAE-Normativa,O,es,0,>> Acesso em 23/Mai/2018.

\_\_\_\_\_. Dirección General Impositiva. **Decreto 30/2015**. Disponível em: <<http://www.dgi.gub.uy/wdgi/page?2,empresas,IRAE-Normativa,O,es,0,>> Acesso em 23/Mai/2018.

VILLAVARDE, Júlio. No Brasil, 10% são donos de três quartos das riquezas. **Reuters Brasil**, Notícias, 15 mai. de 2008. Disponível em: <<http://br.reuters.com/article/domesticNews/idBRB6036520080515> >. Acesso em: 6

**ANEXO(S)**



## ANEXO-A

### PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR Nº 277, DE 2008. (Da Deputada Luciana Genro e outros)

Regulamenta o inciso VII do artigo 153 da Constituição Federal (Imposto sobre Grandes Fortunas).

Art 1º O imposto sobre grandes fortunas tem por fato gerador a titularidade, em 1º de janeiro de cada ano, de fortuna em valor superior a R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais), expressos em moeda de poder aquisitivo de 1º de janeiro de 2009.

Art 2º São contribuintes do imposto as pessoas físicas domiciliadas no País, o espólio e a pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior em relação ao patrimônio que tenha no país.

Art 3º Considera-se fortuna, para efeito do Art 1º desta Lei, o conjunto de todos os bens e direitos, situados no país ou no exterior, que integrem o patrimônio do contribuinte, com as exclusões de que trata o § 2º deste artigo.

§ 1º Na constância da sociedade conjugal, cada cônjuge será tributado pela titularidade do patrimônio individual e, se houver, de metade do valor do patrimônio comum.

§ 2º Serão excluídos do patrimônio, para efeito de determinar a fortuna sujeita ao imposto:

- a) os instrumentos utilizados pelo contribuinte em atividades de que decorram rendimentos do trabalho assalariado ou autônomo, até o valor de R\$ 300.000,00 (trezentos mil reais);
- b) os objetos de antiguidade, arte ou coleção, nas condições e percentagens fixadas em lei;
- c) outros bens cuja posse ou utilização seja considerada pela lei de alta relevância social, econômica ou ecológica.

Art 4º A base de cálculo do imposto é o valor do conjunto dos bens que compõem a fortuna, diminuído das obrigações pecuniárias do contribuinte, exceto as contraídas para a aquisição de bens excluídos nos termos do § 2º do artigo anterior.

§ 1º Os bens serão avaliados:

- a) os imóveis, pela base de cálculo do imposto territorial ou predial, rural ou urbano, ou se situado no exterior, pelo custo de aquisição;
- b) os créditos pecuniários sujeitos a correção monetária ou cambial, pelo valor atualizado, excluído o valor dos considerados, nos termos da lei, de realização improvável;
- c) os demais, pelo custo de sua aquisição pelo contribuinte.

§ 2º Considera-se custo de aquisição:

- a) dos bens adquiridos por doação, o valor do declarado pelo doador ou, na falta de declaração, o valor de mercado na data da aquisição;
  - b) dos bens havidos por herança ou legado, o valor que tiver servido de base para a partilha;
  - c) dos bens adquiridos por permuta, o custo de aquisição dos bens dados em permuta, atualizado monetariamente;
  - d) dos bens adquiridos em liquidação de pessoa jurídica ou de valor mobiliário, o custo de aquisição das participações ou valores liquidados, atualizado monetariamente.
- Art 5º O imposto incidirá às seguintes alíquotas:

Classe de Valor de Patrimônio (R\$)	Alíquota
Até 2.000.000,00	Isento

de 2.000.000,01 a 5.000.000,00	1%
de 5.000.000,01 a 10.000.000,00	2%
de 10.000.000,01 a 20.000.000,00	3%
de 20.000.000,01 a 50.000.000,00	4%
Mais de 50.000.000,00	5%

§ 1º O montante do imposto será a soma das parcelas determinadas mediante aplicação da alíquota sobre o valor compreendido em cada classe.

Art 6º O imposto será lançado com base em declaração do contribuinte na forma da lei, da qual deverão constar todos os bens do seu patrimônio, e respectivo valor.

