



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ**  
**FACULDADE DE DIREITO**  
**CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**DORNIERI LEMOS DIÓGENES PINTO MOTA**

**A REGULAMENTAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS SOB A  
ÓTICA DA JUSTIÇA TRIBUTÁRIA**

**FORTALEZA**

**2017**

**DORNIERI LEMOS DIÓGENES PINTO MOTA**

**A REGULAMENTAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS SOB A  
ÓTICA DA JUSTIÇA TRIBUTÁRIA**

Monografia apresentada ao Curso de Direito da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientadora: Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Denise Lucena Cavalcante.

**FORTALEZA**

**2017**

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação  
Universidade Federal do Ceará  
Biblioteca Universitária  
Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

---

M871r Mota, Dornieri Lemos Diógenes Pinto.  
A Regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas sob a ótica da Justiça Tributária / Dornieri Lemos Diógenes Pinto Mota. – 2017.  
65 f.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Curso de Direito, Fortaleza, 2017.

Orientação: Prof. Dr<sup>a</sup> Denise Lucena Cavalcante.

1. Justiça Tributária. 2. Imposto sobre Grandes Fortunas. 3. Capacidade Contributiva. 4. Poder de tributar. I. Título.

CDD 340

---

**DORNIERI LEMOS DIÓGENES PINTO MOTA**

**A REGULAMENTAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS SOB A  
ÓTICA DA JUSTIÇA TRIBUTÁRIA**

Monografia apresentada ao Curso de Direito da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Aprovada em: \_\_ / \_\_ / \_\_\_\_.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Denise Lucena Cavalcante (Orientadora)  
Universidade Federal do Ceará (UFC)

---

Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Cynara Monteiro Mariano  
Universidade Federal do Ceará (UFC)

---

Prof. Me. Isaac Rodrigues Cunha  
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Em primeiro lugar, a Deus, entidade suprema e inteligente que me dá força e a Jesus Cristo que fortalece meu caminho diariamente.

Aos meus pais, Maria Eridan de Lemos Mota e Francisco Elmo Pinto Mota e a meu irmão Ranieri Lemos Diógenes Pinto Mota.

## AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus e ao Senhor Jesus Cristo por criar todas as condições para que este longo caminho fosse percorrido. Em seguida, à minha família que merece consideração, carinho e amor. À minha mãe Maria Eridan de Lemos Mota que fez o possível e o impossível para que este sonho se concretizasse. Ao meu pai Francisco Elmo Pinto Mota, homem honesto e íntegro, fonte de inspiração e conhecimento que torceu, juntamente com meu irmão Ranieri Lemos Diógenes Pinto Mota, para que eu sempre lograsse êxito.

A todos meus amigos que me ajudaram diretamente com livros, vídeo-aulas, sugestões e críticas construtivas: Paulo Eduardo, Renata Catarina, Umbelino Neto, Alyni Costa, Jaqueline Moura e tantos outros que ficarei em dívida por não citá-los no momento.

Ao meu amigo Prof. Me. Charles Ribeiro que, desde o início do Curso de Letras, foi uma referência teórica e fonte de conhecimento para mim durante todo o curso por conta de sua fome de conhecimento.

À minha amiga Yasmine de Castro Silva Mendes, futura parceira de Ministério Público, pelas conversas sobre Sociologia, Literatura, Política e, principalmente, Direito.

Aos meus colegas da graduação em Letras, assim como todos os professores que tive a oportunidade de aprender sobre a Literatura e a Linguística.

Devo também a uma pessoa especial da minha vida: Mariana Cavalcanti Bezerra que me ajudou diariamente, apoiando meus projetos, discutindo e esclarecendo pontos do Direito e sempre incentivando com palavras e gestos carinhosos em momentos difíceis da graduação.

Aos participantes da banca examinadora: Prof.<sup>a</sup> Denise Lucena Cavalcante, Mestre Isaac Rodrigues Cunha e Prof.<sup>a</sup> Cynara Monteiro Mariano pelo tempo dedicado com valiosas colaborações e sugestões.

À promotora Fernanda Carolina Nóbrega de Araújo que me apoiou no fim da faculdade, sendo bastante compreensiva em algumas demandas, além do aprendizado diário na Promotoria de Justiça de Mulungu.

Aos colegas da turma de graduação, pelas reflexões, críticas e sugestões recebidas.

À Alessandra da Silva Pereira pelo feliz reencontro de uma amizade iniciada há vários anos, pela mulher valente, sonhadora e que teve a paciência de sanar todas minhas dúvidas de formatação.

A meu amigo arquiteto André Almeida, exemplo de profissional e pessoa admirável, que conheço há tantos anos e também a Ana Paula, a aperreada, ao Diego Ximenes, Igor Silveira, Marcus Antonius, Maria Thereza (Maithê), Tereza de Paula, Priscila Saboya, Regina Ponte, Taynah Soares, Cristiane Rodrigues, Ana (“Penélope Cruz”), Nicodemos (“Mr. Jack Bauer Sheppard”) e várias outras pessoas maravilhosas que conheci por intermédio dele.

À minha professora orientadora Denise Lucena Cavalcante que, com maestria, sugeriu leituras e livros, dedicando tempo para a feitura desse trabalho de conclusão de curso.

É preciso deixar claro que, por vários motivos, foi difícil e muitas vezes árduo chegar até o fim da graduação. Neste término de uma incrível jornada acadêmica, a conclusão do Curso de Direito na Universidade Federal do Ceará consolida a realização de um sonho idealizado há mais de 10 anos, quando ainda estava no ensino médio.

Apesar de todas as pedras no meio do caminho, como dizia Drummond, desistir, abandonar, “dar um tempo” jamais foram verbos conjugados no presente nem no futuro, mesmo em momentos de desânimo, estresse e agitação, mas sempre segui adiante com muita fé em Deus e determinação.

Sabia, desde o início, que a colação de grau sempre estava mais próxima a cada dia, como certo estou que serei membro do Ministério Público em alguma região do país em alguns anos para contribuir com a Justiça, com muita honra, ética e fé.

E agradeço a Deus pelos atributos da persistência e obstinação que me foram concedidos para que eu pudesse enfrentar as dificuldades que se apresentaram durante a jornada acadêmica.

“IPVA, IPTU  
CPMF forever  
É tanto imposto  
Que eu já nem sei!...  
ISS, ICMS  
PIS e COFINS, pra nada...  
Integração Social, aonde?  
Só se for no carnaval  
Eles nem tchum  
Mas tu paga tudo  
São eles os senhores da vez  
Tu é comum, eles têm fundo  
Pra acumular, com o respaldo da lei  
Essa gente não quer nada  
É praga sem precedente  
Gente que só sabe fazer  
Por si, por si  
Tudo até parece claro  
À luz do dia  
Mas claro que é escuso  
Não pense que é só isso  
Ainda tem a farra do I.R.  
Dinheiro demais!  
Imposto a mais, desvio a mais  
E o benefício é um horror  
Estradas, hospitais, escolas  
Tsunami a céu aberto,  
Não está certo.  
Pra quem vai tanto dinheiro?  
Vai pro homem que recolhe  
O imposto  
Pois o homem que recolhe  
O imposto  
É o impostor” (Djavan / “Imposto”)

## RESUMO

Este trabalho objetiva analisar porque o Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) ainda não foi regulamentado pelo Congresso Nacional, haja vista ser tributo de competência da União, mesmo tendo sido instituído pelo Constituinte Originário no art. 153, VII da Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88). Portanto, busca-se analisar a regulamentação desse tributo, uma vez que já existem diversos projetos de lei nesse sentido, restando omissivo o Poder Legislativo Federal por conta da resistência e ausência da vontade política da maioria dos legisladores, contrariando os princípios tributários, como o da capacidade contributiva e o da igualdade, por exemplo, além de ofender diretrizes e objetivos delineados na Constituição Federal do Brasil, como a erradicação da pobreza e da marginalização, a redução das desigualdades sociais e marginais, além da construção de uma sociedade livre, justa e solidária, conforme o art. 4º da Carta Magna. Para tanto, metodologicamente, a pesquisa será exploratória e qualitativa, utilizando-se de revisão de literatura e documentos, tais como projetos de lei em tramitação nas Casas Legislativas, artigos científicos e reportagens de jornais nacionais e internacionais. No primeiro capítulo, discorre-se acerca do Estado Tributário Redistribuidor e da Justiça distributiva, correlacionando com o tema das desigualdades sociais e concentração de rendas provocadas por um modelo de austeridade, partindo de um pressuposto que há um dever fundamental de pagar impostos, teoria tecida por José Casalta Nabais, fruto inicialmente de um contrato social e mais atualmente de um constitucionalismo, premissa que traz em seu âmago uma justiça tributária eficaz para uma sociedade. Em seguida, são expostos os princípios tributários que se interrelacionam com o desafio de se instituir o Imposto sobre Grandes Fortunas, que são verdadeiros limites do poder de tributar em um Estado Democrático de Direito. No segundo capítulo, prossegue-se na análise da ação direta de inconstitucionalidade por omissão interposta pelo Governador do Maranhão, Flávio Dino, para que o Supremo Tribunal Federal declare a omissão inconstitucional do Imposto sobre Grandes Fortunas e fixe ao Congresso Nacional, em um prazo de 180 dias, projeto de lei regulamentando o imposto sobre grandes fortunas. Discorre-se ainda acerca do posicionamento jurídico de órgãos públicos sobre o IGF. Ainda no capítulo, seguem-se comentários sobre a função extrafiscal do tributo e, por fim, tem-se o pensamento de Liam Murphy e Thomas Nagel e de Hugo de Brito Machado sobre a temática. Por fim, no terceiro capítulo, analisa-se os elementos estruturantes de projetos de lei em tramitação no Congresso Nacional, como a conceituação de patrimônio, delimitação da grande fortuna, progressividade, contribuintes e sanções.

**Palavras-chave:** Justiça Tributária. Imposto sobre Grandes Fortunas. Capacidade Contributiva. Poder de tributar.

## RÉSUMÉ

Ce travail a comme objectif analyser pourquoi l'Impôt sur Grandes Fortunes (IGF) n'a pas encore été réglementé par le Congrès National, étant donné que cette taxe est de la compétence de l'Union, malgré qu'elle ait été instaurée par le Comité Constitutionnel Originnaire dans l'article 153, VII de la Constitution Fédérale de la République Fédérative du Brésil de 1988 (CRFB/88). Donc, l'objectif est analyser la réglementation de cette taxe, puisque divers projets de loi en ce sens existent déjà, le Pouvoir Législatif Fédéral restant omis en raison de la résistance et du manque de volonté politique de la majorité des législateurs, allant à l'encontre des principes tributaires, comme celui de la capacité contributive et de l'égalité, par exemple, en plus d'offenser des directives et objectifs tracés dans la Constitution Fédérale du Brésil, comme l'élimination de la pauvreté et de l'exclusion sociale, la réduction des inégalités sociales et marginales, en plus de la construction d'une société libre, juste et solidaire, d'accord avec l'article 4 de la Grande Charte. . Par conséquent, méthodologiquement, la recherche sera exploratoire et qualitative, en utilisant revue de la littérature et des documents comme les projets de loi en traitement devant les Chambres législatives, des articles scientifiques et les rapports des journaux nationaux et internationaux. Dans le premier chapitre, on parlera à propos de l'État Fiscal Distributeur de Revenus et de la Justice distributive, en relation avec le thème des inégalités sociales et concentration des revenus causés par un modèle d'austérité, ayant comme base l'idée d'un devoir fondamental qui est celui de payer les impôts, théorie tressée par José Casalta Nabais, fruit d'abord d'un contrat social et plus actuellement d'un constitutionnalisme, principe fondamental qui a dans son cœur une justice fiscale efficace pour une société. Ensuite, on exposera les principes fiscaux qui sont en rapport avec le défi d'instituer l'Impôt sur Grandes Fortunes, qui sont de vraies limites du pouvoir de taxer dans un État de Droit Démocratique. Dans le deuxième chapitre, on continue avec l'analyse de l'action directe d'inconstitutionnalité par omission introduite par le Gouverneur du Maranhão, Flávio Dino, pour que la Cour Suprême Fédérale déclare l'omission inconstitutionnelle de l'IGF et fixe au Congrès National, dans un délai de 180 jours, projet de loi qui réglemente l'impôt sur de grandes fortunes. On parlera aussi à propos du positionnement juridique des organismes publics sur l'Impôt sur Grandes Fortunes. Toujours dans ce chapitre, on continue avec des commentaires sur la fonction au-delà du fiscal de l'impôt et, à la fin, il y a la pensée de Liam Murphy et Thomas Nagel et de Hugo de Brito Machado sur le thème. Finalement, dans le troisième chapitre, on analyse les éléments qui donnent structure aux projets de loi qui sont en cours au Congrès National, comme la conceptualisation de patrimoine, démarcation de la grande fortune, taxation progressive, contributeurs et pénalités.

**Mots-clés:** Justice Fiscale. Impôt sur Grandes Fortunes. Capacité Contributive. Pouvoir de taxer.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

<b>ADPF</b>	Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental
<b>AGU</b>	Advocacia-Geral da União
<b>ADI</b>	Ação Direta de Inconstitucionalidade
<b>ADO</b>	Ação direta de inconstitucionalidade por omissão
<b>CF/88</b>	Constituição Federal de 1988
<b>CRFB/88</b>	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
<b>CTN</b>	Código Tributário Nacional
<b>DIEESE</b>	Departamento Intersindical de Estatísticas e Estudos Socioeconômicos
<b>FMI</b>	Fundo Monetário Internacional
<b>IDH</b>	Índice de Desenvolvimento Humano
<b>IGF</b>	Imposto sobre Grandes Fortunas
<b>IPEA</b>	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
<b>IPTU</b>	Imposto Predial Territorial Urbano
<b>IPVA</b>	Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores
<b>IPRF</b>	Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas
<b>ITBI</b>	Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis
<b>ITCMD</b>	Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação
<b>ITR</b>	Imposto Territorial Rural
<b>LC</b>	Lei Complementar
<b>MI</b>	Mandado de Injunção
<b>RDH</b>	Relatório de Desenvolvimento Humano
<b>STF</b>	Supremo Tribunal Federal

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>12</b>
<b>1 JUSTIÇA TRIBUTÁRIA .....</b>	<b>15</b>
1.1 Justiça distributiva no Estado Tributário Redistribuidor.....	15
1.2 Desigualdades sociais e concentração de rendas.....	18
1.3 O dever fundamental de pagar impostos.....	21
1.4 Princípios Tributários. ....	23
1.4.1 Princípio da Isonomia tributária .....	24
1.4.2 Princípio da Capacidade Contributiva.....	27
1.4.3 Princípio da Vedação do Confisco .....	28
<b>2 QUESTÕES JURÍDICAS E ASPECTOS POLÍTICOS PERTINENTES DO IGF .....</b>	<b>31</b>
2.1 Ação Direta de Inconstitucionalidade por omissão com pedido de medida cautelar de Flávio Dino .....	31
2.2 Posicionamento jurídico de órgãos estatais.....	33
2.3 A função extrafiscal do tributo.....	39
2.4 O pensamento de Liam Murphy e Thomas Nagel .....	41
2.5 O posicionamento de Hugo de Brito Machado .....	43
<b>3 O IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS .....</b>	<b>45</b>
3.1 Análise estrutural dos Projetos de Lei sobre o Imposto sobre Grandes Fortunas.....	45
3.1.1 Sujeito passivo ou contribuintes.....	47
3.1.2 Conceito de grande fortuna .....	48
3.1.3 Fato gerador, base de cálculo e alíquotas.....	50
3.1.4 Patrimônio.....	51
3.1.5 Administração, Fiscalização, Controle e Cobrança do IGF .....	52
3.2 A questão da progressividade.....	53
3.3 Justificativas, críticas e contrapontos .....	54
<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>58</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>61</b>

## INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988 instituiu em seu art. 153, inciso VII, o imposto sobre grandes fortunas, a ser regulamentado nos termos de lei complementar. O referido tributo de competência privativa da União ainda não foi regulamentado, por omissão legislativa e ausência de vontade política, mesmo após quase 30 anos de sua previsão no Estatuto Supremo Brasileiro.

Além do dispositivo legal referente ao tributo supramencionado, presente topologicamente no Título VI, da CF/88, Da Tributação e do Orçamento, consta menção da vinculação do produto da arrecadação do imposto sobre grandes fortunas para o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, incluído pela Emenda Constitucional nº 31 de 2000.

A partir de tal contexto, também se deseja formular uma leitura jurídica e doutrinária a respeito da regulamentação do IGF, bem como sobre os desafios e obstáculos, incluindo na discussão algumas questões pertinentes que são atreladas ao tributo, como fato gerador, base de cálculo, sujeitos passivos, dentre outros.

Desse modo, partiram os debates sobre as reais possibilidades de regulamentação do IGF por meio de inúmeros projetos de lei no Congresso Nacional cujo principal objetivo repousa na redistribuição de riqueza. Nesse plano de fundo, além de propostas legislativas, há uma relevante petição inicial elaborada pelo Governador do Estado do Maranhão propondo perante o Supremo Tribunal Federal a instituição do IGF por conta da mora legislativa federal.

Para tanto, foi preciso partir de obras de áreas correlatas como a Justiça, a Política e principalmente o Direito Tributário, pois inegável que o caráter compulsório do imposto implicará mudanças sociais benéficas se aplicado de forma justa e equânime pelos governos dos milhares entes federativos no Brasil.

Por meio dessa aplicação justa e da relevante arrecadação, o imposto sobre grandes fortunas traz em si a efetiva possibilidade de mudança social, já que por meio de instrumentos, como as transferências constitucionais para Estados e Municípios ou a criação de um fundo de riqueza soberano, por exemplo, pode transformar a realidade socioeconômica de milhões de brasileiros.

A pesquisa a ser aprimorada consiste em mais uma tentativa de explicar porque se faz necessário discutir a implantação do imposto sobre grandes fortunas na sociedade brasileira, o possível modo de regulamentação, a dificuldade e possibilidade de conceituar o objeto, além de fixar um valor que atenda a uma justiça tributária no contexto capitalista de

competição, consumo e de acumulação de riquezas. Assim, não é mais admissível que o Direito – a mais antiga das ciências sociais – e seus atores políticos permaneçam inertes até o presente momento, haja vista que já se passaram quase 30 anos desde a promulgação da Constituição de 1988 com previsão do referido imposto no art. 153 VII.

