



UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE – UFCG
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS – CCJS
UNIDADE ACADÊMICA DE DIREITO – UAD



NEILTON DANTAS DE SOUZA

**A INSTITUIÇÃO DO IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS COMO
MECANISMO PARA MINIMIZAR OS EFEITOS DA ATUAL CRISE FISCAL
BRASILEIRA**

**Sousa – PB
2018**

NEILTON DANTAS DE SOUZA

**A INSTITUIÇÃO DO IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS COMO
MECANISMO PARA MINIMIZAR OS EFEITOS DA ATUAL CRISE FISCAL
BRASILEIRA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Direito do Centro de Ciências Jurídicas e Sociais da Universidade Federal de Campina Grande, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Giliard Cruz Targino

Coorientador: Prof. Allison Haley dos Santos

**Sousa – PB
2018**

NEILTON DANTAS DE SOUZA

**A INSTITUIÇÃO DO IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS COMO
MECANISMO PARA MINIMIZAR OS EFEITOS DA ATUAL CRISE FISCAL
BRASILEIRA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Direito do Centro de Ciências Jurídicas e Sociais da Universidade Federal de Campina Grande, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Giliard Cruz Targino

Coorientador: Prof. Allison Haley dos Santos

Data de aprovação: 04/12/2018.

Banca Examinadora:

Orientador: Prof. Giliard Cruz Targino

Prof(a).: Iarley Pereira de Sousa

Prof(a).: Maria Marques Moreira Vieira

*“Não me subjugu
Tenho viajado por muito tempo
Tenho tentado com muito empenho
Com uma bela canção”.
Elizabeth Woolridge Grant (Lana Del Rey)*

AGRADECIMENTOS

Antes de tudo, durante tudo e depois de tudo a Deus, por me possibilitar chegar até aqui, sobrevivendo a cada acontecimento ruim na minha vida, a cada problema que parecia ser o fim para mim, que parecia que eu não suportaria, Ele me mostrou que sou capaz sim de suportar e mais, aprender com eles, e me dar suporte em minhas vitórias como forma de dizer: meu filho, estou contigo, mesmo que não entendas. Toda honra e glória a ti meu pai e Senhor.

Ao lado de Deus, e em segundo lugar agradecer meu “chamego” maior, Maria, mãe de Deus e minha, mestra e Rainha, por toda vez que me escutou chorar baixinho para não incomodar ninguém com minhas preocupações e aflições mais ridículas, e com seu imenso amor de mãe me abraçou e me fez seguro e intercedeu por meus pecados a Cristo. Como diz minha canção favorita ao teu respeito: “Acaso não sabeis que eu sou da Imaculada? Acaso não sabeis tenho uma advogada? Só quem já foi órfão sabe o valor do colo de mãe”.

Aos meus anjos no céu, minha mãe terrena Neide Dantas, minha vó Maria Dantas, e meu Pai Nilton “Cancão”, por terem cumprido o seu papel na terra, ter me dado tanto amor para guardar durante a caminhada, e cuidar de mim todo o tempo. Não estão aqui, mas fazem parte de mim.

À minha irmã e maior responsabilidade Nayana, obrigado com mais força do que consigo imprimir em palavras, obrigado por ser a minha companheira, cuidar de mim, mesmo sem entender, mesmo com toda a diferença de pensamento, mesmo com toda a carga da vida sobre seus ombros, é tua essa vitória, e todas que virão te quero ao meu lado sorrindo muito. Eu te amo.

RESUMO

O presente trabalho monográfico reaviva a discussão acerca da viabilidade jurídica e utilidade econômico-financeira do imposto sobre grandes fortunas no momento em que o Brasil passa pela atual crise financeira. O estudo teve como função demonstrar uma alternativa pautada em uma forma de tributação mais justa e consciente, ligada a princípios consagrados na constituição e demais ramos do ordenamento jurídico. É explorado ao longo da pesquisa, conceitos de princípios que norteiam e dão base à instituição do imposto; é também explanado como seria o funcionamento do imposto, salientando qual tipo de legislação seria capaz de instituí-lo, com base em análises de textos propostos ao congresso nacional e analogia a outros impostos já instituídos. Foram apresentados dados objetivos, tais como conceitos a respeito dos déficits e seu histórico para que se tenha de forma clara a evidenciação do fator que o causa, para que haja uma otimização dos resultados de modo mais eficaz, bem como o produto da arrecadação por meio de estimativa com sujeitos determinados, além disso, apresentaram-se informações que atestem a capacidade contributiva dos indivíduos que pagariam tal imposto, e com este exame, foi possível confirmar a hipótese de uma útil alternativa para minimizar os efeitos da atual crise financeira presente no estado brasileiro. Nesse contexto, o cálculo feito a partir do patrimônio das 180 pessoas mais ricas do país e valendo-se dos elementos tributários definidos no projeto de lei do senado nº 128/2008, verificou-se que seria possível arrecadar aproximadamente 10 bilhões de reais anualmente. Logo, estima-se que considerando todos os potenciais contribuintes, o Imposto sobre Grandes Fortunas permitiria uma arrecadação de 20 bilhões de reais. A partir desses números pode-se concluir pela importância da instituição do imposto mencionado, contudo, o déficit fiscal do país depende também de políticas adicionais que promovam as reformas necessárias para só então atingir o princípio do equilíbrio orçamentário, possibilitar que o estado brasileiro realize os investimentos necessários e dê sua parcela de contribuição para a retomada do crescimento do país.

Palavras-chave: Crise fiscal. Déficit orçamentário. Receitas tributárias. Imposto sobre grandes fortunas.

ABSTRACT

The present monographic work revives the discussion about the legal feasibility and economic-financial usefulness of the tax on large fortunes at the moment when Brazil goes through the current financial crisis. The purpose of the study was to demonstrate an alternative based on a fairer and more conscious form of taxation, linked to principles enshrined in the constitution and other branches of the legal system. Concepts of principles that guide and give base to the institution of the tax are explored throughout the research; one also explains how the tax would work, highlighting which type of legislation would be able to institute it, based on analyzes of texts proposed to the national congress and analogy to other taxes already established. Objective data, such as concepts about the deficits and their history, have been presented so that the evidence of the factor that causes them can be clearly defined, so that results can be optimized more effectively, as well as the product of collection through of estimation with determined subjects, in addition, information was presented that attest the contributory capacity of the individuals who would pay such tax, and with this examination, it was possible to confirm the hypothesis of a useful alternative to minimize the effects of the present financial crisis in the Brazilian state. In this context, the calculation made from the assets of the 180 richest people in the country and using the tax elements defined in Senate law 128/2008, it was verified that it would be possible to raise approximately 10 billion reais annually. Therefore, it is estimated that considering all potential contributors, the Tax on Large Fortunes would allow a collection of 20 billion reais. From these figures one concludes the importance of imposing the aforementioned tax, however, the country's fiscal deficit also depends on additional policies that promote the necessary reforms to only achieve the principle of budget balance, enable the Brazilian state to carry out the necessary investments and give its share of contribution to the resumption of the country's growth.

Keywords: Fiscal crisis. Budget deficit. Tax revenue. Tax on large fortunes.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

CIDE-Combustível – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre as operações realizadas com combustíveis

CPC – Código de Processo Civil

CRFB/88 – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

CTN – Código Tributário Nacional

II – Imposto sobre importação de produtos estrangeiros;

IE – Imposto sobre exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

IR – Imposto sobre rendas e proventos de qualquer natureza;

IPI – Imposto sobre produtos industrializados;

IOF – Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

ITR – Imposto sobre propriedade territorial rural;

IEG – Imposto extraordinário de guerra;

IGF – Imposto sobre grandes fortunas;

ITCMD – Imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos;

ICMS – Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação;

IPVA – Imposto sobre a propriedade de veículos automotores;

IPTU – Imposto sobre a propriedade territorial urbana;

ISS – Imposto sobre serviços de qualquer natureza;

LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA – Lei Orçamentária Anual

LRP – Lei de Registros Públicos

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	9
2	PRINCÍPIOS DO DIREITO CONSTITUCIONAL, FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO	11
2.1	Princípios Orçamentários, Constitucionais e Tributários	11
2.1.1	<i>Princípio do Equilíbrio Financeiro</i>	11
2.1.2	<i>Princípios da legalidade</i>	13
2.1.3	<i>Princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o Privado</i>	15
2.1.4	<i>Princípio da Isonomia</i>	16
2.1.5	<i>Princípio da Capacidade Contributiva</i>	18
2.2	Receitas e Despesas Públicas	19
2.2.1	<i>Receitas públicas</i>	21
2.2.3	<i>Despesas públicas</i>	23
3.	IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS – IGF: CARACTERÍSTICAS E ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DO IMPOSTO	27
3.1	Instrumento de instituição	30
3.2	Definição e classificação do Imposto sobre Grandes Fortunas	33
3.3	Definição e classificação do Imposto sobre grandes fortunas	34
3.3.1	<i>Imposto Direto</i>	34
3.3.2	<i>Imposto real</i>	35
3.3.3	<i>Imposto Fiscal</i>	36
3.3.4	<i>Imposto sobre patrimônio e renda</i>	37
3.3.5	<i>Progressividade, proporcionalidade e seletividade</i>	38
3.4	Fato gerador e base de cálculo do Imposto sobre Grandes Fortunas	39
3.5	Sujeito Ativo e Passivo do Imposto sobre Grandes Fortunas	41
4	UMA ANÁLISE DO IMPACTO DA INSTITUIÇÃO DO IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS NA ECONOMIA ENQUANTO ALTERNATIVA À CRISE FINANCEIRA BRASILEIRA	41
4.1	Déficit Fiscal Atual	41
4.2	Breve histórico de déficits orçamentários no Brasil	43
4.3	O Imposto sobre Grandes Fortunas conforme o Projeto de Lei nº 128/08 do Senado Federal e analogia a outros impostos	47
4.3.1	<i>Alíquota do imposto</i>	47
4.3.2	<i>Possíveis sujeitos passivos no plano fático e a estimativa de receitas</i>	47
4.3.3	<i>A experiência internacional com a instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas ou outro imposto similar</i>	50
4.4	Endividamento público brasileiro: uma análise crítica	51
4.5	Novo imposto como alternativa correta	54
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	55
	REFERÊNCIAS	57

1 INTRODUÇÃO

Com o agravamento da situação financeira brasileira ao passar dos anos somado a ausência de medidas eficazes da administração pública para conter o déficit orçamentário, tornou-se imprescindível que o estado buscasse fonte ou meios para reequilibrar as contas públicas, e desta maneira possibilitar a reaquisição do ritmo de crescimento do país.

Nesse diapasão, no ordenamento jurídico atual, é previsto o imposto sobre grandes fortunas, no artigo 153, VII da Constituição Federal de 1988, porém não fora ainda instituído, o que torna importante buscar e conhecer os motivos da não instituição deste imposto. É sabido que existe uma discussão importante, especialmente na academia, no entorno desse tributo, muita gente critica que o mesmo ainda não foi instituído porque na verdade contraria os interesses das pessoas poderosas economicamente. Ademais, ainda não existe resultado de pesquisa produzido pelo CCJS, logo, o presente trabalho se mostra relevante para academia, porque servirá como fonte de pesquisa para outros discentes na produção de trabalhos complementares a este.

No cenário atual, a administração pública busca, por muitas vezes, como saída, o agravamento da carga tributária já em vigor, taxando grupo de pessoas que já suporta altos índices de tributação, e deste modo relativizando o princípio da capacidade contributiva e o da isonomia, além de que não é medida mais acertada, pois, na medida em que aumenta a tributação das pessoas, diminuindo o poder de compra delas, conseqüentemente provoca menos consumo, desaquece o mercado, gera desemprego para os trabalhadores e prejuízo para os produtores. Então, o ajuste das contas públicas brasileiras poderia ser resolvido com a instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas? Qual seria o impacto das receitas desse imposto no orçamento da União? Se o mesmo já houvesse sido criado poderia ter evitado a crise fiscal atualmente vivida pelo estado brasileiro?

Nesse contexto, o presente trabalho monográfico tem como objetivo analisar a viabilidade e utilidade de instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas e saber

em que medida a instituição desse tributo impacta no orçamento, especialmente na capacidade de evitar a crise fiscal atualmente enfrentada.

Para alcançar o objetivo proposto, utilizar-se-á o método de abordagem dedutivo, visto que parte de uma situação geral para uma particular. O método de procedimento é o histórico, tendo em vista que se utiliza de processos e instituições passadas, procurando identificar e explicar origens contemporâneas. Quanto à natureza, a pesquisa é classificada como aplicada, considerando que objetiva a produção de conhecimento que tenham aplicação prática e dirigidos a solução de problemas reais específicos; quanto à forma de abordagem será qualitativa e quantitativa, visto que parte da pesquisa pode ser traduzida em números, para posteriormente, classificá-las e analisa-las; quanto ao objetivo geral, como exploratória, porque tem como principal finalidade, desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e ideias, tendo em vista a formulação e problemas mais precisos ou hipóteses pesquisáveis para estudo posteriores; quanto aos procedimentos técnicos, como bibliográficos, já que elaborada a partir de material já publicado, constituído principalmente de livros, artigos periódicos e atualmente via eletrônico; e quanto à obtenção de dados será análise de conteúdo.

Para responder a problemática e desenvolver uma produção de texto coerente, no primeiro capítulo são ressaltados os princípios constitucionais ligados ao direito tributário, bem como princípios sediados no direito financeiro brasileiro, de modo a proporcionar amparo normativo, argumentativo e segurança jurídica à instituição da espécie tributária objeto deste estudo.

No segundo capítulo serão demonstrados os elementos constitutivos do imposto sobre grandes fortunas a partir da análise do último projeto de lei apresentado ao congresso nacional, somado a analogia para obtenção dos conceitos das características deste imposto, conseqüentemente demonstrando os seus limites e direcionamentos no plano fático.

Ao terceiro capítulo é incumbido demonstrar o atual déficit fiscal e seus números; o histórico de déficits na qual deixam nítidos os motivos que, com o tempo foram agravados, assim isolando o fator a ser recuperado; a estimativa de receita que a instituição deste imposto viria a gerar ao orçamento público, demonstrando assim seu real impacto nas contas públicas, identificando também possíveis sujeitos passivos deste tributo, e por fim o endividamento público que denota uma inversão de quem seria o polo passivo e ativo da relação tributária.

2 PRINCÍPIOS DO DIREITO CONSTITUCIONAL, FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO

2.1 Princípios Orçamentários, Constitucionais e Tributários.

Estes são preceitos que norteiam as finanças públicas, responsáveis pelo crescimento de um país, ou sua retirada de uma crise econômica, Assim esta gama de seguimentos tem impactos no dia-a-dia das pessoas que compõe a sociedade, pois nele possui os indícios onde os cortes de gastos serão efetuados, juntamente com seus limites, e onde será regulada a prioridade dos programas de execução das ações da administração.

