



Universidade do Estado do Rio de Janeiro
Centro de Ciências Sociais
Faculdade de Direito

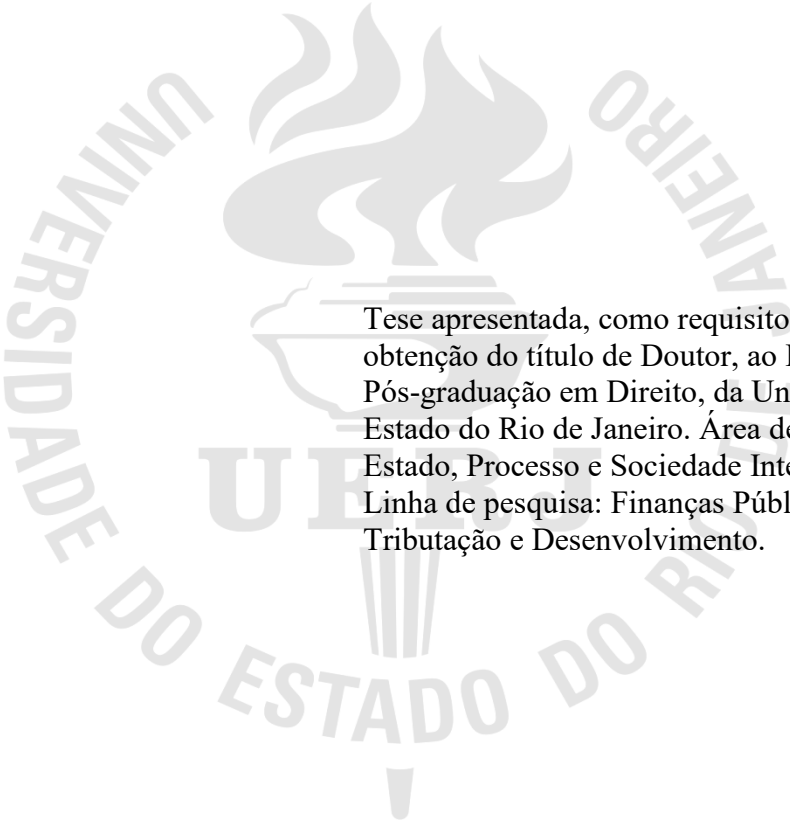
Gilson Pacheco Bomfim

**O uso insuficiente da tributação progressiva sobre renda e propriedade e as
desigualdades brasileiras**

Rio de Janeiro
2025

Gilson Pacheco Bomfim

O uso insuficiente da tributação progressiva sobre renda e propriedade e as desigualdades brasileiras



Tese apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Doutor, ao Programa de Pós-graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Estado, Processo e Sociedade Internacional. Linha de pesquisa: Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento.

Orientador: Prof. Dr. Gustavo da Gama Vital de Oliveira

Rio de Janeiro
2025

CATALOGAÇÃO NA FONTE
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/C

B695 Bomfim, Gilson Pacheco.

O uso insuficiente da tributação progressiva sobre renda e propriedade e as desigualdades brasileiras / Gilson Pacheco Bomfim. - 2025.

520 f.

Orientadora: Prof. Dr. Gustavo da Gama Vital de Oliveira.

Tese (Doutorado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro,
Faculdade de Direito.

1. Tributos - Teses. 2. Propriedade – Teses. 3. Renda – Teses. I. Oliveira, Gustavo da Gama Vital de. II. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Direito. III. Título.

CDU 347.73(81)

Bibliotecária: Marcela Rodrigues de Souza CRB7/5906

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta tese, desde que citada a fonte.

Assinatura

Data

Gilson Pacheco Bomfim

O uso insuficiente da tributação progressiva sobre renda e propriedade e as desigualdades brasileiras

Tese apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Doutor, ao Programa de Pós-graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Estado, Processo e Sociedade Internacional. Linha de pesquisa: Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento.

Aprovada em 18 de março de 2025.

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Gustavo da Gama Vital de Oliveira (Orientador)
Faculdade de Direito – UERJ

Prof. Dr. Carlos Alexandre de Azevedo Campos
Faculdade de Direito – UERJ

Prof. Dr. Ricardo Lodi Ribeiro
Faculdade de Direito – UERJ

Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo
Universidade Federal do Ceará

Prof. Dr. Marco Antônio Ferreira Macedo
Universidade Federal Fluminense

Rio de Janeiro

2025

DEDICATÓRIA

Dedico esse trabalho aos meus pais, Nelson Silva Bomfim e Leila Alves Pacheco, e a minha mulher Ilana Bertagnolli.

RESUMO

BOMFIM, Gilson Pacheco. *O uso insuficiente da tributação progressiva sobre renda e propriedade e as desigualdades brasileiras*. 520 f. Tese (Doutorado Direito) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2025.

A despeito do esforço que tem sido feito através do gasto público, o Brasil continua ostentando a marca de um dos países mais desiguais do mundo, com elevada concentração de renda e riqueza entre os indivíduos mais ricos. A partir dessa constatação, a presente pesquisa busca analisar de que modo a utilização insuficiente da tributação progressiva, nos tributos sobre a renda e propriedade, tem contribuído para as desigualdades brasileiras. No modelo adotado pela Constituição Federal de 1988, o imposto não deve ser visto apenas como um meio de arrecadar recursos financeiros para o Estado, mas também como um instrumento de atuação política. A tributação deve servir a objetivos e fins constitucionais, através de impostos fiscais e extrafiscais, com o escopo de redistribuição e desconcentração de renda e riqueza. Sem embargo do comando constitucional que elege a redução de desigualdades como um objetivo do Estado brasileiro, o desenho e a estrutura do sistema tributário não têm colaborado para cumprir esse objetivo e reduzir as iniquidades persistentes que se verificam no Brasil. Além de um sistema alicerçado basicamente na tributação indireta, os tributos diretos possuem mazelas que comprometem seu papel arrecadatório e redistributivo. Além disso, em muitos casos, os impostos sobre renda e propriedade contribuem para acentuar desigualdades. Diante desse cenário, com base em análise bibliográfica e documental, a pesquisa apresenta uma abordagem descritiva, explicativa e exploratória, buscando identificar deficiências na incidência progressiva dos tributos sobre a renda e propriedade e suas possíveis conexões com a desigualdade. A investigação encontrou evidências de que a tributação sobre a renda das pessoas físicas, embora formalmente progressiva, tem se mostrado, na prática, regressiva. O IRPF tem se caracterizado por alíquotas marginais reduzidas e uma grande quantidade de isenções, deduções e tratamentos diferenciados para as rendas de capital, que têm promovido uma forte erosão da base de cálculo dessa exação e enfraquecimento da sua progressividade. Também se verificou que a taxação sobre a propriedade tem, historicamente, pouquíssima relevância no Brasil. Alíquotas reduzidas, graduação proporcional e problemas quanto à base de cálculo têm sido, ao longo do tempo, as características principais das imposições tributárias sobre a propriedade. ITR, ITBI e IPVA ainda hoje utilizam alíquotas proporcionais, enquanto ITCMD e IPTU ainda não são integralmente progressivos. Todas essas deficiências têm ocasionado uma fraca progressividade, um baixo desempenho arrecadatório, além de impactar no potencial redistributivo desses impostos, inclusive, com alguns resultados regressivos. Verificou-se, ao final, que o uso insuficiente da progressividade nos tributos sobre a renda e propriedade, além de impedir que esses impostos funcionem como instrumentos para redução da desigualdade, tem contribuído para acentuar a concentração de renda e riqueza nas mãos dos indivíduos mais ricos.

Palavras-chave: Tributação progressiva; renda; propriedade; desigualdade.

ABSTRACT

BOMFIM, Gilson Pacheco. *The Insufficient Use of Progressive Taxation on Income and Property and Brazilian Inequalities*. 520 f. Tese (Doutorado Direito) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2025

Despite significant public spending efforts, Brazil remains one of the most unequal countries in the world, with a high concentration of income and wealth among the wealthiest individuals. Based on this premise, this research examines how the insufficient application of progressive taxation on income and property has contributed to persistent inequalities in the country. Under the framework established by the 1988 Federal Constitution, taxation should not be viewed solely as a means of generating state revenue but also as an instrument of political and social intervention. Taxes, both fiscal and extrafiscal, should serve to achieve constitutional objectives, including the redistribution and deconcentration of income and wealth. However, despite the constitutional mandate prioritizing the reduction of inequalities, the design and structure of the Brazilian tax system have failed to support this goal. The system is primarily based on indirect taxation, while direct taxes suffer from structural deficiencies that undermine their revenue-generating and redistributive functions. Furthermore, income and property taxes have, in some cases, exacerbated economic disparities. Through bibliographic and documentary analysis, this research adopts a descriptive, explanatory, and exploratory approach to identify deficiencies in the progressive incidence of income and property taxation and their connections to inequality. The findings indicate that, although the personal income tax (IRPF) is formally progressive, it has functioned regressively in practice. The IRPF is characterized by low marginal rates, numerous exemptions and deductions, and preferential treatment for capital income, all of which have eroded the tax base and weakened its progressivity. Additionally, property taxation has historically played a minimal role in Brazil's tax structure. Low tax rates, proportional levies, and issues concerning the tax base have been the defining characteristics of property-related taxes over time. Taxes such as the Rural Land Tax (ITR), Transfer Tax on Real Estate (ITBI), and Motor Vehicle Tax (IPVA) continue to employ proportional rates, while the Estate and Gift Tax (ITCMD) and the Property Tax (IPTU) have yet to be fully progressive. These deficiencies have led to weak progressivity, low revenue performance, and limited redistributive potential, with some even producing regressive outcomes. Ultimately, the research concludes that the inadequate use of progressive taxation on income and property not only prevents these taxes from serving as effective tools for reducing inequality but also actively contributes to the concentration of income and wealth among Brazil's richest individuals.

Keywords: Progressive taxation; income; property; inequality.

LISTA DE FIGURAS

1	Alíquotas Máximas de Imposto de Renda entre 1900-2020	199
2	Alíquotas Máximas de Imposto sobre Herança entre 1900-2020	199
3	Maiores alíquotas do IRPF - Exercícios de 1924 a 2016	293
4	Alíquota Efetiva do Imposto de Renda 2022	318
5	Impostos sobre heranças e doações – percentual da arrecadação tributária – OCDE/2019	393
6	Impostos sobre heranças e doações – percentual do PIB – OCDE/2019	393

LISTA DE GRÁFICOS

1	Carga Tributária Brasil x OCDE: % PIB (2021)	62
2	Carga Tributária sobre bens e serviços – Brasil x OCDE – % PIB (2021)	65
3	Carga Tributária Rendas, lucros e ganhos de capital – Brasil x OCDE % PIB (2021)	66
4	Carga Tributária Imposto de renda pessoa física Brasil x OCDE - % PIB – 2021....	67
5	Carga Tributária sobre propriedade Brasil x OCDE - % PIB – 2021	68
6	Peso da carga tributária sobre a renda por estrato familiar - Brasil	263
7	Rendimentos Tributáveis: Salários mínimos x alíquotas de IRPF 2020/2021	315
8	Rendimentos Tributáveis + Rendimentos sujeitos à tributação exclusiva: Salários mínimos x alíquotas - IRPF 2020/2021	316
9	Rendimentos Tributáveis + Rendimentos sujeitos à tributação exclusiva + Rendimentos isentos: Salários mínimos x alíquotas - IRPF 2020/2021	317
10	ITCMD: Percentual em função da arrecadação tributária e PIB – 2002 a 2021	402

LISTA DE TABELAS

1	Carga Tributária no Brasil - Base por incidência 2021 e 2022	63
2	Funções da Normas Tributárias	95
3	Variação do Índice Gini - Países da OCDE: 1975/2019	105
4	Variação do Índice Gini países da América Latina e Caribe: 1980/2019.....	106
5	Renda apropriada pelos estratos sociais - Países da OCDE - 1980/2022	109
6	Renda apropriada por estratos sociais - América Latina e Caribe 1980/2022	110
7	Ranking – Renda apropriada pelos 10% e 1%	112
8	Apropriação da riqueza por estratos - Países da OCDE 1995/2022	113
9	Apropriação da riqueza por estratos - América Latina e Caribe 1995/2022	115
10	Evolução da Carga Tributária: América Latina e Caribe % PIB – 1990/2022	132
11	Impactos redistributivos sobre o Gini	136
12	Carga Tributária por base - Brasil, OCDE, América Latina e Caribe- 2021.....	258
13	Índice Gini x Parcelas da Renda – POF's	265
14	Imposto de Renda Pessoa Física: Lei 14.848/2024	294
15	Carga Tributária IRPF Brasil x países selecionados	295
16	Imposto de Renda Pessoa Física: Estrutura Brasil x OCDE	298
17	Evolução de Declarantes/Contribuintes IRPF e PIB per capita 2008/2023	300
18	Reajuste da tabela do IRPF: Perdas de arrecadação e reflexos	303
19	Reajuste da tabela IRPF - reflexos na desigualdade	304
20	Variáveis do IRPF: 2008/2023	307
21	Variáveis do IRPF: 2008/2023 (corrigidas pelo IPCA)	308
22	Evolução percentual das Variáveis do IRPF: 2008/2023.....	308
23	Lucro distribuído x Lucro Global – Brasil e OCDE 2020	311
24	Dividendos distribuídos entre 2008/2023	313
25	Composição da renda dos indivíduos com maiores rendimentos – 2022	321
26	Dividendos Isentos – apropriação pelos mais abastados – 2022	322
27	Juros sobre capital próprio (JCP) – Evolução 2015-2023.....	328
28	Juros sobre capital próprio (JCP) – Apropriação por estratos 2022/2023	328
29	Evolução dos rendimentos sujeitos à tributação exclusiva 2012/2022	330

30	Imposto de Renda Pessoa Física – Alíquotas ganhos de capital	331
31	Alíquotas ganhos de capital: Brasil x OCDE	331
32	Alíquotas Imposto de Renda - rendimentos de capital de renda fixa	335
33	Alíquotas para Fundos de Investimentos não disciplinados por regras próprias....	337
34	Tributação sobre a renda - fundos não submetidos à regra geral	338
35	Rendimentos sujeitos à tributação exclusiva – apropriação pelos mais ricos	341
36	Alíquotas máximas de ITCMD: Brasil x OCDE	390
37	Alíquotas do ITCMD e graduação no Brasil por Estado	395
38	Imposto sobre a riqueza: características e arrecadação - países selecionados	416
39	Tributação sobre a propriedade (IPTU + ITR) - % PIB: Brasil x OCDE	428
40	Peso do IPTU sobre a renda das famílias	437
41	Capitais com alíquotas de IPTU inferiores a 1%	438
42	Apuração e cálculo da alíquota do ITR	449
43	Arrecadação do ITR 2018/2023 – Conveniados x não Conveniados	452
44	IPVA – Perfil atual dos Estados	466
45	IPVA – Peso do tributo sobre a renda das famílias	468
46	Alíquotas de ITBI – Capitais	473

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO.....	15
1	MODELOS DE ESTADO, DIVISÃO DOS ENCARGOS	
	TRIBUTÁRIOS E FUNÇÕES DA TRIBUTAÇÃO.....	27
1.1	Evolução dos tipos de Estado.....	27
1.1.1	<u>Do Estado Antigo ao Estado Moderno: a ascensão do liberalismo.....</u>	27
1.1.2	<u>Estado Moderno contemporâneo: o Estado de Direito e suas espécies.....</u>	32
1.1.2.1	Ascensão e declínio do Estado de Bem-Estar Social.....	35
1.1.2.2	Neoliberalismo, Estado Subsidiário e pós-modernidade.....	38
1.1.3	<u>O Modelo de Estado instituído pela Constituição Federal de 1988.....</u>	45
1.2	Financiamento das atividades estatais.....	48
1.2.1	<u>Estado Moderno, Imposto e Teoria Monetária Moderna.....</u>	48
1.2.2	<u>Espécies de Estado Fiscal e a importância dos impostos.....</u>	53
1.2.3	<u>Despesas e receitas públicas: o custo dos direitos e o tamanho do Estado.....</u>	58
1.2.3.1	O Estado brasileiro e sua carga tributária.....	60
1.2.3.2	A “opção” brasileira em alicerçar a arrecadação na tributação indireta.....	63
1.3	Divisão dos encargos tributários pela sociedade.....	72
1.3.1	<u>A Igualdade e os critérios de comparação.....</u>	72
1.3.2	<u>Capacidade contributiva: conceito e conteúdo.....</u>	74
1.3.3	<u>Crítérios, fundamentos e instrumentalização da capacidade contributiva..</u>	78
1.4	Atividade financeira do Estado e funções das normas tributárias.....	87
1.4.1	<u>O pioneirismo de Adolph Wagner.....</u>	88
1.4.2	<u>A visão de Richard Musgrave, John Rawls e Klaus Vogel.....</u>	89
1.4.3	<u>As ideias de Avi-Yonah, Klaus Tipke e Luís Eduardo Schoueri.....</u>	92
1.4.4	<u>Sistematização das funções das normas tributárias.....</u>	93
1.4.5	<u>Extrafiscalidade e finalidade das normas tributárias.....</u>	95
1.5	Fiscalidade, extrafiscalidade e modelos de Estado.....	98
2	DESIGUALDADE, TRIBUTAÇÃO E JUSTIÇA.....	101
2.1	Qual desigualdade? Índices e critérios de avaliação.....	102
2.2	Evolução da desigualdade a partir de 1980.....	104
2.2.1	<u>Variações no índice Gini.....</u>	104

2.2.2	<u>Apropriação da renda e riqueza pelos estratos superiores da sociedade.....</u>	107
2.3	Por que a desigualdade importa? Justificativas para reduzi-la.....	116
2.4	Para além da pobreza.....	123
2.5	Desigualdade e tributação.....	127
2.5.1	<u>O papel redistributivo dos tributos.....</u>	133
2.5.2	<u>Gastos sim, progressividade não: o modelo redistributivo brasileiro.....</u>	140
2.6	A evolução da concepção de justiça distributiva.....	144
2.6.1	<u>As ideias sobre justiça distributiva até o século XVIII.....</u>	145
2.6.2	<u>A ideia moderna de justiça distributiva a partir do século XVIII.....</u>	149
2.6.3	<u>O pensamento de Karl Marx, Jeremy Bentham e John Stuart Mill.....</u>	153
2.6.4	<u>Críticos à ideia de justiça distributiva.....</u>	159
2.6.5	<u>A sistematização da ideia moderna de justiça distributiva: Rawls.....</u>	165
2.7	Filosofia Política, Tributação e a Escolha de John Rawls.....	167
2.7.1	<u>O uso da Filosofia Política para instrumentalizar mudanças.....</u>	167
2.7.2	<u>Marco filosófico e a Constituição Federal de 1988.....</u>	168
2.7.3	<u>Marco filosófico: a ideia de justiça como equidade em John Rawls.....</u>	170
2.7.3.1	Os princípios de justiça de Rawls.....	175
2.7.3.2	O primeiro princípio e as liberdades básicas iguais.....	176
2.7.3.3	O segundo princípio e a divisão de recursos nas sociedades.....	179
2.7.4	<u>A justiça como equidade e suas interações com a tributação.....</u>	184
2.7.4.1	Tributação e o primeiro princípio de justiça de Rawls.....	186
2.7.4.2	Tributação e o segundo princípio de justiça de Rawls.....	189
2.7.4.3	Tributação redistributiva e desconcentradora: compatibilidade com a CF/88.....	191
3	PROGRESSIVIDADE, EFEITOS REGRESSIVOS E EC Nº 132/2023.....	193
3.1	Progressividade: conceito, esboço histórico e fundamento.....	193
3.1.1	<u>Conceito: importância das alíquotas e da base de cálculo.....</u>	193
3.1.2	<u>Esboço histórico.....</u>	197
3.1.3	<u>Fundamentos da progressividade.....</u>	200
3.1.3.1	Teoria do benefício.....	201
3.1.3.2	Teoria do sacrifício.....	202
3.1.3.3	Teoria do aumento mais que proporcional da renda ou riqueza.....	207

3.1.3.4	Piketty e a relação “ $r > g$ ”	207
3.1.3.5	Compensação de efeitos regressivos de outros tributos.....	209
3.1.3.6	Capacidade contributiva, solidariedade e igualdade.....	210
3.2	Críticas à tributação progressiva (e as respectivas respostas)	214
3.2.1	<u>Aumento da complexidade</u>	214
3.2.2	<u>A suposta ditadura da maioria e uso abusivo da progressividade</u>	215
3.2.3	<u>Efeitos econômicos colaterais</u>	216
3.2.4	<u>Fuga de capitais, evasão ou êxodo</u>	218
3.2.5	<u>Aspecto subjetivo e base x tempo</u>	220
3.2.6	<u>Ineficiência redistributiva</u>	221
3.2.7	<u>Teoria da Tributação Ótima</u>	222
3.2.7.1	Esforço histórico e desenvolvimento até os anos 2000.....	222
3.2.7.2	As críticas à tributação ótima e as revisões propostas pelos autores clássicos.....	228
3.2.7.3	As críticas dos autores mais jovens à Teoria da Tributação Ótima.....	239
3.3	Progressividade e vedação ao não confisco	251
3.4	Progressividade: síntese conclusiva	255
3.5	Regressividade e tributação sobre bens e serviços	256
3.6	Reforma Tributária: timidez em direção à justiça e à progressividade	266
3.6.1	<u>Panorama Geral</u>	266
3.6.2	<u>Regime único x regimes distintos</u>	269
3.6.3	<u>IVA personalizado: cashback</u>	275
3.6.4	<u>Os “novos” princípios tributários</u>	278
3.6.5	<u>Mudanças na tributação sobre a renda e propriedade</u>	281
4	PROGRESSIVIDADE NO IMPOSTO DE RENDA E SUA RELAÇÃO COM A DESIGUALDADE	286
4.1	Histórico e evolução da tributação sobre a renda	286
4.2	Panorama atual da tributação sobre a renda no Brasil	291
4.3	Deficiências da tributação progressiva sobre a renda no Brasil	294
4.3.1	<u>Volume do Imposto de Renda em relação ao PIB e à arrecadação total</u>	295
4.3.2	<u>Alíquotas marginais baixas e falta de correção da tabela do IRPF</u>	297
4.3.3	<u>Efeitos ambivalentes da correção da tabela do IRPF e o STF</u>	300

4.3.4	<u>A forte erosão da base de cálculo do IRPF x progressividade.....</u>	307
4.3.4.1	<u>Isenção total de IRPF sobre a distribuição de dividendos.....</u>	310
4.3.4.2	<u>Tributação diferenciada dos Juros Sobre Capital Próprio (JCP).....</u>	324
4.3.4.3	<u>Tributação sobre rendimentos oriundos de ganhos de capital, aplicações financeiras e ganhos líquidos sobre renda variável.....</u>	329
4.3.4.4	<u>Deduções referentes a despesas médicas e/ou educacionais.....</u>	343
4.4	O caráter redistributivo do Imposto de Renda brasileiro.....	350
4.5	Fundamentos que justificam alterações no Imposto de Renda.....	354
4.5.1	<u>Fundamentos econômicos.....</u>	354
4.5.2	<u>Fundamentos de filosofia política.....</u>	358
4.5.3	<u>Fundamentos jurídicos.....</u>	362
4.6	Sugestões de Alteração no Imposto de Renda.....	371
4.6.1	<u>Alíquotas e limite de isenção: nova tabela do IRPF.....</u>	371
4.6.2	<u>A nova tributação sobre dividendos e juros sobre capital próprio.....</u>	374
4.6.3	<u>Rendas do trabalho x rendas do capital.....</u>	377
4.6.4	<u>Deduções, isenções e base de cálculo.....</u>	378
4.6.5	<u>Alterações no IRPF via judiciário?.....</u>	379
5	PROGRESSIVIDADE NOS IMPOSTOS SOBRE RIQUEZA E PROPRIEDADE E SUA RELAÇÃO COM A DESIGUALDADE.....	381
5.1	Impostos sobre a propriedade e riqueza: definição.....	382
5.2	Impostos sobre a riqueza lato sensu.....	384
5.2.1	<u>Histórico e panorama atual da tributação sobre doações e heranças.....</u>	384
5.2.2	<u>Fundamentos que justificam alterações no ITCMD.....</u>	402
5.2.3	<u>Sugestões de alterações no ITCMD.....</u>	409
5.2.4	<u>Evolução e panorama dos impostos sobre a riqueza stricto sensu.....</u>	414
5.2.5	<u>Fundamentos que justificam a instituição do IGF.....</u>	418
5.2.6	<u>Sugestões quanto à instituição do IGF.....</u>	423
5.3	Impostos recorrentes sobre a propriedade.....	424
5.3.1	<u>Histórico dos impostos sobre a propriedade.....</u>	424
5.3.2	<u>Imposto sobre a propriedade territorial urbana (IPTU).....</u>	426
5.3.2.1	<u>Evolução e panorama atual.....</u>	426
5.3.2.2	<u>Fundamentos que justificam alterações no IPTU.....</u>	434
5.3.2.3	<u>Sugestões de alterações no IPTU.....</u>	443

5.3.3	<u>Imposto sobre a propriedade rural (ITR).....</u>	445
5.3.3.1	Evolução e panorama atual.....	445
5.3.3.2	Fundamentos que justificam alterações no ITR.....	454
5.3.3.3	Sugestões de alterações no ITR.....	459
5.3.4	<u>Imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA).....</u>	462
5.3.4.1	Evolução e panorama atual.....	462
5.3.4.2	Fundamentos que justificam alterações no IPVA.....	466
5.3.4.3	Sugestões de alterações no IPVA.....	470
5.4	Impostos sobre a transferência de propriedades.....	471
5.4.1	<u>Evolução e panorama atual do ITBI.....</u>	471
5.4.2	<u>Fundamentos que justificam mudanças no ITBI.....</u>	475
5.4.3	<u>Sugestões de alterações no ITBI.....</u>	477
	CONCLUSÃO.....	479
	REFERÊNCIAS.....	496

INTRODUÇÃO

A existência de desigualdades entre os homens não é algo novo. Registros históricos indicam diferenças materiais entre caçadores coletores já na época da última era Glacial¹. Na verdade, em maior ou menor grau, a desigualdade entre indivíduos pode ser apontada como uma característica comum do desenvolvimento humano.

Nada obstante, o progresso da espécie humana é indiscutível, sendo facilmente constatado, através da história, pelos inúmeros avanços científicos, médicos e tecnológicos, bem como por indicadores socioeconômicos que refletem, na maior parte dos países, o aumento da expectativa de vida, acesso à água potável, redução da mortalidade infantil, taxas de alfabetização, escolaridade etc.

As desigualdades econômicas, caracterizadas pela concentração de renda e riqueza nas mãos dos indivíduos mais abastados, tiveram notável redução entre os países desenvolvidos, durante o século XX, especialmente entre os anos de 1945 e 1980. Dentre os fatores apontados como causas para esse movimento, destacam-se: o desenvolvimento e fortalecimento do Estado Social, a utilização de tributos progressivos sobre a renda e herança e a liquidação de ativos coloniais e dívidas públicas².

A partir de 1980, entretanto, com a implementação e disseminação das políticas econômicas e fiscais neoliberais, dentre as quais se destaca o enfraquecimento da tributação progressiva, a desigualdade econômica inverteu a tendência de queda e passou a caminhar em sentido contrário, na maior parte dos países. Atualmente, algumas nações já apresentam índices de concentração de renda e riqueza similares (ou mesmo superiores) aos elevados números que apresentavam no início do século XX.

O quadro pós explosão da pandemia de Covid-19 é ainda mais assustador: aumentos significativos em termos de pobreza, miséria, fome e concentração de rendimentos e riquezas, disseminaram-se, a partir de 2020, por diversos países.

Segundo a OXFAM, desde 2020, os bilionários estão 34% mais ricos, com um patrimônio que cresce três vezes mais rapidamente que a inflação. Enquanto os 5 homens mais ricos do mundo mais que dobraram sua riqueza, 5 bilhões de pessoas viram seu patrimônio diminuir. Atualmente, o 0,1% mais rico do mundo possui o equivalente a 43% de todos os ativos financeiros globais³.

¹ SCHEIDEL, Walter. *Violência e a história da desigualdade: da idade da pedra ao século XXI*. Rio de Janeiro: Zahar, 2020, p. 17.

² PIKETTY, Thomas. *Uma breve história da igualdade*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2022, p. 131.

³ OXFAM. *Desigualdade S.A.* OXFAM GB. Reino Unido, 2024, p. 9.

O movimento de redução das desigualdades que se verificou nos países desenvolvidos, até o início da década de 1980, parece ter chegado com relativo atraso na América Latina, Caribe e Brasil. Nessa região, diversos países passaram a registrar queda nos índices de desigualdade econômica, com redução nos indicadores de concentração de renda e riqueza a partir da década de 1990. Nessas nações, entretanto, a redução das desigualdades tem sido mais tímida.

Embora tenha registrado alguns avanços na redução das desigualdades nos últimos anos, o Brasil continua ostentando um dos piores coeficiente Gini do mundo, somente sendo superado por África do Sul, Namíbia, Colômbia, Suazilândia, Botswana e Belize⁴.

Quando se olha especificamente para os níveis de concentração de renda e riqueza entre os indivíduos que se encontram no topo dos estratos sociais, o Brasil apresenta níveis ainda mais preocupantes. Nesse ponto, ao contrário do índice Gini, que apresentou alguma melhora nos últimos anos, a concentração de renda e riqueza entre os mais ricos, a despeito do esforço que o país tem feito através do gasto público, têm se mantido praticamente estável (em níveis altíssimos), no que tange à concentração de rendimentos, com um pequena piora quanto à concentração de riqueza.

De fato, nos últimos 30 anos, não houve significativa mudança nos níveis de concentração de renda no Brasil, com os indivíduos que fazem parte do 10% e 1% mais ricos da população se apropriando, respectivamente, de 69% e 21% do total dos rendimentos nacionais. Quanto à concentração de riqueza, entretanto, nota-se uma pequena piora nos últimos anos, com os indivíduos que fazem parte do 10% e 1% mais ricos da população absorvendo, respectivamente, de 79% e 48% da de toda riqueza nacional ⁵

Esses percentuais colocam o Brasil entre os países mais desiguais do mundo, no que tange à concentração de renda e riqueza entre os indivíduos mais ricos.

Mesmo figurando entre as 10 maiores economias do mundo e com gasto social em proporção ao PIB bem superior à média dos países da América do Sul, América Central e Caribe, o Brasil apresenta indicadores de desigualdade piores que a grande maioria dos países dessas regiões.

Adicionalmente, vários desses países, mais pobres e com menos investimento em gasto social, têm conseguido importantes resultados no que tange a reduções nos níveis de concentração de renda e de riqueza.

⁴ WORLD BANK GROUP. *Gini index*, 2023.

⁵ WORLD INEQUALITY DATABASE. *World Inequality Database*.

Por outro lado, nesse mesmo período, o sistema tributário brasileiro, que é reconhecidamente regressivo, não sofreu alterações que buscassem uma melhor distribuição do ônus tributário e diminuição da regressividade. Ao contrário, os últimos 30 anos foram marcados por mudanças tributárias que, além de não atacar a regressividade do sistema, enfraqueceram a tributação sobre a renda e propriedade, através de um desenho pouco progressivo e de base de cálculo bastante comprometida.

Nessa conjuntura, vale destacar que a política fiscal, que é instrumentalizada através de opções legislativas sobre graduações de alíquotas, isenções, tratamentos tributários diferenciados etc., reflete as escolhas por meio das quais o sistema político põe em prática determinada concepção de justiça, modificando ou mantendo, por exemplo, a distribuição de renda e riqueza produzida pelo mercado.

Nesse ponto, portanto, desigualdade e tributação possuem uma inegável interseção, com interferências indiscutíveis. Com efeito, embora a desigualdade seja fruto de fatores históricos, políticos e culturais, é possível afirmar que uma política fiscal neutra do ponto de vista redistributivo pode produzir efeitos sobre a desigualdade.