No primeiro capítulo, discorre-se acerca da justiça tributária e do Estado Redistribuidor, conceito proposto por Onofre Batista, e as consequências da ausência desse Estado provedor nas desigualdades sociais e na concentração de renda. Procede-se ainda a uma análise dos limites constitucionais e formais do poder de tributar do Estado, partindo do pressuposto da existência de um dever fundamental de pagar impostos, em consonância com os direitos fundamentais, conforme proposto por Casalta Nabais, delimitando princípios constitucionais referentes a uma possível regulamentação que o imposto sobre a grande fortuna deve atender para não ser declarado inconstitucional.

No segundo capítulo, estuda-se a ação direta de inconstitucionalidade por omissão interposta no Supremo Tribunal Federal pelo Governador do Maranhão requerendo da Corte medidas ativas para instituição do IGF, além de comentar o posicionamento jurídico de órgãos públicos como Ministério Público Federal e a Advocacia-Geral da União. Associa-se, ainda a esse segundo capítulo, considerações acerca da função extrafiscal do tributo que vai além do mero efeito arrecadador do Estado, bem como o pensamento de Liam Murphy e Thomas Nagel e Hugo de Brito Machado acerca da regulamentação do imposto sobre a grande fortuna.

No terceiro e último capítulo, analisa-se o mérito dos projetos de lei em tramitação no Congresso Nacional ao analisar os elementos estruturantes, como a conceituação de patrimônio, fato gerador, base de cálculo, sujeito passivo/contribuintes, progressividade e sanções. Não se pretende esgotar o estudo do objeto ora analisado, haja vista que, segundo Marques Neto (2001), “à ciência do Direito compete o estudo de todos esses fatores (fato, valor e norma), considerados sua n-dimensionalidade”.

Vale ressaltar que os estudos sobre o IGF não podem ser explicados somente em sua dimensão jurídica, tornando-se imperioso um olhar mais apurado sob a ótica da Sociologia, da Ciência Política e da História, bem como da Economia e até da Filosofia do Direito, o que extrapolaria os limites materiais do presente gênero discursivo.

Conclui-se que o estudo do imposto sobre grandes fortunas tem fundamento em uma justiça fiscal mais equânime e que atenda aos interesses da nação com o fim de reduzir as desigualdades sociais e alavancar o desenvolvimento nacional sem violar princípios tributários nem faltar com a noção de unidade da Constituição, uma vez que é imprescindível

uma leitura global da Ordem Econômica, tendo o Estado um papel preponderante no processo produtivo nacional.

## 1 JUSTIÇA TRIBUTÁRIA

“A questão da desigualdade e da redistribuição está no cerne dos conflitos políticos”. (Thomas Piketty, *A Economia da Desigualdade*, p. 9).

A forma soberana e democrática que os cidadãos e os governos lidam com os recursos financeiros do Estado é o espelho de uma sociedade mais ou menos conflituosa, haja vista que é por meio da destinação justa e equânime dos tributos que as pessoas usufruem das políticas públicas pensadas pela cúpula política: educação, saúde, aposentadoria, emprego, moradia, desenvolvimento sustentável etc.

A partir desse pacto político entre sociedade e governo, os contribuintes, por meio de uma democracia representativa, tentam criar um consenso sobre o que deve ser pago a quem e em nome de quais princípios. Assim, uma tributação justa, dentro de um Estado Democrático de Direito, deve ser um importante instrumento não só de mudança social, mas para haver uma sociedade mais equânime, menos desigual e, por conseguinte, menos litigiosa.

Machado menciona: “No Brasil, contudo, o sistema tributário é bastante regressivo e, com isso, não realiza a igualdade no momento da arrecadação. Alterar essa realidade seria outro passo importante para o aperfeiçoamento da ordem jurídica brasileira” (2009. p. 217).

Para tanto, é preciso que os tributos realmente sejam exigidos de quem possui maior capacidade econômica, de forma progressiva, de acordo com o art. 145, § 1.º, da CF/88, além de serem aplicados em programas que visem à redução das desigualdades, e não ao seu incremento, promovendo assim verdadeira justiça tributária e, conseqüentemente, efetivando uma isonomia em sentido material.

### 1.1 Justiça distributiva no Estado Tributário Redistribuidor

O entrelaçamento entre Estado Tributário Redistribuidor e Justiça distributiva em um sistema democrático-participativo de um país depende da concepção da política tributária adotada pelos atores dirigentes nos diversos entes federativos existentes no Brasil.

O modelo de tributação adotado pelo Estado Brasileiro, conforme as regras da Ordem Econômica na CF/88, exerce papel fundamental no combate às desigualdades sociais e econômicas, por meio de mecanismos como transferências constitucionais para estados (art.

157, I, II) e municípios (art. 153 4º, II e art.158, I e II), incentivos fiscais e fundos de participação (art.159,I, “a”, “c”).

Desse modo, busca-se um sistema tributário justo e equilibrado, tendo o tributo não apenas uma função arrecadatória, mas instrumento de realização dos direitos sociais, além de redistribuir riqueza. Esse Estado Tributário Redistribuidor sustenta-se sob os pilares da justiça social e da igualdade, formal e material, social e econômica seja por meio de uma atuação interventiva (tributação), seja através de uma atuação prestacional (BATISTA JÚNIOR, 2015).

Segundo Batista “da concepção de justiça distributiva que o Estado Tributário pretende adotar, depende, fundamentalmente, a definição do sistema tributário do Estado, uma vez que os tributos representam, essencialmente, a contraface da atuação pública prestacional e é por meio deles que se pode viabilizar a efetivação das políticas públicas” (2015, p. 86).

Sob esse prisma da efetivação das políticas públicas, os direitos sociais, integrantes da segunda geração, encontram fundamento na Constituição Federal de 1988 por meio do art. 6º, o qual alça ao status de direitos fundamentais a educação, a saúde, o trabalho, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, a moradia e a alimentação, estes dois últimos introduzidos pelas Emendas Constitucionais nº 26 e 64, respectivamente.

Batista afirma, ao citar Liam Murphy e Thomas Nagel, que, de forma direta, no Estado Tributário, a questão da justiça distributiva emerge dos debates acerca do modelo de tributação que se pretenda adotar, a partir do momento que é no desenho do sistema tributário que se definem questões como a de “quanto cada contribuinte deve pagar”; “quais as desigualdades de renda e riqueza admissíveis”; “quem deve ser isento de tributos” (*idem*, 2015, p. 86).

Para o autor, a garantia de recursos necessários para que o Estado Tributário possa fazer frente aos dispêndios com as políticas sociais necessárias é um problema social e uma questão política.

Contra esse modelo redistribuidor, Batista comenta que:

Atentam contra o modelo redistribuidor, pela faceta tributária, a sonegação; a tributação regressiva; isenções ou anistias casuístas e injustificadas; renúncias fiscais e benefícios alheios ao desiderato de justiça social; tributos disfarçados e alheios ao ideal de justiça fiscal etc. Da mesma forma, são doenças administrativas graves, que precisam ser extirpadas, a corrupção, o nepotismo, o clientelismo, os vergonhosos acordos parlamentares para votação das leis orçamentárias (que buscam direcionar recursos para bases eleitorais) etc (*Idem, ibidem*, p. 90).

Thomas Piketty menciona em seu livro *O capital no século XXI* que, sem impostos, a sociedade não pode ter um destino comum e a ação coletiva é impossível e que, no cerne de cada transformação política importante, tem-se uma revolução fiscal:

O Antigo Regime desapareceu quando as assembleias revolucionárias votaram pela abolição dos privilégios fiscais da nobreza e do clero, instituindo um regime fiscal universal e moderno. A Revolução Americana nasceu da vontade dos súditos nas colônias britânicas de fixar seus próprios tributos e tomar o destino nas próprias mãos (“*No taxation without representation*”) (PIKETTY, 2014, p. 480).

Vale ressaltar que as recentes políticas econômicas de austeridade, como as privatizações/desnacionalizações, adotadas no Brasil, aliadas ao desmonte do Estado Social, trouxeram estagnação econômica com benefícios pontuais, porém discutíveis, em efetividade, em detrimento da população brasileira, acarretando desemprego e caos social, o que mina, consequentemente, políticas públicas sociais efetivas do Estado Redistribuidor.

Para Florian Schui (2014, p.12), os programas de austeridade são propostos para restabelecer o equilíbrio das finanças públicas e reconquistar o dinamismo e competitividade econômicos, tendo como objetivos reduzir a despesa pública, que financia formas individuais e coletivas de consumo e estimular o crescimento através da diminuição dos custos salariais, isto é, da redução dos salários (SCHUI, 2015, p. 12).

Em que pese a desregulamentação do Estado, o sistema tributário brasileiro, após a CF/88, concebeu técnicas de divisão dos recursos financeiros pelas pessoas jurídicas (União, Estados e Municípios), obtidos essencialmente por meio da tributação, diminuindo, portanto, por um lado, o peso de políticas econômicas liberais entre os entes federativos e, por outro lado, o arbítrio do centralismo fiscal da União Federal durante os 21 anos da Ditadura Militar (1964 a 1985).

Para Hugo de Brito Machado (2015 (B), p. 373), a partilha de recursos públicos é feita através de duas técnicas: a divisão do poder de tributar e a repartição do produto da arrecadação.

A primeira consiste na entrega à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios parcelas do próprio poder de tributar com o fim de descentralizar o poder político, fruto de uma competência tributária constitucional, enquanto a segunda técnica trata da repartição das receitas tributárias com os Estados e Municípios, além da criação de fundos de participação, como o Fundo para Programas de Financiamento ao Setor Produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, conforme previsto no art. 159, I, “c” da CF/88 (MACHADO, (B), p. 2015).

## 1.2 Desigualdades sociais e concentração de rendas

É crescente a discussão nacional e internacional sobre o drama da desigualdade na distribuição da renda nos últimos anos, bem como de subtemas correlatos, como o crescimento econômico e a acumulação de capital e riqueza, com fundamento nos escritos de Thomas Piketty<sup>1</sup>, Anthony B. Atkinson<sup>2</sup>, Joseph E. Stiglitz e Amartya Sen<sup>3</sup>.

Em uma perspectiva global, os países latino-americanos em geral, e particularmente o Brasil, destacam-se pela elevada desigualdade da distribuição da renda. Os países mais desenvolvidos, por sua vez, destacam-se por possuírem um padrão mais moderado de desigualdade<sup>4</sup>.

O Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD/2017) divulgou o Relatório de Desenvolvimento Humano (RDH) com o Brasil em 79º lugar no ranking que abrange 188 países, do mais ao menos desenvolvido. O relatório foi elaborado em 2016 e tem como base os dados de 2015. No último RDH, o Brasil registrou IDH de 0,754, mesmo índice que havia sido registrado em 2014. Conforme o relatório da Pnud, esta foi a primeira vez desde 2010 que o IDH do Brasil se manteve no mesmo patamar<sup>5</sup>.

Ainda conforme o RDH, na América do Sul, alguns países vizinhos ao Brasil apresentaram índices de desenvolvimento humanos melhores. O Chile, por exemplo, ficou em 38º lugar, com IDH 0,847; a Argentina, em 45º lugar (IDH 0,827); o Uruguai, em 54º lugar (IDH 0,795); e a Venezuela, em 71º lugar (IDH 0,767) (*idem, ibidem*).

No Mercosul, o único abaixo do Brasil no ranking é o Paraguai, no 110º lugar (IDH 0,693). O país se enquadra naqueles com desenvolvimento humano "médio", segundo a ONU. Outros países vizinhos, como Equador (IDH 0,739) e Colômbia (IDH 0,727), ficaram nas posições 89 e 95, respectivamente. Na América Central, também há países melhores classificados do que o Brasil. Cuba, por exemplo, está no 68º lugar (IDH 0,775); Trinidad e Tobago, no 65º lugar (IDH 0,780); e Barbados, na 54ª posição (IDH 0,795) (*idem, ibidem*).

Um dos fatores críticos no estudo da desigualdade em qualquer contexto histórico é a dimensão subjetiva e psicológica na questão da distribuição de riqueza, uma vez que cada

---

<sup>1</sup> PIKETTY, Thomas. *A economia da desigualdade*. 1. ed – Rio de Janeiro: Intrínseca, 2015

<sup>2</sup> ATKINSON, Anthony B. *Desigualdade: o que pode ser feito?* São Paulo: Leya, 2015.

<sup>3</sup> SEN, Amartya. *Desenvolvimento como liberdade*. São Paulo: Companhia das Letras, 2010.

<sup>4</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria de Política Econômica. *Relatório da distribuição pessoal da renda e da riqueza da população brasileira: dados do IRPF 2015/2014*. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2016, p. 3

<sup>5</sup> MATOSO, Filipe. “Em 79º lugar, Brasil estaciona no ranking de desenvolvimento humano da ONU”. In: *Portal G1 de notícias*, 21/03/2017. Disponível em: <http://g1.globo.com/mundo/noticia/em-79-lugar-brasil-estaciona-no-ranking-de-desenvolvimento-humano-da-onu.ghtml>. Acesso em 25/06/2017.

indivíduo vê, a partir de seu ponto de vista econômico, aspectos importantes sobre as condições de vida de uns e de outros sobre as relações de poder e de dominação entre grupos sociais.

Quando a taxa de remuneração do capital ultrapassa a taxa de crescimento da produção e da renda, como ocorreu no século XIX e parece provável que volte a ocorrer no século XXI, o capitalismo produz automaticamente desigualdades insustentáveis, arbitrárias, que ameaçam de maneira radical os valores de meritocracia sobre os quais se fundam nossas sociedades democráticas. Para Piketty, conceitos econômicos propostos por Malthus, David Ricardo e Marx auxiliam no entendimento sobre a desigualdade de renda e as relações com o desenvolvimento capitalista de um país (2014).

O crescimento exagerado dos ricos acima do crescimento da economia mundial tem implicações negativas nas instituições democráticas porque o poder do dinheiro privado na política suprime o interesse público e coletivo em detrimento de interesses privados e empresariais. Um passo para o aumento quantitativo e qualitativo das informações sobre pobreza, bem-estar e desigualdade foi a implantação progressiva do sistema de pesquisas domiciliares através da criação do PNAD em 1967.

Essas pesquisas domiciliares, que coletam informações anualmente, conduzidas, assim como o Censo, pelo IBGE, trazem uma série de características demográficas e socioeconômicas da população e características dos domicílios, além de temas específicos que são investigados através de suplementos (Ramos, 2005, p. 366).

A Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios (PNAD) de 2013, demonstrou que embora a renda média brasileira tenha crescido, o aumento foi muito mais significativo para aqueles que ocupam o topo da pirâmide (cerca de 6,4%) do que na base (cerca de 3,5%), de forma que essa majoração não contribuiu de forma efetiva para a diminuição da desigualdade<sup>6</sup>.

Nesse sentido, Carneiro comenta, com fundamento nos dados obtidos pela pesquisa supracitada que “o contingente de 1% dos brasileiros mais ricos ainda ganham quase cem vezes mais que os 10% mais pobres. A renda média é de R\$ 235 por mês entre os 8,6

---

<sup>6</sup> CARNEIRO, Júlia Dias. “IBGE: redução da desigualdade no Brasil estaciona nos níveis de 2011”. *BBC: Brasil*. 18/09/2014. Disponível em [http://www.bbc.com/portuguese/noticias/2014/09/140918\\_desigualdade\\_ibge\\_brasil\\_pnad\\_rb](http://www.bbc.com/portuguese/noticias/2014/09/140918_desigualdade_ibge_brasil_pnad_rb). Acesso em 24 de maio de 2017.

milhões de trabalhadores mais pobres, contra R\$ 20.312 entre os 864 mil no topo da pirâmide”<sup>7</sup>.

Segundo dados da Organização Não-Governamental (ONG) britânica Oxfam, oito homens mais ricos do mundo possuem tanta riqueza quanto as 3,6 bilhões de pessoas que compõem a metade mais pobre do planeta<sup>8</sup>.

O relatório da Oxfam é baseado em dados da revista de negócios Forbes e em um relatório do banco Credit Suisse sobre distribuição da riqueza global desde o ano 2000. Portanto, a pesquisa usou o valor dos ativos, principalmente bens e terras, menos dívidas, para determinar as "posses" das pessoas em questão. Os dados excluem salários e rendimentos.

A ONG britânica produziu relatórios semelhantes nos últimos quatro anos. Em 2016, calculou que as 62 pessoas mais ricas do mundo detinham tanta riqueza quanto a metade mais pobre da população da Terra.

Oxfam defende uma "economia mais humana", pressionando governos a combater a evasão fiscal e os lucros excessivos de executivos, com maior taxaço da riqueza, reivindicando ainda que líderes empresariais paguem "uma fatia justa de impostos" e ofereçam a seus funcionários quantias superiores aos salários mínimos dos países.

Segundo relatório da Oxfam:

**Os oito bilionários mais ricos do mundo**

1. **Bill Gates** (EUA): cofundador da Microsoft - US\$ 75 bilhões
2. **Amancio Ortega** (Espanha): fundador da Inditex, da Zara - US\$ 67 bilhões
3. **Warren Buffett** (EUA): maior acionista da Berkshire Hathaway - US\$ 60,8 bilhões
4. **Carlos Slim Helu** (México): dono do Grupo Carso - US\$ 50 bilhões
5. **Jeff Bezos** (EUA): fundador e principal executivo da Amazon - US\$ 45,2 bilhões
6. **Mark Zuckerberg** (EUA): cofundador e principal executivo do Facebook - US\$ 44,6 bilhões
7. **Larry Ellison** (EUA): cofundador e principal executivo da Oracle - US\$ 43,6 bilhões
8. **Michael Bloomberg** (EUA): cofundador da Bloomberg LP - US\$ 40 bilhões

Fonte: Revista Forbes, março de 2016<sup>9</sup>.