Os princípios constitucionais ligados aos tributários, portanto, trata-se de um conjunto de critérios juridicamente considerados como limite ao poder de tributar, inserido na competência tributária outorgada pela Constituição ao ente político intraestatal.

Os princípios são normas que norteiam que algo seja realizado na medida do possível, levando em conta uma discricionariedade jurídica e real existente. Trata-se de um mandado de melhora, de excelência. Os princípios permitem um grau de generalidade mais alto que as regras. Por outro lado, as regras são normas que podem ou não ser cumpridas. Se uma regra é válida, logo deverá fazer exatamente o que ela diz. Utiliza a técnica do “tudo ou nada” (ÁVILA, 2017).

2.1.1 Princípio do Equilíbrio Financeiro

De todos os princípios clássicos, esse é o que tem merecido maior atenção, fora do âmbito específico do orçamento, interessando de perto outras áreas econômicas, como finanças públicas, política fiscal, desenvolvimento econômico etc.

No entendimento dos economistas clássicos, os gastos públicos não se constituíam numa boa aplicação econômica, pois eram atendidos com taxações sobre os setores produtivos, que certamente dariam melhor aplicação a esses recursos. Mal maior que os gastos públicos e impostos era o déficit nas contas do governo, cuja cobertura se dava pelo endividamento público: o Estado tomava

empréstimos de particulares e, em muitos casos, fazia aplicações improdutivas. No final do século XIX, estudos de finanças públicas realizados fora da corrente clássica da economia concluíam pela existência de substanciais diferenças entre o endividamento público com finalidade reprodutiva (estrada de ferro, por exemplo) e outros para aplicação em setores considerados menos prioritários e de avaliação duvidosa e difícil (programas culturais, educacionais e de progresso social) (GIACOMONI, 2012).

É com a escola keynesiana que acontece a reação mais organizada ao princípio do equilíbrio orçamentário. Havendo desestabilização no sistema econômico (Estagnação e desemprego), compete ao governo criar condições para a retomada do crescimento. Isso pode significar o endividamento público pela captação de recursos privados ociosos cuja aplicação visaria ao pleno emprego e à dinamização da economia. Estudos sobre o comportamento cíclico da economia contribuíam para justificar o intervencionismo público especialmente nos momentos de estagnação do ciclo. Segundo essas novas concepções, não é a economia que deve equilibrar o orçamento, mas o orçamento é que deve equilibrar a economia (GIACOMONI, 2012).

Além de Giacomoni, outros estudiosos, tal como Augustinho Paludo (2013), explica a localização de tal princípio, na Lei de Responsabilidade Fiscal, e deixa uma rápida concepção da função prática deste princípio aduzindo que:

Este princípio está consagrado no art. 4º, inciso I, alínea a, da LRF que determina que a LDO disporá sobre o equilíbrio entre receita e despesa. Ele estabelece que a despesa fixada não pode ser superior à receita prevista, ou seja, deve ser menor ou igual à receita prevista. A finalidade deste princípio é deter o crescimento desordenado dos gastos governamentais e impedir o déficit orçamentário.

Importante salientar que a Lei complementar nº101, titulada lei da responsabilidade fiscal (LRF) é um instrumento delimitador e norteador que, em resumo, obriga todos os governantes a obedecerem às normas e limites para administrar as finanças públicas, prestando contas sobre quando e como gastam os recursos da sociedade. Paludo (2013) explica que a LRF prevê que a Lei de diretrizes orçamentárias (LDO) terá de trazer um parecer objetivo, e que nele haja um balanço que aponte que as despesas possuem uma receita que suporte suas execuções sem débitos negativos, ou seja, um parecer que deixe claro o equilíbrio

financeiro das ações da administração pública de modo que a atividade do estado não vá gerar déficit, harmonizando os cálculos e assegurando que nenhuma despesa fique sem uma receita que a supra.

Portanto, resta claro a necessidade mais que imperiosa de ser atendido esse princípio e seu lugar como fator principal e munição para o crescimento econômico e/ou saída de qualquer crise financeira.

2.1.2 Princípios da legalidade

Este princípio é o pressuposto basilar de todos os estados democráticos de direito, consistindo, a rigor, no cerne da própria qualificação deste, ou seja, o estado é de direito devido a sua atuação está intimamente e necessariamente ligada ao ordenamento jurídico, vigorando o “império da lei”. (ALEXANDRINO, 2012).

Além da consistência deste princípio ser fortemente protegido pelos doutrinadores, tem-se a sua positivação na Carta Magna brasileira, inserido no artigo mais importante da Constituição quando se trata de direitos e garantias fundamentais que regem e norteiam o atual ordenamento jurídico. Localizado geograficamente no artigo 5º, II que expõe:

Art. 5º. 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, nos termos seguintes:
II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei (BRASIL, 1988).

Assim a sociedade brasileira é assegurada tanto dos seus direitos como de suas obrigações. Portanto, proporcionando segurança jurídica a toda a população.

Na esfera que é inclusa a administração pública e seus agentes e/ou representantes, há um rigor maior deste princípio, como aduz Santos (2014, n.p.):

Por outro lado, se não existe lei autorizando nem proibindo o exercício de uma conduta a determinada administração, esta não poderá praticá-la, sob pena de ser tal ato considerado ilegal. Desse modo, a administração pública, diferentemente do particular, somente pode atuar como e quando determinado em lei.

Então, a administração pública está duplamente ligada a este princípio, devido não somente por não realizar atos contrários a lei, mas a só executar o que está contido em Lei.

Conforme explanado acima, no âmbito constitucional, ao cidadão o direito de acometer qualquer ato que não esteja proibido por algum dispositivo legal, e no âmbito dos atos executados pelo estado trabalha-se não apenas com legalidade, mas sim com estrita legalidade, ou seja, só é permitido ao estado agir conforme a lei.

Isto posto, na esfera do direito tributário, ramo este do direito público, portanto sujeito a estrita legalidade. Na própria constituição é insculpido que é defeso à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sem prejuízo de outras garantias, instituir ou majorar tributo sem lei que o estabeleça, qual seja, a lei ordinária, que, em regra, é a lei competente para aumentar tributo, ressalvados os casos em que a lei determina que seja feito por lei complementar (SABBAG, 2017, p. 64).

Para Crepaldi (2015, p. 75):

O princípio da legalidade consiste num dos fundamentos do Estado Democrático de Direito. Notável conquista da humanidade, na medida em que suprime da vontade do detentor do poder a fixação da obrigatoriedade das condutas, não poderia deixar de estar presente no universo tributário. Neste sentido, a obrigação do cidadão transferir parte de seu patrimônio para os cofres do Poder Público não pode prescindir da edição da lei competente. No campo tributário, este princípio quer significar que ninguém é obrigado a recolher tributo sem que, anteriormente, haja lei que traga sua definição. Por outro lado, tal princípio guarda determinação de que é vedado às pessoas políticas criar tributos sem lei anterior que os estabeleça, vale dizer, com previsão de sua hipótese de incidência, sujeito ativo e passivo, base de cálculo e alíquota.

Pelo que se compreende do trecho acima, este princípio significa que a criação, aumento, redução ou extinção de um tributo sempre depende de lei, e esta precisa ser uma lei ordinária, porém, há exceções. Há quatro tributos no direito brasileiro, dispostos na Constituição, que são criados por lei complementar, que são: empréstimos compulsórios, previsto no art. 148; **imposto sobre grandes fortunas (grifo nosso)**, previsto no art. 153, VII; impostos residuais, previsto no art. 154, I; e novas fontes de custeio da seguridade (BRASIL, 1988).

Nesse diapasão o artigo 97 do Código Tributário Nacional (CTN) estabelece as matérias sujeitas à reserva legal, quais sejam: a instituição de tributo ou a sua extinção; a majoração de tributos ou a sua redução; a definição do fato gerador da obrigação tributária principal e do seu sujeito passivo; a fixação de alíquota e da base de cálculo; a cominação de penalidades e as hipóteses de extinção, exclusão, suspensão do crédito tributário ou de dispensa ou redução de penalidades (CARDOSO, 2017).

O Código Tributário Nacional (CTN) encontra pressuposto de validade no art. 146 da Constituição Federal. É conclusivo afirmar que é materialmente, lei complementar, cujo primeiro objetivo é a de ser norma de integração da Constituição.

Conforme preleciona Brito (2016), abrangem a expressão “legislação tributária” todas as fontes do Direito Tributário, por isso é cabível uma classificação que a discrimine entre normas tributárias principais e normas tributárias secundárias. Não há, na Doutrina, unanimidade nessa maneira de classificar, por isso se faz correto utilizar a hierarquia comum ao ordenamento jurídico do direito público, e nesse contexto encontram-se entre as normas principais: as leis, a partir da lei constitucional; os tratados e as convenções internacionais; e entre as secundárias: os decretos e as denominadas normas complementares definidas no art. 100 do Código Tributário Nacional.

2.1.3 Princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o Privado

Este princípio evidencia que, via de regra, todas às vezes em que se confrontarem o interesse privado e o interesse público, deverá o interesse público, ou seja, da sociedade deve prevalecer, pela simples ideia de que o coletivo deve preponderar sobre o individual. Logicamente, haverá sempre limites à predominância do interesse público sobre o privado, pois já foi exposto que a Administração Pública deverá pautar sempre suas condutas pela legalidade e, sobretudo, respeitar os direitos individuais previstos especialmente no art. 5º da CF/88 (Santos, 2014).

No mesmo sentido Mello (2004, p.60) ensina que a supremacia do interesse público sobre o privado consubstancia em um:

Verdadeiro axioma reconhecível no moderno Direito Público. Proclama a superioridade do interesse da coletividade, firmando a prevalência dele sobre o particular, como condição, até mesmo, da sobrevivência e asseguramento deste último. É pressuposto de uma ordem social estável, em que todos e cada um possam sentir-se garantidos e resguardados.

O que o consagrado autor quer dizer é que este princípio, além da sua conceituação e seu objetivo é uma necessidade basilar de toda uma sociedade, por mais plural que seja, ela preconiza a harmonia que deve ser consagrada para que o estado, em nome da coletividade, possa exercer suas funções, e com isso promover o bem estar de cada indivíduo da sociedade, requisito para uma ordem social estável e promissora, na qual todos possam repousar sua confiança.

2.1.4 Princípio da Isonomia

A Constituição Federal de 1988 (CRFB/88), dentre outros motivos, recebeu o título de “constituição cidadã”, por positivar em seu texto, na parcela corresponde a direitos e garantias fundamentais e individuais, este princípio, e não somente nele, mas distribuir por todo o seu corpo normativo direcionamentos imperiosos baseados neste princípio, o que leva à conclusão de que tal preceito é um dos mais importantes da CRFB, e um dos mais aclamados da sociedade. Logo o art. 5º da CRFB/88 assegura que: “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza” (BRASIL, 1988). Também será aplicável tal previsão constitucional na seara tributária, pois o art. 150, II, da Constituição Federal, não se esqueceu de consagrar ainda mais tal princípio ao estabelecer a proibição da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios de:

Instituir tratamento desigual entre os 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, 1988).

Para tanto, não se pode esquecer os ensinamentos de Rui Barbosa, de que a regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigalam, portanto, não é tratar a todos de forma igual, mas igualar os desiguais, a ponto de que possam de fato ser comparáveis (SABBAG, 2017).

Oliveira (2015, n.p.) enfatiza que:

A lei, em princípio, não deve dar tratamento desigual a contribuintes que se encontrem em situação equivalente (CF, art. 150, II). A União, Estados, Distrito Federal e Municípios não poderão instituir tratamento tributário desigual entre contribuintes que se encontrem na mesma situação. Trata-se de outro princípio com raio de ação superior ao universo tributário. Verdadeiro elemento conformador da ordem jurídica como um todo, fixa a premissa de que todos são iguais perante a lei.

Compreende-se, por meio da citação acima, que o fisco (estado) deve dar tratamento igual aos contribuintes com situação equivalente. Para isto, há duas regras básicas: a) *Non olet* – o dinheiro não tem cheiro, isto é, não interessa para o fisco de onde vem o dinheiro do contribuinte, razão pela qual atividades criminosas são tributadas e rendas de origem ilícitas também. b) A incapacidade civil é irrelevante para o Direito Tributário, ou seja, os civilmente incapazes também pagam tributos (MINARDI, 2017).

Esse princípio assegura tratamento equitativo do Estado para com os contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Todavia, existem situações em que se faz necessário que o Estado trate de forma desigual alguns contribuintes a fim de atender com rigor ao princípio da igualdade. É importantíssimo ressaltar, por exemplo, do imposto progressivo, pois, conforme explica Machado:

Realmente, aquele que 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 (MACHADO, 2012, p. 37).

Assim, tratar todos os contribuintes com igualdade não significa, em regra, tratá-los de forma exatamente igual. Para, na prática, haver tratamento com igualdade, faz-se necessário, conseqüentemente, verificar critérios de discriminação, tendo em vista a tributação que será igual para os iguais e diferentes para os desiguais. Para tanto, constata-se que sem critérios para a formulação de juízos de igualdade entre pessoas, fatos ou situações, torna-se improvável traçar uma isonomia jurídica prática, visto que sempre haverá a configuração de desigualdades e igualdades baseadas em uma subjetividade.

2.1.5 Princípio da Capacidade Contributiva

O princípio da Capacidade Contributiva é basilar tanto no direito tributário, como na ciência do direito financeiro, pois é o princípio que assegura que o cidadão tem o dever de contribuir na exata proporção da sua capacidade de suportar o encargo fiscal, seus proventos e condições pessoais.

Encontra-se inserido no art. 145, § 1º da Constituição Federal:

Art. 145. (...)

§1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte facultando à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esse objetivo, identificar, respeitados os direitos individuais e dos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte (BRASIL, 1988).

Cumpre-se observar que a capacidade contributiva, é fixada como critério de graduação do imposto e também do limite à tributação, determinando que o criador da lei determine o que seja tributável ou não. Há critérios a serem observados como quesito: 1º renda auferida; 2º o consumo ou renda despendida; 3º patrimônio ou renda acumulada (OLIVEIRA, 2015).

Sobre este princípio Crepaldi (2015, p. 93) baliza em consonância com o princípio anteriormente citado quando aduz:

Faz parte da isonomia, também, tratar os desiguais de modo desigual, devendo, assim, o tributo ser cobrado de acordo com as possibilidades de cada um (CF, art. 145, § 1º). Não existe uniformidade quanto ao entendimento acerca da capacidade contributiva ("capacidade econômica do contribuinte"). Os impostos deverão ser graduados segundo a medida da possibilidade econômica dos contribuintes de pagar tributos.

Deste modo, o citado autor indica que os impostos terão caráter pessoal, ou seja, serão cobrados de acordo com os proventos de cada qual. O que não só justifica a progressividade dos impostos como a criação de algum, como será explanado no capítulo seguinte desta elaboração.

Deste modo, é demonstrado que a instituição do IGF tem amparo legal, e não resta óbice jurídico à viabilidade da instituição do referido imposto.