Parágrafo Único. O bem que não constar da declaração presumir-se á, até prova em contrário, adquirido com rendimentos sonegados ao imposto de renda, e os impostos devidos serão lançados no exercício em que for apurada a omissão.

Art 7º Terão a expressão monetária atualizada para a data da ocorrência do fato gerador, com base em índice que traduza a variação do poder aquisitivo da moeda nacional:

I – os valores constantes do art 1º, do art 3º, § 2º e do art 5º, a partir de 1º de fevereiro de 2009;

II – o valor dos bens de que tratam o art 4º e seus parágrafos, a partir da data da aquisição, ou, se pago a prazo, do pagamento do preço da aquisição.

Art 8º Haverá 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.

Art 9º Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.

Art 10 Revogam-se as disposições em contrário.

### JUSTIFICAÇÃO

A Constituição de 1988 prevê, em seu artigo 153, VII, a criação do Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), nos termos da Lei Complementar. Ou seja: para que o IGF pudesse ser implementado, teria-se de aprovar Lei Complementar que o regulamentasse. Em 1989, o então Senador Fernando Henrique Cardoso apresentou o Projeto de Lei Complementar 162/89, que foi aprovado no Senado, sendo encaminhado à Câmara dos Deputados, tendo tomado o número 202/1989. O projeto já conta com os pareceres das Comissões, e se encontra pronto para a pauta no Plenário da Câmara. Atualmente, existem mais três projetos sobre o tema, e que se encontram apensados ao primeiro (PLP 108/1989, PLP 218/1990, PLP 268/1990).

Ao nosso ver, o projeto necessitaria ser alterado, pois possui deficiências. Na proposta aprovada no Senado, é permitido deduzir do Imposto de Renda o valor pago a título de IGF. Isto é descabido, uma vez que o objetivo é exatamente aumentar a tributação sobre as camadas mais ricas da população, e que possuem capacidade contributiva. As alíquotas e faixas de tributação também teriam de ser revistos, uma vez que os valores estão desatualizados, e as alíquotas propostas não possuem progressividade suficiente, considerando que o Brasil é um país de grande concentração de riqueza. Segundo o Atlas da Exclusão Social (organizado pelo economista Márcio Pochmann), as 5 mil famílias mais ricas do Brasil (0,001%) têm patrimônio correspondente a 42% do PIB, dispendo cada uma, em média, de R\$ 138 milhões. Cabe ressaltar também que, para que o IGF seja implementado corretamente, deveria haver melhorias na fiscalização tributária. Caso contrário, dificilmente os dispositivos deste PLP serão cumpridos.

Sala das Sessões, 26 de março de 2008.

Deputada Luciana Genro

Líder do PSOL

Deputado Chico Alencar  
PSOL/RJ

Deputado Ivan Valente  
PSOL/SP

## **ANEXO-B**

### **PROJETO DE LEI DO SENADO Nº , DE 2017 – COMPLEMENTAR**

**Regulamenta o disposto no artigo 153, VII, da Constituição Federal, para instituir o Imposto sobre Grandes Fortunas e dá outras providências.**

O CONGRESSO NACIONAL decreta:

Art. 1º Fica instituído, com fundamento no art. 153, VII, da Constituição, o Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF).

Art. 2º São contribuintes do IGF: I - as pessoas físicas domiciliadas no País; II - as pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no exterior, em relação ao patrimônio que detenham no País; e, III - o espólio das pessoas físicas a que se referem os incisos I e II. Art.

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

§ 1º Considera-se patrimônio líquido a diferença entre o total de bens e direitos de qualquer natureza, localização e emprego, e as obrigações do contribuinte.

§ 2º Na apuração do fato gerador, a sociedade conjugal estável terá cada cônjuge tributado pela titularidade do patrimônio individual e, se for o caso, de metade do valor do patrimônio comum.

§ 3º Os bens e direitos dos filhos menores serão tributados juntamente com os dos pais.