Vale ressaltar um dado estatístico do banco *Credit Suisse* em 2015 que será lembrado como o primeiro ano da série histórica no qual a riqueza de 1% da população mundial alcançou a metade do valor total de ativos. Em outras palavras: 1% da população mundial, aqueles que têm um patrimônio avaliado em 760.000 dólares (2,96 milhões de

---

<sup>7</sup> *Idem, ibidem*

<sup>8</sup> BBC. “Os 8 bilionários que têm juntos mais dinheiro que a metade mais pobre do mundo”. *BBC: Brasil*. 12/01/2017. Disponível em: <http://www.bbc.com/portuguese/internacional-38635398>. Acesso em 25 de junho de 2017.

<sup>9</sup> *Idem, ibidem*.

reais), possuem tanto dinheiro líquido e investido quanto o 99% restante da população mundial.

Ainda conforme o *Credit Suisse*, essa enorme disparidade entre privilegiados e o resto da Humanidade, longe de diminuir, continua aumentando desde o início da Grande Recessão, em 2008, ao ser constatado que um de cada 100 habitantes do mundo tem tanto quanto os 99 restantes; 0,7% da população mundial monopoliza 45,2% da riqueza total e os 10% mais ricos têm 88% dos ativos totais, segundo a nova edição do estudo anual de riqueza publicado pelo banco suíço *Credit Suisse*, feito com dados do patrimônio de 4,8 bilhões de adultos de mais de 200 países<sup>10</sup>.

### **1.3 O dever fundamental de pagar impostos**

O Estado Moderno fundamenta-se no acordo entre os membros da comunidade, pelo qual reconhecem a autoridade, igualmente sobre todos, de um conjunto de regras, de um regime político ou de um governante.

Nesse sentido, a atividade estatal tributa as pessoas com o fim de promover direitos e políticas públicas sociais em um Estado Democrático de Direito, conforme as normas estabelecidas na Constituição, o que faz, a partir daí, direitos fundamentais para proteger as pessoas do arbítrio do Estado, além de deveres fundamentais, como o de pagar impostos.

Em verdade, cumpre frisar que a responsabilidade, os deveres e os custos da liberdade e dos direitos não são temas afeitos ao discurso social e político nem à retórica política, o que enfraquece a real noção dos direitos fundamentais propostos a partir do fim da Segunda Guerra Mundial.

A principal preocupação dominante pós-1945 visava proteger os regimes constitucionais no tocante aos direitos e às liberdades fundamentais com o fim afastar qualquer tentativa de regresso ao passado de regimes totalitários, conforme afirma Casalta

---

<sup>10</sup> FARIZA, Ignacio. “1% da população mundial concentra metade de toda a riqueza do planeta”. In: *El País*. 18/10/2015. Disponível em: [http://brasil.elpais.com/brasil/2015/10/13/economia/1444760736\\_267255.html](http://brasil.elpais.com/brasil/2015/10/13/economia/1444760736_267255.html). Acesso em 28/06/2017.

Nabais no artigo “A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos”.<sup>11</sup>

Nesse artigo o autor português critica o esquecimento da importância dos deveres fundamentais, como a defesa da pátria, o dever de pagar impostos, além dos deveres relativos ao sistema democrático, dever de sufrágio e de participação política, e os deveres econômicos sociais e culturais.

Para Nabais, deveres fundamentais são:

[...] deveres jurídicos do homem e do cidadão que, por determinarem a posição fundamental do indivíduo, têm especial significado para a comunidade e podem por esta ser exigidos. Uma noção que, decomposta com base num certo paralelismo com o conceito de direitos fundamentais, nos apresenta os deveres fundamentais como posições jurídicas passivas, autônomas, subjetivas, individuais, universais e permanentes e essenciais (2015, p.64).

Não há como dissociar direitos fundamentais da noção de deveres fundamentais em um ordenamento jurídico, haja vista que por detrás dos deveres fundamentais está a dignidade da pessoa humana consubstanciada na noção de limitação da esfera de liberdade dos indivíduos.

Desse modo, vale recordar que os deveres fundamentais limitam de algum modo os direitos fundamentais de forma que haja uma harmonia entre interesses opostos seja dos interesses do estado, seja de um reconhecimento sem limites dos interesses dos indivíduos, restringindo o conteúdo das liberdades individuais, como, por exemplo, o dever de prestar serviço militar que pode se contrapor ao direito de ir e vir ou o direito de liberdade.

Portanto, os princípios jurídicos da tributação dispostos na Constituição Federal fundamentam-se na proteção do cidadão contra os abusos do poder estatal, constituindo um poderoso instrumento de limitação do poder de tributar nem sempre efetivo por razões políticas.

Vale salientar que o imposto, na concepção de Nabais, não pode ser encarado, nem como um mero poder para o estado, nem simplesmente como um mero sacrifício para os cidadãos, mas antes como o contributo indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em estado<sup>12</sup>.

---

<sup>11</sup> NABAIS, José Casalta. “A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos”. In: *Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF*. Disponível em: <http://educacaofiscal.gov.br/wp-content/uploads/2016/11/a-face-oculta-casalta-navais.pdf> Acesso em: 26/05/2017.

<sup>12</sup> *Idem, ibidem*, p.185.

Segundo Hugo de Brito Machado (2015 (C), p. 278), limitação ao poder de tributar, em sentido amplo, é toda e qualquer restrição imposta pelo sistema jurídico às entidades dotadas desse poder.

Já em sentido restrito, o doutrinador afirma que as limitações do poder de tributar são um conjunto de regras estabelecidas pela CF, em seus arts. 150 a 152, nas quais residem princípios fundamentais do direito constitucional tributário, a saber: (a) legalidade (art.150, I); (b) isonomia (art.150, II); (c) irretroatividade (art. 150, III, “a”); (d) anterioridade (art. 150, III, “b”); (e) proibição de confisco (art.150, IV); (f) liberdade de tráfego (art. 150,V); (g) imunidades (art.150, VI); (h) outras limitações (arts. 151 e 152) (Machado (C), 2015, p. 279).

#### **1.4 Princípios Tributários.**

Etimologicamente, o termo “princípio” (do latim, *principium, principii*) encerra a ideia de começo, origem, base. Em linguagem leiga é, de fato, o ponto de partida e o fundamento (causa) de um processo qualquer (2012, p.45)

Os princípios constitucionais tributários inseridos na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 representam os pilares do ordenamento jurídico brasileiro, sendo formado por um conjunto de normas, dispostas hierarquicamente. Das inferiores, criadas por particulares (os contratos), às constitucionais, forma-se aquilo que se convencionou chamar de “pirâmide jurídica” (*idem*, p. 35).

Hugo de Brito Machado (2015 (C), p.32) comenta que “o Direito é um instrumento de defesa contra o arbítrio, e a supremacia constitucional, que alberga os mais importantes princípios jurídicos, é por excelência um instrumento do cidadão contra o Estado. Não pode ser invocada pelo Estado contra o cidadão”.

Destacam-se, dentre os princípios que podem ser considerados comuns na maioria dos sistemas jurídicos, os princípios da legalidade, da anterioridade, da igualdade, da competência, da capacidade contributiva, da vedação do confisco e o da liberdade de tráfego, analisando-se mais detidamente o da isonomia tributária, o da capacidade contributiva e o da vedação do confisco, tendo em vista a relação com o imposto sobre grandes fortunas.

### 1.4.1 Princípio da Isonomia tributária

A isonomia tributária presente no art. 150, inciso II da CF/88 encontra respaldo na isonomia como princípio geral do Direito, conforme disposto no art. 5º da *Constituição Federal*, assegurando que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade”.

Ocorre que as pessoas não são iguais entre si por diversos fatores políticos, sociais, culturais e econômicos, devendo, portanto, a lei tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de suas desigualdades. Tratar com desigualdade a iguais, ou as desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real.

A dificuldade em tratar desigualmente os desiguais reside em estabelecer o parâmetro ou um marco ideal entre as duas partes e qual a relação existente entre o parâmetro adotado e o objetivo a ser alcançado pelo legislador.

Quanto a este princípio, surge uma problemática a partir do momento em que se aplica não somente a igualdade formal, mas a igualdade material no mundo real, ocasionando conflitos de interesses econômicos, resistências políticas e obstáculos jurídicos e princípios lógicos, como a Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental 186/DF que combateu a criação da reserva de vagas de 20% para negros na Universidade de Brasília.

O remédio constitucional foi ajuizado, em 2009, perante o STF, pelo partido político Democratas (DEM) que questionou o sistema de cotas raciais adotado pela Universidade de Brasília (UnB), programa que reserva 20% das vagas do vestibular para candidatos afrodescendentes.

A ADPF 186 proposta pelo partido tinha como escopo obter a declaração de inconstitucionalidade dos atos administrativos do Conselho de Ensino, Pesquisa e Extensão da Universidade de Brasília (Cepe/UnB) que resultaram na utilização do critério racial na seleção de candidatos para ingresso na universidade, alegando, em suma, ofensa aos artigos 1º, III; 3º, IV; 4º VIII; 5º, I, II, XXXIII, XLI, LIV; 37; 205; 206, I; 207; e 208, V da Constituição Federal de 1988, dessa forma ferindo vários princípios e preceitos fundamentais: princípio republicano; dignidade da pessoa humana; vedação ao preconceito de cor e à discriminação; repúdio ao racismo; igualdade; legalidade; direito à informação dos órgãos públicos; combate ao racismo; devido processo legal; princípios da proporcionalidade, impessoalidade, razoabilidade, publicidade e moralidade; direito universal à educação; igualdade nas

condições de acesso ao ensino; autonomia universitária; e o princípio meritocrático – acesso ao ensino segundo a capacidade de cada um<sup>13</sup>.

Por sua vez, em relação ao direito tributário, o princípio da igualdade foi esculpido no inciso II, do art. 150, da CRFB/88, *verbis*:

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

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos (BRASIL. Constituição Federal de 1988).

Dessa forma, o Constituinte Originário preocupou-se em garantir que aqueles contribuinte que estiverem em situação semelhante recebam o mesmo tratamento e que aqueles que estiverem em posições distintas sejam tratados de maneira desigual.

Nesse sentido, o princípio da isonomia tributária coaduna-se com a redução das desigualdades regionais, previsto no art. 3º da CRFB/88, como objetivo fundamental a ser alcançado, uma vez que a própria Constituição elenca algumas situações, como art. 159, I, “c”, art. 161, II e art.170, VII que atendem a um critério de *discrîmen*, conforme afirma Hugo de Brito Machado (B):

Dúvida, portanto, a esse respeito, não pode haver. E não é razoável esperar que um empresário resolva instalar indústria em uma região pobre para contribuir na realização desse objetivo quando se sabe que a mesma indústria terá muito maior lucratividade se instalada em meio mais desenvolvido, seja porque estará mais próxima dos centros consumidores como porque ali dispõe de mão de obra especializada. E em muitos casos estará também mais próxima do produtor de suas matérias-primas (2015, p. 219).

Uma das soluções válidas ainda na seara tributária para a superação das desigualdades sociais dar-se-ia no tratamento tributário diferenciado por parte da União, ao conceder incentivos a empresas que se instalem nas regiões mais pobres do país.

Esse caminho é fácil de ser adotado do ponto de vista jurídico, pois o inciso I do art. 151 da CRFB/88 veda “instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País”.

Hugo de Brito Machado (C), no que se refere ao princípio da igualdade em matéria tributária, observa que:

---

<sup>13</sup> COGO, Jonas Visentaine. *Princípio da igualdade, ações afirmativas e ADPF 186*. 04/2015. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/37838/principio-da-igualdade-acoes-afirmativas-e-adpf-186/3> Acesso em: 26/05/2017.

Não fere o princípio da igualdade – antes, o realiza com absoluta adequação – o imposto progressivo. Realmente, quem tem maior capacidade contributiva deve pagar imposto maior, pois só assim estará sendo igualmente tributado. A igualdade consiste, no caso, na proporcionalidade da incidência à capacidade contributiva, em função da utilidade marginal da riqueza (2015, p. 38).

Vale citar o exame do projeto de lei nº 2.607/2011 que institui a isenção do imposto de renda para os professores da rede de ensino oficial. Na justificativa, o deputado Felipe Bornier, autor do projeto, argumenta que “o professor tem sido sacrificado, não só na fixação do salário em relação ao emprego, como também na tributação de seus ganhos”, além de que “os educadores têm lugar de honra nos três poderes constituídos: muitos de nossos juízes, legisladores e altos funcionários da administração pública são originários da carreira acadêmica, e têm usado a experiência adquirida no trato com os alunos para o desempenho de suas funções públicas.”<sup>14</sup>

Nesse sentido, o projeto de lei esbarra em dupla violação do princípio da isonomia tributária. Primeiro porque todos os contribuintes são sacrificados na tributação no imposto de renda, não apenas os professores e segundo porque juízes, legisladores e altos funcionários da administração pública são originários da carreira acadêmica, todos eles (magistrados, legisladores e altos funcionários) contribuintes do imposto de renda, a partir do advento da Constituição de 1988, fato que não mais permite a distinção em razão da ocupação profissional ou função exercida pelo contribuinte (*idem*).

Vale destacar que o projeto de lei discrimina os professores da rede privada que ficam à margem do benefício tributário, indagando-se a partir daí qual o fator de *discrimen* adotado pelo legislador que guarda relação de pertinência lógica com a diferenciação de regime adotado.

Por fim, é oportuno destacar que a lei sempre discrimina, uma vez que existe desigualdade natural entre as pessoas, pois elas são sujeitas a variações histórico-culturais, sendo, portanto, controvertido separar o que seja igual do desigual e aqui o contraponto consiste em uma regulamentação justa e equânime e de como será válida a discriminação legal, quais os critérios admissíveis e os que violam o princípio da isonomia.

---

<sup>14</sup> HARADA, Kiyoshi. *Isenções e o princípio da isonomia tributária*. Disponível em: [http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=11595](http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11595). Acesso em 09. jul de 2017.

### 1.4.2 Princípio da Capacidade Contributiva

A capacidade contributiva de um cidadão que é tributado está constitucionalmente demarcada no §1º do art. 145 da CF/88, *in verbis*:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte (BRASIL. Constituição Federal de 1988).

Este princípio constitucional tributário tem finalidade máxima determinar um nível ideal de tributação que permita ao Estado suprir necessidades de natureza econômica, sem impossibilitar, contudo, a subsistência dos contribuintes, exaurindo-lhes recursos além do devido.

Segundo Roque Antonio Carrazza:

Os impostos, quando ajustados à capacidade contributiva, permitem que os cidadãos cumpram, perante a comunidade, seus deveres de solidariedade política, econômica e social. Os que pagam este tipo de exação devem contribuir para as despesas públicas não em razão daquilo que recebem do Estado, mas de suas potencialidade econômicas. Com isso, ajudam a remover os obstáculos de ordem econômica e social que limitam, de fato, a liberdade e a igualdade dos menos afortunados (2012, p. 99).

A progressividade, como mecanismo de justiça fiscal, deve ser uma característica inerente a todos os tributos do sistema jurídico tributário brasileiro, devendo haver aumento das alíquotas à medida que houver aumento das bases de cálculo.

Assim, Carrazza comenta que, quanto maior a base de cálculo do imposto, tanto maior haverá de ser a alíquota aplicável, na determinação do *quantum debeatur*.

Por outro lado, Hugo de Brito Machado Segundo, ao citar um caso hipotético de imposto de renda por alíquota única de 10% (*flat tax*) entre contribuintes, independentemente do valor da renda auferida, comenta “mas isso não quer dizer que a progressividade se apoie em ideias de “igual sacrifício”, o que levaria, em última análise, à expropriação de quase todo o patrimônio daqueles situados no topo da pirâmide”<sup>15</sup>.

Não há como se ter absoluta certeza acerca da expropriação do patrimônio conforme afirmado, haja vista que a devida progressividade atende ao princípio da capacidade contributiva, reduz objetivamente as desigualdades de patrimônio, além de não desestimular a produção e um maior esforço do contribuinte ou da empresa, não ferindo ainda o princípio do não confisco.

---

<sup>15</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Tributação e desigualdades sociais: Reflexões sobre o sistema brasileiro*. In: <https://online.unisc.br/seer/index.php/barbaroi/article/viewFile/5549/3861>

Há que se destacar ainda que proporcionalidade e progressividade são conceitos distintos e que não se confundem. A proporcionalidade vai de encontro com o princípio da capacidade contributiva porque faz com que contribuintes economicamente fracos e contribuintes economicamente fortes paguem impostos com as mesmas alíquotas. Aqui, ambos pagam, em proporção, o mesmo imposto, não levando em conta a capacidade econômica de cada qual.

Vale ressaltar aqui que o estabelecimento da progressividade de alíquotas é instrumento a serviço da efetivação do princípio da capacidade contributiva.

No tocante a esse ponto, o STF editou as súmulas 656 e 668, merecendo a devida atenção. A primeira determina que “É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão *inter vivos* de bens imóveis - ITBI com base no valor venal do imóvel”<sup>16</sup>. Já a súmula 668 dispõe que “É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana”<sup>17</sup>.

A jurisprudência do STF entende, pelo teor da súmula 668, que o estabelecimento de alíquotas progressivas para o IPTU por uma lei municipal é inconstitucional, salvo para resguardar a função social, haja vista que, antes da EC 29/00, o §1º do art. 156 da CF/88 dispunha que o referido imposto poderia ser “progressivo, nos termos da lei municipal, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade”.

### 1.4.3 Princípio da Vedação do Confisco

A vedação de tributo com efeito de confisco insere-se dentro das limitações ao poder de tributar do Estado que, por ser excessivo e demasiado oneroso ao contribuinte, tenha caráter sancionatório.

Assim, o ente federativo impositor que confisca, na seara tributária, vai além da capacidade contributiva do cidadão. Por outro lado, a entidade política que se atém aos limites da capacidade contributiva do cidadão mantém-se na zona intermediária entre o confisco e o mínimo razoável da tributação.

---

<sup>16</sup>SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Súmula Nº 656. DJ de 13.10.2003. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2151> Acesso em: 26/05/2017.

<sup>17</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Súmula Nº 668. DJ de 13.10.2003. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=1521> Acesso: 26/05/2017

Pode-se didaticamente citar exemplos de efeito de confisco quando o ITR é fixado em valor idêntico ao do imóvel rural tributado, quando o IPVA incide mais da metade do valor do veículo de modo a inviabilizar o uso ou a manutenção ou ainda quando o IR consumindo grande parte da renda da pessoa física, diminuindo o poder de compra e, mais drasticamente, violando direitos sociais fundamentais básicos, cerne da dignidade da pessoa humana.