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EXCLUSÃO DO BENEFÍCIO FISCAL DECRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS.

ESTABELECIMENTO FRIGORÍFICO EXPORTADOR. OBSERVÂNCIA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. 1. Na origem, a empresa impetrante objetivava afastar a aplicação do disposto no § 1º do art. 13-A do Decreto n. 12.056/2006, e suas prorrogações, que restringiu o direito ao benefício fiscal de crédito presumido de ICMS, por parte do estabelecimento frigorífico exportador. 2. O mandamus foi impetrado em caráter preventivo contra decreto de efeitos concretos, que faz restrição expressa à condição de frigorífero exportador, existindo situação individual e específica a ser tutelada, razão pela qual se rejeita a alegada preliminar de decadência e impetração contra a lei em tese. 3. O acórdão impugnado afastou a violação do princípio da igualdade tributária, por entender que a questão em análise deve levar em conta o **princípio da capacidade contributiva, uma vez que é necessário diferenciar os que possuem riquezas diferentes e, conseqüentemente, os que possuem diferentes capacidades de contribuir, ou seja, tratar de forma igual apenas os que tiverem igualdade de condição**. 4. O princípio da capacidade contributiva está disciplinado no art. 145 da CF/1998, segundo o qual: "**os tributos serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte**". 5. O princípio da igualdade defendido pela recorrente deve se relativizar pelo princípio da capacidade contributiva, de modo que seja atribuído a cada sujeito passivo tratamento adequado à sua condição, para minimizar desigualdades naturais. 6. A ordem pleiteada não pode ser concedida, pois, caso a postura extrafiscal do Estado não fosse permitida, a recorrente teria o direito ao benefício fiscal em questão e passaria a uma situação de maior vantagem em relação às demais pequenas empresas do setor de carnes. 7. A extensão dos benefícios fiscais, por via jurisdicional encontra limitação absoluta no dogma da separação de poderes. Recurso ordinário improvido. (STJ - RMS: 37652 MS 2012/0072877-6, Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS, Data de Julgamento: 26/06/2012, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 29/06/2012). (grifo nosso).

A jurisprudência é pacífica a respeito da aplicação do princípio da capacidade contributiva, e não só no que diz respeito a imposto, mas a todos os tributos. Neste julgado, é acentuada a definição do princípio e, o mostra intimamente ligado ao princípio da isonomia, no qual resta claro que seja atribuído a cada sujeito passivo tratamento adequado à sua condição, para minimizar desigualdades naturais.

2.2 Receitas e Despesas Públicas

A sociedade complexa por excelência, para convivência dos indivíduos que a compõe e como resultado do amadurecimento adquirido com o passar dos anos, criou uma instituição superior capaz de organizar e gerir as finanças comuns a

sociedade e deram o nome de estado, a essa instituição foi dado o papel de controlar, alimentar, alterar e realizar estratégias de execuções que visem o bem-estar comum, como pressuposto de existência e evolução dos povos.

Como visto, dentre as finalidades do Estado encontra-se o bem-estar comum, onde segundo a lição de Harada (2016, n.p.), afirma que:

Basicamente, a finalidade do Estado é a realização do bem comum. A noção de bem comum é difícil e complexa. Podemos conceituá-lo como sendo um ideal que promove o bem-estar e conduz a um modelo de sociedade, que permite o pleno desenvolvimento das potencialidades humanas, ao mesmo tempo em que estimula a compreensão e a prática de valores espirituais. Para o atingimento dessa finalidade, o Estado desenvolve inúmeras atividades, cada qual objetivando tutelar determinada necessidade pública.

O consagrado termo “bem-estar comum” consiste em políticas de bem-estar social que se materializam em atividades estatais voltadas para áreas do desenvolvimento humano, algumas dessas áreas a carta magna brasileira de 1988 cita, como saúde, educação, segurança pública, saneamento básico, energias, infraestrutura urbana (moradias, estradas, portos, aeroportos e etc.) e rural (canais de acesso a águas, habitações, escoamento, técnicas de semeio e etc.).

É de grande notoriedade que algumas dessas atividades podem ser ofertadas pelos particulares, como a educação e saúde, porém outras, somente o estado detém o poder de desenvolver de forma direta e exclusiva, como exemplo temos as atividades legislativa, judiciária e as da segurança pública, que são interesses primários comuns, imparciais e indelegáveis em razão da indisponibilidade do interesse público, princípio vital, consolidado na administração pública.

Para custear todas as realizações supracitadas, o estado necessita buscar meios que proporcionem receitas, e estas por suas vezes, sejam direcionadas a despesas provenientes da execução de ações que promovam o bem-estar de todos. A este ciclo é dado o título de “atividade financeira do estado”.

A atividade financeira do estado, como citado anteriormente, é composta pelas receitas, ou seja, toda forma de patrimônio adquirido pela máquina estatal arrecadado dos indivíduos que compõe o país ou que de alguma forma se relacionam com este, e despesas, que são dispêndios realizados pela administração pública que tem como fim, a melhora da vida dos indivíduos presentes naquela sociedade.

2.2.1 Receitas públicas

As doutrinas são unânimes ao afirmar o conceito essencial de receitas públicas, portanto não há grandes divergências nas suas definições, todavia, o conceito trazido por Harada (2016, n.p) aproxima-se ao máximo da definição prática:

Conceituam-se as receitas públicas como ingressos de dinheiro aos cofres do Estado para atendimento de suas finalidades mediante aplicação desses recursos pelo regime da despesa pública, isto é, aplicação dos recursos financeiros ingressados de conformidade com as diversas dotações fixadas na Lei Orçamentária Anual.

Assim, fica fixado o conceito de receitas públicas como sendo todo valor pecuniário que foi introduzido aos cofres públicos, temporariamente ou permanentemente, que permita a exploração financeira do estado e que quando adicionado ao patrimônio público é destinado à finalidade mister do estado: O bem-estar comum.

O estado possui meios de arrecadação de receita para sanar as despesas, meios estes explicitados por Aliomar Baleeiro (1960, p.9) que aduz:

Para auferir o dinheiro necessário à despesa pública, os governos, pelo tempo afora, socorrem-se de uns poucos meios universais: (a) realizam extorsões sobre outros povos ou deles recebem doações voluntárias; (b) recolhem as rendas produzidas pelos bens e empresas do Estado; (c) exigem coativamente tributos ou penalidades; (d) tomam ou forçam empréstimos; (e) fabricam dinheiro metálico ou de papel.

Os meios ou modos de auferir renda para os cofres públicos no Brasil, são, em suma, recolhimento de renda proveniente da atividade empresarial do estado e pelos frutos de seus bens; exigência coercitiva por meio da tributação e penalidades; a fabricação de dinheiro não é livre devido à sua desregulação promover desvalorização da moeda, assim, não sendo usado como fonte de obtenção de receita.

A doutrina classifica receitas para uma melhor didática, no tocante a sua periodicidade, em extraordinária e ordinária.

As receitas públicas extraordinária são aquelas provenientes de uma necessidade não prevista pelo estado decorrente de uma situação ou conjuntura de

caráter temporário e de urgência, trazendo como exemplo, temos a competência que a União tem de lançar empréstimos compulsórios (tributo instituído por lei complementar, com destinação específica desde a sua criação e criado somente em casos específicos pela lei), assim, essa forma de receita não servem como fontes fixas de obtenção de proventos, haja vista sua destinação específica e seu caráter temporário, ou seja, quando terminar a situação que ensejou sua criação, deve ser cessada sua cobrança, mesmo que gradativamente (PUCCINELLI-JÚNIOR, 2014).

A receita pública ordinária é aquela que adentram os cofres públicos com regularidade, por meio das atividades financeiras promovidas pelo estado, portanto consistem em fontes fixas e permanentes de receitas necessárias para sanar as despesas públicas. (PUCCINELLI-JÚNIOR, 2014)

Quanto à origem, as receitas podem ser classificadas em originárias e derivadas.

Para Puccinelli-Júnior (2014, p.15) receita originária advém do fruto da atuação do estado, quando ele vende seus bens ou explora atividade econômica, sob o regime de direito privado, a exemplo do lucro advindo das empresas estatais como a Caixa Econômica Federal, o Banco do Brasil, Petrobras, dentre tantas outras.

As advindas da exploração do patrimônio do estado, como dividendos e lucros que rendem dos títulos de imóveis e ações das empresas pertencentes ao estado, são nomeadas por grande parte da doutrina de receitas originárias patrimoniais.

Tem-se as receitas originárias que são fruto do lucro advindo da competitividade que as empresas estatais têm devido a concorrerem em regime igual ao das empresas do setor privado, estas são tituladas como receitas originárias industriais, comerciais e de serviços (PUCCINELLI- JÚNIOR, 2014).

Já as receitas derivadas advém do sistema de tributação, de penas pecuniárias e as reparações de guerra, portanto, compondo o grupo advindo do poder coercitivo do estado. Ou seja, o Estado, em virtude de seu poder de autoridade, pode retirar de seus indivíduos parcelas de seus patrimônios para a execução de seus objetivos, visando ao bem-estar geral.

Fica nítido o conceito deste tipo de receita quando Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho (2016, p. 285) explana:

As receitas públicas derivadas também são conhecidas como “receitas do domínio público” (ou “de economia pública” ou, ainda, “de direito público”), pois são obtidas graças à autoridade (*jus imperii*) inerente à entidade pública, segundo regras de direito público. Em tal categoria, enquadram-se não só os tributos, mas também as multas ou quaisquer outras receitas decorrentes do poder de império do Estado, como as reparações de guerra, que envolvem nítida coação do vencedor sobre o vencido, embora sob a forma de convenções e tratados internacionais, além de, habitualmente, virem autorizadas por lei interna.

É mister destacar que, para fins de qualificação como receitas derivadas, o que de fato importa é que os recursos sejam obtidos em virtude do poder coercitivo do Estado, sendo secundário o aspecto de serem provenientes do patrimônio de terceiros.

Quanto à aplicação, ou seja, quanto a sua destinação e seus respectivos fins, a doutrina classifica em dois tipos, a primeira de aplicação geral, isto é, aquela receita direcionada a atender a quaisquer conjuntos de necessidades públicas, sem uma destinação específica imposta na lei que a criou, a exemplo desse tipo de receita, tem-se a receita fruto de impostos que por efeito de expressa determinação prevista no art. 167, inciso IV, da Constituição Federal (BRASIL, 1988), não pode ser vinculada a órgão, fundo ou despesa, tendo por finalidade custear os mais diversos gastos públicos.

A segunda de aplicação especial, que ao contrário do tipo anteriormente citado, a lei que a cria destina sua aplicação a uma finalidade específica, como é o caso do empréstimo compulsório que tem como finalidade financiar gasto advindo de uma situação específica, durante um tempo determinado até perdurar a situação, fixando toda a receita adquirida através dessa arrecadação para a conjuntura que ensejou a mesma. A contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE) é também exemplo de receita com aplicação especial, incidindo sobre atividades de importação ou comercialização de combustíveis, portanto, toda sua arrecadação é destinada expressamente às finalidades previstas no texto constitucional em seu art. 177, § 4º, inciso II (BRASIL, 1988).

2.2.3 Despesas públicas

Em uma ótica geral, porém bastante assertiva, Hely Lopes Meirelles (2016, p. 176) conceitua as Despesas públicas como sendo:

[...] todo dispêndio que a Administração faz para custeio de seus serviços, remuneração dos servidores, aquisição de bens, execução de obras e serviços e outros empreendimentos necessários à consecução de seus fins (MEIRELLES, 2016, p. 176).

Assim, temos a visão que as despesas são comprometimentos de receitas que a administração requer para sanar as necessidades do funcionamento da máquina estatal, tais como a remuneração do seu quadro de pessoal e aqueles que de alguma forma prestam serviços onerosos a ela, aquisição de bens para as prestações de serviço, e execução de obras e ações que tenham como objetivo os fins almejados por tal administração.

Nesse diapasão, a despesa é tida como parte do orçamento, portanto, aquela em que se encontram classificadas todas as destinações para gastos com as diversas atribuições e funções governamentais. Como aduz Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho (2016), por outras palavras, o complexo da distribuição e emprego das receitas para custeio dos diferentes setores da administração.

A quantidade e destinação das despesas públicas, em última análise resulta de uma atitude política tomada por quem rege a administração pública, incluindo-se nessa esfera o legislativo e judiciário, porque o levantamento do conjunto de necessidades de uma sociedade, a serem sanadas pelo serviço público, é matéria que se insere no âmbito de atuação do poder político, e a este cabe a formulação da Política Governamental, na qual está prevista a execução dos objetivos nacionais de pronto, objetivos esses eleitos de conformidade com as ideias políticas, sociais e filosóficas do momento, com o intuito de que o plano de ação governamental tenha legitimidade perante a sociedade.

Então, ao contrário do que ocorre no ramo do setor privado, onde os objetivos são baseados e adaptados aos recursos econômico-financeiros existentes, no ramo do setor público, em um primeiro momento, elegem-se as prioridades da ação governamental para, após, estudar os meios de obtenção das receitas necessárias ao atingimento das metas politicamente estabelecidas. As despesas públicas, vinculadas a essas metas estabelecidas, são aprovadas pelo congresso nacional, na esfera federal, pela assembleia legislativa no caso dos estados, e na câmara de vereadores no que tange aos interesses municipais, passando a integrar o orçamento, cuja execução se dá com observância de normas constitucionais e legais pertinentes.

Por isso, o exame das despesas consignadas (dotações orçamentárias) permitirá identificar a programação e alvos do governo e, conseqüentemente, possibilitará apresentar, com nitidez, em proveito de que grupos sociais e regionais, ou para solução de problemas e necessidades que permitam o funcionamento do estado (HARADA, 2016).

Em uma ótica atual, somado ao exposto anteriormente, do cenário brasileiro, nas palavras de Sanson (2011) ele explica que:

A estrutura de despesas varia com o tempo e reflete o próprio estágio de desenvolvimento econômico do País. Em países mais pobres predominam as despesas correntes, pois o setor público tem uma base menor para aplicar tributos, sobrando menos recursos para os gastos de capital. O setor público brasileiro, por conta dos ajustamentos fiscais com vistas a controlar o processo inflacionário das últimas décadas, ficou com margem estreita para os gastos de capital em décadas recentes. Por isso, a venda de várias empresas estatais, especialmente no período entre 1994 e 2002, e o recurso à Parceria Público-Privadas (PPP), ainda mantido, para aumentar a capacidade de investimento em infraestrutura, sob coordenação estatal (SANSON, 2011, n.p.).

Ele se refere, principalmente, a organização em países pobres, que tem de tratar problemas de base, primeiramente, para depois tratar de investimento de capitais, e importante salientar que nestes casos, o estado tem uma base menor para aplicar tributos, haja vista a capacidade econômica da população para suportar a tributação. E explica como o setor público vem sendo usado pela administração de forma marginal, com função precípua de controlar inflação, ocasionando vendas de empresas públicas e forçando as parcerias público-privada (PPP), sob claro direcionamento estatal, para garantia do interesse público sobre o privado.