Diante desse cenário, investigar a existência de uma possível relação entre a baixa progressividade da tributação sobre a renda e propriedade e as desigualdades de renda e riqueza, verificadas no Brasil, é *TEMA* de grande relevância, sobretudo porque nossa Constituição estabeleceu compromissos expressos quanto à redução da desigualdade.

Decerto, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária e a redução dos níveis de desigualdade e pobreza figuram expressamente na Constituição Federal de 1988 como objetivos da República Federativa do Brasil (art. 1º, 3º e 170 CF/88), além de constarem de compromissos internacionais firmados pelo Brasil, dentre os quais se insere “*os objetivos de desenvolvimento sustentável da ONU para 2030*”.

Parece evidente, portanto, que o tema é *ATUAL E RELEVANTE*, sobretudo quando se consideram os diversos problemas econômicos, sociais e políticos que, comumente, são verificados em sociedades extremamente desiguais, como o Brasil.

Sob outra perspectiva, no âmbito do Estado Fiscal, a tributação figura como principal meio de arrecadação de recursos para o Estado, de modo que eventuais problemas ou deficiências na tributação acabam drenando recursos que poderiam ser direcionados a políticas públicas, bem como comprometem a necessária gestão pública eficiente e responsável.

Estudos sobre desigualdade e tributação não são exatamente uma novidade e têm ganhado cada vez mais espaço, sobretudo após a publicação de *O capital no século XXI*, de

Thomas Piketty. A imensa maioria das pesquisas, contudo, concentra-se na possibilidade de se utilizar normas tributárias para reduzir desigualdades, bem como nos seus eventuais efeitos.

A presente tese passa por essa questão e vai além, propondo-se a responder ao seguinte *PROBLEMA*: a insuficiente utilização da progressividade nos impostos sobre a renda e propriedade tem contribuído para concentração de renda e riqueza que se verifica atualmente no Brasil?

Quanto ao problema, é necessário explicar alguns pontos:

Em primeiro lugar, é necessário esclarecer exatamente quais bases tributárias serão objeto de exame. Embora seja mais comum a utilização da expressão “patrimônio”, para fazer referência aos tributos sobre propriedade e riqueza, a Receita Federal do Brasil (RFB) e alguns organismos internacionais, como a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), utilizam a expressão “tributos sobre a propriedade” como gênero, dentro do qual se inserem, tributos sobre a riqueza; tributos sobre a propriedade *stricto sensu* ou tributos recorrentes sobre a propriedade; e, tributos sobre a transferência de bens móveis ou imóveis.

A presente investigação entende conveniente adotar essa classificação, razão pela qual, no presente estudo, quando se tratar de impostos sobre a propriedade, a pesquisa estará tratando dos seguintes tributos: a) impostos sobre a riqueza (ITCMD e IGF); b) impostos sobre a propriedade *stricto sensu* ou impostos recorrentes sobre a propriedade (IPTU, IPVA e ITR); c) impostos sobre a transferência imobiliária (ITBI). Essa classificação, entretanto, não impede que as expressões riqueza, propriedade e patrimônio sejam utilizadas, durante o texto, para fazer menção a estoque de bens, posses ou valores.

Ainda quanto à base, vale ressaltar que, por considerar que a carga tributária corporativa no Brasil está alinhada aos padrões internacionais, bem como em razão da maior parte da arrecadação do imposto sobre a renda no país derivar da tributação sobre pessoas jurídicas, o trabalho irá se centrar sua análise na tributação dos rendimentos das pessoas físicas (IRPF).

Em segundo lugar, impõe-se expor porque razão a pesquisa optou por analisar apenas os impostos sobre a renda e propriedade, deixando de lado as demais espécies tributárias. Por óbvio, não se nega que os demais tributos também podem contribuir para acentuar a desigualdade. No entanto, a espécie tributária que está mais apta a promover políticas de redistribuição e desconcentração de renda e riqueza, através da progressividade, é o imposto, em virtude da sua não vinculação a nenhuma atividade estatal específica, ao contrário do que ocorre, por exemplo, com as taxas.

Em terceiro lugar, impõe-se explicitar o motivo pelo qual a investigação escolheu analisar os efeitos da insuficiente progressividade apenas sobre as desigualdades de renda e riqueza.

A razão mais óbvia é que seria praticamente impossível verificar todas as dimensões da desigualdade e suas conexões com a tributação. Dessa forma, optou-se por investigar os efeitos sobre as desigualdades de renda e riqueza, sobretudo, mas não somente, porque o Brasil figura entre os países mais desiguais do mundo quando se trata dessas duas dimensões da desigualdade.

Ademais, renda e riqueza são instrumentos de acesso a diversos bens e direitos fundamentais, os quais, inclusive, afetam espectros próprios da desigualdade, como, por exemplo, saúde, educação, saneamento básico etc. Realmente, a condição econômica acaba repercutindo diretamente no acesso a diversos direitos fundamentais, como saneamento básico, moradia, saúde e educação, além de repercutir também em uma maior expectativa de vida.

Pois bem, visto isso, a solução para o problema objeto de pesquisa passa necessariamente pela resposta para os seguintes questionamentos, os quais podem ser qualificados como *OBJETIVOS ESPECÍFICOS* da presente tese:

- 1) *É possível identificar alguma relação entre as políticas fiscais do modelo de Estado neoliberal e o aumento das desigualdades verificado nos últimos anos?*
- 2) *Existe relação entre desigualdades econômicas e tributação progressiva?*
- 3) *O modelo de Estado brasileiro autoriza a utilização de normas tributárias com o fim de redistribuir e desconcentrar renda e riqueza?*
- 4) *O Brasil tem conseguido cumprir o mandamento constitucional de redução das desigualdades de renda e riqueza?*
- 5) *Quais fundamentos econômicos, jurídicos e filosóficos justificam a redução/desconcentração de renda e riqueza?*
- 6) *Como se encontra estruturado o sistema tributário brasileiro no que tange à importância arrecadatória dos tributos diretos e indiretos?*
- 7) *A tributação progressiva encontra respaldo em fundamentos econômicos, jurídicos e filosóficos?*
- 8) *A estrutura e desenho da tributação direta brasileira consegue produzir efeitos redistributivos, compensando os efeitos regressivos da tributação indireta?*
- 9) *Quais são as possíveis repercussões da Reforma Tributária recentemente aprovada sobre a justiça tributária e desigualdade?*

- 10) *O IRPF brasileiro é efetivamente progressivo?*
- 11) *As baixas alíquotas marginais e a erosão da base de cálculo do IRPF têm comprometido a progressividade do tributo?*
- 12) *Os tributos sobre riqueza e propriedade brasileiros são efetivamente progressivos?*
- 13) *As baixas alíquotas e problemas com as respectivas bases de cálculo comprometem a progressividade dos tributos sobre renda e riqueza?*
- 14) *Quais mudanças na tributação sobre a renda e propriedade poderiam tornar a tributação sobre essas bases mais progressiva, com a finalidade de redistribuir/desconcentrar rendas e riquezas?*

Assumindo-se por *HIPÓTESE* que o uso insuficiente da progressividade na tributação sobre a renda e propriedade tem contribuído para a concentração de renda e riqueza no Brasil, a investigação busca testar essa hipótese, através de quatro frentes, a serem realizadas de forma simultânea: a) enfrentar os objetivos específicos acima transcritos; b) averiguar se existe alguma correlação entre o aumento da desigualdade e a diminuição da progressividade ocorrida nos últimos anos, nos países desenvolvidos; c) verificar, no âmbito do direito comparado, a estrutura e o desenho da tributação sobre renda e propriedade, bem como seu eventual nível de progressividade; d) examinar eventuais problemas na tributação sobre a renda e propriedade no Brasil que tenham relação com a progressividade e que possam contribuir para concentração de renda e riqueza verificada no país.

Em razão do conteúdo multidisciplinar do trabalho, a hipótese será testada através da análise bibliográfica e da verificação documental de dados numéricos e estatísticos. Quanto à investigação de natureza bibliográfica, cabe mencionar os marcos teóricos da presente pesquisa no âmbito da filosofia política, economia e direito.

No que tange à filosofia política, a tese utiliza como marco teórico o pensamento e a teoria de justiça de John Rawls, especialmente quanto aos princípios de justiça, a justiça das instituições e sua interseção com a tributação.

No campo da economia, a principal fonte teórica é Thomas Piketty, com aportes importantes de Anthony Atkinson, Emmanuel Saez e Joseph Stiglitz, sobretudo quanto aos problemas relacionados à desigualdade e a utilização da tributação como forma de reduzi-la.

No que concerne ao campo jurídico, as principais fontes são Hugo de Brito Machado Segundo, Marciano Seabra de Godoi, Onofre Alves Batista Júnior e Ricardo Lodi Ribeiro, mormente no que tange à necessidade de atuação estatal, inclusive através da tributação, para reduzir desigualdades, de forma a cumprir objetivos e fins elencados pela CF/88.

No limite do campo jurídico-econômico, documentos e relatórios produzidos pela BANCO MUNDIAL, CEPAL, FMI, IBGE, IPEA, OCDE, OXFAM, RFB e WORLD INEQUALITY DATABASE também são utilizados como importantes fontes de estudo.

Essas mesmas instituições possuem bancos de dados de livre acesso, que permitem empreender pesquisa documental quanto a indicadores, dados e estatísticas em relação às realidades nacionais vivenciadas por países da América Latina, Caribe e OCDE, bem como compará-los com aspectos socioeconômicos e institucionais do Brasil, notadamente no que tange ao problema objeto da tese.

Do ponto de vista metodológico, o estudo se apresenta, em um primeiro momento, descritivo, abordando aspectos teóricos, filosóficos e econômicos referentes aos modelos e desenhos de estados, a desigualdade e a progressividade tributária. Em um segundo momento, a investigação exhibe conteúdo explicativo e exploratório, buscando identificar deficiências na incidência progressiva dos impostos sobre a renda e propriedade que possam contribuir para a manutenção das desigualdades de rendimento e riqueza verificadas no Brasil. Em paralelo ao segundo momento, caso sejam verificados deficiências na progressividade da tributação sobre a renda e propriedade, pretende-se apresentar sugestões de alteração.

O trabalho está estruturado em cinco capítulos. O primeiro capítulo tem conteúdo majoritariamente descritivo. É dedicado a expor como o Estado, como organização política, desenvolveu-se ao longo do tempo, suas mudanças e repercussões no âmbito da política fiscal e social, de modo a verificar a existência de avanços ou retrocessos no que tange a um maior ou menor uso da progressividade tributária, a depender do modelo organização estatal.

No primeiro capítulo também se examina o modelo de Estado adotado pela Constituição Federal de 1988, seus objetivos, finalidades, a forma de divisão dos encargos tributários pela sociedade, bem como a estrutura e a divisão da carga tributária brasileira. Quanto à divisão da carga tributária brasileira, expõe-se, de forma comparativa, a participação no PIB e a representatividade da tributação sobre a renda, bens e serviços e propriedade diante do total de recursos tributários arrecadados. Por fim, investigam-se as funções das normas tributárias e sua conexão com os modelos de Estado, destacando-se, outrossim, as conexões entre fiscalidade, extrafiscalidade e formas de organização estatal ao longo do tempo.

O segundo capítulo também tem natureza majoritariamente descritiva, destinando-se predominantemente a examinar as desigualdades de renda e riqueza, suas conexões com a tributação e a justiça distributiva. Para cumprir esse objetivo, busca-se, inicialmente, delimitar quais indicadores serão utilizados na pesquisa. Opta-se por um critério híbrido, que mantém análises sobre o índice Gini, mas utiliza também exames sobre a concentração de renda e

riqueza por estratos de renda (por exemplo, 1% e 10% mais ricos). Com base nesses dois critérios, realiza-se uma exposição acerca da variação da desigualdade/concentração de rendimentos e riqueza a partir de 1980, nos países da OCDE, América Latina, Caribe e Brasil, indicando qual a situação do Brasil em termos de desigualdade de renda e riqueza.

Ainda no segundo capítulo, o trabalho destaca os problemas que se verificam comumente em sociedades extremamente desiguais, como o Brasil, apontando os fundamentos econômicos, sociais e políticos pelos quais reduzir a desigualdade é importante. Nesse contexto, o exame busca demonstrar que não basta cuidar, reduzir ou erradicar a pobreza, porque a desigualdade é um problema em si mesmo, que gera graves dificuldades que repercutem, inclusive, na pobreza.

No segundo capítulo, apresenta-se, outrossim, uma faceta pouco explorada da desigualdade no Brasil, qual seja: em razão do sistema tributário brasileiro ter quase metade da arrecadação derivada da tributação indireta, o gasto público, inclusive programas de transferência de renda, são financiados por tributos regressivos. Em resumo: são justamente os mais pobres que acabam financiando os direitos sociais e políticas públicas dos quais são beneficiários.

Ainda no segundo capítulo, realiza-se um esboço histórico sobre o conceito de justiça distributiva, com início em Aristóteles e término em John Rawls, ressaltando-se a importância desse último autor para a sistematização do conceito moderno de justiça distributiva que vem sendo construído a partir do século XVIII. Após serem apresentadas as justificativas para usar a filosofia política como suporte teórico do modelo ideal de tributação progressiva sobre a renda e propriedade, expõe-se a razão da escolha da obra de John Rawls como marco filosófico da presente pesquisa.

Por fim, realiza-se, no bojo do segundo capítulo, uma incursão sobre os princípios de justiça de John Rawls e sua necessária interseção com a tributação, especialmente de modo a apresentar justificativas para a utilização de uma tributação bastante progressiva com fins de redistribuição e desconcentração de rendimentos e riquezas, sobretudo em países com extrema desigualdades econômicas e sociais, como o Brasil.

O terceiro capítulo se dedica a estudar a progressividade, os efeitos regressivos da tributação sobre bens e serviços e eventuais repercussões da reforma tributária recentemente aprovada sobre a progressividade e desigualdade. No início do capítulo, a pesquisa se dedica a investigar o conceito, a evolução histórica e os fundamentos da progressividade. No que diz respeito ao conceito, procura-se examinar de que maneira a efetividade da progressividade depende não só da variação das alíquotas, mas também da amplitude da base de cálculo. Nessa

linha, passa a ser fundamental averiguar se movimentos de erosão da base de cálculo podem esvaziar a progressividade, gerando regressividade e desigualdade.

O fundamento ou justificação da progressividade é tema dos mais polêmicos. Após passar em revista as diversas concepções que enxergam a progressividade como decorrente das teorias do benefício, sacrifício, capacidade contributiva, igualdade, solidariedade, Estado social etc., o trabalho não se furta a apresentar seu ponto de vista acerca do tema.

O terceiro capítulo apresenta ainda as críticas mais comuns, e respectivas respostas, à tributação progressiva, inclusive, a Teoria da Tributação Ótima (TTO).

A TTO foi um dos principais baldrames teóricos utilizado pelos defensores de políticas neoliberais para enfraquecer e atacar a progressividade tributária. Nesse particular, abordam-se as principais críticas e reformulações à TTO produzidas por economistas clássicos e modernos ao longo do tempo.

Do mesmo modo, analisa-se a compatibilidade entre a garantia do não confisco e a progressividade, destacando-se que o não confisco é cláusula aberta, que depende, para a correta compreensão do seu conteúdo, da análise das circunstâncias fático-jurídicas do caso concreto, sob o prisma da razoabilidade.

Por fim, ainda no terceiro capítulo, são investigados os efeitos regressivos da tributação indireta e as alterações decorrentes da recente Reforma Tributária, que foi aprovada através da EC nº132/2023, com especial enfoque sobre eventuais mudanças na tributação progressiva e possíveis efeitos sobre a desigualdade.

O quarto capítulo tem caráter majoritariamente explicativo e exploratório, destinando-se a investigar se as deficiências na estrutura progressiva da tributação sobre renda têm contribuído para os níveis de concentração de rendimentos e riquezas no Brasil. Após enveredar por um apanhado histórico do imposto de renda e oferecer um panorama geral da tributação sobre a renda no Brasil e no mundo, busca-se explicitar e entender as deficiências que têm conduzido o IRPF brasileiro ao quadro atual de pouca representatividade em termos de arrecadação e baixa progressividade.

Nessa conjuntura, a pesquisa procura examinar a arrecadação do Brasil com o imposto de renda pessoa física diante do volume total de receitas tributárias arrecadadas, comparando a situação brasileira com a de outros países da OCDE, da América Latina e Caribe, de modo a verificar se existem diferenças entre a importância conferida ao imposto de renda pessoa física no Brasil e nesses outros países.

Após observar que o crescimento do número de declarantes do imposto de renda pessoa física nos últimos anos não foi acompanhado de um crescimento de arrecadação na mesma

proporção, o trabalho busca perquirir as possíveis causas que justifiquem essa não correlação entre aumento de declarantes e arrecadação do tributo. Nessa linha, ganha importância verificar hipóteses de isenção, benefício fiscal, tratamento tributário diferenciado etc., que importem, de algum modo, em reduções ou erosões da base de cálculo do IRPF.

Nesse particular, o estudo busca identificar o tamanho e as principais causas da erosão da base de cálculo do imposto de renda, debruçando-se sobre aquelas com maior volume e possibilidade de repercussão negativa sobre a concentração de rendimentos e riqueza.

Dentre as principais causas da erosão da base de cálculo do IRPF, o trabalho dedica especial atenção à isenção total de IRPF sobre a distribuição de dividendos. A pesquisa examina como o volume de recursos envolvendo essa isenção tem evoluído desde sua instituição e sua possível influência no desenho atual do IRPF, cotejando-a com os princípios da capacidade contributiva, progressividade, universalidade e generalidade na tributação sobre a renda. Além disso, também se avalia como os valores distribuídos a título de dividendos têm sido absorvidos pelos estratos populacionais, de modo a analisar se esse benefício fiscal têm sido direcionado, em sua maioria, aos indivíduos mais ricos, gerando, por conseguinte, ainda mais concentração de renda.

As hipóteses de rendimentos sujeitos à tributação exclusiva e/ou definitiva também merecem análise no âmbito do quarto capítulo, de forma a avaliar como impactam no desenho do IRPF. Dentre esses casos, optou-se por investigar aqueles que produzem maior perda arrecadatória, com potenciais reflexos na progressividade do tributo, quais sejam: rendimentos decorrentes de ganhos de capital, juros sobre capital próprio, aplicações financeiras e ganhos líquidos de renda variável. Nessas situações, uma vez mais, o tratamento diferenciado é cotejado com os princípios da capacidade contributiva, progressividade, universalidade e generalidade na tributação sobre a renda. Ademais, também se procura verificar como esses rendimentos têm sido apropriados pelos estratos populacionais, de modo a observar suas repercussões sobre a concentração de rendimentos.

Ainda no quarto capítulo, a pesquisa dedica-se a analisar como as deduções relacionadas a gastos com educação e saúde têm evoluído ao longo do tempo, sua influência na progressividade do tributo e na produção de desigualdade. Ao final do capítulo são apresentadas justificativas econômicas, filosóficas e jurídicas (inclusive com base na recente Reforma Tributária aprovada) para mudanças no IRPF, bem como sugestões objetivas para mudanças nesse tributo, de modo a tornar o imposto mais progressivo e compatível com um imposto que produza efeitos positivos sobre a desigualdade.

O quinto capítulo tem caráter majoritariamente explicativo e exploratório, destinando-se a averiguar se as deficiências da estrutura progressiva da tributação sobre propriedade e riqueza têm contribuído para os níveis de concentração de rendimentos e riqueza no Brasil. Com esse objetivo, são analisados todos os impostos brasileiros relacionados à tributação sobre a propriedade, destacando seus problemas relacionados à progressividade e possíveis relações com a desigualdade.

Partindo da premissa de que a transmissão de riqueza entre gerações é uma das principais causas da persistência da desigualdade ao longo dos anos⁶, a tese confere especial atenção ao ITCMD, mormente diante da pouca importância que tem sido conferida ao imposto, no Brasil, ao longo do tempo.

Nesse contexto, a pesquisa busca analisar o histórico e o panorama atual do ITCMD, apresentando análise comparativa entre as alíquotas praticadas no Brasil e em diversos outros países do mundo. Além disso, investiga-se também a influência da jurisprudência do STF quanto à progressividade de alíquotas nos tributos reais no desenho atual do aludido tributo, que, ainda hoje, não possui progressividade efetiva implementada em todos os Entes da Federação. Por último, são apresentadas as justificativas econômicas, filosóficas e jurídicas, inclusive com base na recente Reforma Tributária aprovada pela EC nº 132/2023, para alterações no desenho do ITCMD, assim como são elencadas sugestões objetivas para o citado tributo, de modo a torná-lo mais progressivo e apto a produzir alguma repercussão positiva na redução das desigualdades.

A despeito de jamais ter sido instituído no Brasil, o imposto sobre grandes fortunas (IGF) também é objeto de análise por parte do trabalho. Partindo da análise de experiências internacionais exitosas sobre impostos sobre a riqueza líquida, inclusive na América do Sul, o estudo apresenta os fundamentos econômicos, filosóficos e jurídicos que justificam a instituição do IGF no Brasil, apresentando sugestões objetivas para sua modelagem e instituição em território brasileiro.

Os impostos recorrentes sobre a propriedade (IPTU, IPVA e ITR) e o imposto sobre transferência imobiliária (ITBI) também são objeto de análise no quinto capítulo. De forma separada, cada um desses impostos é analisado, destacando-se sua evolução histórica, panorama atual, importância e os principais problemas relacionados à progressividade e possíveis repercussões sobre a desigualdade.

⁶ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Desigualdade e tributação na era da austeridade seletiva* – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 226 e MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Tributação e Redução das Desigualdades. Revista Jurídica Luso-Brasileira, ano 4 nº 6*. Universidade de Lisboa. Lisboa: Portugal, 2018, p. 129.

Ao final de cada análise, são apresentadas as justificativas econômicas, filosóficas e jurídicas (inclusive com base na recente Reforma Tributária aprovada) para modificações em cada um desses tributos, além de serem apontadas sugestões objetivas de alterações, de modo a tornar cada um desses impostos mais progressivo e capaz de contribuir de forma positiva para a redução das desigualdades.

Após os cinco capítulos mencionados acima, o trabalho reúne, ao final, as principais conclusões da pesquisa, apresentando a resposta ao problema objeto da presente tese, qual seja: a insuficiente progressividade adotada nos impostos sobre a renda e propriedade tem contribuído para a concentração de renda e riqueza no Brasil.

1 **MODELOS DE ESTADO, DIVISÃO DOS ENCARGOS TRIBUTÁRIOS E FUNÇÕES DA TRIBUTAÇÃO**

Nas sociedades capitalistas, os impostos não são apenas uma forma de financiar os gastos públicos: são também uma maneira por meio do qual o sistema político coloca em prática uma determinada concepção de justiça⁷.

De fato, a tributação, como atividade financeira e instrumental do Estado, tem inegável cunho político. É indiscutível sua ligação com a concepção social e política de cada organismo social, variando segundo as tendências políticas, econômicas e sociais em cada momento da história⁸.

Nesse contexto, parece importante investigar a evolução histórica do Estado (e suas principais características), as formas de divisão dos encargos sociais e funções atribuídas aos tributos ao longo tempo, de modo a tentar compreender de que modo tributos e desigualdade se relacionam, bem como conjecturar de que forma a tributação pode atuar para reduzir desigualdades.

1.1 **Evolução dos tipos de Estado**

1.1.1 Do Estado Antigo ao Estado Moderno: a ascensão do liberalismo

Segundo Luís Roberto Barroso, o termo “Estado”, em sua acepção moderna, aparece pela primeira vez em “*O Príncipe*” de Maquiavel, de 1513⁹. A partir daí, a expressão se espalhou, aparecendo em diversos escritos italianos, franceses, ingleses, alemães e espanhóis¹⁰.

Embora a expressão “Estado”, com o sentido de sociedade política, somente tenha aparecido no século XVI, a maior parte dos estudiosos identifica como espécies de Estado as sociedades políticas que, com autoridade superior, fixaram regras de convivência entre seus membros¹¹

⁷ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: Os impostos e a Justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 5.

⁸ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. V.1. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 442.

⁹ BARROSO, Luís Roberto. Fundamentos teóricos e filosóficos do novo Direito Constitucional brasileiro. *Revista da EMERJ*. v. 4 – n. 15 – 2001, p. 31. No mesmo sentido, conferir BONAVIDES, Paulo. *Teoria Geral do Estado*. 7ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 36.

¹⁰ DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do Estado*. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 51.

¹¹ *Ibidem*, p. 51.

Nesse sentido, é possível identificar, com pequenas variações entre os autores, uma sequência cronológica envolvendo as sociedades caracterizadas como Estado ¹², que compreende as seguintes fases: Estado Antigo, Estado Medieval e Estado Moderno¹³.

O Estado na antiguidade é a cidade, que condensa todos os poderes, funcionando como o centro dos impérios e das hegemonias dos grandes reinos. Babilônia, Tebas, Esparta, Atenas e Roma são a imagem do Estado Antigo, com sua geografia política urbana, sua concentração política e personificada de poder em um titular único¹⁴.

Sem embargo da importância das estruturas e acontecimentos históricos ocorridos nos períodos anteriores, a análise da conjunção de fatores políticos, econômicos e culturais que se encadeiam, a partir do Estado Medieval, é fundamental para a correta compreensão do Estado Moderno, modelo dentro do qual estão inseridas as variantes de Estado atuais.

A despeito de a Idade Média ser um dos períodos históricos mais heterogêneos e de maior instabilidade histórica, é possível apontar alguns elementos essenciais a esse período, bem como sua importância na construção das teorias e modelos de Estado contemporâneo.

Nessa ordem de ideias, podem ser destacadas como características mais relevantes do Estado Medieval, para o escopo do presente estudo, a ausência de uma ordem única e definida (com inúmeros conflitos entre centros de poder, por exemplo, entre imperador/monarca e igreja), a improvisação de chefias ou comandos, a existência de uma burocracia feroz, as constantes guerras (incluindo, as invasões bárbaras) e as indefinições de fronteiras¹⁵.

A isso tudo se soma a influência do *Feudalismo*, que foi o sistema político, econômico e social que emergiu na sequência do êxodo das cidades, do fim do Império Romano e das invasões bárbaras. O *Feudalismo* vigorou durante a maior parte do Estado Medieval.

Nesse sistema, a economia era basicamente agrária (e de subsistência) e a sociedade era dividida em estamentos. Clero, nobreza (reis e senhores feudais) e servos eram os principais estamentos, cada qual com funções bem definidas.

Daniel Sarmento e Cláudio Pereira de Souza Neto salientam que, durante boa parte da Idade Média, a convivência de ordenamentos jurídicos particulares e ordens de poder político fragmentadas (Igreja, reis, senhores feudais, cidades, corporações de ofício e Imperador), sem qualquer divisão clara de competências ou supremacia de uma sobre as outras, figuravam como

¹² Para os fins do presente estudo, são desnecessárias incursões mais profundas sobre os diversos autores que se debruçaram sobre o conceito de Estado, adotando-se como suficiente a ideia de que o “*Estado é uma nação politicamente organizada*”. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; COELHO, Inocêncio Mártires; MENDES, Gilmar Ferreira. *Curso de Direito Constitucional*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p.40

¹³ BONAVIDES, Paulo. *Teoria Geral do Estado*. 7ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 33/41.

¹⁴ Ibidem, p. 33/34.

¹⁵ DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do Estado*. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 66/68.

obstáculos ao desenvolvimento das forças econômicas emergentes, impedindo a expansão do comércio e reduzindo os limites do mercado¹⁶.

Consoante destaca Paulo Bonavides, a Idade Média, com sua organização feudal levantada sobre as ruínas do Império Romano, enfraqueceu a concepção de Estado como instituição concentradora de poder, apta a estampar a unidade de sistema de plenitude normativa e eficácia absoluta¹⁷. Por certo, a pluralidade de centros de poder, sem hierarquia definida, e a multiplicidade de ordens jurídicas geravam grande instabilidade política, econômica e social, tendo funcionado como os principais combustíveis de criação do Estado Moderno¹⁸.

A partir do século XI, o *Feudalismo* entra em crise. Uma conjunção de fatores políticos, econômicos e culturais são fundamentais nesse processo. O fortalecimento do comércio, o crescimento demográfico e urbano e o surgimento da burguesia são apontados como os principais fatores que contribuíram para essa ordem de coisas, tendo pavimentado o caminho para o surgimento do *Absolutismo*¹⁹.

A assinatura dos Tratados de Westfália (1648) documenta o surgimento de um novo tipo de Estado, com características de unidade territorial e governo soberano. Trata-se do momento apontado por muitos como momento de separação entre o Estado Medieval e o Estado Moderno, ou data de nascimento do Estado Moderno²⁰.

O Estado Moderno nasceu *Absolutista*²¹, sobre as ruínas do *feudalismo*, por diversas circunstâncias e necessidades, com seus monarcas ungidos pelo direito divino²². Contudo, realizada a centralização do poder e da produção normativa pelo *absolutismo*, o poder ilimitado dos monarcas passa a figurar como um entrave para a continuidade e desenvolvimento da

¹⁶ SARMENTO, Daniel; SOUZA NETO, Claudio Pereira. *Direito Constitucional: Teoria, história e métodos de trabalho*. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 67/68.

¹⁷ BONAVIDES, Paulo. *Teoria Geral do Estado*. 7ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 34.

¹⁸ DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do Estado*. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 70. A aspiração à antiga unidade do Império Romano, que jamais fora conseguida pelo Estado Medieval, passa a ter maior importância com o crescimento dos Estados e com as guerras constantes, que causavam prejuízo à vida econômica e social. Ganha força, então, a ideia de que seria necessário um poder soberano, no sentido de supremo, reconhecido como o mais alto de todos, dentro de uma precisa delimitação territorial (DALLARI, 1998, op. cit., p. 70).

¹⁹ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O outro Leviatã e a corrida ao fundo do poço*. São Paulo: Almedina, 2015, p. 21.

²⁰ DALLARI, 1998, op. cit., 53 e 70.

²¹ Conforme aduzem Daniel Sarmento e Cláudio Pereira de Souza Neto, o absolutismo exerceu um papel fundamental na formação do Estado Moderno e no estabelecimento das bases que permitiram o desenvolvimento da economia capitalista, especialmente diante da unificação e centralização do poder político e jurídico (*Direito Constitucional: Teoria, história e métodos de trabalho*. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 70/71).

²² BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 31.

crescente atividade comercial, com a burguesia pretendendo proteger a liberdade, a propriedade e os contratos também do eventual arbítrio dos governantes²³.

Realmente, o fortalecimento da estrutura monárquica, que serviu para consolidar o Estado Nacional e atender aos interesses da expansão comercial, deixa, a partir de determinado momento, de atender aos interesses da classe dominante (burguesia), que passou a pugnar por mais liberdade e limitação do poder estatal²⁴. Nesse contexto, no final do século XVII, começam a circular ideias e pensamentos que enaltecem os ideais de liberdade e racionalidade, contestando, dentre outras coisas, o poder absoluto dos monarcas.

O fim do século XVII e o século XVIII marcam a difusão de teorias/doutrinas e a profusão de movimentos que alicerçam o desenvolvimento de ideias e valores ligados à contenção do poder estatal em favor das liberdades individuais. Nesse ambiente, seguem-se diversos movimentos disruptivos e semeadores dessas teses, tais como: a Revolução Gloriosa na Inglaterra (1688), o movimento de Independência dos EUA (1776), a promulgação da Constituição Americana (1787) e a Revolução Francesa (1789).

Dentre as formulações teóricas que serviram de pano de fundo para esses episódios, destaca-se, para o fim do presente trabalho, especialmente no que tange às relações entre Estado, sociedade e tributação, o *liberalismo*. Fenômeno histórico dos mais importantes para a construção dos Estados Modernos contemporâneos, o *liberalismo* não encontra definição fácil, pois reflete a diversidade da história política, econômica e cultural, com avanços, retrocessos e entremeios.