Portanto, vale a pena frisar que o princípio da vedação ao confisco está diretamente correlacionado com o princípio da capacidade contributiva, uma vez que este princípio, disposto no art. 150, IV, da CF/88, assenta-se na aptidão para suportar uma carga tributária sem que haja prejuízo da riqueza tributável que a lastreia, fundada no mínimo existencial.

Hugo de Brito Machado (B), ao citar Villegas, afirma que se tem o confisco quando se está ante exigência tributária que excede a razoável possibilidade de colaborar para os gastos públicos, isto é, que vai além do que permite a capacidade contributiva de particular afetado (2015, p. 241).

Com relação ao imposto sobre a propriedade, os doutrinadores entendem confiscatório o denominado imposto real, sendo aquele cujo pagamento a renda produzida pelo patrimônio tributo não é suficiente para quantum devido, devendo o contribuinte arcar com a perda de parte da propriedade para pagar o imposto.

Por outro lado, conforme assevera Hugo de Brito Machado (B):

É preciso considerar, entretanto, que um imposto sobre o patrimônio, sob tal aspecto, pode ser confiscatório para uns, e para outros não. O contribuinte que auferir renda elevada poderá pagar o imposto sem sacrificar parcela de seu patrimônio, enquanto outro, com renda baixa ou sem nenhuma renda, terá de sofrer redução patrimonial. O critério, como se vê, não tem consistência jurídica (2015, p. 242).

É importante que se afirme que a primeira faixa de isenção ou de não incidência do tributo, fixado em pequena quantia, pode vir a ser uma forma de tributar a propriedade com efeito confiscatório, haja vista que fatores econômicos, como a inflação ou o não reajuste dos salários, podem ser considerados uma forma de confisco sobre a renda.

Apesar dos inúmeros dispositivos constitucionais que edificam a propriedade e delimitam o seu alcance, como aqueles que discorrem sobre o direito e a função social da propriedade, a propriedade urbana e desapropriação, o sistema tributário possibilita que o IPI possa ter alíquotas gravosas para os artigos supérfluos, e o imposto de renda ter alíquotas progressivas de modo a alcançar mais pesadamente aqueles que auferem maiores ganhos e rendas (COELHO, 2012).

Vale ressaltar que, mesmo que o dispositivo constitucional do não confisco mencione apenas tributo e não sanção, o Supremo Tribunal Federal aplica o princípio também às multas moratórias, quer para justificar sua cobrança, quer para afastá-la, conforme os seguintes julgamentos: RE 239.964, RE 523.471-AgR e AI 755.741-AgR.

Nesse sentido, se houver dúvidas de que um tributo ultrapasse a capacidade contributiva de um contribuinte, a controvérsia deve ser levada ao Poder Judiciário para que exprima se tem efeito confiscatório ou não. Tal mecanismo de controle do Judiciário sobre atos e leis do Poder Executivo e Poder Legislativo, respectivamente, constitui medida de freios e contrapesos, conforme disposto no art. 2º da CF/88 em que são Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.

Salienta-se que a vedação aos tributos confiscatórios decorre, em consonância com o princípio da unidade da Constituição, da garantia constitucional da propriedade, constituindo assim uma limitação assegurada pela Constituição Federal ao Estado, evitando que este, ao exercer o poder de tributar, oprima o direito de propriedade de maneira substancial.

Portanto, é notório concluir que o princípio do não confisco faz parte da estrutura basilar do sistema tributário e do Estado fiscal brasileiro, já que se esse Estado é financiado por tributos incidentes sobre a propriedade privada e eliminá-la significaria destruir sua própria fonte de recursos (MENDES, 2014, p.1394).

## **2 QUESTÕES JURÍDICAS E ASPECTOS POLÍTICOS PERTINENTES DO IGF**

As possíveis, porém discutíveis, incompatibilidades jurídicas em torno do Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil têm fundamento no aspecto político e na ideologia conservadora e oposta dos agentes políticos, que predominam nas Casas Legislativas do Congresso Nacional, à regulamentação do tributo, fato que impede que quaisquer avanços no sentido de haver uma discussão mais séria e comprometida com o exercício da competência tributária pela União Federal.

Em torno dessa discussão, vale comentar os desdobramentos da ação direta de inconstitucionalidade por omissão interposta pelo Governador do Maranhão, legitimado conforme o § 2º do art. 103 da CF/88, com o intuito de que a competência tributária da União seja exercida em sua plenitude, haja vista o argumento da renúncia inconstitucional de receitas para o ente federativo no qual administra.

Nesse sentido, cumpre salientar também o posicionamento jurídico do Ministério Público Federal, da Advocacia-Geral da União e do Congresso Nacional, conforme preceitua a Lei 9.868/99, ressaltando a função extrafiscal do tributo, além de discorrer sobre o pensamento de Liam Murphy, Thomas Nagel e Hugo de Brito Machado.

### **2.1 Ação Direta de Inconstitucionalidade por omissão com pedido de medida cautelar de Flávio Dino**

A premência acerca da regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas levou o Governador do Maranhão, Flávio Dino, a propor perante o Supremo Tribunal Federal uma Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão com pedido de medida cautelar para assegurar a instituição do referido imposto.

A presente ação direta de inconstitucionalidade ataca uma possível omissão inconstitucional do Congresso Nacional de exercer a competência tributária instituída pelo Constituinte Originário. Segundo Dino, a renúncia inconstitucional de receita fiscal pela União Federal afeta as contas públicas dos Estados-membros, haja vista que reduz a perspectiva de recebimento de possíveis recursos para ser investido em diversas áreas.<sup>18</sup>

---

<sup>18</sup> “Art. 205. A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho [...] Art. 211. A União, os Estados, o Distrito Federal e os

### Segundo Dino, na Ação Direta de Inconstitucionalidade por omissão:

Apenas para efeito de comparação, a cobrança do tributo através de um dos projetos menos voraz, permitiria a arrecadação anual de mais de R\$ 14 bilhões (quatorze bilhões de reais), conforme análise a partir de dados da Secretaria da Receita Federal do Brasil, enquanto a estimativa de receitas do Estado do Maranhão é de R\$ 15 bilhões (quinze bilhões de reais), segundo a LOA 2015.<sup>19</sup>

O requerente argumenta que o legislador Constituinte Originário não editou, no art. 153, VII, um texto mais densamente programático, sem força normativa, mas sim de uma ordem imperativa ao Poder Constituinte, situação que o Congresso Nacional não poderia fugir do comando constitucional expresso.

É possível enumerar inúmeros projetos de lei na Câmara dos Deputados com o fim último de realizar a cobrança pela União:

- 1) PLP-108/1989 — Autor: Deputado Juarez Marques Batista
- 2) PLP-202/1989 — Autor: Senador Fernando Henrique Cardoso — aprovado pelo Senado Federal.
- 3) PLP-208/1999 — Autor: Deputado Antônio Mariz
- 4) PLP-218/1990 — Autor: Poder Executivo
- 5) PLP-268/1990 — Autor: Deputado Ivo Cersosimo
- 6) PLP-70/1991 — Autor: Deputado Maviel Cavalcanti
- 7) PLP-77/1991 — Autor: Deputado Wilson Campos
- 8) PL-2097/1991 — Autor: Deputado Wilson Campos
- 9) PLP-193/1994 — Autor: Deputado Ernesto Gradella
- 10) PLP-277/2008 — Autor: Deputada Luciana Genro
- 11) PLP-26/2011 — Autor: Deputado Amauri Teixeira
- 12) PLP-48/2011 — Autor: Deputado Dr. Aluizio
- 13) PLP-62/2011 — Autor: Deputado Cláudio Puty
- 14) PLP-950/2011 — Autor: Deputado Dr. Aluizio
- 15) PLP-130/2012 — Autores: Deputados Paulo Teixeira, Jilmar Tatto, Amauri Teixeira, Assis Carvalho, Cláudio Puty, José Guimarães, Pedro Eugênio, Pepe Vargas e Ricardo Berzoini.
- 16) PLP-2/2015 — Autor: Deputado Sarney Filho
- 17) PLP-6/2015 — Autor: Deputado Hissa Abrahão
- 18) PLP-10/2015 — Autor: Jandira Feghali
- 19) PLP-11/2015 — Autor: Deputado Valmir Assunção<sup>20</sup>

Municípios organizarão em regime de colaboração seus sistemas de ensino. § 1º A União organizará o sistema federal de ensino e o dos Territórios, financiará as instituições de ensino públicas federais e exercerá, em matéria educacional, função redistributiva e supletiva, de forma a garantir equalização de oportunidades educacionais e padrão mínimo de qualidade do ensino mediante assistência técnica e financeira aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios; Art. 212. A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino” (BRASIL. Constituição Federal de 1988).

<sup>19</sup> LOA 2015 do Estado do Maranhão - Lei nº 18.183 do Estado do Maranhão, de 22 de dezembro de 2014 (D.O.E. 22.12.2014). Disponível em: <<http://www.seplan.ma.gov.br/leis/2013/02/LEI-ORÇAMENTARIA-ANUAL-2015.pdf>>. Acessado em: 09 de março de 2015.

<sup>20</sup> COSTA, Flávio Dino de Castro e. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE POR OMISSÃO COM PEDIDO DE MEDIDA CAUTELA. Conforme dispõe o art. 103, V, da Constituição da República c/c art. 12-A da Lei nº 9.868/99, investido de capacidade postulatória excepcional, *jus postulandi* (ADPF 33, Relator Min. GILMAR MENDES, DJ 27-10-2006). Disponível em: <http://s.conjur.com.br/dl/governador-ma-stf-pedir-criacao-imposto.pdf> Acesso: 26/05/2017

Portanto, em face dos projetos de lei acerca da instituição do imposto sobre grandes fortunas, a concretização de um projeto de lei que institua o tributo vai ao encontro de uma maior efetivação dos direitos fundamentais porque o repasse de recursos para ser aplicado nas políticas públicas tem respaldo direto no inciso III do art. 80 do ADCT, compondo o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza.

O Governador do Maranhão requer do Supremo Tribunal Federal medida cautelar para: a) reconhecimento da omissão inconstitucional do Congresso Nacional em instituir o IGF, b) fixação de prazo de 180 (cento e oitenta) dias para elaboração da lei instituidora do imposto pelo Congresso Nacional e c) estabelecimento de uma regulamentação provisória para a matéria, mediante utilização de regras dos projetos de lei em tramitação no Congresso Nacional.

## 2.2 Posicionamento jurídico de órgãos estatais

Em parecer à ação direta de inconstitucionalidade por omissão nº 31/DF, a Procuradoria-Geral da República, por intermédio do Procurador-Geral, Rodrigo Janot, apresenta resposta pelo não conhecimento da ação; no mérito, pelo indeferimento da cautelar e, em definitivo, pela improcedência do pedido.

Aduz-se que Governador de estado não possui legitimidade para propor controle concentrado de omissão legislativa referente a imposto de titularidade da União, pois não sujeito a repartição de receita tributária, ausente assim a pertinência temática, conforme ementa da Procuradoria-Geral da República.

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE POR OMISSÃO. ART. 153, VII, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ILEGITIMIDADE ATIVA. FALTA DE PERTINÊNCIA TEMÁTICA. MÉRITO. INSTITUIÇÃO DO IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS (IGF). FACULDADE DA UNIÃO. INEXISTÊNCIA DE DEVER CONSTITUCIONAL DE LEGISLAR. REGULAÇÃO PROVISÓRIA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. INVIABILIDADE (sic)<sup>21</sup>.

Por não veicular o art. 153 da CRFB/88 norma de natureza impositiva, mas mera faculdade da União para criar determinados tributos, não é possível determinar ao Congresso Nacional que legisle para instituir o imposto sobre grandes fortunas.

O princípio da Separação dos Poderes e o princípio da legalidade tributária são

---

<sup>21</sup> MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL. PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA – nº 22.995/2016-AsJConst/SAJ/PGR - Ação direta de inconstitucionalidade por omissão 31/DF Disponível em <http://www.stf.jus.br/PORTAL/processo/verProcessoPeca.asp?id=308745603&tipoApp=.pdf>.

argumentos levados em consideração no parecer para minar o cabimento da ação direta de inconstitucionalidade por omissão com o fim de determinar pelo STF a instituição provisória de imposto.

Após o ingresso da ADO pelo requerente, o processo foi despachado pelo Ministro Relator Teori Zavascki, que, nos termos do artigo 12-F da Lei na 9.868/99, solicitou informações à autoridade requerida.

O Presidente do Congresso Nacional, instado a manifestar-se, suscitou ilegitimidade ativa do Governador, por ausência de pertinência temática e impossibilidade jurídica do pedido, por importar em atuação do STF como legislador positivo. Ainda em resposta, afastou a alegação de mora legislativa, com o argumento de existirem projetos de lei sobre o tema no parlamento.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, no que respeita a governadores de estado como legitimados especiais para propositura de ação direta de inconstitucionalidade em face de ato normativo oriundo de ente federativo diverso, exige demonstração do requisito implícito de pertinência temática para reconhecimento da qualidade para agir em fiscalização abstrata de constitucionalidade.<sup>22</sup>

O argumento que ataca a pertinência temática inerente à ADO fundamenta-se na ideia de que não há, no sistema tributário constitucional, norma que preveja repartição de receitas desse tributo com os demais entes federativos. Por outro lado, há dispositivo constitucional no inciso III do art. 80 do ADCT prevendo a destinação do produto da arrecadação do imposto de que trata o art. 153 para composição do Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza.

Portanto, o fundamento hermenêutico que justifica o afastamento da falta de pertinência temática sustenta-se sob uma interpretação restritiva das normas constitucionais, afastando uma unidade da Constituição e sua interpretação de modo sistemático.

No que tange ao objeto da ação de ação direta de inconstitucionalidade por omissão (ADO), a principal ponto atacado consiste na mora de órgãos legislativos ou administrativos em adotar medidas de sua competência para tornar efetivas normas constitucionais.

Acerca desse instrumento de controle concentrado, Gilmar Mendes e Paulo Gonet observam que:

---

<sup>22</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Ação direta de inconstitucionalidade 2.747/DF. Relator: Ministro MARCO AURÉLIO. 16/5/2007, unânime. Diário da Justiça eletrônico 82, 17 ago. 2007.

[...] a concretização da ordem fundamental estabelecida na Constituição de 1988 carece, nas linhas essenciais, de lei. Compete às instâncias políticas e, precipuamente, ao legislador, a tarefa de construção do Estado constitucional. Como a Constituição não basta em si mesma, têm os órgãos legislativos o poder e o dever de emprestar conformação à realidade social. A omissão legislativa constitui, portanto, objeto fundamental da ação direta de inconstitucionalidade em apreço (Mendes, 2014, p.1.293).

O *caput* do art. 153 da CRFB/88 fixa a competência tributária da União, ou seja, atribui-lhe o poder de, por meio de lei, instituir exações. Essa prerrogativa conferida ao ente central da federação é facultativa, cabendo ao órgão legislativo federal verificar a oportunidade e conveniência de instituir os tributos arrolados na Constituição da República.

Sobre o tema, Roque Antônio Carraza pondera:

[...] a competência tributária é a habilitação ou, se preferir mos, a faculdade potencial que a *Constituição* confere a determinadas pessoas (as pessoas jurídicas de direito público interno) para que, por meio de lei, tributem. Obviamente, quem pode tributar (criar unilateralmente o tributo, com base em normas constitucionais), pode, igualmente, aumentar a carga tributária (agravando a alíquota ou a base de cálculo do tributo, ou ambas), diminuí-la (adotando o procedimento inverso) ou, até suprimi-la, através da não-tributação pura e simples ou do emprego do mecanismo jurídico das isenções. Pode, ainda, perdoar débitos tributários já nascidos ou parcelá-los, anistiando, se entender que é o caso, as eventuais infrações tributárias cometidas. O que queremos significar é que quem pode tributar pode, do mesmo modo, aumentar o tributo, minorá-lo, parcelar seu pagamento, isentá-lo, no todo ou em parte, remi-lo, anistiar as infrações fiscais ou, até, não tributar, observadas sempre, é claro, as diretrizes constitucionais. Tudo vai depender de uma decisão política, a ser tomada pela própria entidade tributante. Temos, pois, que o titular da competência tributária não pode nem substancialmente modificá-la, nem aliená-la, nem renunciá-la. Admite-se, todavia, que a deixe de exercitar, que exercite apenas em parte ou que, após exercitá-la, venha a perdoar o débito tributário nascido ou a permitir que ele seja saldado em prestações sucessivas. Tudo com base em lei (2012, p. 569).

A competência tributária é indelegável, intransferível, inalterável e irrenunciável, uma vez que admitir a delegação de competência para instituir um tributo é admitir que seja a Constituição alterada por uma norma infraconstitucional (SABBAG, 2014, p. 399).

O art. 8º do Código Tributário Nacional (CTN) dispõe que o não-exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído.<sup>23</sup>

Desse modo, não existe disposição constitucional sobre o exercício da competência tributária ser facultativo, haja vista que a doutrina majoritária entende que cabe ao ente tributante, no plano da conveniência instituir ou não o tributo devido, apesar de haver disposição expressa na Lei de Responsabilidade Fiscal 101/1999 no sentido de ser um imperativo a instituição e arrecadação dos tributos, conforme o *caput* do art. 11 “constituem

<sup>23</sup>BRASIL, Presidência da República. Código Tributário Nacional. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)

requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação”.

Em seguida, o parágrafo único do art. 11 da LC 101/99 veda a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no *caput*, no que se refere aos impostos. Ocorre que essa regra é considerada inútil em face da União, uma vez que ela não recebe transferências voluntárias de qualquer outro ente da Federação brasileira.

Em vista da inexistência de sanção financeira para União e da celeuma jurídica em torno da facultatividade ou da obrigatoriedade da instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos, é possível interpretação hermenêutica pela possibilidade da obrigatoriedade do exercício da competência tributária pela União mesmo havendo controvérsia sobre a constitucionalidade da exigência da instituição obrigatória dos tributos, questionado na ADI 2.238.