Assim como as receitas, os doutrinadores preferem classificar as despesas para que haja uma melhor compreensão de tão complexo assunto.

Primariamente, as despesas são divididas didaticamente em dois grandes grupos, as Orçamentárias e Extraorçamentárias, conforme predileção de Valdecir Pascal (2015).

As orçamentárias são as despesas que estão insculpidas na lei orçamentária e nos créditos adicionais. Estas seguem obrigatoriamente a todas as regras pertinentes ao processamento da despesa, tais como: licitação (regra para aquisição de produtos e serviços), empenho, liquidação entre outros (PASCAL, 2015).

Por sua vez as extraorçamentárias correspondem às despesas que não estão previstas na lei do orçamento ou em créditos adicionais e abrangem diversas saídas de numerários, resultantes do levantamento de depósitos, cauções, pagamento de restos a pagar, consignações, resgate de operações de crédito por antecipação de receita, incluindo todos os outros valores que se apresentem de forma transitória. São valores que serão pagos pela entrada da chamada receita extraorçamentária nos cofres públicos. Fica destacado sua natureza bem menos burocrática, ou seja, sua efetivação se dá de uma forma muito menos burocrática do que as despesas orçamentárias (PASCAL, 2015).

A classificação doutrinária quanto à natureza legal, ou motivo de dispêndio, tem-se dentro do grupo “despesa corrente”, as despesas de custeio e as transferências correntes.

A primeira corresponde a dotações direcionadas à manutenção de serviços criados anteriormente, inclusive abrangendo as obras de conservação e adaptação de bens imóveis, a exemplo salienta-se o pagamento de serviços terceiros, pagamento de pessoal e encargos, aquisição de material de consumo, entre outras (PASCAL, 2015).

A segunda, as chamadas transferências correntes são as destinações para despesas as quais não correspondia à contraprestação direta em bens ou serviços, inclusive para contribuições e subvenções destinadas a atender à manifestação de outras entidades de direito público ou privado. A exemplo, temos as transferências de previdência social, pagamento de salário-família, juros da dívida pública (PASCAL, 2015).

Outra classificação é fixada quanto à regularidade da contratação da despesa, assim, são chamadas de ordinárias e extraordinárias.

As chamadas ordinárias são o grupo de despesas que são contraídas constantemente, como exemplo tem-se os gastos com pessoal, materiais de consumo e etc. No mesmo sentido Harada (2016, n.p.) aduz: “Pode-se dizer que as despesas ordinárias são as que constituem, normalmente, a rotina dos serviços públicos e que são renovados anualmente, isto é, a cada orçamento”.

As tituladas de extraordinárias são aquelas que objetivam a atender a serviços de caráter esporádico, não comuns, ou seja, oriundos de conjunturas excepcionais e que, por isso mesmo, não se renovam todos os anos, a título de

exemplo temos as despesas contraídas para sanar calamidades e custear guerra (HARADA, 2016).

Também há classificação correspondente a divisão de competência institucional, que corresponde a que tipo de despesa cada pessoa jurídica de direito público pode contrair, baseado nos textos constitucionais. Portanto, despesas federais, estaduais, distritais e municipais (PASCAL, 2015).

3 IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS – IGF: CARACTERÍSTICAS E ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DO IMPOSTO

Cabe conceituar tributo como uma obrigação de pagar, instituída por lei, impondo aos cidadãos o dever de conceder parte de suas rendas e patrimônio para que o estado possa executar suas ações, assim promover a manutenção e desenvolvimento da sociedade, afinal, vivemos em coletividade e o Estado deve representá-la se fazendo presente nas áreas de interesse desta, sobretudo, saúde, educação, segurança, política econômica, entre outras.

O CTN expõe, em seu art. 3º:

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

O tributo tem por característica peculiar o pagamento compulsório, desde que não configure sanção de ato ilícito. A sua criação deve ser feita por meio de lei e que a administração exerça a sua cobrança de forma plena.

O CTN dispõe que as espécies tributárias são impostos, taxas e contribuições de melhorias (Art. 5º). Ocorre que o CTN foi criado no ano de 1966, quando ainda

estava em vigor a Constituição de 1946. A constituição Federal de 1988 traz como espécies tributárias os impostos (Art. 145, I), as taxas (Art. 145, II), as contribuições de melhoria (Art. 145, III), os empréstimos compulsórios (Art. 148) e as contribuições especiais (Art. 149 e Art. 149-A), adotando, portanto, a teoria pentapartite. Esse é o entendimento predominante tanto na doutrina como na jurisprudência do STF (SABBAG, 2017).

A monografia presente quer ressaltar a espécie tributária: imposto, pois além de ser a principal fonte de receita para que o estado possa executar suas despesas, é também ponto chave para desenvolvimento da temática, e para uma melhor compreensão do tema, é imprescindível trazer seus elementos constitutivos.

Os impostos são, por definição, tributos não vinculados à atividade estatal que incidem sobre manifestação de riqueza do sujeito passivo (devedor), tanto em razão da atividade estatal quanto no que se refere à destinação dos recursos arrecadados.

Isso implica dizer que os valores relativos a impostos, em regra, ingressam no caixa da Fazenda Pública e serão gastos de acordo com o previsto nas respectivas leis orçamentárias, ou seja, o termo “não vinculado” é destinado a definir o tipo de tributo que a receita adquirida por meio deste, não possui, em regra, uma despesa específica. Desta forma a Administração pública tem a discricionariedade de aplicar o dinheiro em qualquer setor (CAPARROZ, 2017).

Importa destacar que os tributos não vinculados são aqueles que não dependem da realização de nenhuma atividade específica por parte do Estado para ensejar a sua cobrança.

Para Ricardo Alexandre (2014, p. 21)

o imposto se sustenta sobre a ideia da solidariedade social. As pessoas que manifestam riqueza ficam obrigadas a contribuir com o Estado, fornecendo-lhe os recursos de que este precisa para buscar a consecução do bem comum. Assim, aqueles que obtêm rendimentos, vendem mercadorias, são proprietários de imóveis em área urbana, devem contribuir respectivamente com a União (Imposto sobre Renda), com os Estados (Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços) e com os Municípios (Imposto sobre a propriedade predial territorial urbana). Estes entes devem usar tais recursos em benefício de toda a coletividade (...). Em resumo, as taxas e contribuições de melhoria tem caráter retributivo (contraprestacional) e os impostos, caráter contributivo.

Assim, conforme visto, para o pagamento do imposto, basta a incidência, pelo particular, do fato gerador, não correspondendo em si a uma atividade

equivalente a uma contraprestação do Estado (por meio de serviço, ou vantagem qualquer), mas tão somente à captação de riqueza para o tesouro público, com o fim de prestações sociais para promoção do bem comum.

Sobre o tema ensina Sabbag (2017, p. 447)

Essa é a razão porque se diz que o imposto é tributo unilateral. Em outras palavras, costuma-se rotular a exação de tributo sem causa ou gravame contraprestacional, uma vez desvinculado de qualquer atividade estatal.

Assim, é elementar a percepção de tais características do imposto, pois o contribuinte age e ele próprio arca com o gravame. O fato gerador do imposto é uma situação que não prescinde nem se conecta com nenhuma atividade do Estado especificamente dirigida ao contribuinte.

Mister salientar que o regime jurídico-constitucional dos impostos é bastante peculiar. A constituição não cria tributos, apenas atribui competência para que os entes políticos o façam. O constituinte repartiu tal competência para instituí-los à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Por conseguinte, tem-se que a esta competência é privativa ao menos no que se refere aos impostos.

Os impostos foram nominalmente enumerados na Constituição Federal, indicando-se a cada uma das pessoas políticas quais os que lhe cabe instituir. Assim, a União pode instituir os impostos previstos no art. 153, quais sejam: Imposto sobre Importação, Imposto sobre Exportação, Imposto sobre Renda, Imposto sobre Produtos Industrializados, Imposto sobre Operações Financeiras, Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural e **Imposto sobre Grandes Fortunas**; aos Estados e Distrito Federal cabem instituir os três previstos no art. 155, quais sejam: Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação, Imposto sobre a Circulação de Mercadoria e Serviços e Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores; aos Municípios e ao Distrito Federal, o Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana, Imposto sobre a Transmissão de Bens *Inter vivos* e Imposto Sobre Serviços previstos no art. 156 (BRASIL, 1988).

A priori, tais impostos são *numerus clausus*, isto é, possui rol taxativo (exaustivo), porém, a União está constitucionalmente autorizada a instituir, mediante lei complementar, novos impostos, desde que não sejam cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios daqueles discriminados na Constituição (art. 154, I). Além destes, a União possui competência para criação de impostos

extraordinários quando da iminência de guerra externa, compreendidos ou não em sua competência tributária (art. 154, II, CRFB/88).

Destaque-se que, conforme nos ensina Sabbag (2017, p. 454), as siglas dos impostos “não equivalem, inexoravelmente, a seus verdadeiros nomes (*nomen juris*)”, a saber: II – Imposto sobre importação de produtos estrangeiros; IE – Imposto sobre exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; IR – Imposto sobre rendas e proventos de qualquer natureza; IPI – Imposto sobre produtos industrializados; IOF – Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários; ITR – Imposto sobre propriedade territorial rural; IEG – Imposto extraordinário de guerra; IGF – Imposto sobre grandes fortunas; ITCMD – Imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos; ICMS – Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação; IPVA – Imposto sobre a propriedade de veículos automotores; IPTU – Imposto sobre a propriedade territorial urbana; ITBI – Imposto sobre transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; ISS – Imposto sobre serviços de qualquer natureza;

Cabe destacar o imposto sobre grandes fortunas, que será esmiuçado mais à frente.

3.1 Instrumento de instituição

Seguindo o que diz a Constituição federal em seu art. 153, VII, fica atribuído a união o direito de instituição do Imposto sobre grandes fortunas, sob os ditames de uma lei complementar, e é sobre esse tipo de instrumento que será tratado neste item.

As leis complementares surgiram pela primeira vez na Constituição de 1946, devido à EC 4/1961, com a função de regulamentar a organização do sistema de governo parlamentarista que acabara de ser criado. Como o próprio nome induz a crer, lei complementar era toda norma que tivesse função de complementar a Constituição (PADILHA, 2014).

De forma ampla, cumpre-se afirmar que a lei complementar é um instrumento legislativo, previsto na Constituição Federal de 1988, criado com o intuito de fornecer um melhor modo de funcionamento de direitos ou obrigações (normas) que são definidos na própria Constituição Federal.

Esse tipo de lei difere-se da ordinária, devido possuir processo legislativo especial, e seu conteúdo só poderão incluir assuntos reservados pela constituição a este tipo de instrumento normativo.

É mister salientar que, existem apenas duas distinções em relação às leis ordinárias e complementares: A diferença material, e de ordem formal. A primeira, diferença material, entre lei ordinária e complementar é que a aprovação na forma de lei complementar está expressamente prevista no texto constitucional, como no art. 22, parágrafo único, 93, 146 e, pertinente ao trabalho traz-se como exemplo o 154, I que diz:

Art. 154. A União poderá instituir:
I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição; (BRASIL, 1988).

Por sua vez, este artigo, traz exemplo na esfera tributária, de uma determinação constitucional, impondo como meio de instituição de quaisquer impostos que não foram citados pelo artigo 153, deverão ter como instrumento legislativo, a lei complementar. *Ex vi* “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...] VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar” (BRASIL, 1988).

Este segundo exemplo aduz que o imposto tratado nesse trabalho é de competência da união e somente pode ser instituído por meio de lei complementar.

Em regra, a lei ordinária é tratada na constituição federal com natureza residual, quando não for hipótese de lei complementar, como nos artigos 5.º, II, VI, VII, VIII, XIII, XV; 18, §§ 3.º e 4.º; 37, VII, e assim por diante.

É preciso ter cuidado, pois essa regra não é absoluta. Às vezes a Constituição utiliza o termo “lei” querendo se referir à lei complementar (Padilha, 2014).

Os artigos 150, VI, c, e 195, § 7.º, versam sobre limitação constitucional ao poder de tributar. Apesar de os artigos em comento só se referirem à “lei”, deve-se

observar que o art. 146, II, exige lei complementar para regulamentá-los (Padilha, 2014).

No mesmo sentido, o art. 195, § 4.º, da CRFB também se refere à lei, porém ao fazer referência ao art. 154, I, deixa claro o intuito constitucional de exigir lei complementar para estabelecer contribuição social residual. (Padilha, 2014)

A diferença formal entre as duas normas é que lei complementar exige *quorum* de maioria absoluta para sua aprovação prevista no art. 69, CRFB/88 enquanto lei ordinária exige quórum de maioria simples conforme dispõe artigo 47 da CRFB/88 (Padilha, 2014).

Cabe diferenciar os dois tipos de quóruns para uma melhor cognição, é o primeiro número inteiro acima da metade dos membros da casa legislativa, trata-se, então, de mais da metade de fato de seus membros, de forma fixa, é válido se dizer que a exemplo da câmara dos deputados, que possuem 513 membros, ou seja, sua maioria absoluta corresponde a 257 votos, não importando quem tenha faltado. E do senado, como possui 81 membros, 41 é o número que corresponde à maioria.

A maioria simples, é a regra como aduz o artigo 47 da Constituição federal:

Art. 47. Salvo disposição constitucional em contrário, as deliberações de cada Casa e de suas Comissões serão tomadas por maioria dos votos, presente a maioria absoluta de seus membros.

O que quer dizer que uma lei ordinária será aprovada pela maioria dos presentes na sessão, e não o número absoluto de seus membros.

Em razão da diferença de *quorum* para aprovação, chega-se a discutir uma possível hierarquia entre lei complementar e lei ordinária. Esse assunto já está superado pelo STF, que possui largo entendimento pela inexistência de hierarquia entre as duas normas em estudo.

O Processo legislativo é comum às duas espécies, portanto, acontece a votação do projeto de lei no plenário de ambas as Casas. Todavia, quando o regimento interno dispensar a competência deste, a votação poderá ser feita nas comissões, salvo recurso de um décimo dos membros da Casa como dispõe a CRFB/88 no seu art. 58, § 2.º, I.

O quórum mínimo para a instalação da sessão é de maioria absoluta, regra geral para as deliberações da Câmara, do Senado e de suas comissões. Assim,

para que seja atendido, é necessária a presença de mais da metade dos membros do órgão no qual a deliberação será tomada (NOVELINO, 2014).

Após aprovação do projeto de lei, este segue para o chefe do executivo, sancionar ou vetar, para após este tramite, a lei ser promulgada no diário oficial da união para dar início aos seus efeitos.

O veto em sua essência é a discordância do Presidente da República com o projeto de lei aprovado pelo Poder Legislativo e encaminhado à sua apreciação. Assim como a sanção, ou seja, a aprovação do projeto, o veto incide sobre o projeto de lei (NOVELINO, 2014).