Não obstante a dificuldade conceitual²⁵ e nuances que envolvem o fenômeno do *liberalismo*, não se pode negar a existência de uma ideia mais ou menos uniforme que permeia o significado da expressão. Nesse sentido, Norberto Bobbio destaca que o *liberalismo*, na acepção mais comum do termo, identifica uma concepção ou modelo de Estado que tem poderes

²³ SARMENTO, Daniel; SOUZA NETO, Claudio Pereira. *Direito Constitucional: Teoria, história e métodos de trabalho*. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 71.

²⁴ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O outro Leviatã e a corrida ao fundo do poço*. São Paulo: Almedina, 2015, p. 21.

²⁵ José Guilherme Merquior ressalva que, como fenômeno histórico com muitos aspectos, é muito mais fácil e sensato descrever o *liberalismo*, de forma comparativa através de suas manifestações históricas, do que tentar defini-lo de maneira curta. A corroborar a dificuldade da tarefa, o autor destaca dois pontos importantes que refletem a complexidade do fenômeno: 1) a própria mudança de significado que a palavra “liberal” sofreu ao longo do tempo e nos diferentes países, tendo seu significado atual bastante diverso quando se trata de Europa e EUA, por exemplo; 2) o fato do alcance das ideias liberais abarcar pensadores tão diversos em formação quanto em motivação, como: Alexis de Tocqueville, John Stuart Mill, John Dewey, John Maynard Keynes, Friedrich Hayek e John Rawls, dentre outros (*O liberalismo – antigo e moderno*. Tradução: Henrique de Araújo Mesquita. 3ª ed. São Paulo: É realizações, 2014 p. 40, 45 e 60).

e funções limitadas, e como tal, contrapõe-se tanto ao Estado Absoluto quanto ao Estado Social²⁶.

Seguindo o mesmo caminho, José Guilherme Merquior afirma que o *liberalismo clássico ou liberalismo em sua forma histórica* pode ser caracterizado como um corpo de teorias que pugna pela defesa de uma autoridade nacional central com poderes bem definidos e limitados (com um bom grau de controle pelos governados) e busca uma ampla margem de liberdade civil, consubstanciada em direitos religiosos, políticos e econômicos²⁷.

A doutrina dos direitos humanos elaborada pela escola do direito natural teve papel fundamental na construção das ideias liberais que dão suporte filosófico aos modelos de Estado Moderno. Na visão de Norberto Bobbio, os direitos do homem (como direitos naturais) figuram como alicerce filosófico do Estado Liberal, entendido como Estado limitado em contraposição ao Estado Absoluto. Dentro dessa ordem de ideias, todos os homens têm por sua natureza, em decorrência de sua simples condição humana, certos direitos fundamentais, como o direito à vida, à liberdade, à segurança, à felicidade, os quais devem ser respeitados e protegidos pelo Estado²⁸.

Apesar da existência de direitos naturais ser um tema discutido há séculos, podendo ser encontrado na filosofia estoica, na jurisprudência imperial romana e nos padres filósofos da igreja, a concepção de direito natural que serve aos ideais liberais não se encontra mais assentada na natureza das coisas, mas sim na natureza do homem, fundada em uma visão individualista da sociedade²⁹.

Com efeito, como bem salientado por Daniel Sarmento e Cláudio Pereira de Souza Neto, o jusnaturalismo moderno, que sustenta a nova teoria dos direitos naturais, difere daquele que predominou na Antiguidade e na Idade Média. Em primeiro lugar, porque essa versão moderna não se baseia na vontade divina ou imposições extraídas da natureza, mas em princípios acessíveis à razão humana. Em segundo lugar, porque o jusnaturalismo moderno não

²⁶ De acordo com Norberto Bobbio, o *liberalismo* é uma doutrina do Estado limitado quanto aos seus poderes e suas funções. Segundo o autor, a noção corrente que serve para representar a primeira limitação (poderes) é o Estado de Direito. A noção que assenta a segunda limitação (funções) é o Estado Mínimo (*Liberalismo e Democracia*. São Paulo: Brasiliense, 2013, p. 7 e 17).

²⁷ MERQUIOR, José Guilherme. *O liberalismo – antigo e moderno*. Tradução: Henrique de Araújo Mesquita. 3ª ed. São Paulo: É realizações, 2014, p.62. José Guilherme Merquior adverte que, embora seja comum a afirmação de que o liberalismo decorre do iluminismo, sendo possível apontar uma grande convergência de ideias e valores entre os movimentos (por exemplo, defesa dos direitos humanos, governo constitucional e liberdade econômica), o iluminismo sempre foi um movimento de caráter mais pragmático do que político. Assim, segundo o autor, o pensamento iluminista coincide com a maior parte das ideias do credo liberal clássico, sem ser sempre liberal em termos estritamente políticos (MERQUIOR, op. cit., p. 76/82).

²⁸ BOBBIO, 2013, op. cit., p. 11.

²⁹ MERQUIOR, 2014, op. cit., p. 66 e 70.

está fundado em uma ordem objetiva, criada por Deus, mas sim em um ordem subjetiva, baseada nos “direitos naturais” atribuídos aos indivíduos, que não podem ser violados pelos governantes, tendo sido ressaltados no pacto social³⁰.

É justamente essa concepção individualista de sociedade³¹ que une os direitos naturais e o contratualismo moderno³². Nessa nova ordem de valores, a sociedade deixa de ser um fato natural, que existe independentemente da vontade dos indivíduos, e passa ser um corpo artificial, pactuado pelos indivíduos, para a satisfação de seus interesses e carências e o exercício dos seus direitos.

Segundo Norberto Bobbio, o pacto social só é viável a partir da teoria dos direitos naturais, que assegura aos indivíduos prerrogativas fundamentais, das quais podem abrir mão apenas voluntariamente. Essa renúncia, contudo, deve ocorrer dentro de limites que, ao serem reciprocamente acordados entre os membros da sociedade, possibilitem a construção de uma convivência livre e ordenada³³.

Paulo Bonavides observa que, na doutrina do liberalismo, o Estado figurava como fantasma que atemorizava o indivíduo. Na visão do autor, o poder, de que não pode prescindir o ordenamento estatal, aparece, de início, como o maior inimigo da liberdade³⁴. Com o desenvolvimento das novas teorias do direito natural e do contratualismo / constitucionalismo, que impõem ao Estado o respeito a determinados direitos dos indivíduos, emerge e ganha força, então, a ideia de que também os governantes deveriam se submeter a ordenamentos jurídicos providos de estabilidade e racionalidade.

1.1.2 Estado Moderno contemporâneo: o Estado de Direito e suas espécies

Os movimentos revolucionários dos séculos XVII e XVIII, com apoio nas ideias liberais, no iluminismo e constitucionalismo³⁵, submetem o Estado a um novo desenho. De fato,

³⁰ SARMENTO, Daniel. SOUZA NETO, Cláudio Pereira. *Direito Constitucional: Teoria, história e métodos de trabalho*. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 72.

³¹ Norberto Bobbio salienta que essa verdadeira revolução copernicana foi fundamental para o desenvolvimento moderno das ideias liberais, servindo como um dos principais fundamentos para a doutrina do Estado Liberal como Estado limitado juridicamente. Segundo o autor, “*sem individualismo, não há liberalismo*” (*Liberalismo e Democracia*. São Paulo: Brasiliense, 2013, p. 16).

³² Daniel Sarmento e Cláudio Pereira de Souza Neto afirmam que a versão liberal do contratualismo, que teve em John Locke seu principal formulador, sustentava a ideia de que, ao celebrar o contrato social, as pessoas alienam em favor do Estado uma parcela da liberdade irrestrita que gozavam no estado de natureza, restando, todavia, determinados direitos naturais, os quais os governantes devem ser obrigados a respeitar (SARMENTO, SOUZA NETO, 2012, op. cit.).

³³ BOBBIO, op. cit., p. 16.

³⁴ BONAVIDES, Paulo. *Do estado liberal ao estado social*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1980, p. 2.

³⁵ Luís Roberto Barroso identifica o Iluminismo, as teorias contratualistas e a reação ao absolutismo como fundamentos para o renascimento do ideal constitucionalista, fundado na razão, na contenção do poder e no

durante o século XIX, o Estado Moderno veste novo traje, devidamente alinhado aos ditames do Direito. Passa-se a falar, então, em *Estado de Direito*. Gilmar Ferreira Mendes, Inocêncio Coelho e Paulo Gustavo Gonet identificam o Estado de Direito como o Estado submetido ao Direito, ou seja, aquele Estado cujo poder e atividade estão regulados e controlados pela lei³⁶, compreendendo-se *lei e direito*, nesse contexto, como expressão da vontade geral.

Segundo Norberto Bobbio, as ideias liberais se firmam na luta contra o absolutismo e na defesa do Estado de Direito, que reflete a ideia de superioridade do governo das leis sobre o governo dos homens. Contudo, a concepção liberal de Estado de Direito não significa apenas a subordinação dos poderes públicos às leis gerais do país (limites formais), exigindo também subordinação das leis a alguns direitos fundamentais considerados invioláveis (limites materiais)³⁷.

No mesmo sentido, Gilmar Ferreira Mendes, Inocêncio Coelho e Paulo Gustavo Gonet ressaltam que, modernamente, a expressão Estado de Direito não serve para qualquer Estado ou qualquer ordem jurídica, mas apenas para aqueles que estejam sob o primado de um sistema de normas democraticamente estabelecidas e que atendam: a) ao império da lei; b) à divisão de poderes; c) à legalidade da administração; d) aos direitos e garantias fundamentais³⁸.

Em um primeiro momento, contudo, a fórmula comumente adotada foi a monarquia constitucionalista, somente se avançando para a ideia de *Estado Democrático de Direito* mais à frente, durante o século XX, quando se desenvolvem e aprofundam as discussões envolvendo a fonte legítima de poder e a representação política³⁹.

Paulo Bonavides faz interessante observação que não pode ser desconsiderada. Ao contrário do que muitos pensam, liberalismo e democracia nem sempre coincidiram e se conciliaram em sua verdade conceitual, sendo interessante pontuar que o encontro histórico do

respeito ao indivíduo. De acordo com o autor, com as revoluções liberais surgem, nos EUA (1787) e na França (1791), as primeiras constituições modernas, materializadas em documentos escritos, aprovados por procedimento formal e solene (*Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 66).

³⁶ BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; COELHO, Inocêncio Mártires; MENDES, Gilmar Ferreira. *Curso de Direito Constitucional*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008. *Curso de Direito Constitucional*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 43. No mesmo sentido, José dos Santos Carvalho Filho aponta que a ideia de Estado de Direito está ligada à noção de que ao mesmo tempo que o Estado cria o direito, deve sujeitar-se a ele (*Manual de direito Administrativo*. 23ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 2).

³⁷ BOBBIO, Norberto. *Liberalismo e Democracia*. São Paulo: Brasiliense, 2013, p. 18/19.

³⁸ BRANCO; COELHO; MENDES, 2008, op. cit., p. 43/44.

³⁹ BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 63.

liberalismo com a democracia, como ocorreu, por exemplo, na elaboração dos princípios da Revolução Francesa, tem caráter contingente e não necessário ou inelutável⁴⁰.

Como já dito, o liberalismo é uma doutrina que busca (sobretudo) limitar o Estado. Essa busca por limitar o Estado se dá no que tange aos poderes e funções estatais. Norberto Bobbio entende que a noção corrente que serve para representar a limitação dos *poderes* do Estado é o *Estado de direito*, ao tempo que a ideia que serve para representar a limitação das funções do Estado é o *Estado mínimo*⁴¹. Esse último, comumente, é visto como aquele que possui funções limitadas, restritas à mera vigilância da ordem social e à proteção contra ameaças externas⁴².

Dentro da ideia de um Estado com funções limitadas, especialmente no campo econômico, é inegável a influência do pensamento de Adam Smith. As ideias de Adam Smith correspondiam perfeitamente aos desejos dos grandes proprietários e comerciantes, sustentando que cada homem é o melhor juiz de seus interesses e deve ter a liberdade de promovê-los segundo sua livre vontade⁴³.

Crítico persistente de privilégios e proteções, Adam Smith entendia que o equilíbrio entre direitos e deveres deveria ficar a cargo do “sistema de liberdade natural” e sua evolução espontânea em direção à prosperidade e ao bem-estar⁴⁴. Dentro dessa ordem de coisas, o governo não deveria intervir nos campos econômico e social, mantendo-se (em regra) em posição de neutralidade⁴⁵.

O Estado Liberal Clássico consagra os valores mais importantes para a classe dominante à época, qual seja: a burguesia. Nesse contexto, como bem observa Onofre Alves Batista Júnior, justifica-se o realce dado às liberdades individuais (como a liberdade contratual e proteção suprema da propriedade privada) e a limitação do poder estatal. A lógica liberal enxerga um Estado afastado da sociedade civil e da economia, com funções ligadas basicamente à proteção

⁴⁰ BONAVIDES, Paulo. *Do estado liberal ao estado social*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1980, p. 19/20. Um exemplo claro da preocupação com a qual alguns liberais enxergavam a democracia pode ser encontrado na obra de um dos mais influentes autores liberais. Alexis de Tocqueville (*Da democracia na América*, Vide Editorial, 2019) demonstra enorme preocupação com os perigos da “tirania da maioria” sobre os direitos individuais. Como será visto mais à frente, a preocupação dos autores liberais se transforma em indiferença ou desprezo com a democracia por parte dos autores neoliberais.

⁴¹ BOBBIO, Norberto. *Liberalismo e Democracia*. São Paulo: Brasiliense, 2013, p. 17.

⁴² DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do Estado*. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 277.

⁴³ *Ibidem*, p. 275.

⁴⁴ MERQUIOR, José Guilherme. *O liberalismo – antigo e moderno*. 3ª ed. São Paulo: É realizações, 2014, p. 86 e 87.

⁴⁵ Não obstante isso, conforme será visto em outro capítulo, Smith defende ideias que têm alguma conexão com a concepção de justiça distributiva, tais como: maior tributação sobre os mais ricos e reconhecimento dos indivíduos mais pobres como merecedores de igual de respeito e consideração etc.

do pleno funcionamento do mercado, propriedade privada e segurança. A igualdade defendida pelos “liberais” é a igualdade formal⁴⁶.

1.1.2.1 Ascensão e declínio do Estado de Bem-Estar Social

A ideologia de que o governo deveria exercer papel de mero observador da atividade econômica e do mercado, que se autorregularia por leis “naturais”, predominou (de modo quase absoluto) até o início do último século⁴⁷. Contudo, a profunda crise econômica do capitalismo liberal durante as primeiras décadas do século XX foi decisiva para a formação de um novo modelo de Estado, através do qual se mostrava legítima e necessária a intervenção estatal.

Os efeitos perversos e duradouros decorrentes da grave crise decorrente da quebra da Bolsa de Nova York (como, por exemplo, o altíssimo desemprego) colocaram em xeque os postulados que davam substrato à teoria econômica liberal clássica. A doutrina tradicional do “*laissez-faire*”, que prevaleceu até o início século XX, caiu em descrédito, com questionamentos quanto à sabedoria da elite financeira que conduziu o mundo à beira do abismo⁴⁸.

Em um contexto de profunda recessão, desemprego e descrença nas teses dos economistas liberais clássicos, o britânico John Maynard Keynes assume grande protagonismo. Muito embora os fundamentos das suas ideias datem de antes de 1929, seus postulados e princípios ganham força a partir da *Grande Depressão*, que se iniciou com o *crash* da bolsa de valores em *Wall Street*⁴⁹.

As ideias de Keynes serviram para desconstruir muitos conceitos que alicerçam o liberalismo econômico clássico, em especial a concepção de que o Estado não deveria intervir na economia⁵⁰. Keynes era defensor de uma política fiscal expansionista, que significa, em apertada síntese, um aumento nos gastos⁵¹. Seu livro mais conhecido, *A Teoria Geral do*

⁴⁶ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O outro Leviatã e a corrida ao fundo do poço*. São Paulo: Almedina, 2015, p. 22 e 23.

⁴⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 69.

⁴⁸ PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Tradução: Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014^a, p. 137.

⁴⁹ BRUE, Stanley L; GRANT, Randy R. *História do pensamento econômico*. Tradução: Noveritis do Brasil. São Paulo: Cengage Learning, 2016, p. 455.

⁵⁰ Segundo José Guilherme Merquior, esse “novo” liberalismo consistiu em três elementos essenciais: uma ênfase na liberdade positiva, uma preocupação com a justiça social e um desejo de substituir a economia do *laissez-faire*. Na visão de Merquior, esse grupo de novos objetivos e pressupostos levou a uma nova visão política liberal, enquanto as velhas reivindicações de direitos individuais abriram espaço para exigências mais igualitárias (*O liberalismo – antigo e moderno*. 3^a ed. São Paulo: É realizações, 2014, p. 259).

⁵¹ De acordo com Onofre Alves Batista Júnior, Keynes defende que os níveis de renda e de crescimento dependem dos gastos (consumo, investimento e gasto público) e não dos estoques de capital, trabalho e tecnologia, razão pela qual a política fiscal deve estimular gastos, para aquecer a economia, gerar empregos e recuperar renda (*O outro Leviatã e a corrida ao fundo do poço*. São Paulo: Almedina, 2015, p. 25).

Emprego, do Juro e da Moeda, tornou-se uma obra clássica nesse campo do conhecimento humano.

Além da grave crise econômica, as sociedades do início do Século XX também se veem diante de alguns desafios, como o enfrentamento da pobreza e/ ou miséria, a subnutrição da população, a ausência de regras de proteção do trabalho e assistência social etc. Nesse contexto, começam a ganhar espaço concepções que exigem uma atuação mais positiva do governo no campo social, com o escopo de atingir determinados objetivos.

Nessa nova idealização de Estado (Estado de Bem-Estar Social - *Welfare State*), não se espera do governo apenas que se abstenha de interferir na esfera individual e privada das pessoas, mas também que sirva de instrumento da sociedade para combater a injustiça social, conter o poder abusivo do capital e prestar serviços para a população.⁵² Conforme destaca Luís Eduardo Schoueri, passa-se a exigir do Estado uma atuação direta na busca do atingimento de fins socioeconômicos, passando-se de uma posição de neutralidade, para um Estado inconformado com a realidade encontrada e que se propõe a modificá-la⁵³.

Na visão de Ricardo Lodi Ribeiro, esse modelo de Estado se adapta como uma luva aos conceitos e pensamentos de Keynes, que passam a dominar as decisões político-econômicas, em grande parte das nações, por décadas⁵⁴. Na verdade, as concepções de Keynes e o Estado Social tiveram certa hegemonia até o início dos anos 1970.

Por certo, não se pode deixar de identificar a aplicação de receitas de viés *keynesiano*, que enfatizavam a importância do investimento público para assegurar o crescimento e o pleno emprego, na extraordinária ascensão da atividade econômica experimentada por Estados Unidos, Japão e nações da Europa a partir da Segunda Guerra Mundial, embora com as peculiaridades políticas de cada um desses países⁵⁵.

Os anos de 1945 a 1975, que são conhecidos como a “*era de ouro do capitalismo*”, consagram, pelo menos nos países mais desenvolvidos (Europa Ocidental e EUA), um período em que se conjugou um círculo virtuoso de crescimento econômico, distribuição de renda e

⁵² BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 88.

⁵³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 79. Segundo Ricardo Lobo Torres, esse modelo de Estado se inspira nos valores fundamentais da liberdade, justiça e utilidade, mas não se limita a proteger as liberdades individuais, buscando também entregar prestações positivas, orientadas pela ideia de justiça ou redistribuição (*Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. I – Constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 532/533).

⁵⁴ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Desigualdade e tributação na era da austeridade seletiva* – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 67.

⁵⁵ MARICHAL, Carlos. *Nova história das grandes crises financeiras: uma perspectiva global, 1873-2008*. Tradução: Eduardo Lessa. – Rio de Janeiro: FGV Editora, 2016, p. 136.

redução nos níveis de desigualdade social⁵⁶. Esse arranjo virtuoso é colocado em xeque a partir do primeiro choque do petróleo, quando as economias de diversos países começam a enfrentar problemas que culminam, nos anos seguintes, com períodos de inflação e recessão (*estagflação*).

Embora muitos analistas considerem que o primeiro choque do petróleo de 1973 tenha sido uma das principais causas da crise econômica que se instalou na maior parte dos países, Carlos Marichal⁵⁷ destaca que outros fatores muito importantes também contribuíram para esse cenário (alguns anteriores e outros contemporâneos e/ou posteriores ao choque do petróleo), tais como: a) enfraquecimento das indústrias dos EUA, Europa Ocidental, União Soviética e Leste Europeu, cujas economias encontravam-se em dificuldades, com taxas de crescimento baixas; b) naufrágio do sistema monetário de Breton Woods, que contribuiu para uma crescente volatilidade dos mercados financeiros mundiais⁵⁸.

Evidentemente, essas convulsões no campo econômico acabaram repercutindo no modelo de Estado predominante à época. Dessa forma, a partir do início da década de 1970, é possível identificar sinais de crise no Estado do Bem-Estar Social.

Nessa conjuntura, Ricardo Lodi Ribeiro, identifica uma perigosa combinação entre a queda da receita fiscal (em virtude do fraco desempenho econômico) e o aumento contínuo de demandas por prestações sociais (decorrentes dos incessantes aumentos de expectativas dos cidadãos frente ao Estado), que, agravada pela crise do Petróleo, gerou dificuldades para os governos cumprirem seus compromissos sociais⁵⁹.

Seguindo essa mesma rota, Onofre Alves Batista Júnior aponta que, a partir de meados da década de 1970, o Estado Social já apresenta importantes sinais de crise, com o descontrole das contas públicas, o endividamento externo e a inflação. A crise se agrava na década de 1980,

⁵⁶ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O outro Leviatã e a corrida ao fundo do poço*. São Paulo: Almedina, 2015, p. 36.

⁵⁷ MARICHAL, Carlos. *Nova história das grandes crises financeiras: uma perspectiva global, 1873-2008*. Tradução: Eduardo Lessa. – Rio de Janeiro: FGV Editora, 2016, p. 152.

⁵⁸ Luiz Gonzaga Belluzzo e Gabriel Galípolo apontam que a desregulamentação e liberalização dos mercados financeiros e cambiais se iniciaram antes da ruptura do sistema Bretton Woods e contribuíram para sua derrocada. Segundo os autores, no que tange aos aspectos financeiros e cambiais, os fenômenos mais importantes para a dissolução do modelo *keynesiano* foram: a) a subida do patamar inflacionário, que tornou insustentável as taxas de juros até então aplicadas; b) criação do *euro mercado* e das praças *offshore*, em virtude do excesso de dólares em circulação; c) a substituição das taxas fixas de câmbio por um regime flutuante (*A escassez na abundância capitalista*. São Paulo: Editora Contracorrente, 2019, p. 144).

⁵⁹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Desigualdade e tributação na era da austeridade seletiva* – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 72.

com o crescente déficit dos orçamentos públicos, em decorrência de empréstimos para o custeio de programas assistenciais⁶⁰.

A diminuição do lucro das empresas e, o aumento e a disseminação da inflação, aliados a perda de força dos sindicatos e a precarização das relações de trabalho foram fatores decisivos para pôr fim ao acordo social-democrata que dava sustentáculo ao Estado de Bem-Estar Social⁶¹. Esse cenário serviu como fundamento para a implementação de profundas mudanças políticas, econômicas e tributárias que foram implementadas a partir da década de 1980.

O esgotamento do modelo do Estado de Bem-Estar Social pode ser atribuído, segundo Onofre Alves Batista Júnior, a alguns fatores: 1) aumento constante da carga tributária, mais do que proporcional às prestações recebidas, gerando desconfiança e insatisfação nos contribuintes; 2) sentimento de que o Estado cresceu demais, passou a ser muito grande, burocrático e ineficiente; 3) corrupção e nepotismo nos setores públicos; 4) prevalência quase que absoluto da ideologia capitalista, a partir do enfraquecimento do socialismo; 5) descrédito com a ideia de progresso econômico indefinido⁶².

1.1.2.2 Neoliberalismo, Estado Subsidiário e pós-modernidade

O ambiente de crise econômica e o esgotamento do modelo preconizado pelo Estado de Bem-Estar Social foram propícios para o desenvolvimento e retomada das teses liberais, agora, sob nova roupagem: o neoliberalismo. Sustentando que as políticas do Estado de Bem-Estar Social levaram à crise econômica, déficit público, inflação, recessão e desemprego, os neoliberais atacaram as bases do modelo intervencionista preconizado por *Keynes*, pugnando por um modelo de Estado bastante reduzido, que deve apenas assegurar a livre concorrência, garantir a propriedade privada e evitar o controle do mercado⁶³.

⁶⁰ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O outro Leviatã e a corrida ao fundo do poço*. São Paulo: Almedina, 2015, p. 39.

⁶¹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Desigualdade e tributação na era da austeridade seletiva* – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 72.

⁶² Seguindo linha parecida, Ricardo Lobo Torres aponta que, no final da década de 1970, após sucessivas crises do petróleo, o Estado de Bem-estar social passa a sofrer séria contestação, em virtude a) do exponencial crescimento da dívida pública; b) dos orçamentos repetidamente deficitários; c) da recessão econômica e do abuso na concessão de benefícios com o dinheiro público; d) do crescimento do gasto com previdência e seguridade social sem a contrapartida de aumento de ingresso de receitas com o volume de encargos, e, custeio, não raro através da incidência exageradamente progressiva dos impostos (*Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, vol. I – *Constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 540).

⁶³ BATISTA JÚNIOR, 2015, op. cit., p. 40.

O segundo choque do petróleo, em 1979, foi decisivo para o fim da “*era de ouro do capitalismo*”, fornecendo ainda mais argumentos para as teses neoliberais⁶⁴. O Estado de Bem-Estar Social sofre duros golpes com a eleição de governos neoliberais em duas nações chaves: EUA e Grã-Bretanha. As eleições de Margaret Thatcher, em 1979, e Ronald Reagan, em 1981, são marcos de uma virada na condução das políticas econômica, tributária e social⁶⁵. São verdadeiros símbolos de uma nova era.

David Harvey pontua que o neoliberalismo é uma teoria de práticas político-econômicas que propõe que o bem-estar humano pode ser mais bem promovido através das liberdades e capacidades empreendedoras individuais no âmbito de uma estrutura institucional caracterizada pela proteção ao direito de propriedade, livre mercado e livre comércio. Segundo o autor, nessa ordem de ideias, o papel do Estado seria criar e preservar uma estrutura institucional apropriada a essas práticas, estabelecendo também as estruturas e funções militares, de defesa, da polícia e legal, as quais são necessárias para garantir o direito de propriedade individual e correto funcionamento do mercado⁶⁶.

Ronaldo Campos e Silva destaca que, embora neoliberalismo e liberalismo clássico defendam um modelo de estado mínimo, há diferenças ontológicas entre os modelos. Segundo o autor, o liberalismo clássico defende um estado mínimo que garanta as liberdades individuais, a partir de um contrato social, fundado nos direitos naturais do homem. Já o neoliberalismo, a despeito de também defender um estado mínimo, não o faz com base na garantia das liberdades individuais e em um contrato social, mas sim com base no livre mercado, como um fim em si mesmo, para garantir lucratividade e acumulação de riquezas. Nessa conjuntura, não há compromisso com direitos e garantias individuais, tampouco com a democracia⁶⁷.

Por outro lado, o exaurimento do Estado de Bem-Estar Social e o desmoronamento do socialismo real figuram como pano de fundo para um cenário caracterizado pelos fenômenos

⁶⁴ Na verdade, como bem pontua Ricardo Lodi Ribeiro, as ideias neoliberais não surgem exatamente no período de crise dos anos de 1970. Segundo o autor, embora o Estado Social já recebesse críticas há alguns anos, com a conhecida dicotomia entre liberais e keynesianos, é a partir de 1947 que o pensamento dos críticos dos modelos de intervenção estatal se apresenta de forma mais organizada, em torno da *Mont Pelegrin Society*, integrada por Friedrich Von Hayek, Ludwig Von Mises, Milton Friedman e Karl Popper, que se designavam como “liberais” em razão do compromisso com a liberdade pessoal, propriedade privada e liberdade de mercado contra a intervenção estatal (*Desigualdade e tributação na era da austeridade seletiva* – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 75).

⁶⁵ Nesse sentido, é sintomático anotar que Margaret Thatcher e Ronald Reagan chegam ao poder sob promessas de redução do *Welfare State* e retomada dos conceitos do capitalismo puro do Séc. XIX (PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014a, p. 102).

⁶⁶ HARVEY, David. *O neoliberalismo: história e implicações*. Tradução: Adail Sobral, Maria Stela Gonçalves. 5ª ed. São Paulo: Edições Loyola, 2014, p. 12.

⁶⁷ SILVA, Ronaldo Campos e. *Finanças públicas e desenvolvimento: caminhos para superar o modelo neoliberal de atraso e desigualdade*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022, p. 39/40.

da globalização e da sociedade de risco, que se encontram marcados por um pluralismo jurídico decorrente do enfraquecimento do constitucionalismo centrado na ideia de Estado-Nação como única fonte do direito⁶⁸.

Como bem destaca Ricardo Lodi Ribeiro, nesse novo modelo de organização estatal, é possível perceber que empresas multinacionais, organismos multilaterais, organizações não-governamentais, sociedade civil organizada e outras formas de organização social ou civil conquistam espaço e passam a figurar também como formuladores de regras e normas, dentro de um modelo que alguns passam a chamar de Estado subsidiário, que intervém apenas onde a sociedade não pode atuar⁶⁹.

Realmente, é possível perceber que esse período é marcado por um avanço ou consolidação das ideias que enxergam o Estado com atuação subsidiária, que vai perdendo as incumbências que havia assumido em décadas anteriores, passando grande parte dessas atribuições para a própria sociedade civil, que passa a se responsabilizar por essas tarefas⁷⁰.

Todavia, a receita neoliberal não se limitou apenas a uma concepção subsidiária de atuação estatal. De fato, como destacado por Ha-Joon Chang, os dois principais expoentes políticos do neoliberalismo, Margaret Thatcher e Ronald Reagan, conjugaram uma receita de redução de impostos para rendas mais elevadas, corte de subsídios para camadas mais pobres, enfraquecimento dos sindicatos, *privatização* de empresas estatais e desregulamentação da economia como um todo, em especial do sistema financeiro e de capitais⁷¹.

Na visão de David Harvey o Estado neoliberal possui as seguintes características: a) preocupação com a proteção à propriedade privada e ao regime de direitos; b) preservação e desenvolvimento do correto funcionamento das instituições de mercado e livre comércio; c) estímulo à transferência de setores, empresas e indústrias do Estado para a iniciativa privada; d) desregulação de setores econômicos e financeiros; e) eliminação da pobreza/miséria e desigualdade através dos próprios mecanismos do mercado, sem intervenção do Estado; f) livre

⁶⁸ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Segurança Jurídica do Contribuinte - Legalidade, Não Surpresa e Proteção à confiança Legítima*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 24.

⁶⁹ Ibidem, p. 24.

⁷⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. I – Constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 553. Segundo Ricardo Lobo Torres, esse novo modelo de Estado é sobretudo o guardião da moeda, o regulador e o garantidor da concorrência e do consumo e o prestador de serviços nas áreas de educação, saúde e seguridade, para a defesa dos direitos fundamentais, sociais, econômicos e difusos (TORRES, 2009, op. cit., p. 553).

⁷¹ CHANG, Ha-Joon. *Economia: modo de usar – Um guia básico dos principais conceitos econômicos*. Tradução: Isa Mara Lando. São Paulo: Portfolio – Penguin, 2015, p. 89/91. Ricardo Lodi Ribeiro sustenta que, a partir 1980, o neoliberalismo se espalhou pelo mundo, em um movimento que acabou por reconduzir os interesses do mercado ao centro das decisões econômicas, através da desregulamentação de vários setores, privatizações e combate à progressividade tributária (*Desigualdade e tributação na era da austeridade seletiva* – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 73)

mobilidade do capital financeiro; g) desconfiança, descrédito e desvalorização da democracia, que é vista como uma ameaça potencial às liberdades individuais e constitucionais⁷².