Em que pese a urgência social da regulamentação do tributo em análise pelo requerente, cumpre destacar que os pleitos destacados pela ADO não encontram guarida na jurisprudência do STF, que tradicionalmente considera ser inviável ao Poder Judiciário, em sede de ação direta por omissão, impor prazo de cumprimento obrigatório aos Poderes competentes para a edição do diploma normativo reclamado, bem como suprir, por ato próprio, a suposta omissão do legislador inadimplente, pois essas providências afrontariam a independência dos Poderes da República.

No entanto, esse entendimento sofreu certa alteração recentemente. Em relação à tese da eficácia concretista geral em Mandado de Injunção, é válido afirmar que as decisões proferidas referentes às omissões normativas constitucionais baseiam-se na aplicação de lei válida, sancionada e vigente, como o MI 712, em que o STF garantiu diretamente o direito de greve aos servidores públicos, segundo os critérios previstos na lei 7.783/89, incidente no setor privado, atribuindo à sua decisão os efeitos erga omnes (gerais), para estender a decisão a todos os servidores públicos federais, estaduais e municipais.

Outro exemplo de decisão concretista foi no MI 670 e MI 708 que tratam do direito de greve do servidor público. Nestes dois mandados de injunção o Supremo Tribunal Federal ao declarar a ação procedente, determinou que fosse aplicada a lei de greve da iniciativa privada aos servidores públicos, por analogia. Com esta decisão a Corte aplicou a corrente concretista individual direta. No entanto, no mandado de injunção 708 o STF foi mais além, determinando que a lei de greve fosse aplicada a todos os servidores públicos do

Brasil e não apenas aqueles cujos interesses estavam sendo defendidos na ação. Aplicou, portanto, a sua decisão os efeitos erga omnes.<sup>24</sup>

Desse modo, seria inovador, porém discutível, se o STF, em ação direta de inconstitucionalidade por omissão, aplicasse os efeitos da eficácia concretista, aceitando a legitimidade do pleito ao reconhecer a omissão inconstitucional do Congresso Nacional em instituir o imposto sobre grandes fortunas, fixando prazo de 180 dias para que o Legislativo Federal institua o imposto ou, no fim do prazo, apontar quais regras para a cobrança do imposto, caso as Casas Legislativas permaneçam inertes, aplicando um dos projetos de lei em tramitação na Câmara dos Deputados ou no Senado Federal, haja vista que ainda não há lei sobre o tema, diferentemente da Lei de Greve 7.783/89, aplicada por analogia aos servidores públicos em Mandado de Injunção.

Nesse sentido, vale citar jurisprudência do STF, conforme julgamento da ADI n° 1439 com relatoria do ministro Celso de Mello:

DESRESPEITO À CONSTITUIÇÃO – MODALIDADES DE COMPORTAMENTOS INCONSTITUCIONAIS DO PODER PÚBLICO. (...) A procedência da ação direta de inconstitucionalidade por omissão, importando em reconhecimento judicial do estado de inércia do Poder Público, confere ao Supremo Tribunal Federal, unicamente, o poder de cientificar o legislador inadimplente, para que este adote as medidas necessárias à concretização do texto constitucional. – Não assiste ao Supremo Tribunal Federal, contudo, em face dos próprios limites fixados pela Carta Política em tema de inconstitucionalidade por omissão (CF, art. 103, § 2º), a prerrogativa de expedir provimentos normativos com o objetivo de suprir a inatividade do órgão legislativo inadimplente. (...)  
(ADI n° 1439 MC, Relator: Ministro Celso de Mello, Órgão Julgador: Tribunal Pleno, Julgamento em 22/05/1996, Publicação em 30/05/2003; grifou-se).

Celso de Mello afirma ainda, em julgamento da ADI n° 1439-1 DF, que o desrespeito à Constituição tanto pode ocorrer mediante ação estatal quanto mediante inércia governamental.

Desse modo, a situação de inconstitucionalidade pode derivar de um comportamento ativo do Poder Público, que age ou edita normas em desacordo com o que dispõe a Constituição ou do comportamento estatal que deixa de adotar as medidas necessárias à realização concreta dos preceitos da Constituição, abstendo-se, em consequência, de cumprir o dever de prestação que a Constituição impõe.

Em manifestação, a Advocacia-Geral da União ratificou a impossibilidade jurídica dos pedidos de medida cautelar e de mérito de Flávio Dino no sentido de que o STF

---

<sup>24</sup> CARUSO, Viviane Remondes. “A mudança de posicionamento do Supremo Tribunal Federal nos mandados de injunção e nas ações diretas de inconstitucionalidade por omissão”. Disponível em: [http://www.ambitojuridico.com.br/site/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=11184&revista\\_caderno=9](http://www.ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11184&revista_caderno=9). Acesso em: 09 jul de 2017.

determine, de imediato, a aplicação de regras jurídicas que viabilizem a cobrança do imposto sobre grandes fortunas, enquanto perdurar a omissão legislativa, sob o argumento da ofensa ao princípio da separação de Poderes (art. 2º da CRFB/88), além de não encontrar previsão no disposto no art. 103, § 2º, do mesmo estatuto constitucional.

O § 2º do art. 103 da CRFB/88 dispõe que “declarada a inconstitucionalidade por omissão de medida para tornar efetiva norma constitucional, será dada ciência ao Poder competente para a adoção das providências necessárias e, em se tratando de órgão administrativo, para fazê-lo em trinta dias” (BRASIL, Constituição Federativa de 1988).

Vale ressaltar que a jurisprudência da Suprema Corte somente admite a fixação de prazo de cumprimento obrigatório para a adoção de providências de índole administrativa, nada dispondo sobre medidas da natureza legislativa, restando, portanto, prejudicado o pedido acerca do prazo de 180 dias para que o STF edite norma regulamento a omissão legislativa.

Por fim, a AGU impugna a ADO interposta por Flávio Dino, declarando que não merece ser conhecida, não sendo reconhecida ainda a omissão inconstitucional do Congresso Nacional em instituir o Imposto sobre Grandes Fortunas, de que trata o art. 153, VII, da Constituição, haja vista o exercício da competência tributária ser uma faculdade discricionária e não um dever do ente tributante.

Segundo Roque Antonio Carrazza, a competência tributária tem por característica a facultatividade, uma vez que o seu exercício depende, em regra, da decisão política da entidade tributante, a qual é livre para dela se utilizar, ou não, sempre por meio de lei. Nesse sentido, assevera o referido autor:

As pessoas políticas, conquanto não possam delegar suas competências tributárias, por força da própria rigidez de nosso sistema constitucional, são livres para delas se utilizarem ou não. Noutro falar, na medida em que o exercício da competência tributária não está submetido a prazo, a pessoa política pode criar o tributo quando lhe aprouver. Tudo vai depender de uma opção, a ser feita pelos seus Poderes Executivo e Legislativo, sempre, é claro, por meio de lei (no mais das vezes ordinária, mas, no caso dos empréstimos compulsórios e dos impostos residuais, complementar). (...) Transparece, pois, em observação ligeira, que nada impede que a pessoa política deixe de exercitar, no todo ou em parte, sua competência tributária. Este, inclusive, é o corolário natural da incaducidade da competência tributária (2012, p. 758).

Em decisão recente, o Ministro Alexandre Moraes do STF extinguiu o processo (ADO nº 31/DF), sem resolução de mérito, que pedia a criação do Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) por estar ausente a legitimidade ativa do requerente, no caso Flávio Dino, Governador do Maranhão, com base no art. 21, § 1º, do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal e no art. 485, VI, do Código de Processo Civil de 2015.

Na decisão, Moraes argumentou que:

Os Governadores de Estado, embora constem do art. 103, V, da CF, não são legitimados universais para a propositura das ações do controle concentrado de constitucionalidade, incumbindo-lhes a demonstração da pertinência temática, conforme pacificado no Supremo Tribunal Federal: ADI 2.747, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, DJ de 17/8/2007; ADI-MC-AgR 1.507, Rel. Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, DJ de 22/9/1995). No caso, o Governador do Maranhão não demonstrou, de forma adequada e suficiente, a existência desse vínculo de pertinência temática, apresentando um único argumento: o Estado do Maranhão teria interesse na efetiva instituição e arrecadação do IGF, pois, ocorrendo o incremento de receitas da União, o volume a ser partilhado com os Estados seria consequentemente majorado.<sup>25</sup>

Por fim, Moraes comenta que a Constituição não determina a repartição obrigatória das receitas eventualmente auferidas com a arrecadação do IGF entre a União e os demais entes, conforme destacado pelo Procurador-Geral da República, não estando, consequentemente, caracterizada a necessária pertinência temática, em contraponto à menção ao Fundo Nacional do Desenvolvimento da Educação (FNDE) como exemplo da repercussão direta da ausência de arrecadação do IGF sobre os interesses dos Estados.

### **2.3 A função extrafiscal do tributo**

Tributos com caráter extrafiscal podem ser conceituados como aqueles que visam interferir ou regular a economia do Estado para estimular ou desestimular certas condutas sociais e econômicas a exemplo das alíquotas seletivas do IPI, conforme art. 153, § 3º, I, além do ITR, quando onera de maneira mais gravosa imóveis inexplorados ou de baixa produtividade ou a legislação sobre o Imposto sobre a Renda (IR) que permite o abatimento de verbas gastas em determinados investimentos sociais e econômicos.

A função extrafiscal dos tributos em qualquer sistema jurídico preserva fins que não são exclusivamente arrecadatórios, quando atua como instrumento de efetivação das políticas sociais, econômicas e culturais e dos valores constitucionais.

Hugo de Brito Machado conceitua impostos extrafiscais:

São extrafiscais os impostos cuja função predominante consiste em interferência no mundo econômico. Quando são instituídos ou aumentados, o que se pretende com a instituição ou com o aumento desses imposto não é melhorar a arrecadação de recursos financeiros, mas induzir determinado comportamento por parte dos agente econômicos (2015, p.72).

Há inúmeros dispositivos constitucionais e infraconstitucionais que revelam o

---

<sup>25</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADO n° 31. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=31&classe=ADO&origem=AP&recurso=0&tipoJulgamento=M>. Acesso em 20/06/2017.

caráter da extrafiscal dos tributos, atribuindo estímulos fiscais aos fatores de produção como forma de estimular a ciência e a tecnologia.<sup>26</sup>

Vale mencionar que o Constituinte Originário permitiu que os impostos referidos no art. 153 § 1º da CF/88 pudessem ter as alíquotas majoradas (ou reduzidas) por ato do Poder Executivo Federal, o que ocorre geralmente por decreto presidencial ou portaria do Ministro da Fazenda.

Desse modo, o Imposto sobre a Importação (II), o Imposto sobre a Exportação (IE), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbios e Seguros (IOF) são tributos extrafiscais, haja vista ter ser empregado pelo Estado a fim de estimular ou inibir condutas, tendo em vista a consecução de finalidades não meramente arrecadatórias.

A extrafiscalidade pode ser social, política ou econômica. Sendo social, será de proteção à família, de incentivo à cultura e ao desporto, de promoção da seguridade social etc. Sendo econômica, será desenvolvimentista, distributiva, estrutural ou conjuntural, entre outros. E a extrafiscalidade política se relacionará com o Estado Federado, com os Blocos Econômicos etc.<sup>27</sup>

Conforme Carvalho:

A experiência jurídica nos mostra, porém, que vezes sem conta a compostura da legislação de um tributo vem pontilhada de inequívocas providências no sentido de prestigiar certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso. A essa forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatórios, dá-se o nome de extrafiscalidade (2011, p.290).

Não existe uma classificação pura e estanque de impostos puramente fiscais ou extrafiscais conforme comentam os maiores tributaristas brasileiros, predominando um sobre

---

<sup>26</sup> “Art. 218. O Estado promoverá e incentivará o desenvolvimento científico, a pesquisa e a capacitação tecnológicas. § 1º - A pesquisa científica básica receberá tratamento prioritário do Estado, tendo em vista o bem público e o progresso das ciências. § 2º - A pesquisa tecnológica voltar-se-á preponderantemente para a solução dos problemas brasileiros e para o desenvolvimento do sistema produtivo nacional e regional. § 3º - O Estado apoiará a formação de recursos humanos nas áreas de ciência, pesquisa e tecnologia, e concederá aos que delas se ocupem meios e condições especiais de trabalho. § 4º - A lei apoiará e estimulará as empresas que invistam em pesquisa, criação de tecnologia adequada ao País, formação e aperfeiçoamento de seus recursos humanos e que pratiquem sistemas de remuneração que assegurem ao empregado, desvinculada do salário, participação nos ganhos econômicos resultantes da produtividade de seu trabalho. § 5º - É facultado aos Estados e ao Distrito Federal vincular parcela de sua receita orçamentária a entidades públicas de fomento ao ensino e à pesquisa científica e tecnológica. Art. 219. O mercado interno integra o patrimônio nacional e será incentivado de modo a viabilizar o desenvolvimento cultural e socioeconômico, o bem-estar da população e a autonomia tecnológica do País, nos termos de lei federal” (BRASIL, Constituição Federal de 1988).

<sup>27</sup> GOUVÊA, Marcus de Freitas. “A extrafiscalidade no Direito Tributário e suas classificações”. *Jus Navigandi, Teresina*, ano 11, n. 1226, 9 nov. 2006. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/9151/a-extrafiscalidade-no-direito-tributario-e-suas-classificacoes> . Acesso em: 28 jun. 20017.

o outro em uma dada relação jurídico-tributária, devendo ainda o legislador observar as limitações da competência tributária impositiva ao ente federativo e os princípios atinentes que regem a matéria.

O modelo de tributação de uma nação exerce um relevante papel no combate às desigualdades sociais e econômicas. Em um sistema tributário justo e equilibrado há uma tendência para que a renda e a riqueza sejam menos concentradas.

O papel do tributo em uma sociedade contemporânea não é somente financiar o Estado, mas, essencialmente, servir de instrumento de transformação social para resgatar direitos não realizados (SANTOS, 2015).<sup>28</sup>

Nesse aspecto, uma alta tributação sobre a compra de aviões, helicópteros, carros de luxo, lanhas de passeio, cigarros, bebidas importadas, perfumes, entre outros, revela-se defensável do ponto de vista da justiça tributária. Na outra ponta do sistema, também é justificável reduzir os tributos sobre produtos básicos para a sobrevivência do trabalhador, como alimentos da cesta básica, medicamentos, entre outros (DIEESE, IPEA e SINDIFISCO, 2011).<sup>29</sup>

## 2.4 O pensamento de Liam Murphy e Thomas Nagel

O poder impositivo da tributação de um Estado não reside somente na órbita da arrecadação de receitas, mas abarca uma sistemática complexa de interferência na economia em que algumas perguntas são postas, tanto para governos, quanto para os contribuintes: qual é o limite? Onde começa e onde termina o dever do Estado de atuar? Onde ele deve interferir?

Nesse sentido, o poder de tributar do Estado deve ser pensado sob a supremacia do interesse público sobre o privado. Assim, Liam Murphy e Thomas Nagel comentam: “Numa economia capitalista, os impostos não são um simples método de pagamento pelos serviços públicos e governamentais: são também o instrumento mais importante por meio do qual o sistema político põe em prática uma determinada concepção de justiça econômica ou

---

<sup>28</sup>SANTOS, Elvino Gusmão. “Desigualdade Social e Justiça Tributária”. Disponível em [www.agu.gov.br/page/download/index/id/905012](http://www.agu.gov.br/page/download/index/id/905012). Acesso em: 28 junho 2017.

<sup>29</sup> DIEESE; IPEA; SINDIFISCO. “A progressividade na tributação brasileira: por maior justiça tributária e fiscal”. Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos; Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada; Sindifisco Nacional. São Paulo: DIEESE; IPEA; Sindifisco, 2011. Disponível em: [https://www.sindifisconacional.org.br/mod\\_download.php?id=aHR0cDovL3d3dy5zaW5kaWZpc2NvbmlFjaW9uYWwub3JnLmJyL2ltYWdlcy9lc3R1ZG9zL3Npc3RlbWFfdHJpYnV0YXJpby9DYXJ0aWxoYV9Qcm9ncmVzc2l2aWRhZGVfZGFfVHJpYnV0YW5wZGZ8MA==](https://www.sindifisconacional.org.br/mod_download.php?id=aHR0cDovL3d3dy5zaW5kaWZpc2NvbmlFjaW9uYWwub3JnLmJyL2ltYWdlcy9lc3R1ZG9zL3Npc3RlbWFfdHJpYnV0YXJpby9DYXJ0aWxoYV9Qcm9ncmVzc2l2aWRhZGVfZGFfVHJpYnV0YW5wZGZ8MA==). Acesso em: 28 jun 2017.

distributiva” (MURPHY e NAGEL, 2005, p.5).

Após a problemática de se delimitar os limites da interferência do Estado na economia, outros questionamentos são levados em conta em relação à justiça tributária, como Quanto cada qual deve pagar?, Para que deve ser usado o dinheiro?, Quais produtos ou serviços devem ser isentos ou dedutíveis da base tributária?, Quais são as desigualdades legítimas e admissíveis na renda líquida da população ou nos impostos pagos por pessoas diversas?.

O debate político acerca do sistema tributário deve levantar a questão se o Estado deve taxar mais a riqueza e a propriedade ou o fluxo de recursos no decorrer do tempo e, nesse caso, a medida deve ser a renda ou o consumo?

Murphy e Nagel, ao citar o princípio da igualdade de sacrifícios, comentam:

De acordo com o princípio da igualdade de sacrifícios, o justo esquema tributário distingue os contribuintes de acordo com sua renda e pede mais dos que têm mais, de modo a garantir que cada contribuinte arque com a mesma perda de bem-estar – ou seja, de modo que o custo real, e não o custo monetário, seja o mesmo para todos (*Idem*. p. 34).

Associa-se ao princípio da igualdade de sacrifícios, o mecanismo da progressividade tributária com a finalidade de atender à equidade. Assim, o Estado deve cobrar mais impostos dos que têm mais renda, haja vista que têm mais capacidade de contribuir, impondo o sistema tributário a mesma perda real de bem-estar a todos.