Art. 4º O imposto será cobrado de acordo com a seguinte progressão:

I - para a faixa de patrimônio líquido que superar o valor de 8.000 (oito mil) vezes o limite mensal da isenção para pessoa física do imposto de que trata o inciso III do art. 153 da Constituição Federal, até 25.000 (vinte e cinco mil) vezes este mesmo limite, incidirá alíquota de 0,5% (zero vírgula cinco por cento);

II - para a faixa de patrimônio líquido que superar os valores do inciso anterior, até 75.000 (setenta e cinco mil) vezes o mesmo limite mensal de isenção, incidirá alíquota de 0,75% (zero vírgula setenta e cinco por cento);

III - para a faixa de patrimônio líquido que superar o valor do inciso anterior incidirá alíquota de 1% (um por cento).

Art. 5º Na apuração do patrimônio líquido do sujeito passivo devem ser considerados:

I - no caso de bens imóveis sujeitos a tributação pelo imposto previsto no art. 156, I, da Constituição Federal, o valor da avaliação pelo município;

II - no caso de créditos pecuniários sujeitos a correção monetária, o seu valor total, atualizado de acordo com a medida oficial de inflação estabelecida pelo Banco Central do Brasil, salvo se o instrumento de que se origina o crédito dispuser outra forma de atualização; e,

III - nos demais casos, o custo de aquisição, na forma do disposto no art. 16 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, atualizado de acordo com a medida oficial de inflação estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

Parágrafo único. A autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará o valor ou preço, sempre que não mereça fé, por notoriamente diferente do de mercado, o valor ou preço informado pelo contribuinte.

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

I - o imóvel de residência do contribuinte, até o limite de 20% do seu patrimônio;

II - os instrumentos de trabalho utilizados pelo contribuinte em suas atividades profissionais, até o limite de 10% de seu patrimônio;

III - direitos de propriedade intelectual ou industrial que permaneçam no patrimônio do autor e que, no caso de propriedade industrial, não estejam afeitos a atividades empresariais; e,

IV - bens de pequeno valor, a serem definidos em lei.

Art. 7º Poderão ser abatidas do valor do imposto as importâncias efetivamente pagas, no exercício anterior, desde que incidentes sobre bens constantes da declaração utilizados na apuração da base de cálculo, a título de:

I - Imposto Territorial Rural (ITR);

II - Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU);

III - Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA);

IV - Imposto sobre a Transmissão de Bens Inter-vivos (ITBI);

V - Imposto sobre a Transmissão causa mortis e Doação (ITCMD);

Art. 8º A pessoa jurídica será solidariamente responsável pelo pagamento da contribuição prevista no artigo 1º, sempre que houver indícios de que haja transferência de patrimônio com o objetivo de dissimular o verdadeiro proprietário dos bens e direitos, com propósitos de evitar a tributação pelo Imposto de que trata esta lei.

Art. 9º É vedado o parcelamento do crédito constituído em favor da Fazenda Pública em decorrência da aplicação desta Lei.

Art. 10 O Poder Executivo Federal disciplinará as formas e os prazos de apuração e pagamento do imposto instituído por esta Lei.

Art. 11 A administração e fiscalização do Imposto sobre Grandes Fortunas compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Parágrafo único. Aplicam-se subsidiariamente ao Imposto sobre Grandes Fortunas, no que couber, os dispositivos da legislação do Imposto de Renda referentes a administração, lançamento, consulta, cobrança, penalidades, garantias e processo administrativo.

Art. 12 O Poder Executivo Federal assegurará que a destinação final dos recursos obtidos pela cobrança do Imposto sobre Grandes Fortunas será feita, prioritariamente, a ações na área de educação e da Saúde, em acréscimo ao mínimo constitucionalmente obrigatório.

Art. 13 Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir do ano seguinte à sua publicação.

## **JUSTIFICAÇÃO**

O Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) está previsto em nossa carta magna no artigo 153, inciso VII, na seção que trata dos impostos da União. Sua regulamentação, entretanto, depende de Lei Complementar, inexistente até o presente momento em nosso ordenamento jurídico embora outros projetos enfrentem o tema nas duas Casas do Congresso Nacional.