Das características associadas ao neoliberalismo, duas merecem destaque em virtude do escopo da pesquisa: a redução ou corte da progressividade tributária e a desvalorização da democracia.

Além do mantra de que o Estado não deve intervir no mercado, que tem condições de corrigir por si só suas imperfeições e falhas, inclusive quanto à produção de resultados injustos⁷³, o neoliberalismo também se volta contra a tributação progressiva, sob o fundamento de que os tributos interferem na atividade econômica e nas escolhas pessoais, havendo, nesse campo, um *trade-off* entre eficiência e equidade que não pode ser desconsiderado. Esse ponto será explorado mais à frente, quando a pesquisa se dedicar à análise da teoria da tributação ótima.

Quanto à indiferença ou desprezo com relação à democracia, uma vez mais, Ronaldo Campos e Silva é preciso, ao afirmar que o neoliberalismo é ontologicamente autoritário e excludente, porque se compromete apenas com a liberdade econômica, suprimindo e restringindo outros direitos e garantias individuais, com o desmonte do aparato construído pelo Estado Social, para a preservação dos interesses do mercado⁷⁴.

Nesse mesmo sentido, Norberto Bobbio chama a atenção para o posicionamento de uma das mais influentes vozes do neoliberalismo: Friedrich von Hayek. Bobbio sublinha que Hayek defende a necessidade de se distinguir o liberalismo da democracia, sob o fundamento de que o liberalismo teria seu ponto de partida em uma teoria econômica, enquanto a democracia seria uma teoria política. Para Hayek, embora liberalismo e democracia possam eventualmente ter andado juntos, em lutas passadas contra o absolutismo, não devem ser confundidos, pois respondem a problemas diversos: o liberalismo ao problema das funções e limites do poder do Estado; a democracia ao problema de quem deve governar e com quais procedimentos⁷⁵.

⁷² HARVEY, David. *O neoliberalismo: história e implicações*. 5ª ed. São Paulo: Edições Loyola, 2014, p. 75/77.

⁷³ Proeminentes autores neoliberais, como Milton Friedman e Friedrich von Hayek, defendem, inclusive, que a desigualdade produz efeitos benéficos, razão pela qual rechaçam intervenções estatais para alterar os resultados produzidos espontaneamente pelo mercado. Esse ponto será mais bem explorado quando a pesquisa analisar as críticas à justiça distributiva.

⁷⁴ SILVA, Ronaldo Campos e. *Finanças públicas e desenvolvimento: caminhos para superar o modelo neoliberal de atraso e desigualdade*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022, p. 40.

⁷⁵ BOBBIO, Norberto. *Liberalismo e Democracia*. São Paulo: Brasiliense, 2013, p. 87/89. Norberto Bobbio vê o neoliberalismo como uma doutrina de defesa intransigente da liberdade econômica, da qual a liberdade política é apenas um corolário. Segundo o autor, o neoliberalismo é a doutrina do Estado Mínimo, onde o liberalismo político torna-se apenas um meio para a realização do fim máximo e verdadeiro desse modelo estatal, que é a liberdade econômica, com o mínimo de Estado possível (BOBBIO, 2013, op. cit., p. 87 e 89).

Conforme bem destacado por Onofre Alves Batista Júnior, o neoliberalismo produziu uma verdadeira desconstrução do Estado de Bem-Estar Social, dismantelando todo o aparato administrativo que o sustentava e as prestações devidas aos cidadãos, bem como promovendo uma profunda reestruturação do sistema financeiro, de forma a facilitar a circulação de capitais e movimentos especulativos. O receituário neoliberal instiga a manutenção de altas taxas de juros (de forma a atrair investidores), corroendo a atividade econômica do país, com a redução investimentos e baixo crescimento econômico, fatos que conduzem ao aumento do desemprego e agravamento da desigualdade social, promovendo uma política de verdadeira exclusão social⁷⁶.

É interessante observar que um dos pilares do neoliberalismo, que é a ideia de desregulamentação da economia e do sistema financeiro, contribuiu para diversas instabilidades e crises econômicas desde 1980. Por exemplo, em 2008, o mundo se viu envolvido em uma grave crise de proporções globais, que tem, inegavelmente, suas raízes na desregulamentação econômica e financeira preconizada e implantada em diversos países pelo neoliberalismo.

Paul Krugman destaca que, uma das respostas à Grande Depressão dos anos 1930 foi uma maior regulamentação do mercado financeiro e bancário, com restrições às operações de risco. Segundo o autor, embora o sistema financeiro tenha se tornado monótono, ficou muito mais seguro, tendo protegido a economia por anos⁷⁷.

Contudo, uma sequência de reformas legais que se iniciou nos anos 1990 nos EUA, incentivou os bancos comerciais e de investimento a multiplicar suas transações, abarcando operações cada vez mais sofisticadas, complexas e menos regulamentadas⁷⁸. Tais fatos acabaram por gerar uma grande acumulação de carteiras de ativos duvidosos, que giravam em torno de hipotecas e instrumentos de especulação. Com a quebra do gigante americano Lehman Brothers, teve início um pânico generalizado, com uma gigantesca reação em cadeia em todos os mercados.

Entre 2008 e 2009, a injeção de dinheiro dos bancos centrais e / ou o socorro direto a grandes bancos ou corporações, inclusive através da assunção de garantias para a gestão de ativos tóxicos, consubstanciou a maior operação de resgate financeiro da história⁷⁹.

⁷⁶ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O outro Leviatã e a corrida ao fundo do poço*. São Paulo: Almedina, 2015, p. 49.

⁷⁷ KRUGMAN, Paul. *A crise de 2008 e a economia da depressão*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 165 e 199.

⁷⁸ MARICHAL, Carlos. *Nova história das grandes crises financeiras: uma perspectiva global, 1873-2008*. Tradução: Eduardo Lessa. – Rio de Janeiro: FGV Editora, 2016, p. 238.

⁷⁹ Ibidem, p. 268.

A estratosférica injeção de dinheiro em socorro aos mercados produziu em alguns países relativa recuperação econômica nos anos seguintes (por exemplo, EUA, Reino Unido, Irlanda etc.). Nada obstante, a partir de 2010, ganha novo fôlego a ortodoxia neoliberal, focada ainda mais em orçamentos baseados na austeridade, privatizações, desregulamentação e pesados cortes sociais⁸⁰. A título de exemplo, orçamentos baseados em profunda austeridade e com pesados cortes de gastos foram impostos no Reino Unido, Portugal, Itália, Irlanda, Grécia e Espanha⁸¹.

Retoma-se, então, um perigoso processo que se iniciou nas décadas de 1970 e 1980, em diversos países, qual seja: corte de tributos para altas rendas, forte redução de gastos sociais, desregulamentação da economia, com aumento progressivo e preocupante da desigualdade e pobreza.

Com efeito, Joseph E. Stiglitz afirma que a desigualdade norte americana começou a subir há 30 anos, junto com a diminuição de impostos para os ricos e o afrouxamento das regulamentações do setor financeiro, tendo se agravado com os cortes de investimento em infraestrutura, educação, sistemas de assistência médica e redes de segurança social⁸².

Não se pode encerrar essa seção do trabalho sem mencionar a importância da pós-modernidade para a construção desse novo desenho de Estado e sociedade encampado pelo neoliberalismo. A partir das décadas de 1960 e 1970, começa a emergir um movimento difuso de contestação às verdades, preceitos, princípios, instituições e valores que caracterizavam o mundo moderno ou a modernidade⁸³. Fenômeno ainda não completamente entendido ou acabado, a “pós-modernidade”, “modernidade reflexiva” ou “modernidade líquida” é algo mais fácil de se constatar ou atestar a existência do que definir⁸⁴.

Eduardo Carlos Bianca Bittar aduz que a expressão ‘pós-modernidade’ batiza um contexto sócio-histórico particular, que se funda em reflexões críticas acerca do esgotamento

⁸⁰ Ronaldo Campos e Silva sublinha a estratégia neoliberal de se utilizar de crises provocadas pelo próprio neoliberalismo para se oferecer como solução e aprofundar as teses que preconiza (*Finanças públicas e desenvolvimento: caminhos para superar o modelo neoliberal de atraso e desigualdade*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022, p. 58).

⁸¹ CHANG, Ha-Joon. *Economia: modo de usar – Um guia básico dos principais conceitos econômicos*. Tradução: Isa Mara Lando. São Paulo: Portfolio – Penguin, 2015, p. 101.

⁸² STIGLITZ, Joseph E. *O grande abismo: sociedades desiguais e o que podemos fazer sobre isso*. Rio de Janeiro: Alta Books, 2016, p. 103.

⁸³ Para Eduardo Carlos Bianca Bittar, a pós-modernidade não surge como algo pensado, não se podendo afirmar, tampouco, que é fruto de uma corrente filosófica. Muito menos constitui um grupo unitário e homogêneo de valores ou modificações facilmente identificáveis. Ao contrário, parece ser mais fácil identificá-la como algo que irrompe na superfície somente para mostrar seu vigor, aqui e ali, trazendo instabilidade, erosões, erupções e sensação de instabilidade, de incerteza e de indeterminismo (O direito na pós-modernidade. *Revista Sequência*, v. 29, no 57, p. 131-152, dez. 2008, p. 135).

⁸⁴ Para uma análise mais detalhada acerca da origem da utilização do termo pós-modernidade e sua evolução, conferir: Perry Anderson. *As origens da Pós-modernidade*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Ed., 1999, p. 9-43.

dos paradigmas instituídos e construídos pela modernidade ocidental. De acordo com o autor, a expressão é polêmica e não gera unanimidades, assim como seu uso não somente é contestado, como também se associa a diversas reações ou a concepções divergentes. Eduardo Carlos Bianca Bittar sublinha, ademais, que a impossibilidade de gerar consensos é uma das primeiras características da pós-modernidade⁸⁵.

Não obstante a dificuldade de conceituação do tema ou expressão, Terry Eagleton apresenta pontos que, de uma forma ou de outra, aparecem em diversos autores como características da pós-modernidade⁸⁶. Na visão do autor, a pós-modernidade põe em xeque diversos princípios construídos ou assentados durante o iluminismo, questionando as noções clássicas de verdade, razão, identidade e objetividade, a ideia de progresso ou emancipação universal, os sistemas únicos, as grandes narrativas ou os fundamentos definitivos de explicação⁸⁷.

Sem adentrar de forma mais profunda nas características desses tempos pós-modernos ou líquidos⁸⁸, é preciso identificar, outrossim, uma característica ou consequência fundamental desse período, que tem relação direta com a ideia de Estado Subsidiário e enfraquecimento da ideia de solidariedade.

Com efeito, a pós-modernidade consolidou como senso comum a ideia de que “*não há mais salvação pela sociedade*”, fato que leva, por consequência, à transferência de toda e qualquer responsabilidade em resolver os dilemas gerados por circunstâncias voláteis e constantemente instáveis para cada indivíduo⁸⁹.

Nessa linha, a privatização dos problemas humanos e de suas soluções (transformação de toda e qualquer questão social em uma questão privada), aliada a uma atuação estatal subsidiária, que se afasta progressivamente da resolução dos problemas sociais, têm conduzido a uma divisão clara das sociedades, legitimando-se a miséria, pobreza e desigualdade como decorrência de escolhas e opções equivocadas por parte dos indivíduos, que devem arcar com

⁸⁵ BITTAR, Eduardo Carlos Bianca. O direito na pós-modernidade. *Revista Sequência*, v. 29, no 57, p. 131-152, dez. 2008, p. 132/133.

⁸⁶ Embora opte por utilizar o termo “pós-modernismo” indistintamente, Terry Eagleton destaca que a expressão *pós-modernismo* refere-se em geral a uma forma de cultura contemporânea, enquanto o termo *pós-modernidade* alude a um período histórico específico (EAGLETON, Terry. *As ilusões do pós-modernismo*. Tradução: Elisabeth Barbosa. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Ed., 2011 p. 5)

⁸⁷ EAGLETON, 2011, op. cit., p. 5.

⁸⁸ Zygmunt Bauman é um dos autores que mais estudou e escreveu sobre as mudanças que têm se colocado pela pós-modernidade. Todavia, sem olvidar de algumas exceções, onde utiliza expressamente a expressão “pós-Modernidade, como no livro “*O mal-estar da Pós-modernidade*” (1998)”, o autor acabou por adotar o conceito de “*modernidade líquida*”, para retratar o mesmo fenômeno.

⁸⁹ BAUMAN, Zygmunt. *Tempos líquidos*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 2007, p. 10.

a responsabilidade de suas escolhas⁹⁰.

Zygmunt Bauman alerta que a total, inexorável e inflexível privatização de todas as questões produz um efeito colateral bastante preocupante, qual seja: mesmo diante de todos os problemas sociais que se colocam visíveis, a sociedade pós-moderna consegue permanecer imune às críticas e inerte⁹¹. Na sociedade pós-moderna de consumo, o fracasso redonda em culpa e vergonha, não em protesto. A frustração alimenta o embaraço, não a dissensão⁹².

Embora a pós-modernidade tenha avançado, a modernidade ainda não deixou de estar entre nós⁹³. Parece mais correto sustentar que, ao invés de abandonar o ideário da modernidade, deve-se aprofundá-lo, insistindo mais e mais na implementação da liberdade, igualdade e solidariedade, especialmente em sociedades que enfrentam carências já equacionadas em países desenvolvidos⁹⁴.

O crescimento da desigualdade, concentração de renda e riqueza e pobreza em diversos países pelo mundo, inclusive nos países desenvolvidos, trouxe de volta à cena alguns temas importantes, sobretudo com a expansão da epidemia de COVID-19. Consoante afirma Laura Carvalho, a expansão da epidemia de COVID-19, durante o ano de 2020, trouxe à tona questões muito relevantes, que já haviam sido objeto de alguma reflexão durante a “Grande Recessão” de 2008/2009, em especial o modo como o “sistema” político-econômico tem administrado a maior parte dos países desde 1970/1980⁹⁵.

Realmente, os frequentes cortes nos gastos sociais, o mantra da austeridade nas contas públicas, o aumento da pobreza e a crescente e profunda desigualdade verificada na maior parte dos países voltaram a figurar como questões fundamentais no debate político, tendo fundamental ligação com as questões de política tributária que figuram no centro da presente pesquisa, conforme será visto mais à frente.

1.1.3 O Modelo de Estado instituído pela Constituição Federal de 1988

É estranho falar de pós-modernidade no Brasil, que é um país que jamais chegou a ser

⁹⁰ BAUMAN, Zygmunt. *Modernidade e ambivalência*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1999, p. 274/276.

⁹¹ Ibidem, p. 276.

⁹² Ibidem, p. 276.

⁹³ BITTAR, Eduardo Carlos Bianca. O direito na pós-modernidade. *Revista Sequência*, v. 29, no 57, p. 131-152, dez. 2008, p. 133.

⁹⁴ SARMENTO, Daniel. *Direitos Fundamentais e Relações Privadas*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004, p. 64/65.

⁹⁵ CARVALHO, Laura. *Curto-circuito: o vírus e a volta do Estado*. São Paulo: Todavia, 2020, p. 9.

“efetivamente moderno”⁹⁶. Lenio Luiz Streck e José Luis Bolzan de Moraes destacam que, no Brasil, a modernidade é tardia e arcaica (uma espécie de simulacro de modernidade), com promessas que ainda não se concretizaram para a maior parte da população. Na verdade, as promessas da modernidade só foram aproveitadas por um certo tipo de brasileiros, enquanto para os demais, restou o atraso e o *apartheid* social⁹⁷.

Não se pode concordar, portanto, com ideias baseadas em uma suposta ordem pós-moderna, que busquem reduzir o papel da Constituição como norma jurídica. Daniel Sarmento considera soar de forma paradoxal que o Brasil, findo o ciclo de governos autoritários, sob argumentos de cunho pós-moderno, despreze a dimensão substantiva e o potencial emancipatório da Constituição⁹⁸.

Ainda que a Constituição não possa tudo, não se pode abrir mão de seu conteúdo substancial, pois, ao se abrir mão da busca por padrões mínimos de justiça nas relações humanas, essa omissão irá legitimar o *status quo* da sociedade brasileira, que se caracteriza por opressão e injustiça social⁹⁹.

Como dito, em nosso país, as promessas da modernidade ainda não se realizaram, razão pela qual deve ser rechaçada com ainda mais vigor a solução que o *establishment* apresenta, qual seja: o retorno ao Estado (neo) liberal. Nessa conjuntura, Lênio Luiz Streck e José Luis Bolzan de Moraes advertem que a pós-modernidade é vista como a visão neoliberal. Todavia, como destacam os autores, existe um imenso *déficit* social no Brasil, e, por isso, impõe-se defender as instituições da modernidade contra esse neoliberalismo pós-moderno¹⁰⁰.

Nesse sentido, cabe trazer à baila a observação feita por Miguel Reale, que lembra que a Constituição de 1988 acrescentou o adjetivo “Democrático” ao termo “Estado de Direito” (art. 1º CF/88)¹⁰¹. Na visão de Miguel Reale, a expressão “Estado Democrático de Direito” não pode ser lida como sinônimo de “Estado de Direito”. A inserção do adjetivo “democrático” tem como propósito a ideia de se passar de um Estado de Direito meramente formal, a um Estado de Direito e Justiça Social, instaurado com base nos valores fundantes da comunidade¹⁰².

⁹⁶ Nessa linha, conferir SARMENTO, Daniel. *Direitos Fundamentais e Relações Privadas*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004, p. 66.

⁹⁷ STRECK, Lenio Luiz; MORAIS, José Luis Bolzan de. *Ciência política e Teoria do estado*. 8. ed. rev. e atual. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014, p. 63 e 65.

⁹⁸ SARMENTO, Daniel. *Direitos Fundamentais e Relações Privadas*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004, p. 65.

⁹⁹ *Ibidem*.

¹⁰⁰ STRECK; MORAIS; 2014, op. cit., p. 63.

¹⁰¹ Art. 1º *A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos*

¹⁰² REALE, Miguel. *O Estado democrático de direito e o conflito das ideologias*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 2.

Seguindo o mesmo caminho, Marco Aurélio Greco destaca que as expressões não possuem sentido idêntico. Segundo o autor, a consagração da expressão Estado Democrático de Direito no artigo 1º da Constituição Federal de 1988 foi resultado de um embate ou confronto de ideologias: a) de um lado, forças conservadores, que enxergavam e desejavam um perfil de Estado não intervencionista, protetor dos valores da liberdade e propriedade; b) do outro lado, forças progressistas, que defendiam um Estado intervencionista, que buscasse a mudança das condições sociais, com, por exemplo, a redução das desigualdades sociais¹⁰³.

O produto final desse debate /confronto não foi um Estado de Direito meramente protetivo, nem um Estado Social meramente intervencionista, tendo sido consagrado no artigo 1º, da CF/88, que estabeleceu ser o Brasil um Estado Democrático de Direito¹⁰⁴.

O Texto Constitucional de 1988 tem conteúdo liberal, mas também social. Prova disso é que a Constituição Federal de 1988 elencou expressamente como fundamentos e objetivos da República Federativa do Brasil: a dignidade da pessoa humana; a construção de uma sociedade livre, justa e solidária; a livre iniciativa; a promoção do desenvolvimento nacional; a erradicação da pobreza e a redução de desigualdades (art. 1º, 3º e 170 da CF/88). Em suma: a Constituição Federal de 1988 consagra, ao mesmo tempo, valores protetivos típicos do Estado de Direito e valores modificadores da realidade, que são inerentes ao Estado Social. Um exemplo claro dessa afirmação pode ser colhido já no artigo 3º, I, da CF/88, onde consta expressamente que um dos objetivos da República Federativa do Brasil é a construção de uma sociedade livre, justa e solidária¹⁰⁵.

Nas palavras de Marco Aurélio Greco, a formulação linguística utilizada foi muito feliz, pois colocou em uma ponta a liberdade (típica do Estado de Direito) e, na outra ponta, a solidariedade (típica do Estado Social), e entre elas a justiça, que resultará da ponderação entre as duas, ou seja, somente haverá justiça, segundo o autor, se e quando houver ponderação entre os valores da liberdade e solidariedade¹⁰⁶.

Nesse contexto, parece que o Modelo de Estado consagrado pela Constituição de 1988, é aquele que busca, como objetivo da República, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, conjugando-se os valores máximos do Estado de Direito (liberdade) e do Estado Social (igualdade/solidariedade)¹⁰⁷.

¹⁰³ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 50/51.

¹⁰⁴ Ibidem, p. 50/51.

¹⁰⁵ De acordo com Marco Aurélio Greco, a Constituição de 1988 acaba sofrendo de dupla personalidade, pois não é liberal e não é social. Ela é, ao mesmo tempo, liberal e social, meio a meio (Ibidem, p. 52).

¹⁰⁶ Ibidem, p. 54.

¹⁰⁷ GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade Social e Tributação. In: *Solidariedade Social e Tributação*. GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coord.). São Paulo: Dialética, 2005, p. 169.

O momento atual, contudo, exige que o Estado reassuma certo protagonismo. Realmente, além dos alarmantes níveis de concentração de renda e riqueza, que colocam o Brasil entre um dos países mais desiguais do mundo, não se pode olvidar que o Brasil ainda possui um número considerável de pessoas vivendo na pobreza.

Ora, não se deve olvidar que a Constituição de 1988 escolheu um modelo de Estado que deve perseguir objetivos como erradicar a pobreza e a marginalização, reduzir os desequilíbrios sociais e regionais, de forma a construir uma sociedade livre, justa e solidária (art. 1º, 3º, c/c art. 170 CF/88).

Nesse cenário social e jurídico, o Estado deve reassumir a sua capacidade de transformação da sociedade, questão para a qual aponta claramente o art. 3º da Constituição de 1988, ao impor a construção de uma organização estatal sob a fórmula do Estado Democrático de Direito¹⁰⁸, o qual deve empreender esforços para buscar a construção de uma sociedade que busque erradicar a pobreza e a marginalização, com mais igualdade, justiça social e solidariedade.

1.2 Financiamento das atividades estatais

1.2.1 Estado Moderno, Imposto e Teoria Monetária Moderna

Dentro de um conceito mais fluido, que identifica os tributos como um “sacrifício individual” em prol de um “objetivo coletivo”, é possível enxergar a “tributação” como um dos fenômenos mais antigos da espécie humana¹⁰⁹. Nesse contexto, é razoável apontar como forma mais embrionária de tributação a participação dos membros de determinadas tribos nos custos incorridos para a realização de pinturas pré-históricas nas paredes de cavernas na França, Espanha, Norte de África etc., que se estima terem sido feitas entre 15.000 e 20.000 anos atrás¹¹⁰.

¹⁰⁸ STRECK, Lenio Luiz; MORAIS, José Luis Bolzan de. *Ciência política e Teoria do estado*. 8. ed. rev. e atual. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014, p. 62.

¹⁰⁹ GRAPPERHAUS, Ferdinand H.M. *Histórias tributárias do segundo milênio: tributação na Europa (1000 a 2000), nos Estados Unidos da América (1765 a 1801) e na Índia (1526 a 1709)*. Tradução: André Mendes Moreira. Belo Horizonte: Fórum; Amsterdã: IBFD, 2019a, p. 11.

¹¹⁰ GRAPPERHAUS, Ferdinand H.M. *O tributo ao longo dos tempos: uma história em imagens*. Tradução: André Mendes Moreira. Belo Horizonte: Fórum; Amsterdã: IBFD, 2019b. Não se pode negar, outrossim, na mesma linha destacada por Ferdinand H.M. Grapperhaus, que existe um outro cenário possível para a origem dos tributos. Segundo o autor, a origem dos tributos também pode ser associada a situações pré-históricas de invasões ou saques realizados por nômades em aldeias, que, posteriormente, retornavam ao local saqueado para pilhá-lo diversas vezes. O grupo saqueador passava, então, a proteger a aldeia de outros saqueadores, evoluindo o saque periódico para um tributo, numa relação similar à existente entre conquistadores e conquistados ou soberanos e súditos (GRAPPERHAUS, 2019b, op. cit., p. 150)

Muito embora não se possa negar a existência de registros históricos indicando que os grupos humanos sempre procuraram satisfazer suas necessidades coletivas através de contribuições exigidas compulsoriamente, a ideia que se tem atualmente acerca da tributação é algo que surgiu em período bem mais recente.

De fato, somente é possível falar em tributo como “preço da liberdade”¹¹¹, quando, por exemplo, se substituiu o serviço militar obrigatório e as prestações de guerra pelo pagamento de um imposto¹¹². De acordo com Ricardo Lobo Torres, quando a obrigação de fazer a guerra se transfere para o príncipe, o monarca passa a ter o direito de cobrar tributos, cuja arrecadação serve para pagar os soldados profissionais. Assim, aqueles que se viam livres da obrigação do serviço militar, pagavam imposto; enquanto quem permanecia com o dever de ajudar na guerra, como a nobreza, ficava dispensado do tributo¹¹³.

Contudo, nesse período, o tributo ainda não figura como principal fonte de receita estatal. Com efeito, nesse momento histórico, a maior parte das receitas estatais advém da exploração dos recursos patrimoniais e dominiais do próprio soberano, que exerce predominantemente o papel de agente econômico ao lado do particular, gerando a riqueza de que necessitava¹¹⁴. Trata-se do Estado Patrimonial, onde príncipes buscavam satisfazer as necessidades dos Estados na base da administração dos seus próprios recursos, que, na verdade, confundiam-se com patrimônio comum da *res publica*¹¹⁵.

O “Estado Patrimonial”, segundo Ricardo Lobo Torres, caracteriza-se pela predominância de receitas oriundas do patrimônio do príncipe (as quais convivem com uma fiscalidade periférica do senhorio e da igreja) e pela apropriação privada do tributo, que não ingressa na esfera pública ou “orçamento público”¹¹⁶.

¹¹¹ Conforme lição de Ricardo Lobo Torres (*Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário* - Volume II - Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005a p. 97), o tributo consubstancia o preço pago pela liberdade, eis que o indivíduo se afasta do Estado por intermédio do tributo, cujo pagamento substitui os deveres pessoais e alivia as proibições jurídicas, ou seja, a parcela de liberdade de que o cidadão abre mão para que o Estado possa exercer seu Poder de tributar é o preço pago para a conservação das demais liberdades.

¹¹² TORRES, Ricardo Lobo. *A ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 38. Na mesma linha, Ferdinand H.M. Grapperhaus cita a “escudagem”, espécie de pagamento que se fazia ao Rei, com início na Inglaterra no século XII, em contrapartida pelo não envio de soldados para participar de batalhas, como exemplo de tributo que substituiu o serviço militar (*O tributo ao longo dos tempos: uma história em imagens*. Tradução: André Mendes Moreira. Belo Horizonte: Fórum; Amsterdã: IBFD, 2019b, p. 48).

¹¹³ TORRES, 1991, op. cit., p. 38.

¹¹⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 22.

¹¹⁵ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O outro Leviatã e a corrida ao fundo do poço*. São Paulo: Almedina, 2015, p. 83/84.

¹¹⁶ TORRES, 1991, op. cit., p. 1, 14 e 27. Ricardo Lobo Torres entende que o Estado Moderno pode se apresentar sob quatro dimensões financeiras distintas: Estado Patrimonial; Estado de Polícia; Estado Fiscal e Estado Socialista (TORRES, 1991, op. cit., p. 1).

O “Estado Policial” substitui o “Estado Patrimonial”, assumindo a feição política do *absolutismo esclarecido ou despotismo iluminado*. Ainda segundo Ricardo Lobo Torres, embora esse modelo de Estado possa ser caracterizado pelo fortalecimento/centralização do poder fiscal nas mãos do rei e pelo aumento da receita oriunda de impostos, ainda se convive com a fiscalidade periférica (igreja e dos senhores feudais) e com a apropriação privada dos tributos¹¹⁷.

O “Estado Fiscal”¹¹⁸ é a dimensão financeira da grande maioria dos estados modernos ocidentais, cuja receita é principalmente (mas não exclusivamente) obtida a partir da instituição e cobrança de impostos¹¹⁹. Tem como principal característica o novo perfil da receita pública, que passa a se fundar nos empréstimos¹²⁰, autorizados e garantidos pelo Legislativo, e principalmente nos impostos¹²¹.

Realmente, nos Estados Fiscais, os tributos deixam de ter caráter transitório e conjuntural, figurando como receitas permanentes e ordinárias. Nesse tipo de Estado, o particular ocupa o lugar de fonte originária das riquezas, cabendo-lhe transferir parcela dessa riqueza, por intermédio dos tributos, ao Estado. Há uma separação entre economia e estado, o qual passa a ser sustentado pela sua participação nas receitas da economia privada, através do imposto¹²².

O “Estado Fiscal” é a projeção financeira do Estado de Direito capitalista. Nessa linha, se o Estado capitalista garante aos cidadãos o direito de propriedade e a liberdade para sua esfera profissional, tolerando os meios para o enriquecimento privado, não há como esse modelo de sistema econômico se basear em uma economia estatizada e / ou planificada, com possibilidade de expropriação dos meios de produção¹²³.

Nesse sentido, Ricardo Lobo Torres apresenta uma ponderação relevante, que não deve ser desconsiderada. No século XX, ao adotarem o modelo ideológico do socialismo real, alguns

¹¹⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *A ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 65/72.

¹¹⁸ Segundo pontua José Casalta Nabais, embora a expressão e o conceito de Estado Fiscal tenham sido cunhados por Lorenz Von Stein, *Lehrbuch der Finanzwissenschaft*, I, 1885, e II, 1886, somente após a primeira guerra mundial, por volta de 1917, a expressão ganha destaque, em um contexto de problemas financeiros enfrentados pelos Estados no pós-guerra (*O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Edições Almedina S/A, 2009, p. 191).

¹¹⁹ ROCHA, Sergio André. *Fundamentos do direito tributário brasileiro*. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito, 2020, p. 12.

¹²⁰ Não se deve olvidar que, atualmente, grande parte do orçamento do governo é financiado através de dívida pública, que, em apertada síntese, são recursos obtidos junto a particulares, mediante o pagamento de juros.

¹²¹ TORRES, 1991, op. cit., p. 97.

¹²² NABAIS, 2009, op. cit., p. 196.

¹²³ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O outro Leviatã e a corrida ao fundo do poço*. São Paulo: Almedina, 2015, p. 85.

países afastaram-se do “Estado Fiscal” e aproximaram-se do patrimonialismo. Segundo o autor, no Estado Socialista, a fiscalidade perde a centralidade que possui no Estado de Direito, pois o socialismo é refratário à ideia de tributação. Ademais, ainda que alguns tributos possam existir nesse sistema, a propriedade estatal dos meios de produção faz com que a maior parte das receitas governamentais assumam a forma de preços públicos ou contraprestações por bens e serviços fornecidos¹²⁴.

Embora seja possível admitir, em tese, a existência de Estados democráticos não tributários ou fiscais, como, por exemplo, Mônaco (que retira grande parte das suas receitas da exploração do jogo), as democracias capitalistas ocidentais, em regra, são Estados Fiscais ou tributários¹²⁵.

Acertadamente, Sergio André Rocha afirma que o Brasil se organiza como um Estado Fiscal. Segundo o autor, tal assertiva está fundada não só o artigo 173 da Constituição Federal de 1988, que determina a subsidiariedade da atuação econômica do Estado, garantindo a liberdade dos cidadãos para explorar as atividades econômicas, mas também no fato de que todo o sistema de financiamento do Estado, conforme consta da Constituição Federal de 1988, tem matriz essencialmente tributária, não havendo menção a previsão de fontes financeiras não fiscais relevantes para a obtenção de receitas públicas.¹²⁶

Por último, cabe frisar, que a receita pública, mesmo nos Estados Fiscais, não se limita à arrecadação tributária. Mesmo no âmbito de um Estado Fiscal, o governo pode obter recursos financeiros por meio de empréstimos; por meio de receita proveniente de loterias e jogos; através do recebimento de aluguéis, royalties de petróleo ou exploração de recursos minerais. Todavia, a principal característica desse modelo de Estado é que as receitas públicas advêm principalmente da arrecadação tributária¹²⁷.