É fato que toda essa discussão sustenta-se sobre a relação entre indivíduo e coletividade através das instituições do Estado e que o governo não se limita a apenas regular a vida das pessoas, mas sendo substancialmente responsável pelo tipo de vida que elas podem usufruir dentro de um corpo social.

Para Murphy e Nagel, a tributação tem duas funções precípuas:

A tributação tem duas funções principais. (1) Ela determina que proporção de recursos da sociedade que vai estar sob controle do governo para ser gasta de acordo com algum procedimento decisão coletiva e que proporção será deixada, na qualidade de propriedade pessoal, sob o arbítrio de indivíduos particulares. Essa é a repartição ente público e privado. (2) Ela é um dos principais fatores que determinam de que modo o produto social é dividido entre os diversos indivíduos, tanto sob a forma de propriedade privada, sob quanto a forma de benefícios fornecidos pela ação pública. Essa é a distribuição (*Idem*, p. 101).

A partir dessa abordagem de tributação, há, por um lado, os defensores de uma política distributiva fortemente igualitária, de transferências de dinheiro ou subsídios em moeda e, por outro lado, os partidários de uma extensa ação pública direta na educação pública, na saúde, nos gastos militares, no apoio às ciências, mas contra algum tipo de redistribuição, salvo a que ocorra de forma indireta.

## 2.5 O posicionamento de Hugo de Brito Machado

O imposto sobre grandes fortunas é um caso raro de competência tributária não exercida, embora tenha autorizada sua criação desde o advento da Constituição de 1988. Assim, para que possa ser instituído, é preciso haver lei complementar para definir o conceito do que se entende por grande fortuna, conforme art. 153, VII, da CF/88.

Hugo de Brito Machado (2015 (B), p.347) comenta que o verdadeiro motivo da não instituição do imposto sobre grandes fortunas é de ordem política e não propriamente relacionada com aspectos técnicos ou administrativos. Os titulares de grandes fortunas, se não estão no poder, possuem inegável influência sobre os que o exercem:

O poder é a aptidão de alguém para decidir e fazer valer sua vontade. A influência é a aptidão de alguém para obter de outrem a decisão do seu interesse. No Congresso Nacional estão as pessoas que decidem. Tais pessoas ou são titulares de poder, vale dizer, da aptidão para decidir e pôr em prática suas decisões, porque são titulares de grandes fortunas, que sobre elas exercem suas influência exatamente porque são titulares de grandes fortunas. Aliás, no mundo inteiro é assim. Por isto mesmo, onde foi criado o imposto sobre grandes fortunas, pouco tempo depois foi o mesmo revogado (2015 (B), p.345).

Sabe-se que é por via da tributação que se viabiliza os mecanismos de redução das desigualdades sociais e que se direciona a economia de um país para uma melhor distribuição da riqueza, um desenvolvimento social sustentável sem, contudo, prejudicar os princípios empresariais, esculpidos na Constituição de 1988, como o da livre iniciativa, da livre concorrência e da propriedade privada.

Machado sustenta que a extrafiscalidade consiste na interferência do Estado na economia, por meio de um tributo, na pretensão de influenciar as várias relações conexas com a riqueza, como sua distribuição ou o alcance efeito que não somente a arrecadação, havendo, portanto, divergência quanto à separação entre a característica fiscal e extrafiscal:

A rigor não há tributo neutro. O tributo sempre produz algum efeito na conjuntura econômica. Seja pela simples retirada de dinheiro de alguém, que, desta forma, não o destinará ao consumo, ou ao investimento, como faria se o tributo não existisse, seja ainda pela reação que provoca naquele que o suporta. Realmente, pelo influxo da tributação o sujeito gravado modifica seu comportamento a fim de impedir, se possível, ou pelo menos reparar o prejuízo sofrido por causa do imposto. Se não procura aumentar sua renda, tenta pelo menos mantê-la no mesmo nível, pois a renúncia àquilo com que já estava acostumado, a queda de seu padrão de vida é mais dolorosa do que a perda de uma vantagem ou aumento, esperado, mas ainda não obtido (MACHADO, 1987, p.5-6).<sup>30</sup>

---

<sup>30</sup> MACHADO, Hugo de Brito. "A Função do Tributo nas Ordens Econômica, Social e Política". In: *Revista da Faculdade de Direito da UFC*, Fortaleza, n.28 (2) p. 1-45, jul./dez. 1987.

Ao refletir sobre riqueza, equidade e liberdade, Machado conduz a uma conclusão que gira em torno de uma simbiose entre desenvolvimento econômico, social e político para a superação do subdesenvolvimento:

A luta pela riqueza, a luta pela equidade e a luta liberdade estão intimamente ligadas e certamente constituem não mais aspectos da luta pelo que denominamos melhor qualidade de vida. Seguramente a luta pela riqueza não terá êxito se empreendida com desprezo pela equidade e pela liberdade. Por outro lado, a equidade sem a riqueza e sem liberdade não seria mais que a socialização da miséria. Finalmente, a liberdade sem riqueza e sem igualdade é absolutamente impossível. “Desenvolvimento econômico, social e político representam assim três facetas, estreitamente inter-relacionadas, de um mesmo processo de enriquecimento e aperfeiçoamento da sociedade, com a progressiva superação das limitações e deficiências que caracterizam o atraso e o subdesenvolvimento (*idem*, 1987, p.8).

Por fim, vale recordar que a tributação é associada com o desenvolvimento econômico, uma vez que a questão essencial não reside na menor ou maior carga tributária, mas no modo pelo qual a carga tributária é distribuída. Todo tributo incide, em última análise, sobre a riqueza<sup>31</sup>.

É fato que uma igualdade absoluta não é possível, bem como uma sociedade sem desigualdades. O que está no âmago da discussão é a utilização do tributo de forma equânime na distribuição de riqueza por meio de políticas públicas sociais adequadas à redução da pobreza e marginalização, não esquecendo, por outro lado, que os recursos financeiros, obtidos através dos tributos, retornam para o setor privado por meio de incentivos fiscais.

---

<sup>31</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *A função do tributo nas ordens econômica, social e política*. Dissertação (mestrado) - Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Fortaleza-CE, 1985, p. 137.

### 3 O IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS

“A limitação da concentração da riqueza é uma saída para fazer da propriedade privada algo temporário. É como dizer "você é o dono, mas não para sempre. Os impostos vão tirar parte de sua propriedade ao longo do caminho. Se continuar a investir e trabalhar, poderá manter essa propriedade, mas se mantiver seu capital parado, iremos distribuí-lo". Thomas Piketty.

#### 3.1 Análise estrutural dos Projetos de Lei sobre o Imposto sobre Grandes Fortunas

Conforme já contextualizado nos dois capítulos anteriores, faz-se necessária a implementação de um tributo sobre a grande fortuna pelo Congresso Nacional e nesse ponto foram elaborados inúmeros projetos de lei tanto na Câmara dos Deputados quanto no Senado Federal por meio de vários projetos de lei.

Vale ressaltar a imprescindibilidade da compatibilidade material e formal dos projetos de lei com a CF/88, pois seria inútil e frustrante a aprovação pelo Congresso Nacional de um tributo que viesse a ser declarado inconstitucional, seja no controle difuso-concreto efetuado por qualquer juiz, seja no controle concentrado-abstrato exercido pelo STF.

32

Logo após a promulgação da CF/88, em 1989, o senador Fernando Henrique Cardoso apresenta o projeto de lei complementar 162/89, sendo aprovado no Senado e encaminhado à Câmara dos Deputados, recebendo o nº 202/89, mas ainda não votado no Plenário da Câmara.

Já em 2008, os deputados Chico Alencar, Ivan Valente e Luciana Genro, todos do PSOL, apresentaram o Projeto de Lei Complementar nº 277/2008 sob a alegação da grande concentração de riqueza que caracteriza a sociedade brasileira, em que “as cinco mil famílias mais ricas detêm patrimônio correspondente a cerca de 42% do PIB”.

---

<sup>32</sup> FERNANDES, André Dias; MELO, Álisson José Maia. “O imposto sobre grandes fortunas no Brasil e a redução das desigualdades socioeconômicas: exame da constitucionalidade do PLP 277/2008”. *Revista Nomos*, v.36, n.2, 2016. Disponível: <http://periodicos.ufc.br/index.php/nomos/article/view/6324/4553>. Acesso em 25 jun. 2017.

Desde então, vários projetos de lei para a instituição do tributo sobre a fortuna foram pensados ao PLP 277/2008, sendo possível dividi-los em três grupos, condizentes com o período em que foram propostos.

O primeiro grupo corresponde aos projetos apresentados em 2011 e 2012. O segundo grupo dos projetos apresentados em 2015. E o terceiro grupo dos mais recentes projetos, apresentados em 2016, conforme preleciona Fernandes e Melo:

No primeiro grupo encontram-se os projetos da legislatura 2011-2014, incluindo-se:

a) o PLP 26/2011, do Deputado Federal Amauri Teixeira (PT/BA), previu o piso de R\$ 5 mi para a grande fortuna, entendida como o conjunto de todos os bens e direitos situados no país ou no exterior, imponível a pessoas físicas domiciliadas no País, o espólio, pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior em relação ao patrimônio no país, em alíquotas progressivas de 1 a 5%;

b) o PLP 48/2011, do Deputado Federal Dr. Aluizio (PV/RJ), previu a criação da contribuição social das grandes fortunas, com piso em R\$ 5,52 mi e alíquotas progressivas de 0,55% a 1,8%, para financiamento da saúde;

c) o PLP 62/2011, do Deputado Federal Cláudio Puty (PT/PA), previu o piso de R\$ 3 mi para a grande fortuna, nos mesmos moldes, com alíquotas progressivas de 0,5 a 2% e, como detalhe, que os recursos seriam destinados ao desenvolvimento do ensino e a aplicação subsidiária da legislação do imposto de renda;

d) e, a reboque, o PLP 130/2012, de autoria de diversos deputados federais ligados ao Partido dos Trabalhadores, estipulou como grande fortuna o piso variável de oito mil vezes o limite mensal de isenção do imposto de renda, estipulando dessa forma um piso variável, e alíquotas variáveis de 0,5 a 1%.

Inaugurada a atual legislatura, logo no início da sessão legislativa de 2015, em fevereiro, mais quatro projetos foram pensados, a saber:

e) o PLP 2/2015, do Deputado Federal Sarney Filho (PV/MA), pôs o piso de R\$ 5 mi, com alíquotas entre 0,5 e 1,5%;

f) no PLP 6/2015, do Deputado Federal Hissa Abrahão (PPS/AM), grande fortuna é definida como valor acima de seis mil salários mínimos, em alíquotas progressivas de 0,1% a 0,5% e, como destaque do projeto, há a previsão da divisão do produto da arrecadação entre os entes federativos e a previsão de despesas para certas áreas;

g) o PLP 10/2015, de autoria conjunta de deputados federais oriundos de partidos e Estados diferentes, institui novamente a contribuição social sobre as grandes fortunas, com base de cálculo a partir de R\$ 4 mi e alíquotas progressivas de 0,4 a 2,1%, prevendo ainda que o produto da arrecadação será destinado à saúde;

h) por fim, o PLP 11/2015, do Deputado Federal Valmir Assunção (PT/BA), propõe o piso de R\$ 5 mi, fixando o poder aquisitivo da moeda com base no valor em 1º de janeiro de 2012, em alíquotas variáveis de 1 a 5%.

O último conjunto de projetos pensados foi proposto na sessão legislativa de 2016. São os seguintes:

i) o PLP 281/2016, do Deputado Federal João Derly (REDE/RS), estabelecendo o piso de R\$ 3 mi anuais, em alíquotas progressivas de 1 a 6%;

j) o PLP 294/2016, do Deputado Federal Moses Rodrigues (PMDB/CE), sugere o piso de R\$ 5 mi anuais, em uma alíquota de 0,3% e uma segunda alíquota de 0,7% se acima de R\$ 15 mi;

k) já o PLP 302/2016, do Deputado Federal Giuseppe Vecchi (PSDB/GO), mantém os R\$ 5 mi, mas prevê três alíquotas, 0,5%, 0,75% e 1% se acima de R\$ 10 mi;

l) o PLP 324/2016, de autoria dos Deputados Federais Flavinho (PSB/SP), Givaldo Carimbão (PHS/AL) e Joaquim Passarinho (PSD/PA), propõe como grande fortuna as quantias acima de R\$ 2 mi para pessoa física e o faturamento anual acima de dez vezes o valor máximo para o enquadramento como empresa de pequeno porte no Brasil para pessoas jurídicas, atualmente o equivalente a R\$ 48 mi, em alíquotas de 0,5 e 0,8% para pessoas físicas, no último caso se o patrimônio for superior a R\$ 5 mi, e de 1% para pessoas jurídicas (2016, p.68):

Constata-se, após uma análise preliminar, que os referidos projetos de lei têm entre si pontos de interseção, como a fixação de um valor de 3 milhões em média para uma grande fortuna e a delimitação de alíquotas progressivas que variam de 0,1% a 6%, além da previsão de abatimentos, da aplicação subsidiária da legislação do imposto de renda etc.

### **3.1.1 Sujeito passivo ou contribuintes**

Preliminarmente, cumpre comentar que o sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa, natural ou jurídica, obrigada ao cumprimento, tendo o dever de pagar, haja vista o caráter compulsório do tributo, enquanto que o sujeito ativo é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o cumprimento da obrigação imposta ao sujeito ativo.

Dessa forma, são contribuintes, sujeito passivo da obrigação tributária, aqueles que têm relação pessoal e direta com a situação que constitui o respectivo fato gerador, que, no caso do IGF, deverá ser delimitado por lei, cabendo a União cobrar tal imposto por delimitação constitucional prevista no art. 153, VII, da CF/88.

A maioria dos projetos de lei enumera como contribuintes obrigatórios 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 aos itens I e II. Portanto, utiliza-se o critério do domicílio do contribuinte: se o domicílio é no Brasil, alcança qualquer bem, não importando a nacionalidade do contribuinte ou a localização do seu patrimônio; se o domicílio é no exterior, alcança apenas o patrimônio no país, não importando a nacionalidade do contribuinte.<sup>33</sup>

Vale ressaltar que o PLS 534/2011 do Senador Antônio Carlos Valadares utiliza a nacionalidade do contribuinte como critério principal, não incluindo em seu projeto de lei pessoas jurídicas entre os contribuintes.

Recentemente a Senadora Vanessa Grazziotin (PCdoB-AM) apresentou um novo projeto que propõe a instituição do imposto para os milionários brasileiros, o PLS 139/2017 que inclui cada cônjuge tributado pela titularidade do patrimônio individual dentre o sujeito passivo quando houver sociedade conjugal estável, ressaltando que os bens e direitos dos filhos menores que serão tributados juntamente com o dos pais.

---

<sup>33</sup> Estudo n° 463 de 2015 da Consultoria Legislativa do Senado Federal referente à STC n° 2015-00903 da Senadora Gleisi Hoffmann que requer estudo acerca do imposto sobre grandes fortunas.

Desse modo, a incidência da lei recairá em todas as pessoas físicas domiciliadas no país que detenham o patrimônio a ser fixado nos termos da lei, indistintamente para servidores e empregados da Administração Pública dos entes federativos e para todas as sociedades empresariais que tenham bens, excluindo da incidência a faixa de isenção.

### 3.1.2 Conceito de grande fortuna

A fixação da grande fortuna é o grande nó górdio, o que faz com que categorias sócio-jurídicas sejam delimitadas e conceituadas, como riqueza, fortuna e grande fortuna, devendo ser enquadradas dentro do contexto econômico brasileiro para não gerar injustiças, deformações e mais incoerências no sistema tributário nacional.

Para tanto, seria preciso obter dados estatísticos da renda nacional com a finalidade de se destacar da pirâmide salarial, no caso de se taxar pessoas físicas, as faixas de riqueza, fortuna e grande fortuna sob o parâmetro do princípio da proporcionalidade.

O IGF pode ser conceituado como um imposto sobre a propriedade e, dentro desse gênero, há o imposto que incide sobre alguns tipos de bens individualizados, como veículos e imóveis, além do imposto que incide sobre o patrimônio que consiste em um agregado de bens e direitos (Hoffmann, 2015)<sup>34</sup>

Segundo o Estudo n° 463 de 2015, elaborado pela Consultoria Legislativa do Senado Federal:

No Brasil, existem cinco tipos de impostos sobre a propriedade. Três deles incidem sobre a titularidade de bens: veículo (IPVA), imóvel urbano (IPTU) e imóvel rural (ITR). Dois deles incidem sobre a transferência de titularidade: doação e herança (ITCMD) e alienação (ITBI). À exceção do ITR, são todos de competência estadual e municipal (*idem*, 2015).

Em que pese vários tributos incidentes sobre a propriedade, a participação desses impostos na arrecadação do setor público no Brasil é reduzida, ainda que tenha subido levemente nos últimos anos.

De acordo com a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) correspondia a 1,41% do PIB, em 2013 (1,21% do PIB, em 2008), ou 3,92% do total da carga tributária de 35,95% do PIB. Desses cinco impostos, apenas o IPVA e o IPTU têm importância arrecadatória, com receitas equivalentes a 0,6% e 0,5% do PIB, em 2013. Segue-se o ITBI

---

<sup>34</sup> Estudo n° 463 de 2015 da Consultoria Legislativa do Senado Federal referente à STC n° 2015-00903 da Senadora Gleisi Hoffmann que requer estudo acerca do imposto sobre grandes fortunas. Disponível em: <http://s.conjur.com.br/dl/igf-estudo-consultoria-legislativa.pdf>. Acesso em 12 jun. 2017.

(0,21% do PIB). Chama a atenção o peso desprezível da arrecadação do ITCMD e do ITR: 0,09% e 0,02% do PIB, respectivamente.

Há um traço distintivo entre o *wealth tax*, encontrado na experiência internacional, e a grande fortuna que o legislador brasileiro resolveu inserir na CF/88. O imposto sobre riqueza - *wealth tax* - podendo ser entendido como imposto sobre o patrimônio, comportando desde valores pequenos até valores gigantescos, diferentemente do alcance financeiro da grande fortuna idealizada no Brasil com incidência em patrimônios bastante elevados.