3.2 Definição e classificação do Imposto sobre Grandes Fortunas

Como não foi instituído, o imposto sobre grandes fortunas no Brasil, até a presente data, não é tido em nenhuma norma legal a definição exata do que é, assim, o correto é usar as expressões de alguns doutrinadores que consideram o IGF como o imposto que recai sobre patrimônios de grandes níveis, afim de arrecadar receita para a administração pública e como consequência teria a missão de ser o instrumento de maior distribuição de renda do país.

O doutrinador Puccinelli-Júnior (2014, p. 275) aduz que:

Compete também à União instituir, nos termos da lei complementar, o imposto sobre grandes fortunas, o qual até o presente momento não foi instituído, pois, tendo em vista a facultatividade do exercício da competência tributária, a União não considera oportuno nem conveniente exigir imposto sobre as grandes fortunas do País.

Conforme citado, o autor salientou a faculdade que o ente tem de instituir tal tributo, e por enquanto achou inoportuno e nem conveniente tributar sobre as grandes fortunas.

No Brasil, o IGF, está previsto pela Constituição Federal de 1988 em seu artigo 153, VII, e por sua dependência de lei complementar o torna uma norma de eficácia limitada, ou seja, fica dependendo de outra norma infraconstitucional para que possa surtir seus efeitos, conseqüentemente, não se tem a definição para o que seria, de forma clara, uma “grande fortuna”, bem como a possibilidade de definir a base de cálculo e nem a alíquota. Restando nítida a inviabilidade de surtir seus efeitos.

Puccinelli-Júnior (2014), trata novamente da amplitude do que seria este imposto quando diz:

Acaso fosse instituído seria o principal tributo com a importante missão de distribuir rendas, pois o Brasil continua na lista dos países com maior concentração de renda do mundo, impedindo o tão sonhado desenvolvimento econômico e social.

Esse texto assevera que o imposto foco deste trabalho além de ser uma excelente fonte de receita para que o estado possa equilibrar suas finanças, gerando superávit, seria um instrumento de igualdade social, diminuindo a concentração de renda na mão de poucos e promovendo um crescimento social, baseado na equidade.

É importante salientar que, com exceção dos impostos extraordinários, o imposto sobre grandes fortunas é o único dos sete impostos federais que ainda não foi instituído em nosso sistema tributário.

3.3 Definição e classificação do Imposto sobre grandes fortunas

Como citado anteriormente, o imposto sobre grandes fortunas mesmo autorizado pela CRFB/88 não foi até então instituído, assim, não há em qualquer dispositivo jurídico com características definidas de tão solene imposto. Portanto, a maneira correta de fazer uma avaliação mais detalhada deste imposto, faz-se com o uso da técnica de equiparação por analogia. Ou seja, por meio da semelhança estabelecida entre o conceito e a característica apontados por doutrinadores, e a semelhança com a natureza do imposto.

3.3.1 Imposto Direto

Puccinelli-Júnior (2014, p.30) é capaz de definir o conceito de imposto direto quando diz:

Imposto direto é aquele que não possui repercussão econômica, onde o sujeito passivo suporta sozinho o peso da sua carga financeira. No imposto direto, o contribuinte não tem como transferir seu ônus econômico para outra pessoa.

O IGF é, portanto, um imposto direto, haja vista sua natureza jurídica, pois não há como o contribuinte desse imposto repassar o peso da carga tributária ao

próximo da cadeia, devido não haver um próximo contribuinte na linha de repasse. Ou seja, o sujeito passivo previsto na lei é também aquele que efetivamente sofre o encargo financeiro do tributo. São, ainda, exemplos de impostos diretos: IRPF, IPTU, IPVA, ITBI, etc.

Em contraponto, o imposto indireto é aquele cujo ônus tributário pode ser repassado para terceira pessoa, não sendo assumido por quem realizou o fato gerador (MINARDI, 2017).

Na lição de Eduardo Sabbag (2017, p. 455):

[...] enquanto o imposto direto é aquele em que não há repercussão econômica do encargo tributário, tendo a virtude de poder graduar diretamente a soma devida por um contribuinte, de conformidade com sua capacidade contributiva, o imposto indireto é aquele em que o ônus financeiro do tributo é transferido ao consumidor final, por meio do fenômeno da repercussão econômica, não ligando o ônus tributário a um evento jurídico ou material e não dispondo de um parâmetro direto para apurar a capacidade econômica do contribuinte.

Portanto, fica nítido que o imposto para ser indireto tem que haver a chamada repercussão econômica do peso da carga tributária, ou seja, o ônus financeiro é repassado aos consumidores gradualmente, até alcançar o consumidor final. E como exemplo de imposto indireto temos o IPI, o ISS e o ICMS.

3.3.2 *Imposto real*

Os impostos reais são aqueles em que levam em consideração o próprio bem ou coisa, sem considerar as condições do sujeito contribuinte. São denominados, ainda, impostos sobre o patrimônio, que incidem sobre bens. Assim, é possível presumir que o imposto sobre grandes fortunas incidiria nesta classificação haja vista o objeto de tributação, ou seja, a grande fortuna.

Para Kiyoshi Harada apud Sabbag (2017, p. 455)

Os impostos pessoais levam em conta as qualidades individuais do contribuinte, sua capacidade contributiva para a dosagem do aspecto quantitativo do tributo, enquanto os impostos reais são aqueles decretados sob considerações únicas da matéria tributável, com total abstração das condições individuais de cada contribuinte.

No acertado trecho supracitado que deixa nítido a diferenciação entre impostos com características reais e impostos com características pessoais.

Quando o imposto pessoal é aquele onde são consideradas condições inerentes ao contribuinte, em suas particularidades juridicamente qualificadas, tendo, por conseguinte, um caráter eminentemente subjetivo.

3.3.3 Imposto Fiscal

Os impostos fiscais são aqueles que têm caráter estritamente arrecadatório, buscando, dessa forma, prover o Estado (SABBAG, 2017).

Corroborando com o conceito explanado, Rafael Novais (2018, n.p.):

A análise da *finalidade fiscal* observa a aplicação da carga tributária com o objetivo de *arrecadação* das suas receitas aos cofres públicos, ressaltando a perspectiva econômica da tributação e objetivando atingir valores para o custeio da estrutura da administração pública. A finalidade é arrecadar.

Em outras palavras, o imposto quando é fiscal ele visa arrecadar receita bruta aos cofres públicos com o intuito de financiar as despesas da administração pública. Ou seja, não tem a finalidade de regular o mercado.

Os extrafiscais, por outro lado, tem por finalidade principal permitir a intervenção do estado na ordem econômica. O que o estado quer na verdade é que o contribuinte adote certo comportamento, deixe de fazer ou estimular que o mesmo faça algo. A obtenção de receitas é fator secundário, menos relevante. Dessa forma, a cobrança desse tipo de tributo se dá, conforme necessidade, para incentivar ou desestimular determinadas atividades (SABBAG, 2017).

No mesmo sentido que Sabbag, tem-se mais uma vez a acertada definição de Rafael Novais (2018, n.p.):

A *finalidade extrafiscal* detém exatamente este poder: possibilitar o uso dos tributos como mecanismo de ingerência dos entes políticos na proteção econômica e social. A finalidade é proteger.

Desta forma, os impostos extrafiscais, têm uma função a mais que os fiscais, estes possuem a função extra de proteção econômica e social de interesse comum, ou seja, possuem a função de regular o mercado. Como exemplos de impostos extrafiscais temos o II, IE, IOF e o IPI.

O IGF seria claramente fiscal, haja vista as características elencadas, o imposto arrecadaria receita para manutenção e desenvolvimento da Administração pública e não teria a função de regulamentar mercado, assim como o IR, ITR, ITBI, ISS que são exemplos de impostos fiscais.

3.3.4 Imposto sobre patrimônio e renda.

O Código Tributário Nacional – CTN – classifica os impostos em quatro grupos. Trata-se de rol classificatório que tem pouca expressão na doutrina, bem como, junto ao Supremo Tribunal Federal. Assim segue: a) Impostos sobre o comércio exterior: II e IE; b) Impostos sobre patrimônio e renda: IR, ITR, IPVA, IPTU, ITBI, ITCMD, **IGF**; c) Impostos sobre a produção e a circulação: ICMS, IPI, IOF e ISS; d) Impostos especiais: IEG. (BRASIL, 1966).

A aplicabilidade de tal classificação é pouco usual, de acordo com Sabbag (2017, p. 456)

Sua suscitação desponta à luz do rol classificatório de impostos, segundo o qual a imunidade abrangeria tão somente impostos sobre patrimônio, rendas e serviços (art. 150, VI, “c” e §§2º e 4º, CRFB/88). Todavia, como é cediço, a doutrina não se mostra seduzida pela adoção dessa limitada dimensão exonerativa, que reduz a abrangência da benesse constitucional, impondo-se a incidência de um imposto aqui e a desoneração de outro acolá.

É no mesmo sentido a jurisprudência do STF, a saber:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. C.F., art. 150, VI, “c”, I. Não há invocar, para o fim de ser restringida a aplicação da imunidade, critérios de classificação dos impostos adotados por normas infraconstitucionais, mesmo porque não é adequado distinguir entre bens e patrimônio, dado que este se constitui do conjunto daqueles. (...) (RE 203.755/ES e RE 193.969/SP, 2ªT., rel. Min. Carlos Velloso, j. em 17-09-2006).

Assim, entendeu a Corte Suprema, no mesmo sentido da doutrina, pela não restrição que essa classificação acaba por acarretar, desconsiderando-a, e afastando quaisquer impostos que possam onerar economicamente as finanças da entidade protegida pela regra imunizante.

3.3.5 Progressividade, proporcionalidade e seletividade

O imposto progressivo é aquele no qual o aumento da alíquota se dá na medida em que se majora a base de cálculo. “Quanto mais se ganha, mais se paga”, tendo como característica a função meramente arrecadatória, que permite onerar mais gravosamente a riqueza maior do que a riqueza menor. Aqui é o que se entende por progressividade fiscal.

Existe também a progressividade extrafiscal, quando está relacionada com a modulação de condutas, no aspecto do interesse regulatório.

Conforme previsão constitucional tem-se três impostos progressivos: o imposto sobre a renda, previsão do artigo 153, §2º, o IPTU, previsão no artigo 156, §1º, I, e o ITR, previsão no artigo 153, §4º (BRASIL, 1988). Mas a jurisprudência tem admitido que outros tributos sejam progressivos.

O imposto proporcional obtém-se com a aplicação de uma alíquota única sobre uma base tributável variável. Trata-se de instrumento de justiça fiscal “neutro”, pelo qual se busca aplicar na prática o princípio da capacidade contributiva. Tal técnica proporciona uma variação na tributação proporcional com a grandeza da expressão econômica do fato tributado. Conforme explica Sabbag (2017, p.457).

Partindo-se da adoção de uma mesma relação matemática entre o tributo e a matéria tributável, a proporcionalidade faz com que a alíquota mantenha-se incólume, uniforme e invariável. Desse modo, tal sistemática faz com que ela seja uma constante, e a base de cálculo, uma variável. Portanto, quer a base de cálculo seja um valor *alfa* ou um valor *beta*, a alíquota sobre esses montantes recairá por idêntica percentagem.

Importa destacar que, ao contrário da progressividade, a proporcionalidade não está expressa no texto constitucional. Como exemplos dessa classe de impostos tempo, dentre outros: ICMS, IPI, ITBI etc.

Saliente-se, ainda, que há uma outra classe de impostos, que são os “fixos”, “aqueles em que o montante a pagar é representado por uma quantia predeterminada” (HARADA, 2001, p. 328).

A seletividade é uma característica que permite a cobrança de certos tributos de acordo com a essencialidade dos produtos. Ou seja, quanto menos essencial for o produto para o consumidor, maior é a alíquota do tributo.

Tal postulado será aferível mediante a aplicação da técnica da seletividade, uma evidente forma de extrafiscalidade na tributação. Mais que isso, apresenta-se a seletividade como uma inafastável expressão da praticabilidade na tributação, inibitória da regressividade, na medida em que traduz em meio tendente a tornar simples a execução do comando constitucional, apresentável por fluida expressão “sempre que possível”, constante do art. 145, § 1º, da CRFB/88. (SABBAG, 2017, p. 458).

Tais tipos de impostos incidirão, como aduz o trecho acima relativo a impostos tais como o ICMS, IPI, ITBI, desta forma, apenas sobre determinados produtos, e terão alíquotas diferenciadas de acordo com a essencialidade dos produtos sobre o qual recaem, por exemplo, os impostos sobre cigarros, bebidas alcoólicas, perfumes/cosméticos, dentre outros. No qual não seria o caso do IGF, haja vista a impossibilidade dele em ser repassado a outros consumidores, e nem embutido em preços de produtos.

3.4 Fato gerador e base de cálculo do Imposto sobre Grandes Fortunas

Usando como base o último projeto de lei complementar que tramitou no congresso nacional, é possível ter uma noção de como seria alguns aspectos deste imposto, de forma mais clara e prática.

O Projeto de Lei do Senado nº 128, de 2008 (complementar) trazia as delimitações e corpo da lei que instituiria o IGF, e nesse projeto de lei, aprovado pela comissão de constituição e justiça do Congresso Nacional, tem a estipulação do que seria a Base de cálculo deste imposto. Pelo artigo terceiro do mencionado projeto de lei, “O fato gerador do imposto é a propriedade do patrimônio, definido no art. 2º desta lei complementar” (BRASIL, 2008). O artigo segundo, por sua vez, dispunha que:

Art 2º O imposto incide sobre o patrimônio de pessoa física ou de espólio de valor mínimo definido no art. 4º, assim considerado o conjunto de todos os bens e direitos, móveis, imóveis, fungíveis, consumíveis e semovente, em moeda cujo valor, situados no país ou no exterior.

Nesse diapasão, se instituído, o imposto em pauta, teria como fato gerador a propriedade do conjunto patrimonial que seja expresso em direitos, bens móveis,

imóveis, semoventes, sejam eles fungíveis ou não, ou mesmo qualquer quantia em dinheiro.

Para ser mais exato, quanto ao montante do conjunto patrimonial, e deixando explícito, o projeto de lei traz com exatidão (BRASIL, 2008) em seu art.5º:

Art.5 A base de cálculo do IGF é o patrimônio, tal como definido no art. 2º, diminuindo das dívidas e obrigações pecuniárias do contribuinte, cujo valor ultrapasse o equivalente a R\$ 10.000.000,00 (Dez milhões de reais) no dia 31 de dezembro de cada ano civil.

Pelo acima exposto, a base de cálculo do imposto em questão seria todo e qualquer patrimônio superior a R\$ 10.000.000,00 (Dez milhões de reais) em valores líquidos, ou seja, depois deduzidas as dívidas e obrigações do sujeito passivo. Trata-se de tributo cujo fato gerador seria continuado, ou seja, ocorreria no dia 31 de dezembro de cada ano.