Nos últimos anos, a ideia de que os Estados necessitam de receitas tributárias para financiar seus gastos passou a enfrentar questionamentos no âmbito da Teoria Monetária Moderna, sobretudo a partir das publicações de L. Randall Wray e Warren Mosler¹²⁸ e da forte ampliação de moeda realizada pelos governos para salvar bancos durante a crise de 2008. A Teoria Monetária Moderna (MMT) preconiza, em linhas gerais, que Estados que se endividam

¹²⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. I – Constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 523.

¹²⁵ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O outro Leviatã e a corrida ao fundo do poço*. São Paulo: Almedina, 2015, p. 85.

¹²⁶ ROCHA, Sergio André. *Fundamentos do direito tributário brasileiro*. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito, 2020, p. 14.

¹²⁷ BATISTA JÚNIOR, op. cit., p. 84.

¹²⁸ RIBEIRO, Ricardo Lodi. O papel da moeda e a função dos tributos na teoria monetária moderna. *Revista Da Faculdade De Direito Da UERJ - RFD*, (43), 2024, p. 4.

em sua própria moeda não enfrentam limites ao seu financiamento, não dependendo de receitas tributárias ou venda de títulos públicos para custear seus gastos, eis que emitem suas próprias moedas¹²⁹.

Sem embargo dos importantes *insights* trazidos pela MMT acerca do mito neoliberal da austeridade fiscal como única alternativa disponível aos governos, cabe destacar que essa teoria tem campo de aplicação muito limitado em território brasileiro, especialmente no que tange ao financiamento e limites do gasto público.

Decerto, no Brasil, há um rígido regramento normativo quanto ao gasto público, forma de financiamento e equilíbrio das contas públicas. O regramento constitucional e infraconstitucional, além de estabelecer uma série de vinculações de receitas tributárias a gastos públicos (art. 148, § único, 157/159, 167, IV, XII, 195, 198, 201, 212 e 239), exige responsabilidade na gestão fiscal e manutenção da dívida pública dentro de limites sustentáveis, impedindo gastos e endividamento fora dos parâmetros legais (art. 1º, §1º da LC 101/2000 c/c art. 1º, 2º e 3º da LC 200/2023 c/c art. 165, §2º, 167 e 167-A da CF/88). Nesse cenário, é muito difícil sustentar a inexistência de limites ao gasto público e a irrelevância financeira das receitas tributárias.

Por outro lado, a tese que sustenta que o gasto público, embora não sujeito a limites financeiros, deve atentar para os limites reais da economia, acaba admitindo a possibilidade de processos inflacionários¹³⁰, caso sejam realizados gastos acima da real capacidade econômica de determinado país. A possibilidade de inflação é o ponto objeto das principais críticas direcionadas à MMT. Além disso, as teses defendidas pela MMT, caso adotadas, provavelmente irão levar a uma gestão pública (despesa e receita) menos previsível, objetiva e transparente, que demandará análises subjetivas e constantes da real capacidade da economia do país, para se avaliar se os gastos estão sendo realizados acima da capacidade real da economia..

Não se pode deixar de reconhecer, entretanto, que os teóricos da MMT enxergam funções relevantes para os impostos, dentre as quais, destaca-se para objeto do presente

¹²⁹ MOSLER, Warren. *The seven deadly innocent frauds on economics policy*, Valence, 2010 e WRAY, L. Randall. *Trabalho e moeda hoje: A chave para o pleno emprego e a estabilidade*. Rio de Janeiro: Contraponto, 2003.

¹³⁰ Após ressaltar que a MMT não desconsidera a existência de limites reais aos gastos do governo, Stephanie Kelton admite que situações de gastos excessivos ou superiores à capacidade produtiva real de determinada economia podem gerar processos inflacionários. KELTON, Stephanie. *El mito del déficit: La Teoría Monetaria Moderna y el nacimiento de la economía de la gente*. Espanha: Penguin Random House Grupo Editorial, 2021, p. 7.

trabalho, a utilização dos impostos como instrumento de alteração da distribuição de renda e riqueza em uma sociedade¹³¹.

Nesse sentido, Ricardo Lodi destaca que a MMT não defende que os tributos sejam desprezados. Ao contrário, a MMT enxerga funções relevantes para os tributos, dentre as quais se insere a redistribuição de rendas, a partir de uma tributação progressiva, que é essencial para combater as desigualdades¹³².

Diante do exposto, conquanto não se possa negar a importância das teses e reflexões da Teoria Monetária Moderna, não parece possível, no ambiente normativo-constitucional brasileiro, sustentar que a gestão das receitas e despesas públicas possa se dar na forma preconizada pela MMT, especialmente diante das limitações constitucionais e infraconstitucionais mencionadas acima.

1.2.2 Espécies de Estado Fiscal e a importância dos impostos

Do ponto de vista histórico, o surgimento do Estado Fiscal coincide com o advento do Estado de Direito¹³³. O “Estado Fiscal” nasce sob os influxos das ideias políticas e econômicas do liberalismo clássico. Por conta disso, em sua primeira fase, o Estado Fiscal apresentou-se de forma minimalista (Estado Fiscal Liberal), não lhe cabendo qualquer tipo de intervenção na economia, que deveria ficar tão-somente aos cuidados da “*mão invisível do mercado*”.

Qualquer atuação estatal sobre o mercado provocaria desequilíbrios, bem como afetaria a livre concorrência. Naturalmente, a concepção acerca da tributação também acabou influenciada por essa ideologia, predominando, nesse período, a concepção de que as normas tributárias deveriam ter caráter meramente arrecadatório¹³⁴.

A segunda fase do Estado Fiscal foi marcada por uma adaptação do modelo capitalista, que, para se manter como doutrina dominante, precisou conceder diversos direitos sociais aos trabalhadores, assim como flexibilizar sua crença de que a “*mão invisível do mercado*” seria capaz de se autorregular¹³⁵.

¹³¹ KELTON, op. cit., p. 37.

¹³² RIBEIRO, Ricardo Lodi. O papel da moeda e a função dos tributos na teoria monetária moderna. *Revista Da Faculdade De Direito Da UERJ - RFD*, (43), 2024, p. 22.

¹³³ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. I – Constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 521.

¹³⁴ Como bem pontua Ricardo Lobo Torres, o Estado Liberal Clássico se ocupava de poucas funções, sendo sua atuação restrita ao exercício do poder de polícia, da administração da justiça e da prestação de poucos serviços públicos, não necessitando, assim, de sistemas tributários amplos, já que não era responsável por grandes despesas públicas (*Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. V – O orçamento na Constituição*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 11).

¹³⁵ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Segurança Jurídica do Contribuinte - Legalidade, Não Surpresa e Proteção à confiança Legítima*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 19.

Essa nova fase do Estado Fiscal coincide com o modelo de Estado de Bem-Estar Social. Esse tipo de Estado caracterizou-se, no campo financeiro, pela marcante intervenção do Estado sobre a economia, muitas vezes por intermédio da extrafiscalidade. Além do caráter arrecadatório, os tributos passaram a ser utilizados também como instrumentos de política econômica, especialmente como forma de induzir comportamentos¹³⁶

Conforme já exposto, esse modelo de Estado se inspira nos valores fundamentais da liberdade, justiça e utilidade, mas não se limita a proteger as liberdades individuais, buscando também entregar prestações positivas¹³⁷. Evidentemente, esse novo tipo estatal, que aposta no investimento público e se compromete a entregar prestações positivas aos cidadãos, necessita de mais recursos financeiros para dar conta de suas numerosas funções.

Sintomático, nesse sentido, é a evolução da participação dos tributos nas receitas públicas, de modo a custear os serviços prestados pelo governo. Thomas Piketty observa que, entre 1914 e 1980, o peso do Estado Fiscal teve uma expansão considerável em todos os países ocidentais. De acordo com o autor, no fim do século XIX e no início do XX, as receitas tributárias totais representavam menos de 10% do PIB na Europa e nos EUA. Entre os anos de 1914 e 1980, a carga tributária vai triplicar nos EUA e mais que quadruplicar na Europa. No Reino Unido, na Alemanha, na França e na Suécia, as receitas tributárias se situam, desde os anos 1980-1990, entre 40% e 50% da renda nacional¹³⁸.

Interessante anotar que, ao contrário do que sustentam os teóricos neoliberais mais radicais, vários estudos mostram que o fortalecimento do Estado Fiscal acabou contribuindo em larga escala para o processo de desenvolvimento econômico¹³⁹.

Thomas Piketty destaca que as novas receitas tributárias permitiram financiar despesas que se confirmaram indispensáveis não apenas para reduzir as desigualdades, mas igualmente para encorajar o crescimento econômico¹⁴⁰. Nesse sentido, é possível notar investimentos massivos, na maior parte dos países desenvolvidos, em educação, saúde, infraestruturas de

¹³⁶ NUSDEO, Fabio. *Curso de Economia - Introdução ao Direito Econômico*. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 202.

¹³⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. I – Constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 532/533.

¹³⁸ PIKETTY, Thomas. *Uma breve história da igualdade*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2022, p. 134.

¹³⁹ Ibidem.

¹⁴⁰ Carlos Marichal ressalta que, o aumento na arrecadação, por sua vez, permitiu ao poder público cuidar de missões cada vez maiores, podendo se constatar, paralelamente a isso, um substancial aumento do gasto público como percentual do PIB, entre 1950 e 1973, na seguinte ordem de grandeza: na França, passou de 27% para 39%; na Holanda, de 27% a 45%; no Reino Unido, de 34% a 42%; nos EUA, de 21% a 31% (*Nova história das grandes crises financeiras: uma perspectiva global, 1873-2008*. Tradução: Eduardo Lessa. – Rio de Janeiro: FGV Editora, 2016, p. 136).

transporte e de equipamentos coletivos, bem como em sistemas previdenciários e assistenciais¹⁴¹.

Com efeito, nesse período, é bastante evidente a transformação do papel do Estado, que deixa de focar sua atuação e gastos na manutenção da ordem, proteção da propriedade e gastos militares, para direcionar grande parte das suas receitas (e despesas) a gastos sociais.

Thomas Piketty aponta que, às vésperas da Primeira Guerra Mundial, as despesas soberanas dos Estados Europeus (Exército, polícia, justiça, administração geral, infraestruturas de base) absorviam a quase totalidade das receitas tributárias, abocanhando quase 80% das parcas receitas oriundas de tributos, relegando aos gastos sociais apenas 20% das receitas fiscais. Em contrapartida, a partir dos anos 1950, com a consolidação e expansão do Estado Social pela maior parte dos países europeus, há uma mudança radical na composição dos gastos públicos, com despesas sociais e educacionais sendo responsáveis por dois terços do total das receitas tributárias¹⁴².

O período entre os anos de 1914 e 1980 também se caracterizou por uma redução nos níveis de desigualdade da maior parte dos países desenvolvidos. Diversos fatores contribuíram para essa redução. Embora não possa ser apontada como o único ou principal motivo responsável pela melhoria dos níveis de desigualdade, a contribuição da tributação progressiva é inegável.

De fato, além de servir como principal vetor para a implementação das políticas públicas inerentes ao Estado Social, não se pode negar que, nesse período, a tributação foi largamente utilizada como instrumento de política fiscal, servindo como meio de redução das desigualdades.

Entre esses anos, as desigualdades foram fortemente reduzidas nos países ocidentais (Reino Unido, França, Alemanha, Estados Unidos, Suécia etc.). Esse movimento, segundo Thomas Piketty, teve forte ligação com o desenvolvimento de impostos fortemente progressivos sobre a renda e a herança, que permitiram reduzir de maneira substancial a desigualdade no topo da hierarquia social, permitindo, ao mesmo tempo, uma maior mobilidade social e prosperidade¹⁴³.

Por certo, até a primeira guerra mundial, não existia, na maior parte dos Estados, nenhum imposto (com alíquotas significativas) sobre as rendas ou sobre os lucros das empresas.

¹⁴¹ PIKETTY, 2022, op. cit., p. 134.

¹⁴² PIKETTY, Thomas. *Uma breve história da igualdade*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2022, p.135.

¹⁴³ De acordo com Piketty, essa grande redução das desigualdades está alicerçada em três causas: a) fortalecimento do Estado Social; b) desenvolvimento de impostos fortemente progressivos sobre renda e herança; e, c) liquidação de ativos coloniais e de dívidas públicas de países soberanos (Ibidem, p. 131).

Thomas Piketty salienta que, além do surgimento de várias formas de tributação de dividendos, juros, lucros e aluguéis, o desenvolvimento, ao longo do século XX, de impostos progressivos sobre rendas altas, grandes heranças e, particularmente, para os altos rendimentos de capital, também teve papel importante na redução das desigualdades durante o século XX¹⁴⁴.

O Estado de Bem-Estar Social, contudo, passou a ser questionado, conforme já explorado nas seções anteriores. Inicia-se, então, uma guinada nas políticas econômicas e sociais, sob os influxos das ideias neoliberais, sobretudo a partir da ascensão ao poder nos EUA e Inglaterra, respectivamente, de Ronald Reagan e Margaret Thatcher.

Sob a influência do neoliberalismo, ganha força e se espalha pelo mundo um modelo de Estado bem mais enxuto, que se caracteriza por uma diminuição de tamanho e por uma menor intervenção na economia. Além de uma participação maior da sociedade civil, que passa a desempenhar um papel mais ativo, a atuação do Estado fica limitada a determinados setores econômicos¹⁴⁵.

O Estado Fiscal, por sua vez, também se vê impactado por essas mudanças. A intervenção na economia e na sociedade através das normas tributárias passa a ser questionada. O elemento chave dessa construção teórica está baseado em um suposto *trade-off* entre equidade e eficiência no campo das normas tributárias.

Nesse contexto, por exemplo, normas tributárias que têm como finalidade a redistribuição/distribuição de renda (através da tributação progressiva da renda do trabalho e/ou do capital) passam a ser associadas a distorções comportamentais e aumento do custo econômico, porque desestimulariam os indivíduos a trabalhar, poupar e investir¹⁴⁶.

Nessa ordem de ideias, ganha força a concepção de que o sistema tributário deve ser organizado de modo a ser o mais neutro possível, ou seja, produzir o mínimo de distorções econômicas e comportamentais e maximizar o bem-estar da sociedade, ponderando os ganhos derivados de uma melhor distribuição de renda com as perdas decorrentes do impacto negativo dos impostos.

Segundo aponta Sérgio Wulff Gobetti, a partir das décadas de 1970 e 1980, economistas neoclássicos desenvolveram modelos teóricos que pugnavam por uma neutralidade das normas tributárias, naquilo que se convencionou chamar de Teoria da Tributação Ótima (TTO).

¹⁴⁴ PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014a, p. 364, 365 e 367.

¹⁴⁵ SEBASTIÃO, Simone Martins. *Tributo Ambiental - Extrafiscalidade e Função Promocional do Direito*. Curitiba: Juruá, 2011, p. 58/59. Na mesma linha é o pensamento de SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 28.

¹⁴⁶ GOBETTI, Sérgio Wulff. Tributação da Renda do Capital e Progressividade: O que fazer? In: *Tributação e desigualdade*. AFONSO, José Roberto. et al. Belo Horizonte: Letramento: Casa do Direito: FGV Direito, 2017a, p. 710.

Segundo o referido autor, essas teses e teoremas convergem mais ou menos em duas direções: redução da progressividade ou adoção de um imposto de renda linear e redução ou eliminação da tributação sobre as rendas de capital¹⁴⁷.

Embora nenhuma grande nação capitalista tenha adotado ao pé da letra as ideias mais radicais derivadas da Teoria da Tributação Ótima (TTO), é indiscutível a influência dessas teses na redução das alíquotas máximas marginais do imposto de renda e na atenuação da tributação sobre as rendas do capital.

Nessa linha, cabe destacar movimentos de redução da tributação progressiva sobre a renda da pessoa física e jurídica, bem como a criação de mecanismos para atenuar a “dupla” tributação do lucro que foram verificados em diversos países do mundo, especialmente (e de forma mais intensa), nos países periféricos e/ou de economia em desenvolvimento, como, por exemplo, o Brasil e países do leste europeu¹⁴⁸. A TTO será tratada de forma detalhada mais à frente, entretanto, já se pode adiantar que o crescimento da desigualdade verificado em grande parte dos países nos últimos anos, além da falta de robustez teórica e amparo em dados empíricos têm colocado a tributação ótima em xeque.

Decerto, é possível perceber, a partir do final da década de 1980, que o crescimento da desigualdade dissemina-se, atingindo, inclusive, nações tradicionalmente igualitárias, como Alemanha, Suécia e Dinamarca¹⁴⁹. Joseph Stiglitz acredita que a “Grande Recessão” de 2008 agravou esse quadro, tendo contribuído para o aumento da desigualdade e pobreza em diversas nações.¹⁵⁰

O quadro pós explosão da pandemia de coronavírus (COVID-19) é ainda mais assustador: aumentos significativos em termos de pobreza, miséria, fome e concentração de rendas e riquezas. Realmente, dados extraídos do relatório *Desigualdade S.A.*, produzido pela OXFAM, revelam uma acentuação da concentração de riqueza entre os indivíduos mais ricos, a partir de 2020. Segundo a OXFAM, os bilionários estão 34% mais ricos, com um patrimônio que cresce três vezes mais rapidamente que a inflação. Nesse mesmo período, os cinco homens mais ricos do mundo mais que dobraram sua riqueza. Atualmente, o 0,1% mais rico do mundo possui o equivalente a 43% de todos os ativos financeiros globais¹⁵¹.

¹⁴⁷ GOBETTI, Sérgio Wulff. Tributação da Renda do Capital e Progressividade: O que fazer? In: *Tributação e desigualdade*. AFONSO, José Roberto. et al. Belo Horizonte: Letramento: Casa do Direito: FGV Direito, 2017a, p. 711.

¹⁴⁸ Ibidem, p. 710.

¹⁴⁹ STIGLITZ, Joseph E. *O grande abismo: sociedades desiguais e o que podemos fazer sobre isso*. Rio de Janeiro: Alta Books, 2016, p. 102.

¹⁵⁰ Ibidem, p. 268.

¹⁵¹ OXFAM. *Desigualdade S.A.* OXFAM GB. Reino Unido, 2024, p. 9.

As grandes corporações também viram seus lucros aumentarem. As maiores empresas do mundo tiveram um salto de 89% nos lucros nos de 2021 e 2022, em comparação com a média de 2017-2020. Por outro lado, a pobreza e a miséria em vários países é ainda maior do que era em 2019 e vem se agravando em razão de choques inflacionários e cortes em programas sociais¹⁵².

Ao que parece, o modelo de Estado Subsidiário (Estado Pós-Moderno ou Estado da Sociedade de Risco¹⁵³), que se encontra alicerçado nas teses neoliberais, não tem se mostrado eficiente para lidar com os desafios de um mundo globalizado, ambivalente, imprevisível e cada vez mais desigual. Na verdade, em muitos casos, o Estado Subsidiário Fiscal tem contribuído para acentuar desigualdades de renda e riqueza, através de normas tributárias mais benéficas para os mais abastados.

O Estado Subsidiário Fiscal brasileiro segue essa mesma linha. O Sistema Tributário Nacional não consegue reduzir ou minorar os níveis elevados e persistentes de desigualdade brasileiros, além de contribuir para acentuar a concentração de rendas e riquezas, em claro descompasso com os mandamentos e objetivos constitucionais previstos nos artigos 1º, 3º e 170 da CF/88.

1.2.3 Despesas e receitas públicas: o custo dos direitos e o tamanho do Estado

Assentado que, em regra, as democracias ocidentais estão organizadas sob o modelo de Estado Fiscal, passa-se, então, para uma discussão mais complexa, que se relaciona com os objetivos do sistema tributário e com a própria concepção de justiça adotada por determinado grupamento social. Nesse contexto, assume vital importância definir quais são as coisas que o governo deve fazer e que devem ser pagas com os recursos oriundos dos tributos¹⁵⁴.

Realmente, em um Estado Fiscal, os impostos não são apenas a principal fonte de receita estatal, figurando também como o instrumento mais importante por meio do qual o sistema político põe em prática uma determinada concepção de justiça¹⁵⁵.

¹⁵² OXFAM. *Desigualdade S.A.* OXFAM GB. Reino Unido, 2024, 9, 18 e 23.

¹⁵³ Segundo Ricardo Lodi Ribeiro, a expressão *sociedade de risco* foi cunhada pelo sociólogo alemão Ulrich Beck, em 1986, para fazer referências aos dias atuais, onde grande parte dos perigos enfrentados pelos homens surge como efeitos colaterais da própria ação humana (ambivalência), o que acaba por gerar uma imprevisibilidade quanto às consequências das condutas, bem como um enfraquecimento da racionalidade baseada no conhecimento do passado (*A Segurança Jurídica do Contribuinte - Legalidade, Não Surpresa e Proteção à confiança Legítima*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 34).

¹⁵⁴ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: Os impostos e a Justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 7.

¹⁵⁵ *Ibidem*, p. 5.

A tributação ou a não tributação é um ato político, que pode ser usado para instrumentalizar políticas públicas ou concepções ideológicas, impactando, de uma forma ou de outra na vida de cada um dos cidadãos de determinado Estado.

Mesmo sob pesado ataque de discursos populistas, a partir da década de 1970¹⁵⁶, o Estado continua sendo visto como necessário para o pensamento político-econômico dominante (neoliberalismo). Nessa linha, Norberto Bobbio observa que, ao contrário dos anarquistas, para quem o Estado é um mal absoluto que deve ser eliminado, para o pensamento liberal, o Estado é sempre um mal, mas é necessário, devendo, pois, ser conservado, dentro de limites mais restritos possíveis¹⁵⁷.

Como visto, as ideias neoliberais ganharam força, espalharam-se e serviram para construir um modelo de Estado de atuação subsidiária, a partir de 1970.

Contudo, mesmo em seu período de maior expansão e domínio, as ideias neoliberais nunca atingiram implementação uniforme nos países e governos onde foram adotadas. Isso porque, a configuração das funções a serem desempenhadas em cada um dos Estados está umbilicalmente ligada às condições históricas e culturais de cada país, inclusive, à existência de normas constitucionais que imponham objetivos, deveres e/ou prestações aos respectivos governos.

No caso brasileiro, a Constituição Federal de 1988 elencou diversas funções, objetivos e deveres de responsabilidade da República Federativa do Brasil. Por exemplo, o artigo 3º da CF/88 elenca diversos objetivos que devem ser perseguidos pelo governo brasileiro; o artigo 5º apresenta um extenso rol de direitos fundamentais, os quais, em maior ou menor grau impõem atuação estatal; e, o artigo 196 impõe ao Estado o dever de garantir acesso universal e igualitário às ações e serviços de saúde.

Há pelo texto constitucional, muitos outros exemplos de objetivos, atividades e funções a serem desempenhadas pelo Estado. Não faz parte do objeto da presente pesquisa detalhar todas essas atividades. O importante aqui é destacar que o tamanho do estado (ou a quantidade de funções a serem desempenhadas pelo governo) está diretamente ligado à carga tributária a ser suportada pelos cidadãos.

De fato, como bem destacam Stephen Holmes e Cass R. Sunstein, os direitos custam dinheiro e não podem ser garantidos sem apoio e financiamento público. Isso vale para todas

¹⁵⁶ Ataque muito comum, por exemplo, nos discursos de Ronald Reagan, que afirmava frequentemente que “*O Estado não é a solução, mas o problema.*” (HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *O custo dos direitos: Por que a liberdade depende dos impostos*. Tradução: Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2019, p. 3)

¹⁵⁷ BOBBIO, Norberto. *Liberalismo e Democracia*. São Paulo: Brasiliense, 2013, p.89.

as espécies de direitos: direitos sociais, direito de propriedade, direito à liberdade contratual, direito à saúde, direito à liberdade de expressão, direito à habitação, dentre outros. Segundo os autores, como todos os direitos demandam financiamento de uma estrutura de supervisão, que monitore seu exercício e os imponha, caso necessário, é insuficiente classificar os direitos em positivos e negativos, porque, a rigor, todos os direitos passíveis de imposição jurídica são necessariamente positivos¹⁵⁸.

Dessa forma, em razão de todos os direitos outorgados aos cidadãos demandarem recursos financeiros por parte do Estado, os quais, como visto, têm como fonte de financiamento o pagamento de tributos, existe grande disputa sobre quais funções devem ser custeadas por tributos.

Realmente, a despeito de existir certo consenso quanto à necessidade de utilização dos tributos para custeio de atividades como defesa externa e ordem interna, existe grande disputa teórica, política e ideológica quando se ultrapassa esse mínimo consenso¹⁵⁹. Por exemplo: Saúde, educação, transportes públicos e artes devem ser financiados por tributos? O sistema tributário deve ser usado para redistribuir recursos dos ricos para os pobres ou financiar alguma ajuda econômica a pessoas em situação de pobreza?¹⁶⁰

1.2.3.1 O Estado brasileiro e sua carga tributária

Conforme exposto, embora a CF/88 tenha consagrado a liberdade como um dos valores fundamentais, elencou diversas funções, objetivos e deveres de responsabilidade da República Federativa do Brasil (como reduzir pobreza e desigualdade), em um desenho de Estado que busca conjugar liberdade, igualdade e solidariedade.

Nessa ordem de ideias, embora se possa discutir no âmbito teórico e ideológico se o Estado deve ou não promover a redução de desigualdades com ajuda às pessoas mais pobres, no caso do Brasil, existem mandamentos constitucionais que impõem atuação estatal nesses campos, como por exemplo, os artigos 1º, III e 3º, I, II e III e 170, VII, da CF/88¹⁶¹.

¹⁵⁸ HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *O custo dos direitos: Por que a liberdade depende dos impostos*. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2019, p. 5 e 30/31.

¹⁵⁹ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: Os impostos e a Justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 7. Stephen Holmes e Cass R. Sunstein advertem que, mesmo o chamado Estado mínimo, demanda um alto custo de financiamento, eis que, para garantir a propriedade privada, o livre funcionamento do mercado e reprimir uso da força e da violência no âmbito interno e de ataques externos, exige a constituição e manutenção de um aparato jurídico e institucional que demanda a constante obtenção e utilização de recursos financeiros por parte do Estado. Como bem destacam os autores, não existe propriedade privada e livre mercado no estado de natureza (Ibidem, p. 45/59).

¹⁶⁰ Ibidem, p. 7 e 9.

¹⁶¹ Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

Evidentemente, como o Brasil adota como forma de financiamento de suas despesas públicas o modelo de Estado Fiscal, o financiamento dessas e outras atividades estatais (como saúde pública, assistência social e educação pública) dar-se-á predominantemente através dos impostos.

Malgrado comparações internacionais encontrem limitações em razão das diferenças existentes entre os sistemas tributários dos países¹⁶², esse tipo de análise parece servir a alguns propósitos. Decerto, a análise de dados internacionais parece ser importante para se verificar a condição atual da carga tributária brasileira (em termos comparativos), afastar algumas falácias e entender alguns problemas do sistema tributário do Brasil.

Nesse sentido, dois trabalhos publicados, pela Receita Federal do Brasil¹⁶³ e pela OCDE¹⁶⁴, em 2023, compilam informações bastante interessantes acerca da carga tributária de diversos países, possibilitando um conhecimento acerca da composição da carga tributária de várias nações e sua comparação com a carga tributária brasileira.

Um ponto que precisa ser destacado diz respeito ao fato de que a participação dos tributos no PIB, no Brasil (vulgarmente conhecida como carga tributária), é inferior à média dos países da OCDE (Brasil 32,95% x OCDE 34%), mas superior à média dos países da América Latina e Caribe (Brasil 32,95% x América Latina e Caribe 22%)¹⁶⁵:

Nada obstante, como bem observa Sergio André Rocha, a participação dos tributos no PIB de um país não é um indicador suficiente para se afirmar se a carga tributária suportada pelos contribuintes é baixa, razoável ou alta. Segundo o autor, esses qualificativos somente podem ser atribuídos diante da análise das atividades que foram atribuídas ao Estado e como ele as desempenha na prática¹⁶⁶.

III - a dignidade da pessoa humana;

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...) VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

¹⁶² A própria Receita Federal do Brasil adverte que as comparações dos valores de carga tributária nacional com as de outros países devem ser feitas com cuidado, pois algumas espécies tributárias existentes em um país podem não existir em outros. Além do caso da previdência, que, em alguns países, é totalmente privada, diferenças metodológicas também são importantes fatores a serem considerados. Por exemplo, em algumas compilações, os tributos específicos incidentes sobre o setor de combustíveis não são computados como receitas tributárias RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Carga Tributária No Brasil 2022: Análise por tributos e bases de incidência*. 2023, p. 6.

¹⁶³ Ibidem.

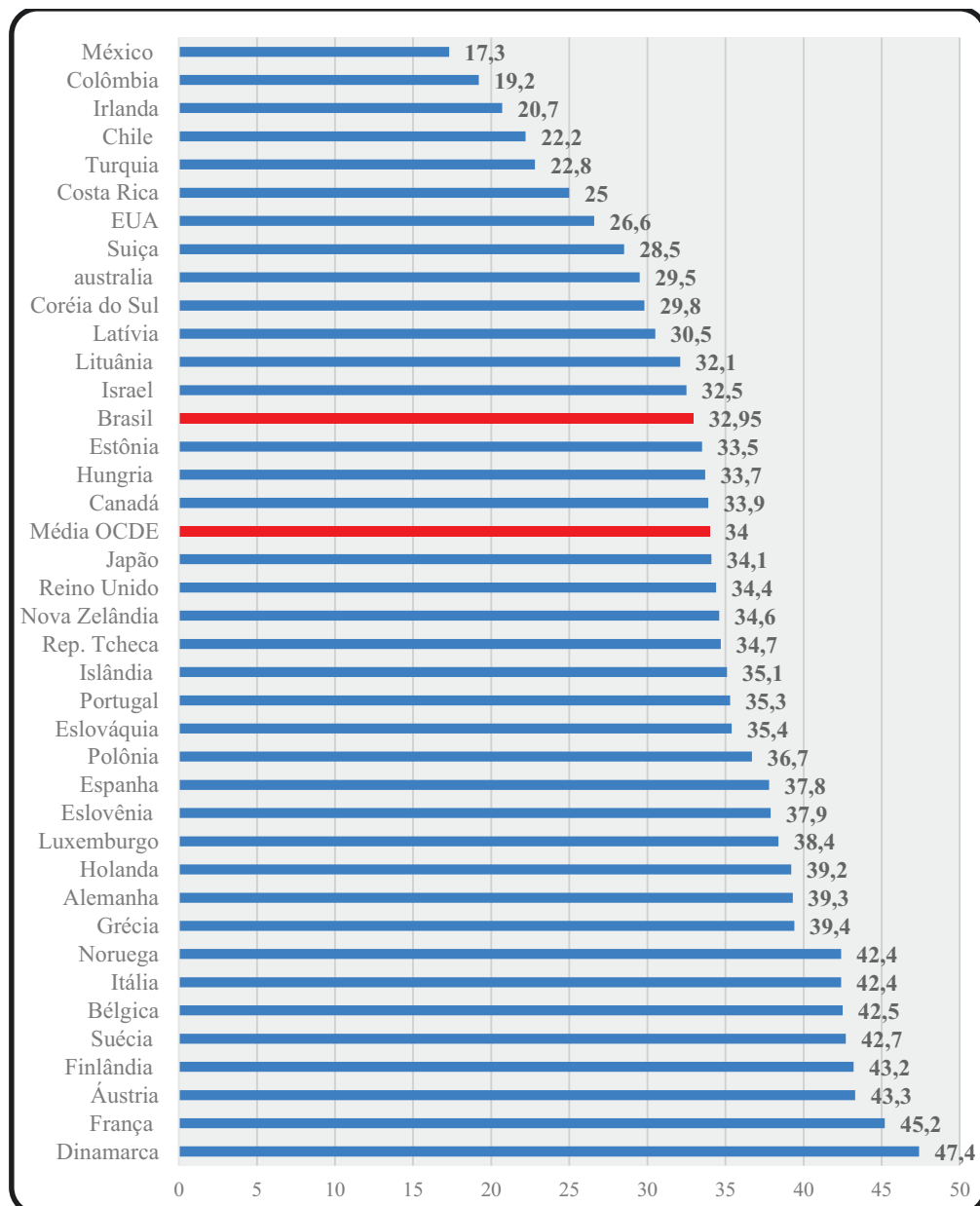
¹⁶⁴ OCDE. *Revenue Statistics 2023: Tax Revenue Buoyancy in OECD Countries*. OCDE Publishing, Paris, 2023.