Outra forma de delimitação do IGF reside na conceituação de patrimônio líquido que é a diferença entre o total de bens e direitos de qualquer natureza, localização e emprego, e as obrigações do contribuinte, conforme previsto disposto no §1º do art. 3º do novo Projeto de Lei (2017) da Senadora Vanessa Grazziotin do PCdoB/AM, delimitando ainda o patrimônio que a pessoa física ou jurídica detenha em 31 de dezembro de cada ano-calendário.<sup>35</sup>

Ives Gandra da Silva Martins expõe seu entendimento sobre o IGF, afirmando que:

O tributo é de difícil cobrança e configuração, mas, no Brasil, pelo próprio texto constitucional, o “imposto sobre grandes fortunas” não pode incidir nem sobre os ricos (“riqueza” é menos que “fortuna”), nem sobre os milionários (“fortuna” é menos que “grande fortuna”). Apenas sobre os bilionários - ou seja, os detentores de fortunas grandes - que na economia brasileira são muitos poucos.<sup>36</sup>

É discutível a posição de Ives Gandra sobre a cobrança e conceituação do imposto por não apontar um fundamento epistemológico ou, no mínimo estatístico, plausível, haja vista que nem mesmo o Constituinte Originário delimitou qualquer valor de incidência. Além disso, a revista Forbes afirma que o número de bilionários brasileiros sobe em 2017 e chega a 43, aumento em relação a 2016.<sup>37</sup>

A doutrina, sob o magistério de Denise Lucena Cavalcante e Heleno Taveira Torres, contrapõe-se aos valores baixos para a primeira incidência do tributo elencados nos PLs em tramitação no Congresso Nacional.

O que preocupa nesses projetos são os valores baixos para a primeira incidência do tributo, que certamente alcançarão os assalariados que constituíram, em muitos casos, um

<sup>35</sup> BRASIL. Senado Federal. Projeto de Lei nº 139/2017, de 9 de maio de 2017. Regulamenta o disposto no artigo 153, VII, da Constituição Federal, para instituir o Imposto sobre Grandes Fortunas e dá outras providências. Projeto de Lei do Senado nº 139, de 2017. (complementar). Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/129136> Acesso em: 23 jun. 2017.

<sup>36</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. “O imposto sobre grandes fortunas”. In: *Jus Navigandi*, Teresina, ano 13, nº 1697, 23 fev. 2008. Disponível em: <http://jus.com.br/artigos/10977>. Acesso em: 25 de junho de 2017.

<sup>37</sup> “Os 43 mais ricos do Brasil, pela lista da Forbes”. Disponível em: <http://exame.abril.com.br/negocios/os-43-mais-ricos-do-brasil-em-2017-pela-lista-da-forbes/>. Acesso em 25 de jun 2017.

patrimônio em poupança ou bens imóveis (quase sempre decorrentes de financiamentos de até 30 anos), bens estes que não representam uma grande fortuna para efeitos de incidência do IGF (CAVALCANTE, 2015, p. 681-693).

Nesse sentido, a preocupação da doutrina em relação à primeira faixa de incidência do Imposto sobre Grandes Fortunas viola o princípio do não confisco<sup>1</sup>, disposto no art. 150, IV, da CF/88, além do princípio da capacidade contributiva insculpido no §1º do art.145 da Carta Política brasileira.

### 3.1.3 Fato gerador, base de cálculo e alíquotas

Conceitualmente fato gerador é a materialização efetiva do acontecimento delineado pela hipótese de incidência tributária que representa por sua vez o momento abstrato, previsto em lei, hábil a deflagrar a relação jurídico-tributária.

Em outras palavras, a hipótese de incidência é a situação descrita em lei, recortada pelo legislador entre inúmeros fatos do mundo fenomênico, a qual, uma vez concretizada no fato gerador, enseja o surgimento da obrigação principal (SABBAG, 2014).

Segundo o art. 114 do Código Tributário Nacional (CTN), fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência,<sup>38</sup> sendo o tributo devido quando consumado o fato sobre o qual incide a norma de tributação ou quando concretizada a hipótese de incidência tributária (Machado, 2015, p.133).

Nesse sentido, em conformidade com a legislação tributária infraconstitucional, a Senadora Vanessa Grazziotin propõe, no art. 3º do PLS 139/2017, que o imposto, a ser instituído, 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, o que corresponde entre R\$ 15.231.840,00 e R\$ 47.599.500,00 milhões.<sup>39</sup>

Por outro lado, o Projeto de Lei nº 277/2008 de Luciana Genro dispõe que o imposto sobre grandes fortunas tem por fato gerador a titularidade, em 1º de janeiro de cada

---

<sup>38</sup> BRASIL, Presidência da República. Código Tributário Nacional. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)

<sup>39</sup> “Dê sua opinião: projeto cria o imposto sobre grandes fortunas”. In: *Senado Notícias*. 10/05/2017, Disponível em: <http://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2017/05/10/de-sua-opinioao-projeto-cria-o-imposto-sobre-grandes-fortunas>. Acesso em 27 jun. 2017.

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.

O fato gerador do imposto sobre a grande fortuna, dentre os principais projetos em tramitação no Congresso Nacional, incide sobre a propriedade do contribuinte, podendo ser mais incisivo ou não a depender da ideologia do parlamentar, considerado, em alguns casos, como o conjunto de todos os bens e direitos, móveis, imóveis, fungíveis, consumíveis e semoventes, em moeda ou cujo valor, situados no País ou no exterior.<sup>40</sup>

Não há como dissociar fato gerador e base de cálculo que é a expressão econômica do fato gerador do tributo. A base de cálculo há de estar contida na norma que descreve a hipótese de incidência tributária. Assim, quando a lei institui um tributo, há de se referir a uma realidade economicamente quantificável.

A base de cálculo é elemento essencial na identificação do tributo, associada à alíquota que indica o percentual aplicado sobre a base para determinar o valor do tributo, sendo, portanto, a relação existente entre a expressão quantitativa, ou mensurável, do fato gerador e o valor do tributo correspondente (MACHADO, 2015, p.138-139).

### **3.1.4 Patrimônio**

Preliminarmente, faz-se de bom alvitre conceituar riqueza e, assim sendo, sua extensão abrange a renda monetária total e o patrimônio (bens e direitos) do indivíduo. Assim, a declaração de ambos é obrigatória para todos os contribuintes quando da declaração de rendimento anual de pessoas físicas.

Cumpra saber que nem todas as categorias de renda e de patrimônio são alcançadas pela tributação do IRPF, muito embora pudessem ser incluídas pelo IGF caso ele fosse regulamentado, como os rendimentos isentos e não-tributáveis e dos rendimentos sujeitos à tributação exclusiva.

Algumas categorias de rendas classificadas como isentas e não tributáveis reproduzem-se produtiva ou financeiramente e vão compor a riqueza individual dos contribuintes. Destacam-se os lucros e dividendos recebidos e as transferências patrimoniais a título de herança, doações ou meações.

---

<sup>40</sup> BRASIL. Senado Federal. Projeto de Lei nº 315/2017, de 26 de maio de 2015. Institui o Imposto sobre Grandes Fortunas, de que trata o art. 153, inciso VII, da Constituição Federal e dá outras providências. Projeto de Lei do Senado nº 315, de 2015. (complementar). Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/121420>. Acesso em: 23 jun. 2017.

Nesse sentido, Ives Gandra Martins posiciona-se quando diz que a intenção do constituinte é a de tributar as "grandes" fortunas:

O tributo apenas permitirá a incidência sobre "grandes fortunas", nem mesmo podendo incidir sobre "fortunas" que não sejam grandes. Definitivamente, a classe média e a classe alta não detentora de grande fortuna estarão a salvo deste tributo, se a Constituição for respeitada pelos legisladores. Fortuna é mais do que riqueza. E grande fortuna é mais do que fortuna. A pessoa rica, portanto, não se deverá submeter a qualquer imposição, incidível apenas sobre os grandes bilionários deste país. O universo de sua aplicação terá que ser necessariamente restrito (MARTINS, 1990, p.. 269).

Uma das críticas mais contundentes sobre a fixação de um valor ou da definição de uma grande fortuna é construída por Denise Lucena e João Catarino em que se questiona a falta de estudos técnicos que permitam cientificamente traçar um parâmetro do que seja uma grande fortuna dentro da realidade brasileira.

O que se constata nesses projetos é a definição aleatória de valores sem fundamentação técnica adequada que comprove o que é uma grande fortuna. A disparidade dos valores iniciais da primeira incidência do tributo comprova a ausência da abordagem econômica. O grande risco é a prevalência de um valor inicial de incidência muito baixa, alcançando assalariados e cidadãos que pouparam durante toda uma vida, do modo a ter segurança e um certo patrimônio que não representa uma grande fortuna; ou, de outro lado, estabelecer um campo de incidência tão alto que a arrecadação se diluirá em poucos, não gerando arrecadação que justifique sua instituição<sup>41</sup>.

Com o fim de aclarar o debate, Álisson e Fernandes (2016, p.81), exemplificativamente, afirmam, com base nos dados da nota técnica nº 19 do Sindifisco Nacional, que no ano de 2008, o Brasil registrava 220 mil cidadãos que possuíam investimentos no mercado financeiro de pelo menos US\$ 1 milhão, detendo, no total, US\$ 1,2 trilhão em aplicações financeiras; no mesmo sentido, com base em levantamentos das declarações do imposto de renda do ano de 2006, um grupo de 138 declarantes possuíam rendimentos tributáveis acima de R\$ 45 bilhões (*idem, ibidem*)

### **3.1.5 Administração, Fiscalização, Controle e Cobrança do IGF**

É fato que existem inúmeros desafios político-administrativos do imposto sobre a riqueza. O primeiro deles consistiria na omissão da riqueza pelo contribuinte em que, para fugir da progressividade, o sujeito passivo da obrigação tributária diluiria o próprio patrimônio entre os contribuintes de sua família, dependentes ou criaria pessoas jurídicas ou

---

<sup>41</sup> CATARINO, João Ricardo; CAVALCANTE, Denise Lucena. "Imposto sobre as Grandes Fortunas: Estudo Luso-Brasileiro acerca da sua admissibilidade". Artigo no prelo – Enviado para a *Revista Nomos* em maio/2017.

até transferiria o patrimônio para outro país.

Em contraponto a essa crítica, os parlamentares poderiam, por meio de alterações legislativas, criar um cadastro de informações com base no grau de parentesco, um cadastro de empresas com a participação das famílias cotistas para inibir condutas de evasão fiscal, além de leis que sancionassem os contribuintes que realizassem práticas proibidas.

Seria ainda necessário haver um sistema avaliatório de bens para confrontar os valores declarados pelos contribuintes, além da integração de sistemas tributários inter-federativos de imóveis para evitar diluição de patrimônio.

Interessante a abordagem rigorosa do projeto de lei nº 315, de 2015 do Senador Paulo Paim acerca da fiscalização, controle e sanção dos contribuintes, deixando ao sujeito passivo a obrigatoriedade de entregar a declaração anual do patrimônio e do cálculo do imposto, antecipando o pagamento, sem prejuízo do lançamento posterior pela autoridade fiscal, conforme o art. 8º do PL nº 315.

Em seguida, a legislação tributária autoriza a imposição de penalidades para coibir comportamentos ilegais e reprováveis pelo ordenamento jurídico, e, nesse sentido, propõe no art. 9º que serão aplicadas as seguintes penalidades:

- I – multa de 1% (um por cento) do valor do imposto devido, por mês de atraso na entrega da declaração de que trata o art. 7º;
- II – multa de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto apurado, na hipótese de subavaliação de bem declarado;
- III – multa de 100% (cem por cento) do valor do imposto apurado, na hipótese de omissão de bem na declaração;
- IV – multa de 150% (cento e cinquenta por cento) do valor do imposto apurado, na hipótese de simulação, fraude ou conluio que vise ocultar o verdadeiro titular do bem ou de seu valor<sup>42</sup>.

Vale ressaltar que a cobrança do IGF pode ser posta em prática apenas com o instrumental do que já dispõe a Receita Federal, sem nenhum instrumento de controle a mais, conforme assim comenta Hugo de Brito Machado (2015, p.346).

### **3.2 A questão da progressividade**

Preliminarmente, cumpre conceituar imposto progressivo quando a taxa é mais alta para os mais ricos (aqueles que possuem uma renda, um capital ou um consumo mais elevado terão um imposto progressivo para a renda, o capital ou o consumo) e mais baixa para

---

<sup>42</sup>Senado Federal. PROJETO DE LEI DO SENADO Nº 315, DE 2015. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=4612222&disposition=inline>

os mais humildes (PIKETTY, 2014, p. 482).

Por outro lado, o imposto regressivo é aquele que diminui a taxaço para os mais ricos, seja porque pelo fato de que eles conseguem escapar em parte ao regime normal (legalmente, por otimizaço fiscal, ou ilegalmente, por evasão) ou porque o regime fiscal do Estado prevê que o imposto seja regressivo.

Atkinson (2015, p. 221) menciona um exemplo de reduço de alíquotas para imposto regressivo no contexto britânico “a reduço na alíquota tributária do topo no Reino Unido foi particularmente acentuada no governo Thatcher, que, ao tomar posse em 1979, reduziu de 83% para 60% a alíquota sobre a renda auferida da parcela do topo” (ATKINSON, 2015, p. 221).

Atkinson menciona, em seguida, que o Reino Unido teve uma alíquota de imposto de renda do topo de 65% ou mais durante praticamente a metade dos últimos cem anos, sendo ainda reduzida em 1988 por Nigel Lawson, quando foi ministro das Finanças. O economista propõe um retorno de uma estrutura de tributaço mais progressiva para o imposto de renda pessoal, com alíquotas marginais que aumentem através das faixas de renda tributável até um teto de 65%, acompanhada por uma ampliaço da base tributária.

Essa regressividade fiscal no topo da hierarquia social está relacionado diretamente com a dinâmica da desigualdade patrimonial, além da concentraço do capital.

Em relação ao caso brasileiro, os legisladores reconhecem a necessidade da regulamentação do imposto sobre grandes fortunas sob a ótica da progressividade. Com exceço do PLS 128/08, o único projeto de lei que propõe alíquota única de 1%, todos os demais apresentam alíquotas progressivas, inclusive o mais novo PL de autoria da Senadora Vanessa Grazziotin.

Acerca da questão da progressividade dos impostos, Piketty afirma que a inovação mais importante do século XX em matéria fiscal foi a criação e o desenvolvimento do imposto progressivo sobre a renda, instituição que desempenhou um papel central na reduço da desigualdade ao longo do século.

### **3.3 Justificativas, críticas e contrapontos**

A maioria das justificativas para a implementação do IGF nos diversos projetos de lei tem como finalidade reduzir as injustiças provocadas pelas assimetrias inerentes à

economia de mercado, promovendo um ambiente de melhor distribuição de renda e percepção de justiça social com fulcro no art. 3º da Constituição Federal de 1988.

Convém ressaltar ainda que a destinação da arrecadação do IGF prioritariamente a investimentos governamentais no campo da Educação ou da Saúde proposto por alguns parlamentares, viola o disposto no art. 167, IV, da Constituição Federal, impossibilitando uma vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa.

Desse modo, uma solução possível para uma parcela vinculada do imposto dar-se-ia através de uma Emenda Constitucional ou ainda por meio do Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, incluído pela Emenda Constitucional nº 31 de 2000, conforme disposto no art. 80 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, como mais uma exceção a proibição à vinculação de receita de impostos.

Entre as principais críticas levantadas ao IGF estão: baixo potencial arrecadatório; elevado custo de administração decorrente do grau de complexidade (administração de isenções, deduções, alíquotas diferenciadas, valoração de ativos, identificação dos contribuintes, etc.); desestímulo à poupança; estímulo à saída de capital do país para outros locais que não adotam o imposto; conflito com os outros impostos sobre a propriedade; e experiência mal sucedida em vários países.<sup>43</sup>

Entre os alegados benefícios são elencados o estímulo à utilização produtiva dos recursos, já que o patrimônio precisa gerar renda para pagar a tributação; a atuação complementar ao imposto de renda para que a capacidade contributiva daqueles que têm patrimônio, mas não renda, possa ser devidamente explorada; a redução das desigualdades sociais com a tributação dos mais ricos e a utilização dos recursos em benefício dos mais pobres; e a maior disponibilidade de informações sobre os contribuintes, que, mediante cruzamento com os dados advindos da legislação de outros tributos, permite a redução da evasão fiscal (*idem, ibidem*)

Merece destaque uma Proposta de Emenda à Constituição que propõe, dentre outras alterações, a revogação do dispositivo que cria o IGF, argumentando que sua exigência incentivaria a fuga de capitais, não apenas estrangeiros, mas também nacionais e, ainda, que a experiência internacional com esse imposto já teria demonstrado que sua receita é extremamente baixa, não compensando os problemas que acarretaria.

---

<sup>43</sup> Estudo nº 463 de 2015 da Consultoria Legislativa do Senado Federal referente à STC nº 2015-00903 da Senadora Gleisi Hoffmann que requer estudo acerca do imposto sobre grandes fortunas, p. 2.

Vale ressaltar o contraponto de Machado Segundo quanto ao efeito econômico da fuga de capitais do país para Estados onde se tenha uma legislação menos onerosa:

Quanto à fuga de grande fortunas, não seria esse tributo, cuja alíquota não devem ser elevadas – como de resto se dá com os tributos incidentes sobre o patrimônio em geral – o grande responsável por elas. [...] essa fuga pode ocorrer de um forma ou de outra, motivada por violência urbana, insegurança jurídica, falta de infraestrutura de transportes etc [...] (2017, p.284).

Hugo de Brito (2015, p.346) também assevera, sobre a falácia da fuga de capitais, que é certo que sem alterações legislativas capazes de restringir certas práticas evasivas – como é o caso da escandalosa utilização de empresas *off shore* – muita evasão poderá ocorrer. Entretanto, é perfeitamente possível, com alterações legislativas relativamente simples, colocar a possibilidade de evasão em limites toleráveis.