Para a definição da base de cálculo do referido imposto, poderiam, ainda, ser desconsiderados alguns bens devidamente especificados no projeto de lei, que são:

Art. 2º [...]

§ 1º - Não integram o patrimônio, para os fins de incidência do imposto:

I - O imóvel de residência do contribuinte e os bens de pequeno valor, de uso doméstico, conforme o disposto em regulamento;

II - Os bens de produção e instalação utilizados para obtenção de rendimentos de trabalho autônomo;

III - Os bens objeto de tombamentos ou de declaração de utilidade pública pelo poder público pelo poder público e os gravados por reserva legal ou voluntária para fins de utilização social ou de preservação ambiental;

IV - Os bens dados em usufruto e entidades culturais, educacionais, filantrópicas, religiosas e sindicais, ou reconhecidas como de utilidade pública, enquanto dura a dação;

V- Os bens cujo uso esteja interdito por posse, invasão ou esbulho possessório, assim reconhecido por sentença judicial e enquanto durar a interdição;

VI- Os bens cujo uso esteja interdito por posse, invasão ou esbulho possessório, assim reconhecido por sentença judicial e enquanto durar a interdição;

VI- os bens consumíveis não destinados a alienação;

VII- Os bens guardados por cláusula de inalienabilidade. (BRASIL, 2008).

Então, como dito no artigo acima citado, há um serie de bens tais como a casa de moradia, bens domésticos e os usados como trabalho, desta forma, demonstrando um caráter mais justo de cobrança.

3.5 Sujeito Ativo e Passivo do Imposto sobre Grandes Fortunas

Segundo é assegurado em texto constitucional, no Art. 153, VII, o imposto sobre grandes fortunas tem sujeito ativo definido, que é a União, de maneira que cabe a este ente político a capacidade tributária ativa para promover a arrecadação das receitas deste imposto.

Com relação ao sujeito passivo, cabe à lei que instituir o tributo definir quem terá essa qualidade (CTN, Art. 97, III). O projeto de lei nº 128 de 2008 em seu art. 4º definia o sujeito passivo da seguinte maneira:

Art.4º São contribuintes do imposto as pessoas físicas de nacionalidade brasileira, em relação aos bens situados em qualquer país e os estrangeiros domiciliados no Brasil, em relação aos bens localizados no Brasil. (BRASIL, 2008).

É possível retirar deste projeto de lei, que não só a pessoa física de nacionalidade brasileira que possua conjunto patrimonial situado no Brasil, bem como fora dele, mas também o estrangeiro que possua conjunto patrimonial composto por bens localizados no Brasil, serão contribuintes, ou seja, sujeito passivo do imposto, de modo a se verificar a equidade na definição de quem seria cobrado o tributo.

4 UMA ANÁLISE DO IMPACTO DA INSTITUIÇÃO DO IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS NA ECONOMIA ENQUANTO ALTERNATIVA À CRISE FINANCEIRA BRASILEIRA

4.1 Déficit Fiscal Atual

Como salientado nos capítulos anteriores, é necessário que haja um equilíbrio orçamentário, ou seja, é necessária uma harmonização entre o que é arrecadado como receita para o estado e o que o estado utiliza para sanar suas dívidas e executar suas ações, tomando como despesas.

Quando ocorre o desequilíbrio entre receitas e despesas, acima citados, acontece o fenômeno titulado de déficit fiscal, portanto, quando um estado contrai mais despesas que a captação de recursos necessários para saná-las, há uma geração de saldo negativo para a administração pública, pondo em risco a estabilização da baixa inflação, e o crescimento da classe média, diminuindo as desigualdades sociais, no caso do Brasil (HARADA, 2017).

O superávit é, por sua vez, o antônimo do Déficit, ou seja, quando o recolhimento das receitas públicas supera o volume de gastos por ela despendidos.

O déficit fiscal pode ser vislumbrado em texto de lei, mais especificamente nas leis orçamentárias anuais (LOA's). Nestas leis o governo expõe seus objetivos, e quanto esses objetivos irão custar em pecúnia, também, fica fixada as estimativas de receitas a ser adquiridas naquele ano, e divide a expectativa de receita em dois grupos: A receita proveniente do orçamento da previdência social e a receita advinda do orçamento fiscal. Ambas unidas dão origem a estimativa total das receitas da administração.

Na mesma lei o Estado fixa o valor bruto que será necessário às despesas, e as subdivide em: despesas com a seguridade social; despesas relativas ao orçamento fiscal (similar às receitas) e mais uma terceira classe relativa ao refinanciamento da dívida pública federal, ou seja, as despesas com os serviços da dívida pública federal para o exercício financeiro. Este último grupo será salientado mais adiante.

No Brasil, segundo os dados do Banco Central, o déficit expresso de maneira mais correta possível, deste ano de 2018, que ainda não teve seu exercício encerrado, referente apenas ao primeiro semestre, contabilizou que: o setor público registrou déficit primário de R\$16,9 bilhões em agosto. O Governo Central foi deficitário em R\$20,9 bilhões e os governos regionais e as empresas estatais, superavitárias em R\$3,4 bilhões e R\$ 592 milhões, respectivamente (BRASIL, 2018).

É considerado déficit primário, quando as despesas com juros e correção monetária não estiverem inclusos no cálculo do déficit, já o chamado déficit operacional se expressa quando unicamente as despesas com correção monetária não são inclusas no cálculo, e por fim, temos o déficit nominal que corresponde às despesas com juros e correção monetária são inclusas no cálculo do déficit (BRASIL, 2017).

4.2 Breve histórico de déficits orçamentários no Brasil

No primeiro semestre de 2018, a administração pública brasileira apresentou um valor consideravelmente elevado de déficit fiscal (Despesas maiores que receita), ele é proveniente de consecutivos déficits anuais que, por não serem corrigidos desde 2014, ou sequer combatidos efetivamente nos anos seguintes, tiveram seus números e efeitos agravados ano após ano até chegar ao valor atual.

Dito isto, pretende-se através do presente trabalho demonstrar um histórico de notáveis déficits fiscais para que seja vislumbrada, de uma forma mais eficaz, uma possível solução com a introdução da receita proveniente da criação do imposto sobre grandes fortunas.

Nesse diapasão é apresentado os déficits fiscais dos cinco anos anteriores, ou seja, desde o fim do superávit que existia anteriormente.

Após o menor superávit dos anos anteriores do Banco Central, que fora em 2013 com cerca de 1,9% do Produto Interno Bruto (PIB), equivalente a aproximadamente 91 bilhões de reais, o ano de 2014 foi marcado pelo primeiro déficit fiscal que evoluiria até os dias atuais, este déficit teve o valor expresso em 0,63% do PIB, cerca de 32,53 bilhões de reais.

A respeito desses totais, Alexandre Martelo (2015, n.p.) em sua matéria produzida para o Jornal Globo, com dados colhidos sobre o ano anterior, ele elucida que:

Influenciadas pelo resultado ruim do governo federal, as contas de todo o setor público consolidado – que englobam também os estados, municípios e empresas estatais – registraram o primeiro déficit consolidado da história em 2014. Segundo números divulgados pelo Banco Central nesta sexta-feira (30), o setor público consolidado teve um déficit primário de R\$ 32,53 bilhões, ou 0,63% do Produto Interno Bruto (PIB), em todo ano passado.

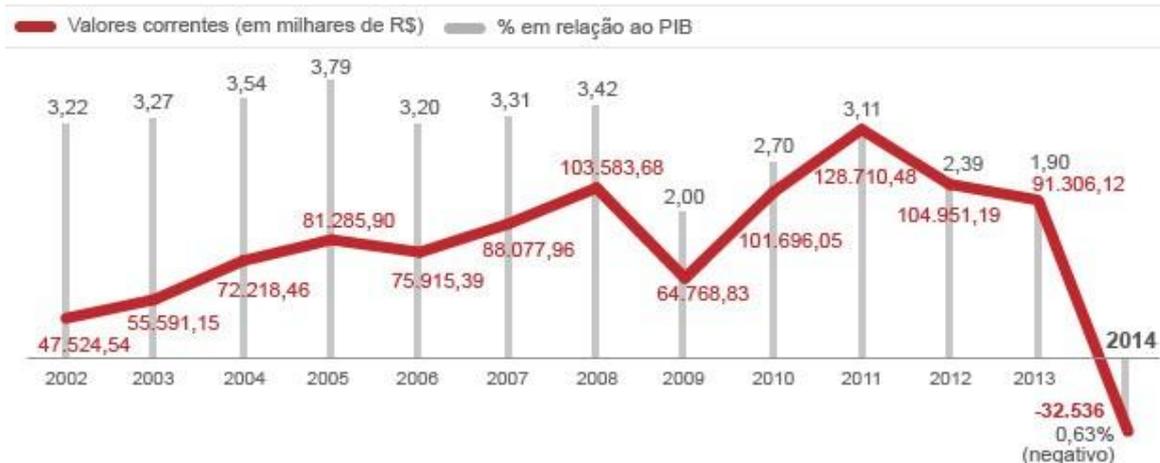
Assim, foi exposta a primeira fase da sequência de Déficit fiscais, sendo demonstrado em porcentagem do PIB, com respeito ao exercício financeiro de 2014.

Foi o resultado mais negativo desde 2001, quando teve início a série histórica de superávits do Banco Central. Até então, o menor índice (na comparação com o PIB) havia sido registrado em 2013 quando foi demonstrado pelo governo superávit de 1,9%

do PIB, equivalente a aproximadamente R\$ 91 bilhões de reais. Veja-se o gráfico a seguir, que ilustra um histórico das contas públicas:

Evolução das contas públicas

Veja o resultado do superávit primário do Brasil ano a ano e sua proporção em relação ao PIB



Fonte: Banco Central
Infográfico elaborado em 30/01/2015

O gráfico demonstra o período pós 2001 até 2013 de variação de valores de receita maiores que as despesas, quando foi interrompida a sequência de superávits, e marcando como princípio a sequência de déficits, que perdura até hoje.

No ano de 2015, as contas públicas tiveram uma desarmonia bem maior, considerando o ano anterior, fora outros fatores, o ano anterior também influenciou o resultado agravado que chegou ao total de 114,985 bilhões de reais, aproximadamente 1,9% do PIB brasileiro.

O chefe adjunto do departamento econômico do banco Central da época disse em coletiva de imprensa trazida pelo Jornal G1.com, matéria de autoria de Alexandro Martelo (2015, n.p.) que o motivo do déficit foi:

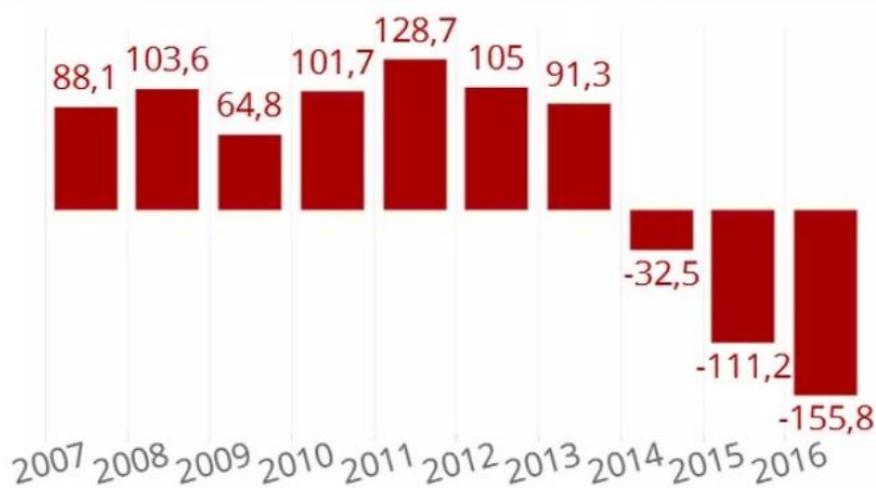
O fraco resultado das contas públicas em 2015 está relacionado com a recessão que se abateu sobre a economia brasileira, prejudicando o **recolhimento de impostos** e contribuições do governo, estados e municípios.

O que é importante destacar deste trecho é o que o déficit fiscal se deu pelo sistema de arrecadação de impostos, no qual as pessoas em geral não teriam as condições pretéritas de pagar tais tributos por motivos de recessão econômica.

O ano de 2016, após um biênio de déficits fiscais, agravou a situação fiscal do país, gerando mais um déficit e ainda maior do que os verificados nos anos anteriores, chegando ao importe de 155,791 bilhões de reais, ou seja, 2,4% do Produto interno bruto do Brasil, segundo informou o Banco Central do Brasil (BRASIL, 2016).

Contas públicas

Resultado primário em bilhões de reais



FONTE: Banco Central

O gráfico em barras demonstra a equiparação de sete anos de crescimento e superávits, com os três anos posteriores de déficits fiscais, valores estes definidos em bilhões de reais.

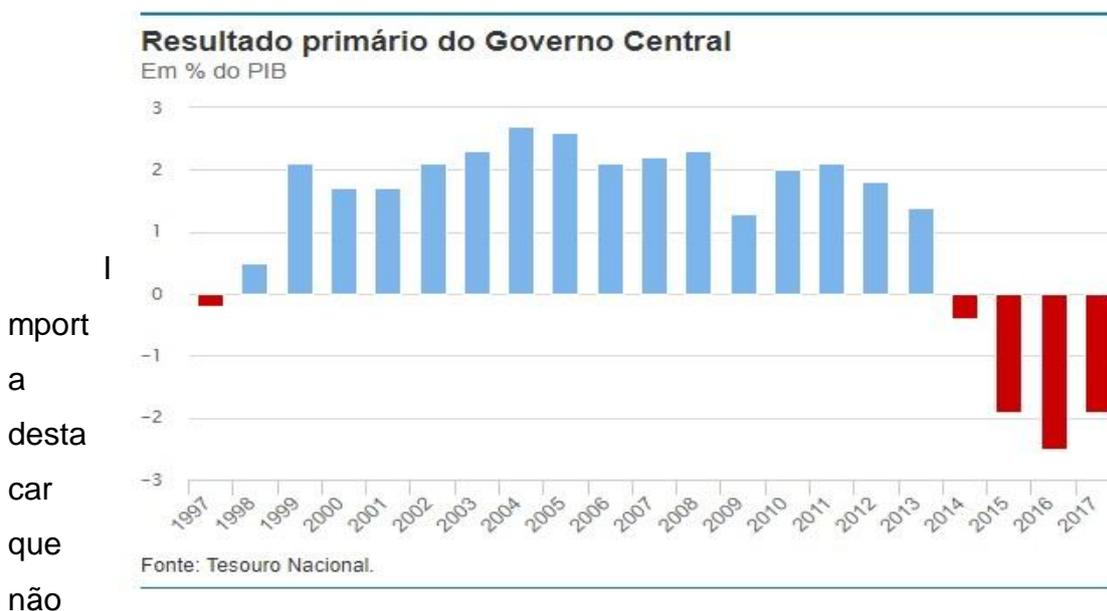
A consequência das repetições de déficits fiscais em termo de sequência é clara: agravamento da dívida pública e o aumento de pressões inflacionárias. Por conta do fraco desempenho da economia, da má arrecadação tributária e da piora do endividamento. O Brasil no ano de 2016 foi rebaixado no chamado "grau de investimento", que é um índice que indica o nível de confiança para investir no país, que norteia de certo modo o empreendedor interno ou externo, recomendando ou não a aplicação de seus capitais no território brasileiro. Assim, é indicado mais um efeito negativo da sequência de déficits do orçamento do governo (BONFANTI, 2017)

O ano de 2017 foi um ano em que o déficit fiscal ficou abaixo do esperado pelo banco central, todavia o valor alcançado foi o segundo pior registrado, chegando a 124,4 bilhões de reais e representado em porcentagem equivalente a 1,9% do PIB.