¹⁶⁵ RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2023, op. cit., p. 11.

¹⁶⁶ ROCHA, Sergio André. *Fundamentos do direito tributário brasileiro*. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito, 2020, p. 29.

Nesse contexto, é bastante interessante, por exemplo, avaliar comparativamente a carga tributária brasileira com países que possuem os mesmos gastos com compromissos sociais (por exemplo, saúde pública, previdência, educação e assistência social), pois isso acaba repercutindo na carga tributária total. É o caso, por exemplo, do Reino Unido, que possui sistemas de saúde e educação com muitas similitudes com o Brasil e tem carga tributária total próxima à brasileira. Nesse sentido, conferir o gráfico abaixo, onde se tem uma análise comparativa da carga tributária entre diversos países da OCDE e Brasil:

Gráfico 1:
Carga Tributária Brasil x OCDE: % PIB (2021).



Fonte: Elaboração do autor, 2024 (com base em dados da RFB e OCDE).

O gráfico acima serve para afastar um argumento que é bastante difundido, inclusive entre veículos de imprensa, políticos e contribuintes, qual seja: que o Brasil possui uma das maiores cargas tributárias do mundo. Ao contrário do que se espalha aos quatro ventos, o Brasil não está entre as maiores cargas tributárias do mundo. Na verdade, a carga tributária brasileira está um pouco abaixo da média dos países que compõem a OCDE e é inferior à carga da maioria dos países desenvolvidos e das principais economias do mundo.

Nessa linha, diante de todas as atribuições outorgadas ao Estado brasileiro pela Constituição de 1988, em princípio, não parece que o Brasil tenha uma carga tributária excessiva, como bem observado por Sergio André Rocha¹⁶⁷

Todavia, analisar comparativamente a carga tributária não é suficiente para compreender corretamente a estrutura do sistema tributário brasileiro, bem como tentar entender alguns problemas que têm relação com o objeto da presente tese. Diante disso, faz-se necessário dissecar como se reparte essa carga total, entendendo melhor sua composição, assim como as consequências daí decorrentes. É que o se tentará fazer a partir de agora

1.2.3.2 A “opção” brasileira em alicerçar a arrecadação na tributação Indireta

Dados coletados em publicações da Receita Federal do Brasil (RFB) revelam informações importantes acerca do sistema tributário brasileiro. Dentre as referências obtidas, destaca-se a distribuição da carga tributária brasileira entre suas materialidades econômicas nos anos de 2021 e 2022. Nesse sentido, conferir a tabela abaixo:

Tabela 1:

Carga Tributária no Brasil - Base por incidência 2021 e 2022.

Base Tributos	% PIB		% ARRECADAÇÃO	
	2021	2022	2021	2022
Carga Tributária Total	32,95%	33,56%	100%	100%
Renda	7,88%	9,21%	23,92%	27,43%
Folha/Contribuições	8,41%	8,68%	25,52%	25,85%
Propriedade	1,60%	1,60%	4,87%	4,78%
Bens e Serviços	14,50%	13,48%	44,02%	40,16%

Fonte: Elaboração do autor, 2024 (com base em dados da RFB).

¹⁶⁷ ROCHA, Sergio André. *Fundamentos do direito tributário brasileiro*. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito, 2020, p. 29.

A tabela mostra que o sistema tributário brasileiro encontra-se alicerçado financeiramente na tributação sobre o consumo. A título de exemplo, em 2021, quase 45% da arrecadação brasileira teve origem na tributação sobre bens e serviços.

Enquanto quase metade das receitas tributárias arrecadadas pelo Estado brasileiro tiveram origem na tributação sobre bens e serviços, os ingressos decorrentes da tributação sobre a renda alcançaram apenas 24% do total da receita arrecadada no período. Esse fato aponta para uma opção política de privilegiar a tributação sobre o consumo, que se reconhece regressiva, em detrimento da tributação sobre a renda e demais bases. Esse não é o momento para discutir as vantagens e desvantagens da tributação do consumo versus a tributação sobre a renda. O que se pretende agora é apresentar como está desenhada a matriz tributária brasileira e compará-la com a de outros países.

Antes de avançar, entretanto, vale destacar que a reforma tributária recentemente aprovada no Congresso Nacional não pretende mudar essa estrutura no curto prazo. Com efeito, embora a EC nº 132/2023 tenha inserido no Texto Constitucional princípios relacionados à justiça tributária (art. 145, §3º, CF/88) e à atenuação de efeitos regressivos (art. 145, §4º, CF/88), o principal objetivo da reforma tributária aprovada é melhorar a tributação sobre o consumo, com enfoque na simplicidade e eficiência. Em resumo, as mudanças não irão produzir alterações imediata na composição da carga tributária brasileira, tampouco mudar a tributação sobre a renda¹⁶⁸.

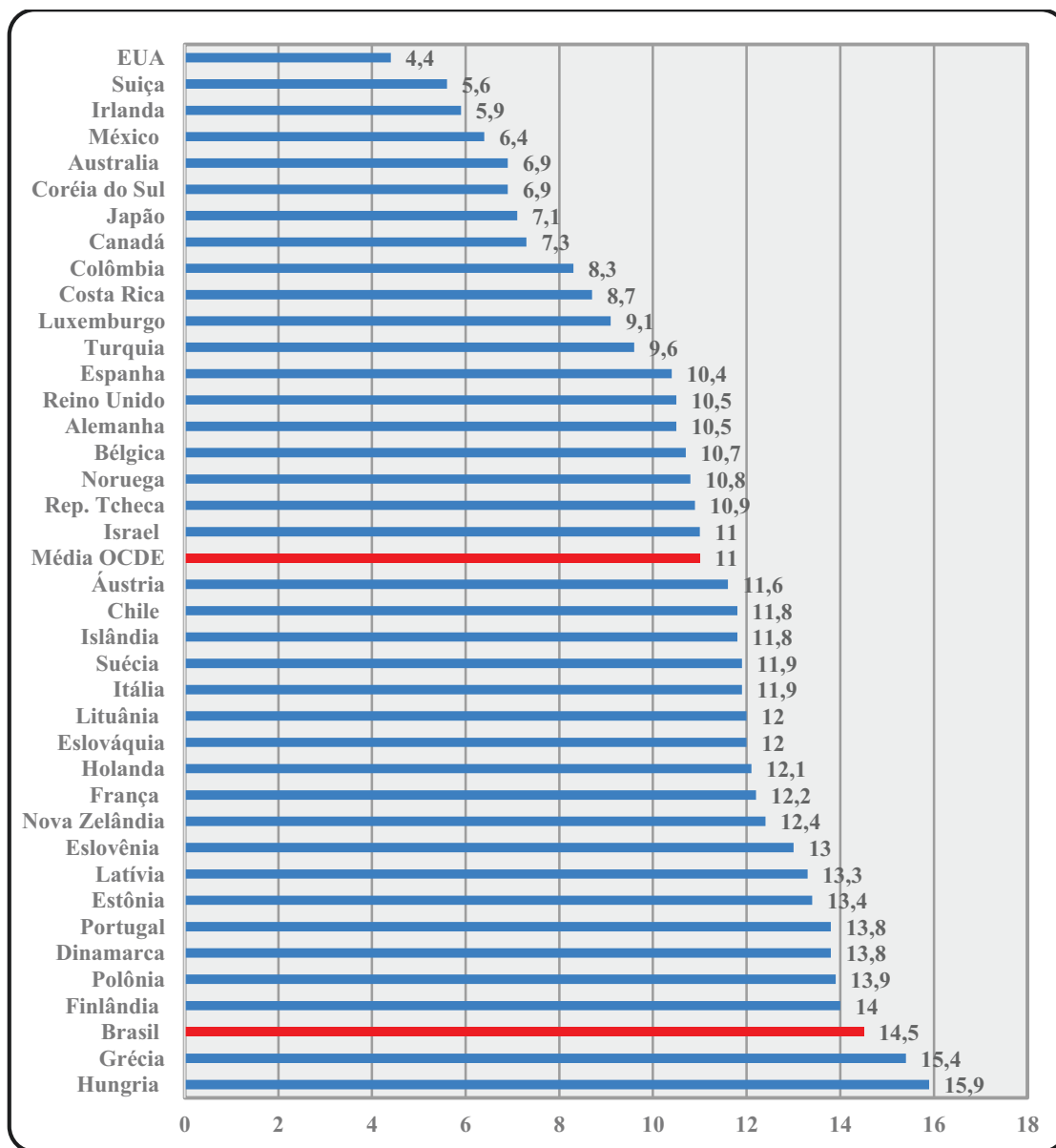
Comparativamente, consoante salienta Danilo Miranda Vieira, percebe-se uma nítida diferença entre o Brasil e os países desenvolvidos, que tributam muito menos bens e serviços (tributação indireta) e muito mais a renda (tributação direta)¹⁶⁹. Decerto, rápido cotejo entre os relatórios já citados, elaborados pela Receita Federal do Brasil e OCDE, demonstram que o Brasil tributa mais bens e serviços (em torno de 14,5% do PIB) do que a média dos países da OCDE (em torno de 11% do PIB). Nesse sentido, conferir o gráfico abaixo, que apresenta uma análise comparativa entre a tributação sobre bens e serviços nos países da OCDE e Brasil:

¹⁶⁸ Não se pode negar, entretanto, que a Emenda Constitucional nº 132/2023, que promoveu a recente Reforma Tributária brasileira, estabeleceu a “obrigação” de que o Poder Executivo encaminhe um projeto de reforma do Imposto de Renda ao congresso nacional, conforme se vê abaixo:

Art. 18. O Poder Executivo deverá encaminhar ao Congresso Nacional: I - em até 90 (noventa) dias após a promulgação desta Emenda Constitucional, projeto de lei que reforme a tributação da renda, acompanhado das correspondentes estimativas e estudos de impactos orçamentários e financeiros.

¹⁶⁹ VIEIRA, Danilo Miranda. Justiça fiscal e desenvolvimento econômico. In: MELO, Luciana Grassano de Gouvêa (org.). *Justiça fiscal: estudos críticos de problemas atuais*, p. 36-62. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito, 2020, p. 44.

Gráfico 2:
Carga Tributária sobre bens e serviços – Brasil x OCDE – % PIB (2021).



Fonte: Elaboração do autor, 2024 (com base em dados da RFB e OCDE).

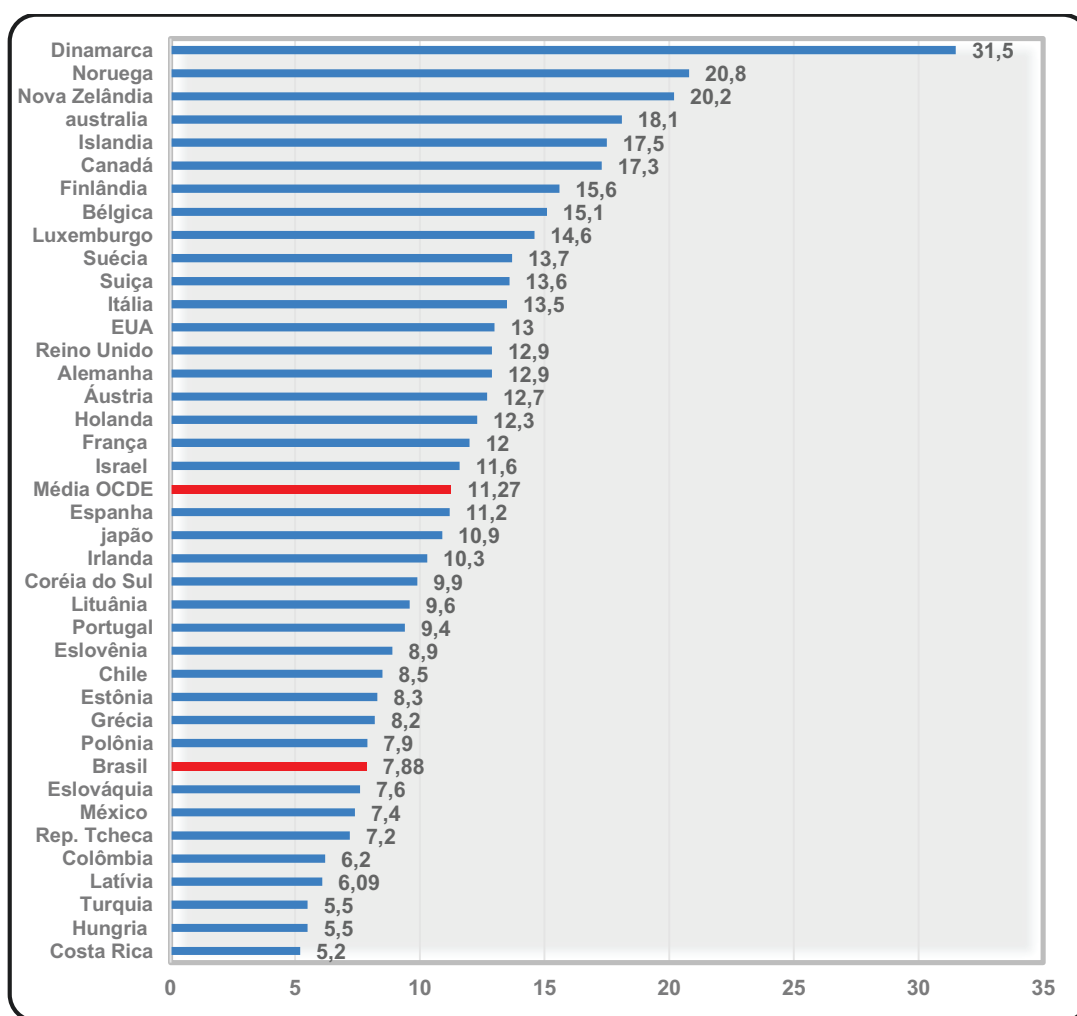
É interessante anotar que, considerando-se apenas os países integrantes da OCDE, a tributação sobre o consumo brasileira só é inferior à observada na Hungria e Grécia. Em suma, embora a carga tributária total brasileira seja compatível com parâmetros de nações desenvolvidas, sua distribuição entre as materialidades econômicas deixa claro a opção em tributar mais o consumo, ao contrário da tendência verificada nos países desenvolvidos, que tributam mais a renda do que bens e serviços.

É comum afirmar que os países em desenvolvimento têm grande parte de sua receita associada à tributação sobre bens e serviços¹⁷⁰. Nada obstante, é interessante apontar que o Brasil tributa essa materialidade em nível superior do que a média dos países da América Latina e Caribe. De acordo com dados obtidos junto à RFB, a tributação sobre bens e serviços gira em torno de 11% do PIB na América Latina e Caribe, ao passo que no Brasil essa tributação gira em torno de 14,5% do PIB¹⁷¹.

No que tange à tributação sobre as rendas, lucros e ganhos de capital, vale conferir o gráfico abaixo:

Gráfico 3:

Carga Tributária Rendas, lucros e ganhos de capital – Brasil x OCDE % PIB (2021).



Fonte: Elaboração do autor, 2024 (com base em dados da RFB e OCDE).

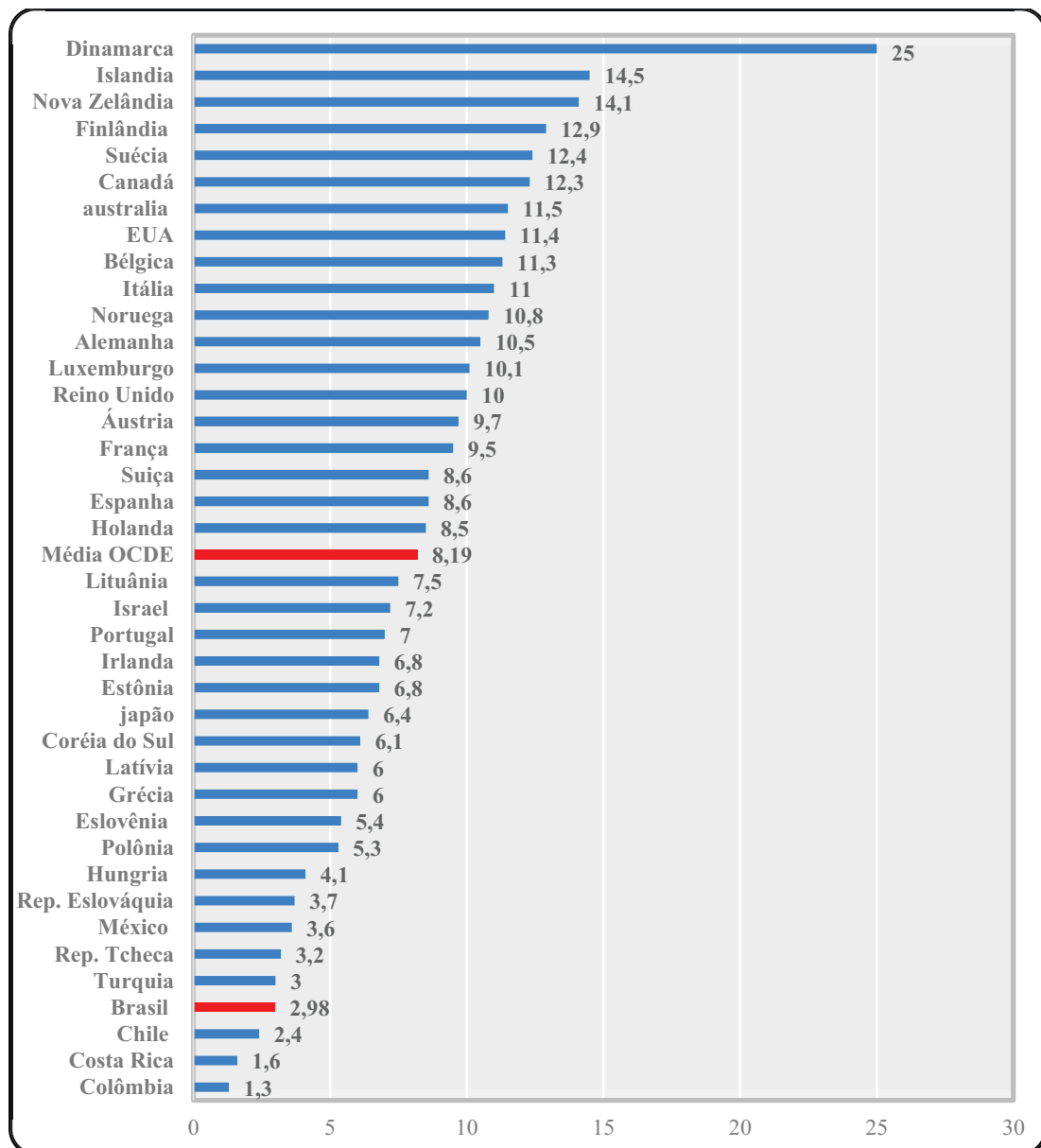
¹⁷⁰ PARENTE, Marcus Vinicius, *Tributação e Desigualdade Econômica: Elementos de Tributação Redistributiva para o Brasil do Séc. XXI*. Volume II. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020b, p. 10.

¹⁷¹ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Carga Tributária No Brasil 2022: Análise por tributos e bases de incidência*. Publicação: dezembro de 2023, p. 11.

O gráfico acima foi elaborado com base em dados que reúnem a tributação sobre a renda como um todo, abrangendo o imposto de renda pessoa física e pessoa jurídica. Esses dados demonstram que o Brasil tributa a renda de forma mais branda que os países da OCDE¹⁷². Contudo, quando se concentra a análise sobre a tributação da renda da pessoa física, a distância entre o Brasil e os países da OCDE é muito maior, conforme se vê abaixo:

Gráfico 4:

Carga Tributária Imposto de renda pessoa física Brasil x OCDE - % PIB - 2021



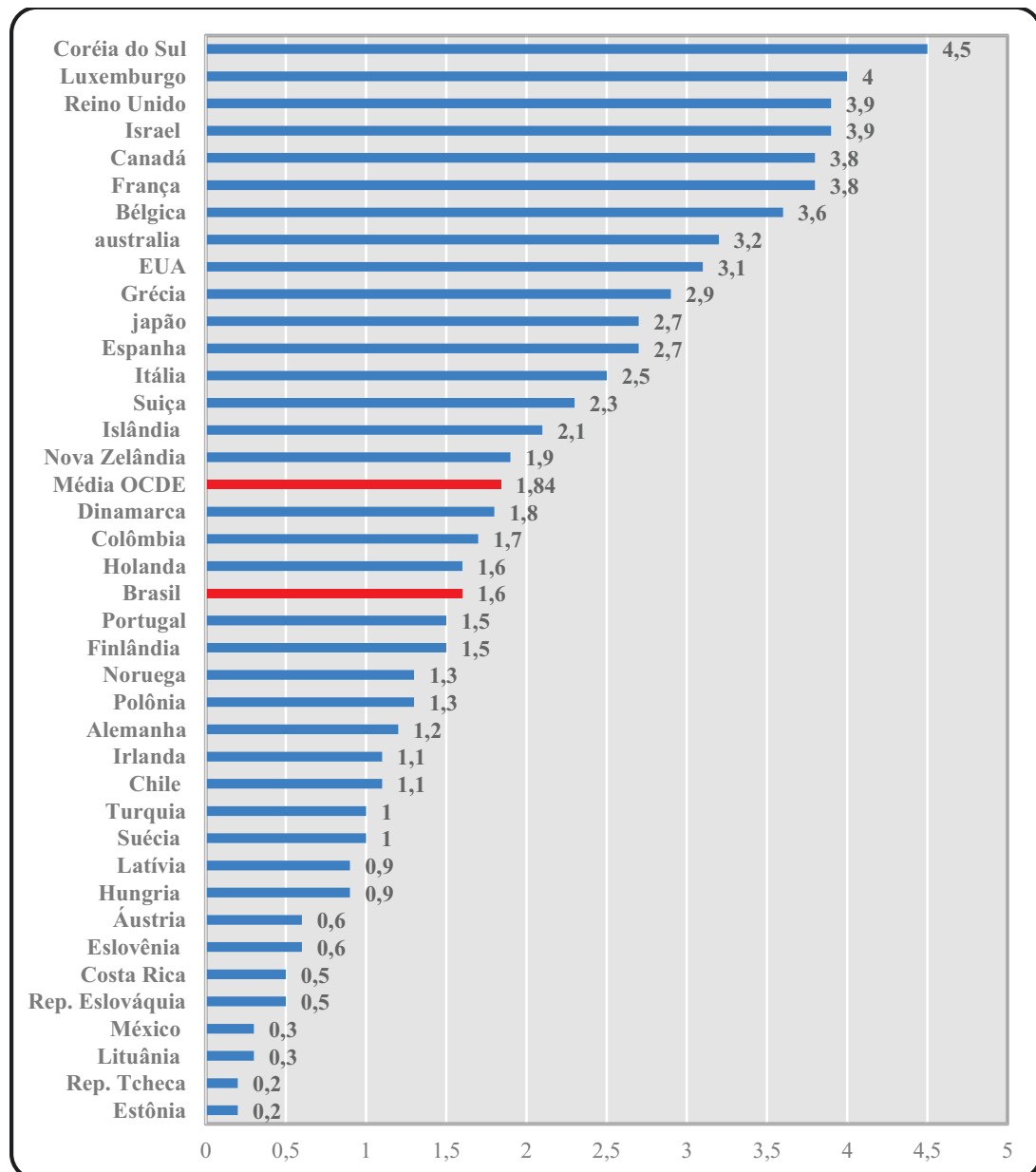
Fonte: Elaboração do autor, 2024 (com base em dados da RFB e OCDE).

¹⁷² RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Carga Tributária No Brasil 2022: Análise por tributos e bases de incidência*. Publicação: dezembro de 2023, p. 8; OCDE. *Revenue Statistics 2023: Tax Revenue Buoyancy in OECD Countries*. OCDE Publishing, Paris, 2023

O gráfico acima revela que, quando se analisa apenas o imposto de renda pessoa física, o Brasil tem uma das menores arrecadações entre os países comparados, só ficando à frente de Colômbia, Chile e Costa Rica. Por último, não se pode deixar de analisar comparativamente também a tributação sobre a propriedade praticada no Brasil e nos demais países da OCDE¹⁷³.

Gráfico 5:

Carga Tributária sobre propriedade Brasil x OCDE - % PIB – 2021



Fonte: Elaboração do autor, 2024 (com base em dados da RFB e OCDE).

¹⁷³ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Carga Tributária No Brasil 2022: Análise por tributos e bases de incidência*. Publicação: dezembro de 2023; OCDE. *Revenue Statistics 2023: Tax Revenue Buoyancy in OECD Countries*. OCDE Publishing, Paris, 2023.

A análise do gráfico acima mostra que o Brasil, em princípio, tributa a propriedade de forma bastante similar à média praticada pelos países da OCDE. Essa afirmação, contudo, merece duas observações.

Em primeiro lugar, cabe destacar que existe uma divergência entre a classificação dos impostos usada pela OCDE e aquela que é usada pela RFB. Como o Brasil não faz parte da OCDE, os gráficos foram elaborados com base em dados das duas instituições, fato que acaba repercutindo em uma importante distorção nos percentuais de arrecadação da tributação sobre a propriedade e da tributação indireta.

Com efeito, muito embora a RFB considere o IPVA uma espécie de imposto sobre a propriedade¹⁷⁴, no âmbito dos organismos internacionais, como a OCDE, os impostos sobre veículos, comumente, são associados a tributos indiretos sobre uso ou permissão de uso bens. Essa classificação engloba algumas subdivisões, dentre as quais: a propriedade, uso ou permissão de uso de veículos automotores¹⁷⁵.

Em outras palavras, muito provavelmente, os dados referentes à tributação sobre a propriedade no Brasil estão superestimados. De acordo com Fernando Gaiger Silveira e Luana Passos, caso o IPVA seja retirado da contabilização dos tributos patrimoniais, sendo considerado, como é feito, na imensa maioria dos países, como um tributo indireto, a participação dos tributos sobre a propriedade no PIB, no Brasil, cairia para 1%. Esse percentual colocaria o Brasil muito abaixo dos países das economias mais avançadas e bem próximo de países da América Latina¹⁷⁶. Por outro lado, essa nova classificação ainda tem o condão de piorar a situação do Brasil quanto à tributação sobre o consumo, aumentando o percentual de arrecadação sobre o PIB nesse segmento para 15% do PIB.

Em segundo lugar, ainda que o Brasil estivesse no mesmo patamar dos países mais desenvolvidos em termos de representatividade dos tributos sobre a propriedade na arrecadação total, a questão que se coloca é a conveniência ou dever de se tributar de forma mais pesada ou

¹⁷⁴ Nesse sentido, conferir as regras gerais de classificação e agregação dos tributos utilizadas pela Receita Federal do Brasil na produção dos relatórios acerca da carga tributária no Brasil, onde o citado órgão aponta expressamente o IPVA como uma espécie de tributo sobre a propriedade. RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Carga Tributária No Brasil 2022: Análise por tributos e bases de incidência*. Publicação: dezembro de 2023, p. 30/35.

¹⁷⁵ OECD. *Revenue Statistics 2023: Tax Revenue Buoyancy in OECD Countries*, OECD Publishing, Paris, 2023, p. 350/354. Conquanto cada país tenha autonomia para estabelecer sua nomenclatura contábil, Pedro Humberto Bruno de Carvalho Júnior observa que, em regra, esse tributo tem sido classificado internacionalmente como um imposto indireto sobre permissão de uso veicular (Imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA)). In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas*. Eduardo Fagnani (org.). ANFIP/FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018b, p. 427).

¹⁷⁶ SILVEIRA, Fernando Gaiger; PASSOS, Luana. Renúncias Fiscais e Tributação da Riqueza: as capturas pelas elites econômicas e classe média tradicional. In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas*. Eduardo Fagnani (org.). ANFIP/FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018, p. 712.

progressiva a propriedade, especialmente em países com níveis de desigualdade tão elevados como o Brasil. Esse ponto faz parte do cerne da pesquisa e será desenvolvido mais à frente.

Embora análises comparativas de sistemas tributários devam ser feitas com cuidado, conforme já alertado nas linhas anteriores, os gráficos e tabelas colacionados acima servem para demonstrar uma realidade incontestável, qual seja: a tributação sobre bens e serviços corresponde a quase metade da arrecadação tributária brasileira, bem como equivale a quase 5 vezes aquilo que é arrecadado através de imposto de renda pessoa física.

Conquanto a discussão envolvendo qual materialidade econômica reflete a melhor opção fiscal (renda x consumo) seja uma questão polêmica, a estruturação de um sistema tributário baseado na tributação sobre bens e serviços revela uma opção política por um modelo de tributação e de justiça¹⁷⁷.

Acertadamente, Ricardo Lodi Ribeiro destaca que, embora a tributação sobre o consumo seja dirigida a toda população, ela acaba por onerar de forma mais pesada os mais pobres, porque esses cidadãos acabam por gastar todos os seus rendimentos na aquisição de bens e serviços essenciais à sua sobrevivência, não conseguindo amealhar qualquer patrimônio ou riqueza, pois nada lhe sobra para poupar ou guardar¹⁷⁸.

Esse quadro de maior concentração ou dependência da tributação sobre bens e serviços aponta para um desenho de sistema tributário bastante regressivo, pois os cidadãos com menos recursos acabam pagando mais tributos (proporcionalmente) do que os indivíduos mais abastados economicamente, eis que, como visto, os indivíduos mais pobres acabam consumindo toda sua renda.

A clara opção pela maior tributação sobre consumo, com baixa tributação sobre a renda e sobre a propriedade, indica que o Brasil está alicerçado sobre um sistema tributário que dispensa tratamento mais favorável para os indivíduos mais abastados economicamente (que evidenciam menor propensão a consumir e maior propensão a poupar¹⁷⁹), enquanto sacrifica os

¹⁷⁷ Como bem pontua Ricardo Lodi Ribeiro, a carga e a base tributária de um país revelam as escolhas legislativas sobre quanto tributar, que tributar e em qual medida, sendo possível identificar da análise desses itens os objetivos da política fiscal, bem como quais segmentos estão sendo mais ou menos onerados (*Finanças públicas e pandemia: entre a austeridade e a democracia*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021, p. 63).

¹⁷⁸ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Estudos de Direito Tributário – Volume I – Tributação e Cidadania* – Rio de Janeiro: Editora Multifoco, 2015, p. 22.

¹⁷⁹ Conforme destaca Marcus Vinicius Parente Rebouças, a literatura econômica aponta que, no agregado, a propensão a consumir se relaciona de modo inverso com o nível de renda, ou seja, quanto menor for a renda, maior será a proporção dos ganhos destinados ao consumo e, quanto maior a renda, menor será a porcentagem destinada ao consumo imediato. Por outro lado, segundo o autor, a propensão a poupar evolui paralelamente ao nível de renda, pois quanto maiores forem os rendimentos, maior a proporção da renda não consumida, passível, assim, de ser acumulada sob a forma de poupança (*Tributação e Desigualdade Econômica: Elementos de Tributação Redistributiva para o Brasil do Séc. XXI. Volume II*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020b, p. 15/16). Danilo Miranda Vieira vai nessa mesma linha, afirmando que, uma renda crescente é acompanhada com frequência de

mais vulneráveis, inclusive, através da incidência de tributos sobre bens e serviços relacionados às necessidades básicas¹⁸⁰.