O Constituinte de 1988 incluiu a previsão do IGF como forma de tentar amenizar a grave desigualdade econômico-social que historicamente assola o País. Por meio de um modelo de tributação de grandes fortunas, é possível, em tese, reduzir injustiças provocadas pelas assimetrias inerentes à economia de mercado, promovendo um ambiente de melhor distribuição de renda e percepção de justiça social.

Devemos primeiro destacar que a apresentação deste projeto não pretende, de forma alguma, criar um imposto inspirado no clássico personagem "Hobin Hood" ou acabar magicamente com a miséria de nosso povo. O que se almeja, com o devido apreço à ordem jurídico-constitucional vigente, é garantir que todos paguem impostos e que aqueles que ganhem mais paguem mais, em clara homenagem ao princípio da progressividade, que representa o que há de mais moderno e justo em termos de distribuição da carga tributária.

Cabe salientar ainda que procuramos destinar a arrecadação do IGF prioritariamente a investimentos governamentais no campo da educação e da Saúde, sempre lembrando que a vinculação completa da arrecadação desse tributo desrespeitaria o disposto no art. 167, IV, da Constituição Federal.

Desta forma, o objetivo da proposição é zelar pelo cumprimento do preceito constitucional de tributar as grandes fortunas e garantir maiores recursos para os programas sociais do Governo Federal, com especial realce à educação e à saúde. Em última análise, o que se busca é contribuir para a tão sonhada e ainda inalcançada meta de investimento em educação de 10% do Produto Interno Bruto do Brasil, definido pelo Plano Nacional de Educação e para o pleno cumprimento da Emenda Constitucional de nº 29 de 2000.

O que propomos, na verdade, é a instituição de um pacto intergeracional que comprometa os brasileiros do presente e do futuro em torno de um projeto civilizatório capaz de garantir a inserção do Brasil, já em meados deste século, no lugar que lhe cabe no concerto das nações desenvolvidas. Os brasileiros detentores de grandes fortunas são beneficiários de um processo histórico excludente que produziu uma das sociedades mais desiguais do planeta. É mais do que justo que dêem sua parcela de contribuição nesse grande esforço nacional, até porque eles também serão beneficiados com os frutos desse projeto.

Acreditamos que conseguiremos garantir a destinação dos recursos do pré-sal para o financiamento da educação. As projeções atuais não são precisas e mesmo as mais otimistas não vislumbram atingir, em curto tempo, o montante necessário para se atingir parâmetros compatíveis com nível desejado para o nosso desenvolvimento social.

Transcrevemos trecho da publicação Comunicados do IPEA, nº 124, de 14.12.2011, intitulado "Financiamento da educação: necessidades e possibilidades":

"Imposto de Grandes Fortunas (IGF). Estima-se que este imposto poderia gerar algo em torno de 0,4% a 1,0% do PIB. A arrecadação da Wealth Tax na Colômbia, Suíça, Noruega, situa-se em torno de 1,2% das receitas governamentais, ou seja, aproximadamente 0,4% do PIB. Na França, são mais de 500 mil contribuintes e a arrecadação chega a 1,5% das receitas. Na Argentina, o Imposto sobre los bienes personales chega a 1,2% das receitas do governo."

Amir Khair, Mestre em Finanças Públicas pela Fundação Getúlio Vargas, em estudo sobre o tema, estima que "uma alíquota média de 1% poderá vir a proporcionar com o tempo uma arrecadação da ordem de 4% do PIB".

Sabemos da dificuldade de se aprovar o Imposto sobre Grandes Fortunas, tantas vezes já proposto neste Congresso Nacional, sem sucesso. Confiamos, entretanto, que desta vez, ao direcionar os recursos a serem gerados ao grande projeto de resgate nacional que representa o investimento na educação e na Saúde, seremos capazes de sensibilizar a sociedade brasileira e os nossos pares no Congresso Nacional para a importância da aprovação dessa matéria, especialmente no momento em que se busca alternativas para enfrentar os efeitos da crise econômica mundial e atingimento de equilíbrio fiscal, preservando importantes investimentos sociais

Esperamos contar com o apoio dos nobres pares para o debate, aperfeiçoamento e aprovação da presente iniciativa.

Sala das Sessões,

Senadora VANESSA GRAZZIOTIN  
PCdoB/AM