Segundo o Jornal o Globo economia em matéria Martha Beck (2018, n.p) uma melhora na situação deficitária do Brasil se deve por:

A meta de déficit primário do governo central para o fechamento do ano passado era de R\$ 159 bilhões. Ou seja, o rombo das contas públicas ficou R\$ 34,6 bilhões abaixo do esperado. Segundo a secretária do Tesouro, a boa execução do Tesouro e o **aumento da arrecadação** em dezembro impulsionaram o resultado.

Com o devido grifo, mais uma vez é demonstrado que tanto a piora bem como a melhora dos déficits tem importante relação com o fator arrecadação tributária, haja vista ser uma das principais fontes de receita do estado.



devem ser instituídos apenas impostos sem nenhum estudo da situação econômica do país, é necessária uma análise focada em áreas não abrangidas pela tributação e que ainda suportam tributação.

Assim, o gráfico mostra o último balanço anual possível, a ser demonstrado evidenciando as variações de anos de superávits e déficits que acompanham as finanças do estado. Os cinco últimos anos (desde o início da série de déficits), portanto, demonstraram que houve uma crescente piora nos quadros de finanças do estado em que cada ano era agravado pelo saldo negativo e pelos mesmos motivos dos anos anteriores, até chegar em valores realmente alarmantes, porém, foi apontado, durante a exposição, que um fator chave para a variação tanto negativa quanto positiva dos déficits é a arrecadação tributária, tema chave do presente trabalho monográfico.

4.3 O Imposto sobre Grandes Fortunas conforme o Projeto de Lei nº 128/08 do Senado Federal e analogia a outros impostos

Como o Imposto sobre Grandes Fortunas ainda não fora instituído, o que pode ser demonstrado é a estimativa que, se estivesse em vigor, traria ao erário público, por método dedutivo com os dados até aqui levantados.

4.3.1 Alíquota do imposto

É de suma importância ressaltar a alíquota do imposto que, no último projeto de lei complementar votado no congresso nacional, em seu art. 6º traria o percentual de 1% (um por cento).

Assim, ao final de cada ano, quem possuísse o patrimônio que superasse 10 milhões de reais, excluídos dos cálculos as hipóteses previstas no próprio projeto de lei, incorreria no fato gerador e teria que contribuir com 1% sobre a base de cálculo que resultasse, a cada ano, de forma continuada.

Deste modo, é certo fazer uma análise de quantas pessoas seriam o sujeito passivo deste imposto e assim, uma estimativa mais correta sobre o valor que seria arrecado e seu impacto nas contas da Administração Pública como medida alternativa à crise econômica.

4.3.2 Possíveis sujeitos passivos no plano fático e a estimativa de receitas

Aqui será demonstrado através de listas o patrimônio de algumas pessoas e quanto seria arrecado de imposto, e ao final uma soma bruta, definindo a estimativa.

A Forbes (2018) traz em sua revista a lista dos 180 brasileiros mais ricos, assim é possível vislumbrar fortes indícios que estas pessoas seriam contribuintes do imposto sobre grandes fortunas. Nesse contexto, segue o Quadro com os 30 mais ricos do país, seus respectivos patrimônios e quanto cada um contribuiria para os cofres do estado:

Quadro 1 – 30 pessoas mais ricas do Brasil.

Nome	Patrimônio	Estimativa de
------	------------	---------------

		arrecadação enquanto alíquota de 1% ao ano.
Jorge Paulo Lemann	49,85 bilhões	498,5 Milhões de reais
Joseph Safra	35,98 bilhões	359,8 Milhões de reais
Marcel Herrmann Telles	25,58 bilhões	255,8 Milhões de reais
Carlos Alberto Sicupira	22,30 bilhões	223 Milhões de reais
Roberto Irineu Marinho	15,93 bilhões	159,3 Milhões de reais
João Roberto Marinho	15,86 bilhões	158,6 Milhões de reais
José Roberto Marinho	15,86 bilhões	158,6 Milhões de reais
Marcelo Bahia Odebrecht (esq.) & família	14 bilhões	140 Milhões de reais
José Batista Sobrinho & família	11,92 bilhões	119,2 Milhões de reais
Francisco Ivens de Sá Dias Branco	10,99 bilhões	109,9 Milhões de reais
Walter Faria	9,80 bilhões	98 Milhões de reais
André Esteves	9,55 bilhões	95,5 Milhões de reais
Eduardo Saverin	9,52 bilhões	95,2 Milhões de reais
Ermírio Pereira de Moraes	9,15 bilhões	91,5 Milhões de reais
Abílio dos Santos Diniz	8,90 bilhões	89 Milhões de reais
Aloysio de Andrade Faria	7,52 bilhões	75,2 Milhões de reais
Maria Helena Moraes Scripilliti	7,33 bilhões	73,3 milhões de reais
Pedro Moreira Salles	7,17 bilhões	71,7 Milhões de reais
João Moreira Salles	7,17 bilhões	71,7 Milhões de reais
Fernando Roberto Moreira Salles	7,17 bilhões	71,7 Milhões de reais
Walter Moreira Salles Júnior	7,17 bilhões	71,7 Milhões de reais
David Feffer & família	6,93 bilhões	69,3 Milhões de reais

Miguel Krigsner	6,45 bilhões	64,5 Milhões de reais
Regina de Camargo Pires Oliveira Dias	6,27 bilhões	62,7 Milhões de reais
Rosana Camargo de Arruda Botelho	6,27 bilhões	62,7 Milhões de reais
Renata de Camargo Pires Oliveira Dias	6,27 bilhões	62,7 milhões de reais
Edson de Godoy Bueno	5,79 bilhões	57,9 Milhões de reais
Cesar Beltrão de Almeida & família	5,58 bilhões	55,8 Milhões de reais
Nevaldo Rocha & família	5,36 bilhões	53,6 Milhões de reais
Antônio Luiz Seabra	5,05 bilhões	50,5 Milhões de reais
	TOTAL	TOTAL
	362,6	3,626 bilhões de reais

Fonte: Revista Forbes (2018).

A revista elenca, além desses trinta primeiros colocados, mais 150 pessoas, totalizando os 180 brasileiros mais ricos do país. Unindo o patrimônio dos indivíduos restantes desta lista chega-se ao valor total de 643,6 bilhões de reais. Portanto, somado o valor dos 180 mais ricos do Brasil, o estado arrecadaria por meio do imposto sobre grandes fortunas a quantia de 10,062 bilhões de reais ao ano. O valor anteriormente citado seria bem maior na prática, haja vista o cálculo não abranger todas as pessoas que incidiriam no fato gerador, ou seja, que possuem patrimônio superior a 10 milhões de reais (ressalvando as hipóteses de desconto do projeto de lei).

Assim, há fortes indícios de que na prática a arrecadação desse imposto poderia cobrir em parte ou todo o déficit fiscal com o passar dos anos, contribuindo, assim, para o reequilíbrio das contas públicas e o reaquecimento da economia. Ressalta-se que o primeiro déficit fiscal (2014) fora de 32 bilhões de reais, aproximadamente, o que implica dizer que seria de grande impacto a instituição do IGF para uma melhora nas contas públicas, isso sem custo ao estado, seria uma

receita livre. É uma fórmula clara: mais receitas somadas a uma melhor gestão dos recursos públicos, resolveria o desequilíbrio nas contas do estado.

4.3.3 A experiência internacional com a instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas ou outro imposto similar

O imposto em pauta não é uma questão singular do Brasil, diversos países do mundo taxam ou já taxaram fortunas, visando objetivos diversos, alguns como ferramenta de equidade social, deste modo taxando grandes fortunas para não ser necessário sobrecarregar as demais pessoas, assim diminuir as desigualdades sociais. Outros países adotaram como medida a combater crise econômica, buscando mais receitas para equilibrar o orçamento. Outros países, por cumprimento rígido do princípio da capacidade tributária, assim, quem possui capacidade de contribuir, devem contribuir, para o bem-estar comum. E países que unem todos os outros motivos elencados acima (CALDAS, 2018).

Após coleta de dados, o departamento de economia do site “Uol” (2018) trouxe os países que possuem hoje o tributo, e alguns dados básicos, porém importantes sobre o imposto em cada nação, são estes: a França se destaca haja vista além de ter instituído o “Imposto de Solidariedade sobre a Fortuna” (similar em matéria, correspondendo ao Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil), no ano de 2012 aprovou um imposto especial (que no Brasil corresponde ao imposto residual) com validade por dois anos sobre os altos rendimentos superiores a um milhão de euros por ano. Hoje o tributo representa 2% do PIB francês. (CALDAS, 2018).

Na Suíça, o imposto representa 11% de tudo que a nação arrecada, e representa 1,24% do PIB suíço, o imposto é cobrado pelas unidades parciais locais, assemelhando-se aos impostos municipais no Brasil, em média o imposto tem variação de 0,1% a 0,94% para fortunas acima de 55,4 milhões de Euros (CALDAS, 2018).

Na Noruega, país escandinavo com o melhor índice de desenvolvimento humano (IDH) do planeta, possui histórico de cobrança do imposto desde a década de 1960, fixando 1% (a mesma alíquota que seria cobrada no Brasil) de alíquota para fortunas de valor superior a 112 mil euros, porém diferentemente do Brasil, no cálculo são excluídos imóveis e fundos de pensão. No início da presente década, o imposto alcançava 17% da população adulta do país, e correspondia a 0,4% do PIB

norueguês e 7% de toda arrecadação tributária do estado norueguês (CALDAS, 2018).

Como exemplo de país sul-americano que possui o imposto, a Argentina o tem instituído desde 1974, é de competência Federal passou por alterações ao longo dos anos. Atualmente o imposto representa cerca de 0,3% do PIB e vem sendo diminuído, haja vista o atual presidente ser crítico à cobrança deste tributo. Anteriormente a cobrança era de 1,25% de alíquota para fortunas que excedessem o valor de 305 mil pesos argentinos, porém neste ano, passou a vigorar a lei que editou tal valor, portanto, para incorrer no fato gerador do tributo com nova alíquota, é tido como fixo o valor de 1,050 milhão de pesos argentinos e 0,25% respectivamente. O Uruguai e Colômbia também possuem o Imposto sobre grandes fortunas (CALDAS, 2018).

Outro importante exemplo de país que instituiu o referido tributo foi a Espanha que teve o imposto vigorando desde 1977 e extinto em 2008. Todavia, devido à crise financeira e fiscal que assolava a Europa, houve a reinstituição do imposto sobre grandes fortunas em 2011 através do “Real decreto – Ley nº 13” como alternativa à resolução da desarmonia das finanças públicas do estado nacional espanhol (CALDAS, 2018).

4.4 Endividamento público brasileiro: uma análise crítica

Um fator primordial ao desequilíbrio orçamentário é o endividamento público, que pode ser entendido como compromissos assumidos pelo governo para cobrir débitos contraídos pelo próprio governo com o objetivo de financiar gastos públicos não cobertos com a arrecadação de impostos e de outras fontes de receitas próprias (SALGUEIRO, MELO & SILVA, 2014).

A Dívida Pública Federal (DPF) conceito adotado pela administração pública federal, compreende a totalidade das mais diversas dívidas, seja na modalidade contratual, mobiliária, interna e externa, todas assumidas pela esfera federal para financiamento do seu déficit orçamentário, nele incluído o refinanciamento da própria dívida (SALGUEIRO, MELO & SILVA, 2014).

Para uma melhor cognição a respeito da formação da dívida e como ela pode incorrer, Salgueiro, Melo & Silva (2014, n.p.) ensinam que:

De acordo com o critério de captação de recursos, a dívida pode ocorrer por emissão de títulos públicos ou por contratos, firmados principalmente com organismos multilaterais, classificados assim, como mobiliária ou contratual. A Lei Complementar 4.320/64 classifica a dívida pública em fluante ou administrativa, quando atender déficits de caixa no curto prazo e fundada ou consolidada quando seu objetivo for atender déficits orçamentários de médio e longo prazo. Pelo critério da moeda, a dívida consolidada classifica-se como interna quando seus pagamentos são realizados em moeda corrente em circulação no país e externa no caso dos pagamentos serem efetuados em moeda estrangeira, normalmente em Dólar norte-americano. (Salgueiro, Melo & Silva, 2014, n.p.)

Por ser atualmente o maior propulsor da dívida entre os citados no trecho acima, a emissão de títulos públicos será salientada ao longo do tópico, fazendo conexão com a possível arrecadação das pessoas prováveis a ser sujeitos passivos do imposto, objeto de estudo deste trabalho monográfico.

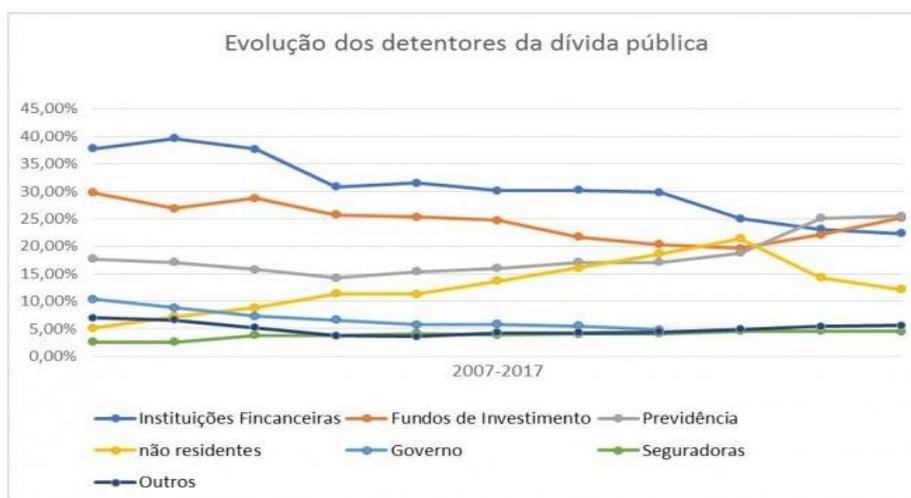
A administração pública vai ao mercado buscar recursos junto aos seus parceiros e investidores para financiar ou refinar os seus déficits ou para a realização de atividades que necessitem de grande vulto econômico, e para isso, emitem como garantia, títulos que funcionam como carta de crédito a pessoas e empresas que são atraídas pelas taxas de juros dos títulos públicos e pela segurança que o estado honrará a dívida no vencimento.