Nessa ordem de ideias, cabe destacar a observação de Ricardo Lodi Ribeiro, que aduz que a justiça de um sistema tributário está na adequada distribuição da carga tributária entre os detentores de patrimônio e renda de um lado, e aqueles que nada têm, exceto despesas, do outro. Os objetivos de cada sociedade devem presidir as escolhas que irão desaguar na estrutura do sistema tributário¹⁸¹.

Seguindo essa linha, é possível afirmar que o sistema tributário brasileiro não guarda compatibilidade com o princípio da justiça tributária, eis que, como visto acima, os responsáveis pela maior parte da arrecadação tributária no Brasil são os mais pobres. Segundo Nathalia de Andrade Medeiros Tavares, a carga tributária no Brasil é direcionada, majoritariamente, aos integrantes das classes menos abastadas, ao invés de ser suportada pela parcela da sociedade que possui maior patrimônio e renda, fato que acaba contribuindo para a sensação da maior parte da sociedade de que os tributos são elevados¹⁸².

A tributação mais pesada sobre o consumo de bens e serviços tem ainda um outro problema que é aumentar o custo dos produtos e serviços brasileiros. De fato, em um mundo bastante globalizado, uma tributação que onera de forma mais pesada a produção e o comércio acaba por afetar a competitividade dos produtos e serviços brasileiros em relação a outros países com uma tributação menor sobre essas materialidades econômicas.¹⁸³

Marcus Vinicius Parente Rebouças faz observação interessante quanto à possibilidade de que uma diminuição da tributação indireta sobre a cadeia de bens e serviços possa estimular a demanda agregada de consumo e estimular o setor produtivo a fazer mais investimentos,

um aumento na poupança, seguindo a ideia de que a propensão marginal a consumir decresce à medida que a renda aumenta (Justiça fiscal e desenvolvimento econômico. In: MELO, Luciana Grassano de Gouvêa (org.). *Justiça fiscal: estudos críticos de problemas atuais*, p. 36-62. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito, 2020, p. 58).

¹⁸⁰ REBOUÇAS, Marcus Vinicius Parente. *Tributação e Desigualdade Econômica: Elementos de Tributação Redistributiva para o Brasil do Séc. XXI. Volume II*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020b, op. cit., p. 16.

¹⁸¹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Finanças públicas e pandemia: entre a austeridade e a democracia*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021, p. 63/65.

¹⁸² TAVARES, Nathalia de Andrade Medeiros. *Desigualdades sociais patrimoniais: como a tributação pode reduzi-las?* Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 76. No mesmo sentido, Tatiana Junger destaca que o desenho tributário brasileiro imputa maior ônus fiscal (proporcionalmente) às classes menos favorecidas, que são sacrificadas em favor dos mais abastados economicamente (*Reforma Tributária: Desigualdade, Tributação e Desenvolvimento*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020, p. 161).

¹⁸³ VIEIRA, Danilo Miranda. Justiça fiscal e desenvolvimento econômico. In: MELO, Luciana Grassano de Gouvêa (org.). *Justiça fiscal: estudos críticos de problemas atuais*, p. 36-62. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito, 2020, p. 57.

produzindo efeitos, inclusive, sobre o mercado de trabalho e (indiretamente) sobre a desigualdade¹⁸⁴.

Após essa breve análise de como se encontra desenhado em linhas gerais o sistema tributário brasileiro, bem como sobre as materialidades econômicas escolhidas como fontes de financiamento dos gastos públicos, comparando-as com as escolhas de outros países, a pesquisa passará analisar os critérios/fundamentos de repartição dos encargos tributários entre os cidadãos, debruçando-se sobre as principais teorias que orientam a divisão do ônus tributário entre os indivíduos de um Estado.

1.3 Divisão dos encargos tributários pela sociedade

1.3.1 A Igualdade e os critérios de comparação

A igualdade é um dos valores que permeia o discurso filosófico, político e jurídico há séculos. Em seu nome, como bem destacado por Marciano Seabra de Godoi, revoluções foram tramadas e realizadas, reis e rainhas foram coroados e decapitados, diversas teorias foram construídas e rejeitadas¹⁸⁵.

A própria noção de justiça sugere a ideia de certa igualdade. Com efeito, faz parte da ideia de justiça, dentre outras coisas, o tratamento de igualdade¹⁸⁶, variando as diversas teorias de justiça acerca do conteúdo da igualdade.

Conforme destaca Chaïm Perelman, desde Platão e Aristóteles, passando por São Tomás de Aquino, até os juristas, filósofos e estudiosos contemporâneos, todos estão de acordo que a ideia de justiça consiste em uma certa aplicação da ideia de igualdade¹⁸⁷.

Amartya Sen sublinha que as mais importantes teorias normativas da justiça que receberam apoio e defesa nos últimos tempos exigem igualdade de alguma coisa, algo que de alguma forma consideram importante. O autor afirma que tais teorias podem ser totalmente

¹⁸⁴ REBOUÇAS, Marcus Vinícius Parente. *Tributação e Desigualdade Econômica: Elementos de Tributação Redistributiva para o Brasil do Séc. XXI. Volume I*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020a., p. 211.

¹⁸⁵ GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, Igualdade e Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 9.

¹⁸⁶ TIPKE, Klaus. Princípio de igualdade e ideia de sistema no Direito Tributário. In: MACHADO, Brandão. *Estudos em homenagem ao professor Ruy Barbosa Nogueira*, p. 515-527. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 519.

¹⁸⁷ PERELMAN, Chaïm. *Ética e Direito*. Tradução: Maria Ermantina Galvão G. Pereira. São Paulo: Martins Fontes, 1996. Klaus Tipke, todavia, faz observação importante, no sentido de que, se é certo que a igualdade faz parte do conceito de justiça, não se pode, para determinar o conteúdo da igualdade, remontar novamente à justiça, pois, do contrário, haverá um círculo vicioso. Princípio de igualdade e ideia de sistema no Direito Tributário. In: MACHADO, Brandão. *Estudos em homenagem ao professor Ruy Barbosa Nogueira*, p. 515-527. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 519.

diversas, até mesmo contrárias umas às outras, mas ainda assim buscam a igualdade¹⁸⁸. Decerto, nem toda teoria política é igualitária, mas a ideia de que toda pessoa tem importância igual está na base de todas as teorias de filosofia política modernas¹⁸⁹.

Um dos temas fundamentais do constitucionalismo¹⁹⁰, a igualdade se firmou como um dos princípios axiais da cultura político-jurídica contemporânea. A CF/88, como grande parte das constituições modernas, consagra a igualdade como valor fundamental, estabelecendo em seu artigo 5º, *caput*, que todos são iguais perante a lei. Tal preceito consagra a ideia que a lei não deve ser fonte de privilégios ou perseguições, mas sim um instrumento regulador da vida em sociedade, impondo-se o tratamento equitativo entre todos os seus membros da sociedade¹⁹¹.

Embora o enunciado exposto acima não comporte maiores discussões, a definição do exato conteúdo da igualdade não é tarefa das mais fáceis. Considerando que inerente à função legislativa discriminar situações para submetê-las à regência de regras, cabe questionar: quais são as discriminações toleráveis? Quais são os limites que orientam a atuação do legislador?

Celso Antônio Bandeira de Mello sustenta que as respostas a esses questionamentos envolvem a investigação dos seguintes pontos: a) o elemento ou situação que foi tomado como critério discriminatório; b) se há justificativa racional ou fundamento lógico entre o fator de *discrímen* e a desigualdade procedida; c) se a correlação ou fundamento racional exigido anteriormente é compatível com o ordenamento constitucional¹⁹².

Seguindo linha parecida, Humberto Ávila destaca o caráter relativo da igualdade. De acordo com Ávila o dever de tratamento igualitário surge quando, para alcançar determinada finalidade, que deve ser buscada por imposição legal ou constitucional, sujeitos são comparados, levando-se em conta critérios relevantes e congruentes relativamente àquela finalidade perseguida¹⁹³. Em outras palavras: para se analisar se igualdade foi ou não respeitada, Humberto Ávila entende que é necessário analisar uma relação entre sujeitos, com base em um ou mais critérios ou medidas de comparação, que servem de instrumento para atingir uma finalidade.

¹⁸⁸ SEN, Amartya. *A ideia de Justiça*. São Paulo: Companhia das Letras, 2011, p. 325. O tema será aprofundado em seções posteriores, quando serão analisados pontos relacionados.

¹⁸⁹ KYMLICKA, Will. *Filosofia política contemporânea: uma introdução*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 6.

¹⁹⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário - Volume III - Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005b, p. 346.

¹⁹¹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 10.

¹⁹² *Ibidem*, p. 21/22.

¹⁹³ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 42.

De tudo que foi exposto, percebe-se, que, ao contrário da identidade, que é absoluta, a igualdade é sempre relativa, necessitando de um critério para sua aplicação nas comparações intersubjetivas. A igualdade apresenta-se, assim, como uma categoria relativa: dois contribuintes estão em situação equivalente com relação a uma medida ou critério de comparação¹⁹⁴, ou seja, a análise da igualdade sempre dependerá da utilização de um critério ou medida que permita responder ao questionamento: igual em relação a quê? ¹⁹⁵.

No entanto, em razão do seu conteúdo vazio¹⁹⁶, pode-se afirmar que não há um critério de comparação inerente à ideia de igualdade. Faz-se necessário, então, integrar a ideia de igualdade, transportando para o direito tributário ideias ou critérios que possam servir como parâmetro de comparação.

Nesse contexto, Andrei Pitten Velloso observa que somente é possível atribuir um conteúdo determinado à igualdade e controlar a constitucionalidade da disparidade no trato tributário, através da utilização das ideias de justiça transportadas para o direito tributário e de especificações constitucionais explícitas (como, por exemplo, princípio da isonomia tributária e/ou da capacidade contributiva)¹⁹⁷.

1.3.2 Capacidade contributiva: conceito e conteúdo¹⁹⁸

As mais importantes teorias acerca da justiça tributária (ou o transporte das ideias de justiça para o direito tributário) derivam dos estudos de financistas e economistas, os quais procuraram analisar e desenvolver teses que pudessem construir uma ideia de justiça na

¹⁹⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2012, 273.

¹⁹⁵ TIPKE, Klaus. Princípio de igualdade e ideia de sistema no Direito Tributário. In: MACHADO, Brandão. *Estudos em homenagem ao professor Ruy Barbosa Nogueira*, São Paulo: Saraiva, 1984, p. 520.

¹⁹⁶ Ricardo Lobo Torres leciona que a igualdade, tanto como valor, quanto como princípio, é vazia, recebendo seu conteúdo emanado de diversos valores e princípios e harmonizando-lhes as comparações intersubjetivas. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário - Volume II - Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005^a, p. 152/153.

¹⁹⁷ VELLOSO, Andrei Pitten. *O princípio da Isonomia Tributária - Da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 142.

¹⁹⁸ É preciso esclarecer que a referência aqui feita à capacidade contributiva visa apenas usá-la como referencial teórico, apresentando noções essenciais ao desenvolvimento do raciocínio desenvolvido nessa parte da presente pesquisa. Como se sabe, a capacidade contributiva já foi objeto de inúmeros estudos dedicados exclusivamente a dissecá-la. Para um aprofundamento acerca do tema, além das obras referenciadas no final do presente trabalho, conferir, dentre tantas outras, as seguintes: JORGE COSTA, Alcides. Capacidade Contributiva, *Revista de Direito Tributário*, nº 55, 1991. COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*, São Paulo: Malheiros, 1996. MOSCHETTI, Francesco. *Principio della Capacità Contributiva*. Pádua, CEDAM, 1973 PALAO TABOADA, Carlos. Isonomia e Capacidade Contributiva, *Revista de Direito Tributário*, nº 4, 1982. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Hacienda y Derecho. Madri, Instituto de Estudios Políticos, 1963, vol. VIII. LEJEUNE VALCARCEL, Ernesto. Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria. in *Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario* Madri, Editorial de Derecho Financiero, 1980; ZILVETI, Fernando Aurelio. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004a.

repartição dos ônus fiscais sob a ótica das teorias do benefício, equivalência, sacrifício e capacidade contributiva¹⁹⁹.

Para a maior parte das ordens constitucionais contemporâneas, a capacidade econômica dos contribuintes é o critério fundamental que preside a repartição dos encargos tributários²⁰⁰. Dito de outra forma: Na atualidade, o principal critério de comparação em matéria tributária (especialmente no campo dos impostos²⁰¹) é a capacidade econômica dos cidadãos²⁰².

Embora seja possível encontrar registros históricos de tributação baseada em uma ideia de justiça fiscal e/ou capacidade contributiva já no Egito Antigo²⁰³, um dos primeiros registros teóricos da defesa da cobrança de tributos segundo a capacidade econômica pode ser encontrado em Adam Smith, quando da publicação de seu *A Riqueza das Nações* (1776).

Por conta disso, grande parte da doutrina costuma afirmar que a primeira formulação teórica referente à capacidade contributiva coube a Adam Smith²⁰⁴. Para Smith, os súditos de cada Estado deveriam contribuir para a manutenção do Governo, proporcionalmente às suas respectivas capacidades, isto é, em proporção ao rendimento que cada um usufrui sob a proteção do Estado²⁰⁵.

Como muito bem destacado por Marciano Seabra de Godoi, ao apontar a capacidade contributiva como critério fundamental para a repartição dos encargos tributários, Smith rompe com os critérios discriminatórios até então utilizados para distribuir o ônus da tributação (tais como: *status civil*, raça, religião e nacionalidade)²⁰⁶

¹⁹⁹ VELLOSO, Andrei Pitten. *O princípio da Isonomia Tributária - Da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 147.

²⁰⁰ GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, Igualdade e Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 183.

²⁰¹ No caso de tributos vinculados a uma atuação estatal (taxas e contribuições), parece acertado o entendimento de que não são orientados pela capacidade contributiva, mas sim por princípios diversos, como os da retribuição e benefício, respectivamente, relacionados à atuação estatal a ser remunerada. Nesse sentido, conferir Regina Helena Costa (*Princípio da Capacidade Contributiva*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 56-64).

²⁰² No mesmo sentido, conferir ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 160.

²⁰³ Regina Helena Costa aponta que no antigo Egito se concebia que os tributos deveriam guardar proporção com a riqueza daqueles que os pagavam. Segundo a autora, também é possível identificar ideias relacionadas à capacidade contributiva na Grécia antiga, na Magna Carta de 1215, e, na idade média, nos escritos de São Tomás de Aquino (COSTA, 2012, op. cit., 17/18).

²⁰⁴ Nesse sentido, por exemplo, GODOI, 1999, op. cit., p. 183 e TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário - Volume II - Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005^a, p. 288.

²⁰⁵ SMITH, Adam. *A riqueza das nações [e-book]: uma investigação sobre a natureza e as causas da riqueza das nações*. Tradução: Norberto de Paula Lima. 4. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2017, p. 517/518. É importante consignar, entretanto, a observação de Fernando Aurelio Zilveti, que adverte que a capacidade contributiva não é de fato um princípio descoberto por Adam Smith, pelos ingleses ou pelos iluministas franceses; mas sim um pensamento diretor tão velho como os próprios impostos (*Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004a, p. 152).

²⁰⁶ GODOI, 1999, op. cit., p. 188.

Por outro lado, ao afirmar que a capacidade contributiva deve orientar a repartição da carga tributária, o liberalismo encontrou um critério que, repartindo igualmente os sacrifícios gerados pelos tributos, vedava privilégios e formas de discriminação, algo que era fundamental em um momento histórico de ascensão da classe burguesa e da afirmação da igualdade de todos perante a lei. Não por acaso, é possível identificar um gérmen da capacidade contributiva na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789 (art. 13).

Não obstante isso, consoante observa Marciano Seabra de Godoi, a noção de capacidade contributiva ganha sentido e funcionalidade no momento em que o tributo adquire o *status* de principal receita pública e a igualdade perante a lei é alçada como alicerce fundamental do regimes constitucionais liberais²⁰⁷. É fundamental entender essa ligação histórica entre o início da formulação teórica da capacidade contributiva e o desenvolvimento das ideias relacionadas ao iluminismo e liberalismo, especialmente no que tange à igualdade, as quais levaram à construção e sedimentação do Estado Moderno, conforme já foi explorado em seções anteriores da presente pesquisa.

A despeito da incontestável importância da ideia que envolve a capacidade contributiva, que restou consagrada em diversos textos e Constituições a partir do final século XVIII, a sistematização de uma teoria precisa e coerente envolvendo o aludido instituto somente se deu no âmbito das Finanças Clássicas, no século XIX, e, no âmbito da Ciências Jurídicas, no século XX²⁰⁸. Seu desenvolvimento e consolidação, porém, não se deu sem percalços, especialmente durante a fase de seu apogeu e crise.

Por certo, a história da capacidade contributiva revela um caminho marcado por avanços e retrocessos. Seu principal ponto de inflexão se deu justamente durante sua exacerbação, com a exaltação da teoria da interpretação econômica do fato gerador e sua consagração como único critério de concretização da justiça tributária²⁰⁹. Após ter passado por um período de crise durante parte do século XX, a capacidade contributiva retoma importância como principal

²⁰⁷ GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, Igualdade e Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 188 e 191.

²⁰⁸ COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 19. Ricardo Lobo Torres adverte que, durante o Estado Patrimonial (século XII ao século XVIII), não havia preocupação em justificar ou associar os impostos à capacidade contributiva, em virtude de os tributos ainda não figurarem como principal receita estatal. Segundo o autor, nesse período, os tributos eram arrecadados com base na razão de Estado e tinham sua justificativa ancorada na esporádica necessidade do governante: dote da princesa, resgate do príncipe, guerras, terremotos etc. Somente com o advento do Estado Fiscal, e a importância adquirida pelo imposto como principal fonte de financiamento dessa espécie de Estado, é que se inicia a busca pela fundamentação/justificativa dos tributos (*Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário - Volume II - Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005a, p. 288).

²⁰⁹ Para uma análise acerca do apogeu e da crise da capacidade contributiva, conferir VELLOSO, Andrei Pitten. O princípio da Isonomia Tributária - Da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 157/160 e RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 141/147.

critério de justiça fiscal no final desse mesmo século, figurando, atualmente, de forma amplamente dominante, como principal critério de comparação em matéria tributária.

Nas palavras de Sergio André Rocha, o princípio da capacidade contributiva é um princípio fundamental do Sistema Tributário Nacional, que reparte os custos indivisíveis do Estado entre os cidadãos, segundo sua capacidade econômica, e de forma desvinculada de qualquer benefício auferido pelo contribuinte²¹⁰. Significa tributar cada um de acordo com sua manifestação de riqueza²¹¹ ou que cada cidadão deve contribuir para a coletividade de acordo com sua capacidade de fazê-lo.²¹²

No ordenamento jurídico brasileiro, a capacidade contributiva tem previsão expressa no texto constitucional, artigo 145, §1º, da CF/88²¹³. No entanto, a positivação do referido princípio no âmbito constitucional não é um privilégio brasileiro, sendo possível encontrá-lo em outros sistemas constitucionais do ocidente, como Argentina, Chile, Espanha, Grécia, Holanda, Itália, México etc.²¹⁴.

Muito embora a doutrina e a jurisprudência dos tribunais alemães reconheçam a importância do princípio da capacidade contributiva, destinando-lhe especial atenção, a Constituição Alemã atual não o menciona expressamente. Nessa conjuntura, a doutrina e jurisprudência alemã (em sua esmagadora maioria) têm tratado o aludido princípio como uma decorrência do princípio da igualdade²¹⁵.

No Brasil, conquanto exista previsão constitucional expressa acerca da capacidade contributiva (art. 145 §1º, CF/88), a doutrina também reconhece uma íntima ligação entre os princípios da capacidade contributiva e o princípio da igualdade.

Regina Helena Costa, por exemplo, enxerga que a igualdade está na essência da capacidade contributiva, que deve ser vista como um subprincípio ou derivação do princípio mais geral, que é a igualdade²¹⁶.

²¹⁰ ROCHA, Sergio André. *Fundamentos do direito tributário brasileiro*. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito, 2020, p. 80.

²¹¹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 141.

²¹² BUFFON, Marciano. *O princípio da progressividade tributária na Constituição Federal de 1988*. São Paulo: Memória Jurídica Editora, 2003, p. 69.

²¹³ “Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: § 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

²¹⁴ BUFFON, 2003, op. cit., 70/71.

²¹⁵ ZILVETI, Fernando Aurélio. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004a, p. 155.

²¹⁶ COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 42.

Fernando Aurélio Zilveti segue o mesmo caminho, enxergando no princípio da capacidade contributiva um instrumento para realizar a igualdade na tributação, considerando-o como um corolário do princípio da igualdade²¹⁷

Humberto Ávila pontua que a capacidade contributiva é o próprio critério de aplicação da igualdade no caso de impostos com finalidade fiscal. Adverte o autor, contudo, que, embora o princípio da capacidade contributiva constitua uma concretização setorial do princípio da igualdade, no caso das normas criadoras de encargos, a igualdade possui âmbito de aplicação mais extenso que a capacidade contributiva, aplicando-se não só às normas com conteúdo primordialmente arrecadatório²¹⁸. Nessa mesma rota, José Casalta Nabais afirma que a capacidade contributiva nada mais é que uma expressão da igualdade para o domínio dos impostos, constituindo o critério de comparação pelo qual se mede a igualdade na tributação²¹⁹.

Esse curso argumentativo, que vê a capacidade contributiva como um subprincípio que instrumentaliza a igualdade tem como vantagem superar algumas antinomias entre a capacidade contributiva e medidas extrafiscais. Realmente, ao se considerar a capacidade contributiva como critério fundamental, mas não o único, para repartição dos encargos tributários relativos a impostos (ou subprincípio a serviço de um princípio maior), é possível concluir que outros valores ou princípios podem justificar discriminações legislativas derogatórias da capacidade contributiva, desde que o critério de comparação escolhido seja justificado à luz do princípio da proporcionalidade²²⁰

1.3.3 Critérios, fundamentos e instrumentalização da capacidade contributiva

Como já dito, a capacidade contributiva figura atualmente como principal critério de comparação em matéria tributária, servindo como pressuposto e limite da divisão de encargos fiscais entre os contribuintes²²¹.

²¹⁷ ZILVETI, Fernando Aurélio. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004a, p. 134.

²¹⁸ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 370/372.

²¹⁹ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Edições Almedina S/A, 2009, p. 444.

²²⁰ GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, Igualdade e Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 192/196. Para uma análise do controle de medidas extrafiscais à luz do princípio da proporcionalidade, conferir: BOMFIM, Gilson Pacheco. *Incentivos Tributários: Conceituação, Limites e Controle*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015.

²²¹ Costuma-se falar em capacidade contributiva como pressuposto e limite da tributação. Na visão de Andrei Pitten Velloso, como pressuposto da tributação, o princípio da capacidade contributiva funciona como uma interdição da tributação de fatos que não revelem capacidade contributiva e de pessoas que não a tenham. No que tange aos limites da tributação, a capacidade contributiva atua na graduação da tributação, impedindo-a fora de determinados limites (*O princípio da Isonomia Tributária - Da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 162).

Entretanto, não se pode olvidar que a distribuição dos ônus fiscais entre os cidadãos, ao longo do tempo, também aparece relacionada a outros critérios. Nessa senda, faz-se necessário destacar brevemente os principais critérios de repartição dos encargos tributários ao longo da história (capitação, equivalência, benefício e sacrifício), bem como suas eventuais relações com o princípio da capacidade contributiva e da igualdade.

De acordo com o critério da capitação, todo contribuinte deve pagar a mesma quantia, independentemente se ele obtém renda e o quão elevada ela seja. Em outras palavras, o pobre paga a mesma soma que o rico²²². Nesse modelo, os impostos são iguais para todos, coletados por cabeça, estando ligados à mera existência ou ser da pessoa, e não a sua capacidade econômica²²³.

Como muito bem observado por Marcus Vinícius Parente Rebouças, ao abstraírem as condições materiais dos contribuintes e não promoverem uma repartição diferenciada e pessoalizada dos encargos tributários entre pobres e ricos, os tributos cobrados com base na capitação violam a equidade vertical, bem como não se mostram compatíveis com concepções de justiça distributiva tributária, que prestigiam o princípio da capacidade contributiva como principal meio de repartição dos encargos tributários²²⁴.

Uma espécie de imposto por cabeça ou capitação (*poll tax*) chegou a ser instituído no Reino Unido pela Dama de Ferro (Margaret Thatcher), em 1989/1990. A população resistiu fortemente à implantação do imposto, recusando-se a pagar e dificultando a efetivação da cobrança.

Mesmo confrontada por manifestações políticas e populares contrárias ao citado tributo, Thatcher manteve-se inflexível. Anthony Atkinson aduz que esse tributo foi “a gota d’água” que faltava para a já desgastada Dama de Ferro ser ejetada do governo pelo próprio partido conservador, ainda em 1990. Segundo o autor, foi reforma demais²²⁵.

A tributação através de tributos por cabeça (capitação) produz efeitos regressivos, porque tributa todos os indivíduos da mesma forma (pobres, milionários, classe média etc.), independente da sua renda ou capacidade econômica. Dessa forma, essa espécie de tributo acaba impondo um maior ônus tributário (proporcionalmente) aos mais pobres, razão pela qual sempre sofreu forte resistência.

²²² TIPKE, Klaus. *Moral tributária do estado e dos contribuintes*. Tradução: Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012, p. 19.

²²³ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Edições Almedina S/A, 2009, p. 464.

²²⁴ REBOUÇAS, Marcus Vinícius Parente. *Tributação e Desigualdade Econômica: Elementos de Tributação Redistributiva para o Brasil do Séc. XXI*. Volume I. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020a, p. 281/282.

²²⁵ ATKINSON, Anthony B. *Desigualdade: o que pode ser feito?* São Paulo: LeYa, 2015b, p. 19.

As teorias do benefício ou equivalência baseiam-se em uma lógica contratual, comutativa ou de contraprestação trasladada às relações tributárias. Nesse contexto, a graduação dos impostos deve guardar relação com os benefícios obtidos pelos cidadãos em razão da atuação governamental²²⁶ ou com os custos financeiros suportados pelo Estado em razão do desempenho de certa atividade pública²²⁷.

Conforme observado por Edwin R.A. Seligman, a maior parte dos autores que defendem a teoria do benefício optaram por uma graduação meramente proporcional dos impostos. Todavia, Seligman aponta que existem muitos defensores da teoria do benefício que preconizam uma tributação progressiva²²⁸. Em razão disso, a teoria do benefício, com suas virtudes e problemas, será abordada com maior detalhamento mais à frente na presente pesquisa, quando se tratar da fundamentação ou justificação da tributação progressiva.

Por outro lado, as teorias do sacrifício buscam instrumentalizar a justiça tributária com base na imposição do mesmo ônus ou sacrifício aos contribuintes, com base na premissa de que os recursos econômicos se agregam segundo uma utilidade marginal decrescente²²⁹.

Em razão de ser uma teoria bastante associada à instrumentalização da tributação progressiva, a teoria do sacrifício (em suas diversas vertentes), com suas virtudes e questionamentos, será abordada com maior detalhamento em outro ponto do trabalho, quando se enveredar pela fundamentação da tributação progressiva.

Como exposto, hodiernamente, a capacidade contributiva tem figurado como principal critério de repartição dos custos indivisíveis do Estado entre os cidadãos, utilizando como fator de *discrímen* a capacidade econômica dos contribuintes. Embora essa afirmação não comporte maiores discussões, a fundamentação da capacidade contributiva e sua relação com as teorias do benefício e sacrifício é uma questão que ainda suscita dúvidas.

A presença de divergências quanto à fundamentação da capacidade contributiva não significa a existência de fissuras ou incongruências na ideia que envolve o princípio, mas sim uma decorrência natural de suas peculiaridades, especialmente a forma como o mesmo foi construído. De fato, não se deve olvidar que a ideia de capacidade contributiva é desenvolvida a partir de reflexões sobre a justiça transpostas para o campo da tributação.²³⁰

²²⁶ GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, Igualdade e Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 189/190.

²²⁷ VELLOSO, 2010, op. cit., p. 151.

²²⁸ SELIGMAN, Edwin R. A. *Progressive Taxation in Theory and Practice*. Publications of the American Economic Association, Vol. 9, No. 1/2, 1894, p. 111.

²²⁹ GODOI, 1999, op. cit., 190.

²³⁰ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 141.

Ademais, como já dito, embora seja possível encontrar registros históricos envolvendo a tributação segundo a capacidade dos indivíduos que remontam à antiguidade greco-romana, a sistematização da capacidade contributiva como teoria somente se deu a partir dos séculos XIX e XX.

Em razão disso, é natural perceber, por exemplo, uma justaposição de concepções relacionadas aos critérios de instrumentalização da justiça tributária, sendo possível constatar a utilização pelos autores das teorias do benefício e do sacrifício, ora como critérios autônomos de divisão dos encargos tributários ao lado da capacidade contributiva, ora como fundamentos da própria capacidade contributiva.

Sergio André Rocha entende que as teorias do benefício e sacrifício não são suficientes para alocar os custos dos tributos em sociedades complexas, nas quais os Estados possuem diversas atribuições e/ou muitos benefícios ou serviços prestados são indivisíveis. Nessa linha, o autor entende que deve prevalecer a alocação do custo financeiro dos impostos com base na capacidade contributiva²³¹.

Em linha parecida, José Maurício Conti aponta que diversos são os critérios que podem nortear uma estrutura tributária justa e fundada na igualdade, destacando-se, entre eles, os princípios do benefício e da capacidade contributiva²³².

Marciano Buffon, por sua vez, entende que as teorias do benefício e do sacrifício, no passado, serviram como o próprio fundamento da tributação de acordo com a capacidade contributiva. Segundo o autor, entretanto, atualmente, a teoria do sacrifício tem sido entendida como fundamento axiológico para uma tributação de acordo com a capacidade contributiva²³³.

Uma terceira concepção identifica que a capacidade contributiva, na verdade, constitui uma formulação mais apurada das teorias do sacrifício e do benefício, beneficiando-se de suas virtudes, sem padecer de seus problemas.²³⁴

Outra linha argumentativa, que tem ganhado espaço a partir do advento do Estado Social, passou a fundamentar a capacidade contributiva no princípio da solidariedade. Partindo da premissa de que as teorias do benefício e do sacrifício estão ligadas a uma concepção

²³¹ ROCHA, Sergio André. *Fundamentos do direito tributário brasileiro*. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito, 2020, p.80

²³² CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 29).

²³³ BUFFON, Marciano. O princípio da progressividade tributária na Constituição Federal de 1988. São Paulo: Memória Jurídica Editora, 2003, p. 71/72. Linha bastante parecida é seguida por Marciano Seabra de Godoi, que afirma que, após a obra de Stuart Mill e sua crítica ferrenha à teoria do benefício, a teoria do sacrifício é a que melhor se presta a fundamentar o princípio da capacidade contributiva (*Igualdade e Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 189/190).

²³⁴ VELLOSO, Andrei Pitten *O princípio da Isonomia Tributária - Da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 157.

individualista da sociedade, doutrinadores, sobretudo, da Itália, Espanha e Alemanha passaram a conceber a capacidade contributiva como a projeção do princípio da solidariedade sobre a repartição dos encargos fiscais²³⁵.

Pedro Herrera Molina, por exemplo, possui entendimento de que a capacidade contributiva possui fundamento na igualdade, na solidariedade e na função social da propriedade. Segundo o autor, a capacidade econômica constitui a projeção do princípio da solidariedade sobre a repartição dos encargos públicos²³⁶. Francesco Moschetti segue linha parecida, sustentando que o dever de todos de contribuir para os gastos governamentais, em razão da capacidade contributiva, é uma expressão do dever de solidariedade. Para o autor, solidariedade e capacidade contributiva são dois aspectos de uma mesma realidade²³⁷.

Obviamente, quando se fala em solidariedade como fundamento da capacidade contributiva ou da tributação, está a se tratar de uma ideia de pertencimento e, por conseguinte, de partilha e corresponsabilidade de deveres e responsabilidades entre cada um dos membros de determinada comunidade. Nesse contexto, também deve ser destacado que a ideia de solidariedade como fundamento da capacidade contributiva ou da tributação está mais ligada ao princípio ou valor da solidariedade do que aos direitos de solidariedade.