Vale ressaltar a defesa que Odilon Guedes, economista, tece em prol da implementação do Imposto sobre Grandes Fortunas:

Já o Imposto Sobre Grandes Fortunas (IGF), previsto na Constituição Federal de 1988, poderia ser cobrado também de forma progressiva, segundo proposta de Amir Khair, arbitrando-se um nível mínimo de isenção e incidindo, por meio de alíquota reduzida, sobre o valor daquele patrimônio declarado no Imposto de Renda ao final do exercício, de pessoas físicas e jurídicas, que ex-ceder o valor da isenção. [...] É importante destacar, como forma de apoio à aprovação desse imposto, dados do Fundo Monetário Internacional (FMI) que mostram que a riqueza e o Produto Interno Bruto (PIB) mundial atingiram, em agosto de 2007, US\$ 190 trilhões e US\$ 48 trilhões respectivamente. Ou seja, a riqueza é quatro vezes superior ao PIB. Como já reiteramos, o Brasil apresenta uma das mais perversas distribuições de renda e riqueza do planeta e, diante desse quadro, podemos deduzir que entre nós a concentração deve ser bem maior do que a apresentada pelo FMI. Portanto, a aprovação do imposto sobre grandes fortunas é emergente.<sup>44</sup>

É visível a perversa concentração de renda e a má distribuição de renda no mundo, já que o dado do FMI alerta que a riqueza no mundo é quase 4 (quatro) vezes maior do que a soma do PIB mundial.

Por fim, cabe ainda considerar a inclusão, dentro dos projetos de lei, de instrumentos antielisivos contra a “possível” fuga de capitais seja no que diz respeito à possibilidade de transferência de bens pessoais para pessoas jurídicas, no Brasil ou no exterior, e assim escapar da tributação, seja a transferência de bens entre membros de um mesmo núcleo familiar, elencado a legislação tributária como medidas possíveis a multa e a responsabilidade solidária.

---

<sup>44</sup> FERNANDES, André Dias; MELO, Álisson José Maia Melo. “O imposto sobre grandes fortunas no Brasil e a redução das desigualdades socioeconômicas: exame da constitucionalidade do PLP 277/2008”. *Revista Nomos*, v.36, n.2, 2016. Disponível em: [www.periodicos.ufc.br/nomos/article/download/6324/4553](http://www.periodicos.ufc.br/nomos/article/download/6324/4553).

Evita-se a evasão fiscal na modalidade de transferências de bens entre parentes da mesma família com a redução da variação de alíquotas e o limite de isenção do imposto.

Nesse sentido, destaca estudo do IPEA:

Pode-se afirmar que quanto maior o limite de isenção e maior o número de alíquotas progressivas, maior a probabilidade de evasão fiscal. A depender dos custos de transferência de propriedade (podem ser altos no caso da propriedade imobiliária ou baixos no caso de ativos financeiros), é possível transferir o patrimônio entre integrantes de uma mesma família ou para pessoas de relação de confiança, para permanecer no limite de isenção ou, pelo menos, sofrer a incidência de menos alíquotas. A delimitação de uma alíquota única, a diminuição do limite de isenção, a obrigação da declaração familiar conjunta, a existência de cadastros familiares e um maior limite de isenção e bandas entre alíquotas para declarações conjuntas é algo que costuma ser aplicado para atenuar o problema (CARVALHO, 2011, p. 12).

A transferência de bens para parentes “distantes” de uma família é outra questão relevante que merece tratamento tributário. Assim, desvinculação de patrimônio próprio ou de tio para sobrinho, avô para neto, primo para primo constitui simulação ou fraude ao sistema tributário nacional, acarretando sanção da conduta ilícita do contribuinte.

Nesses casos, pode-se estabelecer uma presunção de fraude quando no curso de um exercício, o sujeito passivo reduz seu patrimônio abaixo do limite de isenção do imposto mediante atos de disposição gratuita de patrimônio. Caso não exista essa presunção, nada impediria a auditoria fiscal de comprovar eventual fraude administrativamente, hipótese em que se trataria de ato ineficaz perante o Fisco (ARAÚJO; SILVA, 2015).

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em decorrência da criação de inúmeros projetos de lei para a regulamentação do imposto sobre grandes fortunas e, até o presente momento, não instituído, é necessário que o Congresso Nacional debata a importância de se discutir um projeto apto para ser votado e posteriormente promulgado pelo presidente da República, haja vista a flagrante omissão inconstitucional, em que pese haver inúmeros PLs existentes nas Casas Legislativas, desde a Constituição Federal de 1988, há quase 30 anos.

Após a análise conjuntural da principiologia tributária, dos aspectos jurídicos e políticos acerca do imposto sobre grandes fortunas, pode-se recorrer a algumas soluções para que haja um entendimento dos legisladores na instituição de tão necessário imposto.

Na realidade, não se defende um projeto de lei que, pelo imediatismo e pela urgência requerida pela sociedade, viole normas constitucionais, como o princípio da vedação ao confisco (art.150, IV, da CF/88), da capacidade contributiva (art. 145, 1º, da CF/88), da isonomia material tributária (art.150, II, CF/88), além do livre exercício do direito fundamental à propriedade (art.5º, caput e XII da CF/88) e do livre exercício da atividade econômica (art . 170, parágrafo único).

De fato, não se vislumbra possível a atuação do Poder Legislativo no comprometimento na regulamentação do imposto sobre grandes fortunas, pois seria um contrassenso que os parlamentares pudessem taxar, tão diretamente, a si mesmos, uma vez que, conforme Hugo de Brito Machado, os representantes do Congresso Nacional são titulares de grandes fortunas ou decidem sobre a influência dos titulares do poder e da grande fortuna.

Portanto, não é possível apontar um projeto de lei em tramitação no Congresso Nacional que seja consistente com a realidade socioeconômica brasileira por conta da ausência de estudos técnicos específicos para que possa passar por todas as fases do processo legislativo. Assim, a aprovação de um projeto de lei não pode ter vícios formais e materiais nem ser incompatível com a Constituição Federal de 1988.

Vale ressaltar inúmeros aspectos relevantes dentre os projetos de lei propostos, seja com relação a uma definição de uma base tributária possível que atenda aos princípios constitucionais, seja com relação às alíquotas progressivas, às deduções e isenções ou até à avaliação de bens e direitos, mas são insustentáveis na grande maioria por faltar estudo técnico que subsidie a delimitação de uma base tributária.

Não se pretende, com as propostas apresentadas pelos parlamentares, “tirar dinheiro dos ricos para dar aos pobres”, mas sim reduzir a concentração de renda e as

desigualdades por meio do princípio constitucional da capacidade contributiva em que “contribui mais, quem tem maior poder econômico”, tendo em vista ainda o princípio da isonomia tributária, sem ferir, contudo, o sucesso e o mérito dos contribuintes que alçam conquistas na vida econômica. Desse modo, propõe-se um modelo que se adeque igualmente ao princípio constitucional do não confisco expresso no inciso IV do art. 150 da CF/88, muito embora não haja no sistema tributário nacional um valor que seja enquadrado no efeito confiscatório.

Algumas críticas à instituição do imposto sobre a grande fortuna não encontram amparo jurídico-legal nem sob a ótica sociológica, haja vista que são refutados ou relativizados, sob o manto da doutrina de Hugo de Brito Machado, Denise Lucena Cavalcante, João Catarino, André Dias Fernandes, Álisson José Maria Melo e Hugo de Brito Machado Segundo, os argumentos de fuga de capitais, ineficiência na arrecadação ou impraticabilidade do imposto.

Vale destacar que o Brasil tributa mais incisivamente o consumo por meio de impostos indiretos do que sobre o patrimônio por meio de impostos diretos. Dessa forma, a carga tributária de impostos indiretos atingiu 28% da renda total dos 10% de famílias mais pobres. Para os 10% de famílias mais ricas, ficou em apenas 10% da renda, conforme Pesquisa de Orçamentos Familiares do IBGE, realizada em 2008/2009, restando claro que a tributação indireta é maior para as famílias de menor renda.

O Imposto sobre Grandes Fortunas é um tipo de tributo que requer uma política tributária comprometida com uma redistribuição de renda equânime e com uma justiça fiscal e social mais eficiente com o fim de reduzir as desigualdades sociais, se cobrado em alíquotas progressivas, a partir de patrimônios acima de pelo menos R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões), com exclusão de alguns bens imóveis, como, por exemplo, a residência do contribuinte até um certo limite a ser definido em lei e instrumentos de trabalho.

Por fim, não é possível apontar, nesse trabalho inicial, um projeto de lei que apresente todas as características razoáveis para a instituição do imposto sobre grandes fortunas, pois não se tem dados mais apurados sobre a pirâmide salarial, sobre a declaração imposto de renda atualizado pela Receita Federal, assim como o quantitativo de contribuintes que possuem um patrimônio acima de 1 (um) milhão de reais para se ter uma noção mais detalhada do que seja riqueza, fortuna e grande fortuna para que se possa instituir o imposto em compatibilidade com a Constituição Federal de 1988.

Por outro lado, de acordo com a Nota técnica n° 19 elaborada pelo Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, no ano de 2008, o Brasil

registrava 220 mil cidadãos que possuíam investimentos no mercado financeiro de pelo menos US\$ 1 milhão, detendo, no total, US\$ 1,2 trilhão em aplicações financeiras. Ainda no ano de 2006, de acordo com levantamento das declarações do imposto de renda, havia um grupo de 138 que possuíam rendimentos tributáveis acima de R\$ 45 bilhões<sup>45</sup>.

Por todo o exposto, a implementação do Imposto sobre Grandes Fortunas perpassa por uma definição de uma base tributável compatível com a realidade econômica nacional, com os princípios constitucionais tributários, além de ter alíquotas progressivas com o fim de atender uma justiça social e fiscal por meio da redução de impostos indiretos sobre os mais pobres e pela elevação da tributação das classes mais afortunadas.

---

<sup>45</sup> SINDIFISCO NACIONAL. *Nota técnica nº 19: imposto sobre grandes fortunas, uma oportunidade de maior justiça tributária*. Brasília, DF: Sindifisco Nacional, 2010, p. 4-6.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

### Legislação

BRASIL, Presidência da República. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)

\_\_\_\_\_ Código Tributário Nacional. Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)

\_\_\_\_\_ Câmara dos Deputados. Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania. Projeto de Lei Complementar nº 277, de 2008. Disponível em:

<<http://www.camara.gov.br/sileg/integras/760702.pdf>>. Acesso em: 28 mar. 2011.

\_\_\_\_\_ Projeto de Lei Complementar nº 130, de 2015. Disponível em:[http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=963421&filenome=PLP+130/2012](http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=963421&filenome=PLP+130/2012). Acesso em: 10 out. 2016.

\_\_\_\_\_ Projeto de Lei Complementar nº 11, de 2015. Disponível em:<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=946422>.

Acesso em: 10 out. 2016.

\_\_\_\_\_ Senado Federal. Projeto de Lei Complementar nº 315, de 2015. Disponível em: <http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/121420>. Acesso em: 10 out. 2016.

\_\_\_\_\_ Projeto de Lei Complementar nº 534, de 2011. Disponível em: <http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/101942>. Acesso em: 10 out. 2016.

### Relatórios

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria de Política Econômica. *Relatório da distribuição pessoal da renda e da riqueza da população brasileira: dados do IRPF 2015/2014*. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2016.

## Jurisprudência

BRASIL. STF. ADO 31/DF, Rel. Min. Teori Zavaski. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDiarioProcesso.asp?numDj=69&dataPublicacaoDj=12/04/2002&numProcesso=2010&siglaClasse=ADI&codRecurso=0&tipoJulgamento=MC&codCapitulo=5&numMateria=10&codMateria=2>>. Acesso em: 24 novembro de 2015

## Pareceres

BRASIL. AGU. ADO 31/DF. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Disponível em: <http://www.agu.gov.br/page/download/index/id/15491966>

\_\_\_\_\_. PGR. ADO 31/DF. nº 22.995/2016-AsJConst/SAJ/PGR. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/PORTAL/processo/verProcessoPeca.asp?id=308745603&tipoApp=.pdf>

## Doutrina

ATKINSON, Anthony B. *Desigualdade: o que pode ser feito?* São Paulo: Leya, 2015.

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

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CAVALCANTE, Denise Lucena; TORRES, Heleno Taveira. “A tributação sobre a riqueza volta à cena: o imposto sobre grandes fortunas no Brasil”. In: PINTO, Felipe Chiarello de Souza; PASIN, João Bosco Coelho; SIQUEIRA NETO, José Francisco (Org.). *Direito, economia e política: Ives Gandra, 80 anos do humanista*. São Paulo: Instituto dos Advogados de São Paulo, 2015, p. 681-693.

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

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário*. 12ª ed Rio de Janeiro: Forense, 2012.

FERNANDES, André Dias; MELO, Álisson José Maia Melo. “O imposto sobre grande fortunas no Brasil e a redução das desigualdades socioeconômicas: exame da constitucionalidade do PLP 277/2008”. *Revista Nomos*, v.36, n.2, 2016. Disponível em: [www.periodicos.ufc.br/nomos/article/download/6324/4553](http://www.periodicos.ufc.br/nomos/article/download/6324/4553).

MACHADO, Hugo de Brito. *Fundamentos do ordenamento jurídico: liberdade, igualdade e democracia como premissas necessárias à aproximação de uma justiça possível*. Tese de doutorado. Universidade de Fortaleza. Fortaleza: 2009.

\_\_\_\_\_ *A função do tributo nas ordens econômica, social e política*. Dissertação (mestrado) - Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Fortaleza/CE, 1985.

\_\_\_\_\_ (A) *Teoria Geral do Direito Tributário*. 1ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

\_\_\_\_\_ (B) *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 2ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

\_\_\_\_\_ (C) *Curso de Direito Tributário*. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito *Manual de Direito Tributário*. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2017.

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

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p.1394.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2015.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal*. Coimbra: Almedina, 2015.

PIKETTY, Thomas; tradução Mônica Baumgarten de Bolle. *O Capital no Século XXI*. 1ª Ed. Tradução de Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

\_\_\_\_\_ *A economia da desigualdade*. 1. ed – Rio de Janeiro: Intrínseca, 2015.

RAMOS, Lauro; MENDONÇA, Rosane. In: GIAMBIAGI..Fábio [et al.] *Economia Brasileira Contemporânea*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005, 10ª reimpressão

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SCHUI, Florian. Austeridade. *Breve História de um grande erro*. 1ª ed Editorial Presença: Lisboa, 2015, p. 12.

SEN, Amartya. *Desenvolvimento como liberdade*. São Paulo: Companhia das Letras, 2010.

### **Artigos, livros e periódicos**

ARAUJO, José Evande C; SILVA; Jules Michelet P.Q. *Medidas antielisivas na instituição e cobrança do Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF)*. Brasília: Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados, 2015.

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

MARTINS, Ives Gandra da Silva. “O imposto sobre grandes fortunas”. In: *Jus Navigandi, Teresina*, ano 13, nº 1697, 23 fev. 2008. Disponível em: <http://jus.com.br/artigos/10977>. Acesso em: 02 out. 2014.

ALBUQUERQUE, Raíssa Carvalho Fonseca e. “Da omissão legislativa na instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas”. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XVII, n. 122, mar 2014. Disponível em: [http://www.ambitojuridico.com.br/site/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=14578&revista\\_caderno=26](http://www.ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=14578&revista_caderno=26). Acesso em 06 de janeiro de 2016.

BBC News. “Ricos alemães defendem Imposto sobre Grandes Fortunas”. 2009. Disponível em <<http://news.bbc.co.uk/2/hi/europe/8321967.stm>>. Acesso em 23 fev. 2012.

DIEESE; IPEA; SINDIFISCO. *A progressividade na tributação brasileira: por maior justiça tributária e fiscal*. Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos; Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada; Sindifisco Nacional. São Paulo: DIEESE; IPEA; Sindifisco, 2011. Disponível em:

[https://www.sindifisconacional.org.br/mod\\_download.php?id=aHR0cDovL3d3dy5zaW5kaWZpc2NvbWJjaW9uYWwub3JnLmJyL2ltYWdlcy9lc3R1ZG9zL3Npc3RlbWFfdHJpYnV0YXJpby9DYXJ0aWxoYV9Qcm9ncmVzc2l2aWRhZGVfZGFfVHJpYnV0YWNhby5wZGZ8MA==](https://www.sindifisconacional.org.br/mod_download.php?id=aHR0cDovL3d3dy5zaW5kaWZpc2NvbWJjaW9uYWwub3JnLmJyL2ltYWdlcy9lc3R1ZG9zL3Npc3RlbWFfdHJpYnV0YXJpby9DYXJ0aWxoYV9Qcm9ncmVzc2l2aWRhZGVfZGFfVHJpYnV0YWNhby5wZGZ8MA==) Acesso em: 28 jun 2017.

INFOMONEY. “França Aprova nova lei enquanto o Brasil espera tramitação”. Disponível em <<http://economia.uol.com.br/ultimas-noticias/infomoney/2011/08/25/grandes-fortunas-franca-aprova-nova-lei-enquanto-o-brasil-espera-tramitacao.jhtm>>. Acesso em 04 mar. 2012.

JOBIM, Nelson Franco. “Espanha reinstitui imposto sobre grandes fortunas”. Disponível em: <http://nelsonfrancojobim.blogspot.com.br/2011/09/espanha-reinstitui-imposto-sobre.html>>. Acesso em 17 abr. 2012.

KHAIR, Amir. “Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF)”. Disponível em: [http://www.ie.ufrj.br/aparte/pdfs/akhair190308\\_2.pdf](http://www.ie.ufrj.br/aparte/pdfs/akhair190308_2.pdf). Acesso em: 3 abr. 2011.

LOCATELLI, Soraya D. Monteiro; MARTINS, Rogério V. Gandra da Silva. *O Imposto sobre Grandes Fortunas*. São Paulo: Fecomércio, 2008.

REVISTA VEJA. “Sarkozy agrada os muito ricos e desagrada aos ricos para ficar bem com a opinião pública”. Disponível em: <<http://veja.abril.com.br/blog/ricardo-setti/vasto-mundo/sarkozy-agrada-os-muito-ricos-e-desagrada-aos-ricos-para-ficar-bem-com-a-opinio-ublica/>>. Acesso em 04 mar. 2012.

SANTOS, Élvio Gusmão. *Desigualdade Social e Justiça Tributária*. Disponível em [www.agu.gov.br/page/download/index/id/905012](http://www.agu.gov.br/page/download/index/id/905012). Acesso em: 28 de junho 2017.