Resta salientar o que são estes títulos da dívida pública, que por fim correspondem a títulos emitidos pelo Tesouro Nacional com o objetivo de captar recursos para investir na educação, na saúde e na infraestrutura do país, e/ou como supracitado no parágrafo acima, para o financiamento e refinanciamento da dívida pública. Tais títulos são produtos de renda fixa que podem ser comprados tanto por pessoas físicas como pessoas jurídicas. São considerados os investimentos de menor risco do mercado de capitais, por terem seu pagamento garantido pelo próprio Estado brasileiro, conceito dado pelo Tesouro Nacional em sua página (BRASIL, 2017).

Estes títulos públicos são comercializados por meio do chamado tesouro direto que diz respeito a um programa de venda de títulos da dívida pública a pessoas físicas. Pode ser comprado de maneira simples, via internet banking. Basta acessar o site do Tesouro Direto e fazer um cadastro com dados básicos. O valor inicial para começar o investimento é de R\$ 100, e o investidor pode determinar se quer resgatar o dinheiro investido no curto (títulos da dívida fluante que serve para

antecipação de receitas para suprir problemas de caixa), médio ou longo prazo (título da dívida fundada que possuem função de cobrir déficits orçamentários ou financiar obras e serviços públicos.). Também é possível comprar o título por intermédio de corretoras de valores autorizadas a comercializar os títulos (BRASIL, 2017).

É importante destacar, que logo após as instituições financeiras, o grupo de fundo de investimento que corresponde a um grupo formado por pessoas físicas detentoras de acentuado poder econômico disponível a investir, são os segundos maiores detentores da dívida pública, isso porque muitos brasileiros passaram a comprar títulos públicos diretamente no Tesouro, o que foi facilitado pela evolução da tecnologia digital. Em novembro (2017), 1,8 milhão de pessoas físicas haviam adquirido títulos federais pelo Programa Tesouro Direto (R\$ 48,1 bilhões). Número que não inclui pessoas físicas estrangeiras que investem no país, porém, que seriam tributadas pelo imposto de grandes fortunas.



Fonte: dados do Tesouro Nacional

Assim, é correta a dedução que muitas pessoas que seriam tributadas com o imposto sobre grandes fortunas, na verdade investem na compra de títulos da dívida pública brasileira, na qual com a instituição do presente imposto, restaria claro um método de aliviar a dívida pública taxando pessoas que suportam a carga tributária. Ou seja, atualmente as pessoas que não são tributadas, compram título da dívida pública e se tornam credores do estado, endividando-o mais, enquanto o estado poderia valer da arrecadação do IGF e assim não aumentar a dívida pública, e sim arrecadar mais receitas para reequilíbrio das contas públicas.

4.5 Novo imposto como alternativa correta

A administração pública, com o agravamento da crise busca muitas vezes agravar a maior carga tributária já existente como meio a conseguir maior receita a fazer frente a suas obrigações. O que pode vir a trazer efeitos colaterais negativos. Assim amenizando um problema, porém criando outro.

Segundo a economista Martha Watanabe (2018, n.p.):

Um agravante, é que a elevação de carga tributária vem sendo o instrumento para o ajuste das contas públicas, que voltou a ser prioridade, para evitar o crescimento expressivo da dívida e os efeitos macroeconômicos perversos dele decorrentes. Em 2016, destaca o levantamento da Firjan, o governo federal optou por aumentar as alíquotas da contribuição previdenciária calculada sobre a receita bruta de alguns segmentos. Adicionalmente, aponta, as alíquotas de IPI para bebidas e eletrônicos aumentaram e os itens de informática passaram a pagar alíquota cheia de PIS/Cofins. Na esfera estadual, aponta o estadual, houve aumentos de ICMS na maioria dos Estados. Essa opção por resolver ao menos parte do ajuste fiscal por meio do aumento de tributos durante o período de maior recessão da economia brasileira, diz Mercês, dificultam a retomada do crescimento. As empresas fecharam portas ou ficaram inadimplentes, sem capacidade para pagar tributos.”

Observando o citado acima, é possível concluir que o agravamento de impostos já existentes não é a medida mais viável e positiva a adquirir receita para a administração pública, devido a ocasionar desaquecimento do mercado, e com isso prejuízos sérios a economia tais como a queda do consumo de produtos por parte da população, gerando uma menor arrecadação dos impostos embutidos nos produtos, bem como encerramento de atividades empresariais, haja vista, estas não suportarem o agravamento de seus impostos, e conseqüentemente aumentar a taxa de desemprego, problema este que o estado brasileiro quer solucionar.

Cabe, então a administração pública taxar quem ainda não foi taxado, como melhor alternativa de adquirir receita aos cofres públicos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho monográfico procurou demonstrar o impacto que a instituição do imposto sobre grandes fortunas, que tem autorização prevista na Constituição Federal de 1988 em seu artigo 153, VII, todavia não instituído, ensejaria

no orçamento público brasileiro, trazendo-o como uma alternativa à crise financeira brasileira.

Tal alternativa encontra-se embasada em princípios consagrados na constituição e demais instrumentos normativos vigentes e deste modo, é demonstrado que a instituição do IGF tem amparo legal, e não resta óbice jurídico à viabilidade da instituição do referido imposto.

Foi fundamentada através de coleta de informações e levantamento de dados precisos, a rentabilidade em uma possível arrecadação do imposto bem como a sua utilidade no cenário de crise financeira, ao trazer receita para o estado promover suas ações e/ou fazer frente às suas obrigações já contraídas, contribuindo para o equilíbrio das contas públicas, e conseqüentemente para o crescimento do país.

Analisando-se o último projeto de lei complementar votado no congresso nacional (PLC 277/2008), acrescido da analogia a outros impostos, restou claro a natureza do imposto, bem como dados que denotam os limites do que seria este tributo, com isso não deixando espaço para lacunas quanto à precisão de seu funcionamento.

Através do conceito de déficit fiscal, sua atual condição e histórico, torna-se nítido um dos seus fatores, que corresponde à fraca arrecadação do fisco. E, no levantamento de uma perspectiva do que seria arrecadado com este imposto, foi demonstrado, no decorrer da pesquisa, que um recolhimento feito com base somente nos 180 indivíduos com maior poder aquisitivo do Brasil, iria trazer aos cofres públicos mais de 10 bilhões de reais anualmente, no qual esse número deverá ser bem superior se posto todos os contribuintes deste tributo. Desta maneira, ficou demonstrado a sua importância em termos de números, sendo, portanto, um imposto que traria um impacto concreto e auxiliaria na reorganização das contas estatais.

Ademais, como demonstrado nesta pesquisa, se instituído, o IGF promoveria o estrito cumprimento do princípio da isonomia e da capacidade contributiva, já que foi constatado que as pessoas que detêm as chamadas “grandes fortunas” possuem capacidade financeira maior e são geralmente as mesmas pessoas que compram títulos da dívida pública, endividando o estado, quando na verdade podiam estar pagando um imposto constitucional.

Isto posto, tem-se ainda que tal instituição é alternativa viável e útil à economia, taxar grandes fortunas ao invés de majorar os impostos já existentes,

pois deste modo aumentaria suas receitas ao passo em que manteria o comércio aquecido, haja vista que a grande população que não seria agravada de imposto consumiria mais, e, junto a isto, traria desenvolvimento social na medida em que possibilitaria uma tributação mais justa e necessária diante da situação econômica do país, porém funcionaria como um propulsor, pois isoladamente não resolveria todo o problema financeiro do estado, tendo em vista o quão alto encontra-se o déficit atual que só nos seis primeiros meses de 2018, sem a inclusão de juros, chega ao resultado de 37,8 bilhões, sendo indispensável a adoção de medidas complementares tais como reformas em todos os outros setores da administração pública.

REFERÊNCIAS

ALBERTO, João. **Lista dos 180 brasileiros mais ricos do Brasil**. 2017. Disponível em: <<http://www.joaoalberto.com/2018/09/14/forbes-divulga-a-lista-dos-180-bilionarios-brasileiros/>>. Acesso em 2018.

ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Financeiro Brasileiro**. 5. ed. Rio de Janeiro. Editora Forense LTDA. 2018.

BECK, Martha. **Governo tem rombo de R\$ 124,4 bilhões em 2017, segundo pior da história**. 2018. Disponível em: <<https://oglobo.globo.com/economia/governo-tem-rombo-de-1244-bilhoes-em-2017-segundo-pior-da-historia-22341094>>. Acesso em Outubro de 2018.

BONFANTI, Cristiane. **Governo central registra déficit primário de R\$ 154 bilhões em 2016**. 2017. Disponível em: <<https://www.valor.com.br/brasil/4852334/governo-central-registra-deficit-primario-de-r-154-bilhoes-em-2016>>. Acesso em Outubro de 2018

BORBA, Claudio. **Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo. Editora Método Ltda. 2016.

BRASIL, Projeto de lei Complementar N° 277/2008. **Imposto sobre grandes fortunas**. 2008. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=388149>>. Acesso em Setembro de 2018.

BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>.

_____. Banco Central. **Dívida Líquida do Setor Público**. 2017. Disponível em: <<https://www.bcb.gov.br/ftp/infecon/Estatisticasfiscais.pdf>>. Acesso em Outubro de 2018

_____. Tesouro Nacional. **Entenda cada título no detalhe**. 2015. Disponível em: <<http://www.tesouro.gov.br/tesouro-direto-entenda-cada-titulo-no-detalhe>>. Acesso em Outubro de 2018.

_____. Instituto Brasileiro de Geografia e estatística. **Economia: Despesas Públicas**. 2017. Disponível em: <<https://ww2.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/despesaspublicas/.shtm>>. Acesso em Outubro de 2018.

_____. Banco Central. **Estatísticas fiscais: Nota para a imprensa**. 2018. Disponível em: <<https://www.bcb.gov.br/htms/notecon3-p.asp>>. Acesso em outubro de 2018

_____. STF. Recurso Extraordinário – RE 203.755/ES e RE 193.969/SP. Relator: Min. Carlos Velloso. DJ: 17/09/2006. **JusBrasil**. 2006. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14805426/recurso-extraordinario-re-276431-sp-stf>>. Acesso em outubro de 2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso em Mandado de Segurança RMS: 37652 MS 2012/0072877-6. Relator: Ministro Humberto Martins. DJ: 26/06/2012. **JusBrasil**. 2012. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/21956569/recurso-ordinario-em-mandado-de-seguranca-rms-37652-ms-2012-0072877-6-stj/inteiro-teor-21956570?ref=juris-tabs>>. Acesso em outubro de 2018. BRASIL, Tesouro Nacional. **Tipos de dívida pública**. 2017. Disponível em: <<http://www.brasil.gov.br/economia-e-emprego/2009/11/tesouro-nacional>>. Acesso em Outubro de 2018.

CALDAS, Geisilene Aparecida de Amorim. **Impostos sobre grandes fortunas no Brasil e no mundo: como funcionam**. 2018. Disponível em: <<https://blog.sajadv.com.br/grandes-fortunas-impuestos/>>. Acesso em Outubro 2018.

GRANER, Fábio; PUPO, Fábio. **Déficit primário de 2017 soma R\$ 124 bi e fica abaixo do previsto**. 2018. Disponível em: <<https://www.valor.com.br/brasil/5289311/deficit-primario-de-2017-soma-r-124-bi-e-fica-abaixo-do-previsao>>. Acesso em Outubro de 2018.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 26.ed. São Paulo: Editora Atlas LTDA. 2017

MARTELLO, Alexandre. **Contas do setor público têm primeiro déficit da história em 2014**. 2015. Disponível em: <<http://g1.globo.com/economia/noticia/2015/01/contas-do-setor-publico-tem-primeiro-deficit-da-historia-em-2014.html>>. Acesso em Outubro de 2018.

_____. **Rombo nas contas públicas soma R\$ 111 bilhões em 2015, maior da história**. 2016. Disponível em: <<http://g1.globo.com/economia/noticia/2016/01/rombo-nas-contas-publicas-soma-r-111-bilhoes-em-2015-maior-da-historia.html>>. Acesso em Outubro de 2018.

MOREIRA NETO, Diogo. **Curso de Direito Administrativo**. 16.ed. São Paulo: Editora Método Ltda. 2014.

NOVAIS, Rafael. **Direito Tributário Facilitado**. 3.ed. São Paulo. Editora Forense LTDA. 2018.

NOVELINO, Marcelo. **Manual de Direito Constitucional**. 9.ed. São Paulo. Editora Forense LTDA. 2014.

PADILHA, Rodrigo. **Direito constitucional**. 4.ed. São Paulo. Editora Método Ltda. 2014.

PASCOAL, Valdecir. **Série Provas & Concursos: Direito Financeiro e controle externo**. 9.ed. São Paulo. Editora Forense Ltda. 2015.

PEREIRA, Vinicius. **Cobrar imposto de grandes fortunas dá resultado? casos pelo mundo**. 2018. Disponível em: <<https://economia.uol.com.br/noticias/redacao/2018/03/16/imposto-sobre-fortunas-ricos-milionarios-distribuicao-de-renda.htm>>. Acesso em Outubro de 2018.

PUCCINELLI JUNIOR, André. **Manual de direito tributário**. 2.ed. São Paulo. Editora Saraiva. 2014.

RODRIGUES, Lorena; GAMARSK, Rachael; CARAM, Bernardo. **Governo Central tem déficit de R\$ 115 bilhões em 2015, o pior resultado desde 1997**. 2016. Disponível em: <<https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,governo-central-tem-deficit-de-r-115-bi-em-2015--pior-resultado-desde-1997,1826501>>. Acesso em Outubro 2018.

SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial**. 6.ed. São Paulo. Editora Forense Ltda. 2018.

SALGUEIRO, Marluce Alves de Almeida; MELO, Crislany Belarmino; SILVA, Daniel Salgueiro. **A Dívida Pública dos Estados Brasileiros: um estudo sobre o impacto dos encargos da dívida antes e depois da aprovação da Lei de Responsabilidade Fiscal-LRF**. 2014. Disponível em: <http://www.convibra.com.br/upload/paper/2014/38/2014_38_10629.pdf>. Acesso em Outubro de 2018.

SANTOS, Mauro Sérgio. **Curso de Direito Administrativo**. 2.ed. Rio de Janeiro. Editora Forense Ltda. 2014

WATANABE, Martha. **Indústria de transformação sofre com carga tributária, aponta levantamento**. 2018. Disponível em: <<https://www.valor.com.br/brasil/5262345/industria-de-transformacao-maior-carga-tributaria-aponta-levantamento>>. Acesso em Outubro de 2018.