Nesse sentido, a lição de José Casalta Nabais é precisa. O autor defende a distinção entre solidariedade vertical e solidariedade horizontal. Na visão do autor, a solidariedade vertical, solidariedade pelos direitos ou solidariedade paterna, diz respeito à prestação dos direitos humanos de segunda e terceira geração a cargo do Estado. De outro lado, a solidariedade horizontal, solidariedade de deveres ou solidariedade fraterna, diz respeito aos deveres constitucionais ou fundamentais e aos deveres de solidariedade que cabem à comunidade ou sociedade civil²³⁸.

Com efeito, embora a solidariedade seja com mais frequência desenvolvida e estudada sob a ótica dos direitos exigíveis pelo indivíduo, a existência de deveres a cargo dos membros da sociedade é inerente à construção do conceito moderno de solidariedade. Nessa concepção moderna, a solidariedade vincula-se ao próprio ideal de vida comum, que é inerente ao ser humano, determinando laços de interdependência recíproca em que os indivíduos de

²³⁵ GODOI, Marciano Seabra. *Igualdade e Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1999, op. cit., p. 191.

²³⁶ HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Capacidad Económica y Sistema Fiscal: Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*. Madri: Marcial Pons, 1998, p. 85/101.

²³⁷ MOSCHETTI, Francesco. El principio de la Capacidad Contributiva. In: AMATUCCI, Andrea. *Tratado de Derecho Tributario*, Tomo I, p. 240/284, Bogotá – Colômbia: Editorial Temis S/A, 2001, p. 242/243.

²³⁸ NABAIS, José Casalta. Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal. In: *Solidariedade Social e Tributação*. GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coord.). São Paulo: Dialética, 2005, p. 114/115.

determinada comunidade passam a compartilhar direitos e deveres correlatos. Desses laços de interdependência surge o dever fundamental de colaborar com a consecução do bem comum, inclusive no campo da repartição dos ônus tributários²³⁹.

Como bem observado por Ernani Contipelli, os deveres fundamentais informados pela solidariedade correspondem aos encargos atribuídos aos membros da sociedade de colaborar com o bem comum, que se espera sejam cumpridos voluntariamente, mas permitem, em caso de não cumprimento, exigência por parte do Estado²⁴⁰. Dentre essas hipóteses, inclui-se a possibilidade de exigir do indivíduo que participe da divisão dos encargos tributários entre os membros da sociedade.

A doutrina tributária brasileira, embora com algumas importantes ressalvas²⁴¹, vai incorporando as ideias de solidariedade ao discurso do direito tributário, elencando-a como fundamento da capacidade contributiva e/ou como fundamento da própria tributação.

Ricardo Lobo Torres destaca a importância da solidariedade como valor e princípio, realçando sua importância no campo tributário. Segundo o autor, a solidariedade entre os cidadãos é um valor legitimador que fundamenta a capacidade contributiva e deve fazer com que a carga tributária recaia sobre os mais ricos, aliviando-se a incidência sobre os mais pobres.

Por considerar que os impostos não representam contraprestações por benefícios e que é impossível valorar adequadamente os sacrifícios individuais, Andrei Pitten Velloso sustenta que somente é possível fundamentar a imposição orientada pela capacidade contributiva na finalidade de se lograr uma justa repartição das despesas públicas indivisíveis, norteadas pelo princípio da solidariedade. De acordo com autor, a solidariedade fornece um conteúdo ético-jurídico mais específico à justiça impositiva e impõe a adoção da capacidade contributiva como critério central de diferenciação no domínio dos impostos²⁴².

Marciano Seabra de Godoi não aponta expressamente a solidariedade como fundamento da capacidade contributiva, mas demonstra clara preferência por essa concepção, destacando, outrossim, que o dever de contribuir ao financiamento dos gastos públicos decorre de um dever

²³⁹ Para um aprofundamento da questão dos deveres fundamentais, conferir: NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Edições Almedina S/A, 2009.

²⁴⁰ CONTIPELLI, Ernani de Paula. *Solidariedade social tributária*. São Paulo. Almedina Brasil, 2010, p. 148.

²⁴¹ Nessa linha, o professor Humberto Ávila afirma que a atribuição de competência por meio de regras afasta qualquer possibilidade de tributação com fundamento direto e independente no princípio da solidariedade (Limites à tributação com base na solidariedade social. In: *Solidariedade Social e Tributação*. GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coord.). São Paulo: Dialética, 2005, p. 71). Na mesma direção, o professor Hugo de Brito Machado sustenta que não é possível a tributação com base direta no princípio da solidariedade, sem amparo na lei. Tal iniciativa, segundo o autor, assemelha-se a nazismo (*Curso de Direito Tributário*. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 50/51).

²⁴² VELLOSO, Andrei Pitten *O princípio da Isonomia Tributária - Da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 167/168.

de solidariedade. Consoante destaca o autor, do Estado Fiscal decorre a imprescindibilidade do imposto para o sustento das despesas estatais, razão pela qual daí exsurge o dever fundamental de pagar impostos, o qual tem fundamento no dever de solidariedade²⁴³.

Sergio André Rocha sustenta que, a partir do momento que se pagam impostos para custear despesas que não beneficiam diretamente quem pagou, mas, eventualmente terceiros, a imposição tributária passa a se basear na solidariedade jurídica²⁴⁴. Dessa forma, a própria caracterização do dever tributário como um dever constitucional estaria umbilicalmente ligada ao valor da solidariedade, já que os cidadãos de uma comunidade devem pagar os tributos estabelecidos por essa comunidade, com base na capacidade contributiva, em benefício dos concidadãos²⁴⁵.

Por último, é importante consignar que o reconhecimento da existência do dever fundamental de pagar tributos não significa que se está autorizando a atividade tributária sem amparo na lei ou a derrogação do princípio da legalidade. Com bem destaca o professor Sergio André Rocha, o valor solidariedade tem um valor estrutural e não autoriza a tributação em concreto ou incidência sem amparo legal ou com derrogação do princípio da legalidade²⁴⁶.

No que tange à questão do fundamento da capacidade contributiva e do dever de contribuir para o custeio das atividades estatais, parece interessante fazer uso da distinção preconizada por Ricardo Lobo Torres entre fundamento, legitimação e legitimidade²⁴⁷. Ricardo Lobo Torres sustenta que o fundamento é a causa, origem ou fonte de determinado direito. Já a legitimidade de determinado direito ou ordenamento, para o citado autor, reside no consenso sobre a adequação ou equilíbrio estabelecido entre os valores e princípios daquela sociedade e a norma ou ordenamento jurídico positivado²⁴⁸. Por último, Ricardo Lobo Torres entende que a legitimação consiste justamente no processo de justificação ou exposição da legitimidade de determinado ordenamento ou norma²⁴⁹.

²⁴³ GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e Solidariedade Social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p.156/157. Seguindo linha parecida, Marciano Buffon, a despeito de não afirmar expressamente que a solidariedade é o fundamento da capacidade contributiva, destaca que a capacidade contributiva está intrinsecamente relacionada com a necessária solidariedade que deve nortear uma sociedade (*O princípio da progressividade tributária na Constituição Federal de 1988*. São Paulo: Memória Jurídica Editora, 2003, p. 70)

²⁴⁴ ROCHA, Sergio André. *Fundamentos do direito tributário brasileiro*. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito, 2020, p. 87.

²⁴⁵ Ibidem, p. 89.

²⁴⁶ Ibidem, p. 92.

²⁴⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário - Volume II - Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005a, p. 206/210.

²⁴⁸ Ibidem, p. 206/208.

²⁴⁹ Ibidem.

Nessa linha, no que concerne a uma perspectiva jurídico-constitucional, o fundamento da capacidade contributiva encontra-se no próprio texto constitucional pátrio. Realmente, conforme já salientado, a Constituição Federal de 1988 consagrou expressamente a capacidade contributiva como um dos princípios gerais constantes do sistema tributário nacional estampados no texto constitucional (art. 145, §1º).

No que concerne a uma perspectiva ético-filosófica, considerando que as ideias relacionadas à capacidade contributiva surgem da transposição das ideias de justiça para o direito tributário, bem como diante do profundo liame axiológico existente entre o princípio da igualdade e princípio da capacidade contributiva (que a imensa maioria da doutrina enxerga como subprincípio da igualdade), parece mais correto apontar a igualdade como o fundamento da capacidade contributiva²⁵⁰.

Ainda dentro da ótica de distinção entre fundamento, legitimidade e legitimação, parece mais coerente associar as teorias do benefício, do sacrifício e a própria solidariedade como formas de legitimar a capacidade contributiva. Embora não afirme isso expressamente, essa ideia pode ser colhida da obra de Ricardo Lodi Ribeiro, que traça interessante panorama referente à justificação da capacidade contributiva durante o Estado Liberal, Estado Social e Estado Social e Democrático de Direito²⁵¹.

Conforme o entendimento do autor, durante o Estado Liberal, a capacidade contributiva buscou legitimação em uma concepção de justiça fiscal ligada a uma ideia de igualdade ou justiça comutativa, baseada na teoria do benefício. No contexto do Estado Social, a capacidade contributiva buscou fundamento em uma ideia de justiça distributiva, por meio da solidariedade social²⁵². Por outro lado, sob a égide do Estado Social e Democrático de Direito, a *legitimação* do ordenamento impõe uma ponderação entre a liberdade do Estado Liberal e a solidariedade do Estado Social. Nessa linha, a capacidade contributiva passa unir elementos da justiça comutativa e elementos da justiça distributiva, viabilizando o surgimento da solidariedade de grupo ou custo-benefício coletivo, com relação às contribuições parafiscais, que deixam de ser orientadas pela solidariedade social em sentido genérico, que fica restrita aos impostos e empréstimos compulsórios²⁵³.

²⁵⁰ Ricardo Lodi Ribeiro segue linha parecida apontando que a capacidade contributiva busca seu fundamento na ideia de justiça fiscal e na igualdade (*Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p.153).

²⁵¹ RIBEIRO, 2010, op. cit., p. 149/152.

²⁵² Ibidem, p. 149/150.

²⁵³ Ibidem, p. 150.

Não existe incompatibilidade em enxergar a solidariedade como valor que confere legitimidade à capacidade contributiva e também como fundamento da própria tributação ou do dever tributário. Cláudio Sacchetto vai nessa linha apontando dentre os diversos efeitos fiscais do princípio da solidariedade a reconstrução do dever tributário com um dever de concorrer para a subsistência do Estado. Segundo o autor, o dever de contribuir para as despesas do governo é um dever constitucional, que decorre do dever de solidariedade de cada um, em virtude do simples fato de fazer parte da comunidade, e não como uma contraprestação em decorrência de vantagens ou benefícios recebidos do Estado²⁵⁴.

Sob outro enfoque, Cláudio Sacchetto também reconhece como efeito fiscal da solidariedade colocar a repartição do custo das políticas públicas na base do princípio da capacidade contributiva, afastando-a das ideias de contraprestação ou benefício. Segundo o autor, a solidariedade impõe que a maior ou menor imposição tributária deve se dar com base na capacidade contributiva (e não em virtude de vantagens, benefícios ou contraprestações recebidas do governo), a qual é revelada por indicadores como rendimento, patrimônio, comércio, consumo etc., que exprimem, em razão das diversas medidas, a aptidão para concorrer para as despesas públicas²⁵⁵.

Por fim, entre os principais pontos de controvérsia acerca dos critérios para a concretização da justiça fiscal, destaca-se a discussão sobre qual técnica tributária distribui os encargos fiscais de modo equitativo entre pessoas que ostentam níveis de riqueza e renda distintos. Por certo, conquanto exista relativo consenso sobre o fato de que os tributos devem variar conforme a capacidade contributiva dos contribuintes, permanece sob o debate a melhor técnica a ser usada para a concretização do princípio da capacidade contributiva (progressividade x proporcionalidade).

Conforme pontua Marcus Abraham, a proporcionalidade enseja uma tributação uniforme, com uma alíquota invariável, independentemente do aumento da base de cálculo, enquanto a tributação progressiva impõe que a carga fiscal seja dimensionada (alíquotas distintas), conforme se aumenta a base de cálculo impositiva²⁵⁶.

Importante parte da doutrina vê a tributação progressiva como consequência específica da igualdade ou da capacidade contributiva²⁵⁷. De outro lado, doutrinadores não menos

²⁵⁴ SACCHETTO, Cláudio. O Dever de Solidariedade no Direito Tributário: O Ordenamento Italiano. In: *Solidariedade Social e Tributação*. GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coord.). São Paulo: Dialética, 2005, p. 21/22.

²⁵⁵ Ibidem, p. 24/25

²⁵⁶ ABRAHAM, Marcus. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 3ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022, p. 119.

²⁵⁷ Dentre outros, conferir: CONTI, José Mauricio. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*. São Paulo. Dialética, 1996, p. 78).

renomados enxergam a progressividade como um instrumento legítimo para atingir de determinados fins, mas sem decorrer necessariamente da capacidade contributiva²⁵⁸. Há uma terceira linha que vislumbra a hipótese da progressividade com base na capacidade contributiva (progressividade fiscal) e da progressividade não decorrente da capacidade contributiva (progressividade extrafiscal)²⁵⁹.

A questão não é simples e será tratada com detalhes dentro do capítulo no qual a pesquisa analisa a progressividade tributária, seu histórico, conceitos e fundamentos, onde se fará uma análise cuidadosa da questão.

1.4 Atividade financeira do Estado e funções das normas tributárias

A carga e a base tributária de um país revelam as escolhas sobre quanto tributar, quem tributar e em qual medida. A política fiscal reflete as opções políticas ou escolhas feitas por determinado governo ou sociedade. Consoante destaca Celso de Barros Correia Neto, todo sistema tributário é produto histórico das relações sociais de poder que lhe dão forma e definem direitos e deveres, ou seja, há em todas as normas tributárias inevitável teor de decisão política²⁶⁰.

De fato, sendo a tributação parte da atividade financeira do Estado, é natural sua ligação com a concepção social e política de cada organismo social ou Estado, variando segundo as tendências políticas, econômicas e sociais em cada momento histórico²⁶¹. Nessa conjuntura, é fundamental consignar que o direito tributário tem natureza instrumental, tendo como objetivo próprio servir de instrumento a uma determinada concepção política e/ou econômica e seus respectivos objetivos.

Nessa mesma linha, Sergio André Rocha é categórico ao afirmar a natureza instrumental do direito tributário, o qual não tem objetivo próprio, atuando sempre como instrumento para a consecução de outros objetivos²⁶².

²⁵⁸ Nessa linha, dentre distintos autores, conferir: NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Edições Almedina S/A, 2009, p. 493/494 e 577)

²⁵⁹ No mesmo sentido, conferir: VELLOSO Andrei Pitten. *O princípio da Isonomia Tributária - Da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 175/178).

²⁶⁰ CORREIA NETO, Celso de Barros. *O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro*. 2ª ed. São Paulo: Almedina, 2016, p. 105. Nessa mesma linha, Marina Soares Marinho afirma que tributar é um fato político (*As funções da tributação*. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito, 2019, p. 43).

²⁶¹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. Primeiro Volume. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 442.

²⁶² ROCHA, Sergio André. *Fundamentos do direito tributário brasileiro*. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito, 2020, p. 94/95. No mesmo sentido: ADAMY, Pedro. *Instrumentalização do Direito Tributário*. In: ÁVILA, Humberto (org.). *Fundamentos do Direito Tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012.p. 305.

Nada obstante, conforme já mencionado, as ideias liberais e neoliberais defendem a menor intervenção possível do Estado na vida econômica e social. Nessa linha, Diego Bomfim aponta que, se ao Estado não cabia intervir sobre o domínio econômico, essa intervenção também não seria bem vista caso empreendida através de normas tributárias. Defendia-se, então, a existência de uma tributação que não interferisse na tomada de decisões dos agentes econômicos, surgindo daí a ideia de que a tributação deveria ser neutra²⁶³.

Contudo, como destacado por Aliomar Baleeiro, finanças neutras ou que pretendem deixar a estrutura social como a encontraram, não são verdadeiramente neutras, eis que acabam por consagrar uma política de manutenção do quadro político e econômico existente²⁶⁴.

No caso brasileiro, a manutenção do quadro econômico e social existente é totalmente incompatível com os objetivos e fundamentos elencados pela Constituição Federal para o Estado brasileiro (art. 1º, 3º, 145, §3º, §4º, e 170 CF/88). Nesse contexto, não é só legítima, mas também necessária a intervenção estatal na ordem econômica e social, inclusive, através da tributação, de forma a se atingir os objetivos e fins constitucionais.

1.4.1 O pioneirismo de Adolph Wagner

Consoante aponta Pedro Adamy, embora não tenha se dedicado especificamente e exclusivamente ao direito tributário, o alemão Adolph Wagner influenciou bastante o debate público e a política de sua geração, entre o final do século XIX e o início do século XX, tendo sido responsável por ideias pioneiras no campo tributário²⁶⁵.

Os debates quanto às funções e finalidades do Estado e das finanças já existiam, mas estavam focados na conformação política e administrativa. Muito embora se pudesse reconhecer, já nesse período, a utilização de tributos para fins não fiscais, essa atuação era quase que inteiramente ligada à questão aduaneira e de comércio internacional²⁶⁶.

Em um tempo em que a ciência das finanças, majoritariamente, enxergava o tributo com finalidade meramente arrecadatória, sem questionamentos teóricos relevantes sobre suas funções distributivas ou indutoras²⁶⁷, coube a Wagner papel revolucionário na defesa de que as

²⁶³ BOMFIM, Diego. *Extrafiscalidade: Identificação, fundamentação, limitação e controle*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 71.

²⁶⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à Ciência das Finanças*. 19 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 231.

²⁶⁵ ADAMY, Pedro. Origens Teóricas da Extrafiscalidade. *Revista Direito Tributário Atual*, (39), 2021, p. 368.

²⁶⁶ Ibidem, p. 369.

²⁶⁷ Pedro Adamy observa que, nesse período, prevalecia a crença na conhecida “Regra de Edimburgo”, que preconizava a máxima da neutralidade tributária (*leave them as you find them*). Segundo o autor, o direito tributário e a intervenção fiscal eram vistos como um mal necessário, razão pela qual não deveriam interferir demasiadamente no desenvolvimento natural do fenômeno econômico (ADAMY, 2021, op. cit., p. 355).

finalidades arrecadatórias e político-sociais figurem no mesmo patamar em termos de importância, sem qualquer sobreposição de uma sobre a outra²⁶⁸.

Com base na ideia de que o Estado deveria corrigir as distorções existentes na sociedade e no mercado, Wagner enxerga no direito tributário um excelente instrumento para esse fim, inclusive através da interferência e regulação na distribuição de renda e patrimônio dos cidadãos. Em suma, como bem destaca Marina Soares Marinho, na concepção de Wagner, a tributação possui duas funções igualmente importantes: 1) arrecadação; 2) redistribuição²⁶⁹.

Como destacado por Pedro Adamy, conquanto a concepção defendida por Wagner tenha sido objeto de muitas críticas, não se pode negar a originalidade e inovação da tese do autor, que defendia, diante da ineficiência do mercado e da livre concorrência em promover uma igualitária distribuição de renda e do patrimônio, que o Estado se valesse da tributação para corrigir tais deficiências, inclusive, por exemplo, através da tributação progressiva sobre rendas elevadas²⁷⁰.

1.4.2 A visão de Richard Musgrave, John Rawls e Klaus Vogel

Partindo da premissa de que o sistema de livre mercado não consegue produzir os resultados indispensáveis às necessidades da sociedade, Richard A. Musgrave sustenta que a atuação estatal é essencial para guiar, corrigir e suplementar o mercado em alguns aspectos, através de três principais funções: alocativa; distributiva e estabilizadora²⁷¹.

A função alocativa diz respeito à prestação ou fornecimento de bens públicos pelo Estado aos cidadãos. Na concepção de Richard A. Musgrave, bens públicos são aqueles que, em razão das limitações naturais do mercado, não poderiam ser prestados ou fornecidos pela iniciativa privada, tendo em vista que não se destinam ao consumo privado ou exclusivo de um determinado indivíduo, destinando-se, ao contrário, a uma coletividade (medidas de proteção ao meio ambiente ou contra a poluição do ar)²⁷².

²⁶⁸ Bernardo Ribeiro de Moraes também destaca que Adolph Wagner foi um dos primeiros defensores dos impostos extrafiscais, sustentando que o imposto, ao lado da função arrecadatória, tem também uma missão político-social, lembrando a intervenção do estado como regulador da distribuição da renda e do patrimônio nacional (*Compêndio de Direito Tributário*. Primeiro Volume. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 442).

²⁶⁹ MARINHO, Marina Soares. *As funções da tributação*. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito, 2019, p. 68.

²⁷⁰ ADAMY, Pedro. Origens Teóricas da Extrafiscalidade. *Revista Direito Tributário Atual*, (39), 2021, p. 356/357.

²⁷¹ MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy M. *Finanças Públicas: teoria e prática*. Tradução: Carlos Alberto Primo Braga. Rio de Janeiro: Campus; São Paulo: Ed. da Universidade de São Paulo, 1980, p. 6/17.

²⁷² Ibidem, p. 6.

A função distributiva, por sua vez, tem como objetivo corrigir imperfeições ou limitações decorrentes dos resultados produzidos pelo funcionamento do sistema de mercado. Segundo Musgrave, o mercado pode produzir resultados, quanto à distribuição de renda e riqueza, incompatíveis com os valores e/ou princípios de justiça eleitos por determinada sociedade, razão pela qual alguns ajustes são justificáveis e executáveis através da função distributiva, através, por exemplo, da tributação progressiva e políticas de transferência de renda²⁷³.

A função estabilizadora também busca corrigir as imperfeições do mercado quanto ao nível de emprego ou de ocupação da população economicamente ativa, política de preços ou nível de inflação e crescimento econômico²⁷⁴.

Claramente inspirado em Richard A. Musgrave, John Rawls entende que o Estado deve se estruturar com base em instituições de fundo, que garantam que o processo econômico e social produza resultados distributivos justos. Para implantar essas instituições de fundo, segundo Rawls, o Estado deve se dividir em quatro setores básicos: alocação, estabilização, transferência e distribuição²⁷⁵.

Na visão de Rawls, os setores de alocação e estabilização se destinam a manter a eficiência geral da economia de mercado. Enquanto o sistema de alocação busca manter o sistema de preços razoavelmente equilibrado, bem como evitar a concentração de mercado, o setor de estabilização objetiva criar condições de pleno emprego e possibilitar a livre escolha da ocupação, assegurados por uma forte demanda²⁷⁶.

O setor de transferências objetiva garantir um mínimo de bem-estar social aos cidadãos, buscando protegê-los de contingências e da natural inaptidão do sistema de atender a essas necessidades, de forma a atender aos respectivos princípios de justiça²⁷⁷.

Por último, o setor de distribuição visa promover a justiça na alocação de recursos por meio da tributação e de ajustes de direitos de propriedade. Ele se divide em duas vertentes: (a) normas e tributos sobre heranças e doações, que buscam corrigir a distribuição de riqueza e evitar a concentração de poder, protegendo a liberdade política e a igualdade de oportunidades; e (b) tributos destinados à arrecadação estatal, viabilizando a prestação de bens e serviços públicos, bem como transferências necessárias para garantir os princípios de justiça²⁷⁸.

²⁷³ MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy M. *Finanças Públicas: teoria e prática*. Tradução: Carlos Alberto Primo Braga. Rio de Janeiro: Campus. São Paulo: Ed. da Universidade de São Paulo, 1980, p 6, 9 e 11.

²⁷⁴ Ibidem, p. 11/13.

²⁷⁵ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 342/354.

²⁷⁶ Ibidem, p. 343/344.

²⁷⁷ Ibidem, p. 343/345.

²⁷⁸ Ibidem, p. 345/347.

Marina Soares Marinho observa que o setor de distribuição de Rawls contempla seus dois princípios de justiça. A desconcentração de rendas e riquezas atende ao seu primeiro princípio, porque a concentração de riqueza pode subverter a igualdade das liberdades individuais e políticas. Por outro lado, a arrecadação para prover bens públicos e fazer transferências está diretamente relacionado ao princípio da diferença, de modo a garantir igualdade equitativa de oportunidades²⁷⁹.

Os princípios de justiça que fazem parte da teoria de John Rawls serão explorados mais à frente, contudo, algumas observações precisam ser feitas. A primeira delas diz respeito ao fato de que Rawls entende que o livre funcionamento do mercado não é suficiente para garantir resultados distributivos justos, razão pela qual enxerga a necessidade de atuação do Estado através dos setores de transferência e distribuição. A segunda observação diz respeito ao fato de que Rawls enxerga a possibilidade da utilização de normas tributárias como instrumentos para implementação de objetivos estatais relacionados à redistribuição de rendas (como, por exemplo, a garantia de mínimo de bem estar social aos cidadãos, a cargo do setor de transferências) e da redução de desigualdades de rendas e riquezas (como, por exemplo, com a tributação das doações e heranças, cuja responsabilidade é do setor de distribuição).

Na visão de Klaus Vogel, as normas tributárias teriam as seguintes funções: a) arrecadação; b) distribuição; c) orientação ou indução; c) simplificação²⁸⁰. Um ponto importante nas teses defendidas Klaus Vogel é que a função arrecadatória aparece como algo inerente (e presente) em toda norma tributária²⁸¹.

A função distributiva cumpre o objetivo de distribuir ou repartir entre os cidadãos as necessidades financeiras do Estado, conforme critérios de justiça distributiva. Paralelo a isso, muitas disposições tributárias buscam orientar ou induzir comportamentos dos cidadãos para atingir finalidades de interesse do Estado (função orientadora/indutora). Por último, a função simplificadora reúne normas tributárias que se destinam a simplificação da administração tributária²⁸².

Conforme observa Luís Eduardo Schoueri, o critério inovador proposto por Klaus Vogel supera a ideia tradicional dos autores que se prendiam à análise das finalidades das normas tributárias, conseguindo enxergar que uma mesma norma tributária pode desempenhar mais de

²⁷⁹ MARINHO, Marina Soares. 2019, *As funções da tributação*. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito, 2019, p. 64/65.

²⁸⁰ VOGEL, Klaus. *Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht*, Steiler und Wirtschaft, n° 2, pp. 97-121, 1977, p. 106/107.

²⁸¹ MARINHO, 2019, op. cit., p. 71.

²⁸² VOGEL, 1977, op. cit., p. 106/107.

uma função ao mesmo tempo²⁸³. Por exemplo, a norma com função arrecadatória pode ter as outras três funções, que podem ou não estar presentes nas outras espécies de normas tributárias²⁸⁴.

1.4.3 As Ideias de Avi-Yonah, Klaus Tipke e Luís Eduardo Schoueri

Em texto onde analisa a proposta de reforma tributária apresentada durante o governo do Presidente George W. Bush, Reuven S. Avi-Yonah analisa algumas controvérsias, virtudes e problemas dos modelos de tributação sobre a renda e sobre o consumo. Partindo da pergunta “para que serve a tributação?”, o autor defende, com base na existência de três funções/objetivos principais dessa atividade (arrecadação, distribuição e regulação), que o sistema tributário se mantenha alicerçado em tributos sobre a renda e sobre o consumo, não havendo que se falar em opção por uma das bases tributárias em detrimento da outra²⁸⁵.

Nessa linha, Avi-Yonah aduz que a função de arrecadação busca obter receitas para as funções governamentais. Embora exista controvérsia sobre quais funções devem ficar a cargo do governo, bem como sobre o tamanho do Estado, existe amplo consenso sobre a necessidade da função arrecadatória, eis que um governo que não pode tributar não sobrevive²⁸⁶.

Segundo Avi-Yonah, a tributação também possui outras duas funções, que são mais controversas, mas que os estados modernos também empregam amplamente. A tributação pode ter uma função redistributiva, que busca reduzir a distribuição desigual de renda e riqueza que surge como resultado do funcionamento de uma economia de mercado. Ademais, a tributação também pode ter função regulatória, podendo ser usada para direcionar a atividade do setor privado nas direções desejadas pelos governos²⁸⁷.

Luís Eduardo Schoueri sustenta que o tributo tem várias funções. Segundo o autor, ao lado da função mais óbvia, que é a arrecadar, destacam-se outras funções, que são comuns a toda atividade financeira do Estado, quais sejam: função distributiva, função alocativa (indutora) e função estabilizadora²⁸⁸.

²⁸³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 29.

²⁸⁴ Ibidem, p. 27.

²⁸⁵ AVI-YONAH, Reuven S. *The Three Goals of Taxation*. "Tax Law. Rev. 60, no. 1, 2006.

²⁸⁶ Ibidem, p. 3.

²⁸⁷ Ibidem, p. 3/4. Consoante afirma Avi-Yonah, conquanto seja um dos assuntos mais polêmicos da política fiscal, com diferentes teorias de justiça distributiva sendo usadas para afirmar ou negar sua legitimidade, não se pode negar o fato de que muitas nações procuraram usar a tributação para fins redistributivos, embora também haja debates sobre quão eficaz a tributação foi (ou pode ser) na redistribuição (op. cit., 2006, p. 3).

²⁸⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2012, p.34.

Embora faça menção às “funções das normas tributárias” em um primeiro momento, Schoueri acaba explicitando as ditas funções sob o enfoque de “efeitos da tributação” na economia²⁸⁹.

Segundo o autor, os “efeitos” distributivos têm relação com o fato de que é possível, com a tributação, redistribuir renda dos mais ricos para os mais pobres, de modo a reduzir desigualdades sociais. Os efeitos alocativos, por sua vez, têm relação com a indução de comportamentos dos agentes e repercutem na divisão de recursos de uma sociedade entre o setor público e o setor privado. Por último, os efeitos estabilizadores se relacionam com a utilização das normas tributárias para alcançar ou manter um nível elevado de emprego, controlar ou estabilizar o nível de preços e a balança comercial, assim como buscar crescimento econômico²⁹⁰.

Klaus Tipke afirma que os sistemas tributários são pluralísticos, ou seja, fundam-se não apenas em normas que devem remontar a um princípio, como a capacidade contributiva, mas também em dispositivos referentes à caracterização do próprio Estado Social²⁹¹.

Nessa linha, segundo o autor, podem ser distinguidas as seguintes normas tributárias: a) Com objetivo financeiro. Destinam-se a arrecadar recursos para as necessidades financeiras do Estado; b) Com objetivo social. Trata-se de normas intervencionistas ou regulatórias, que buscam atingir objetivos de política social (especialmente redistributiva), econômica, cultura etc.; c) Com objetivo de simplificação. Pretendem facilitar o processo de tributação, tornando-o mais simples, prático e/ou econômico²⁹².

1.4.4 Sistematização das funções das normas tributárias

Partindo da ideia de que o tributo é ferramenta de cunho financeiro, cuja utilização decorre do cumprimento ou busca de finalidades estatais, e após verificar a posição de diversos autores sobre as atividades financeiras do Estado e sobre as funções das normas tributárias, parece possível tentar sistematizar e agrupar as funções da atividade financeira do Estado e as funções da tributação como um todo.

²⁸⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 35).

²⁹⁰ Ibidem, p. 35.

²⁹¹ TIPKE, Klaus. Princípio de igualdade e ideia de sistema no Direito Tributário. In: MACHADO, Brandão. Estudos em homenagem ao professor Ruy Barbosa Nogueira, p. 515-527. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 523.

²⁹² Ibidem, p. 523/524.

Valendo-se da sistematização formulada por Marina Soares Marinho, que será usada aqui como parâmetro, a presente pesquisa apresentará abaixo uma tentativa de sistematização das funções das normas tributárias.

A primeira e mais evidente função das normas tributárias é de arrecadação, a qual é inerente à tributação e instrumental para as demais funções²⁹³. Ao lado dessa função, seguindo linha parecida com os apontamentos feitos por Klaus Vogel e Avi-Yonah, é possível identificar a função reguladora das normas tributárias. É aquela que é responsável pelas funções de alocação e estabilização da atividade financeira do Estado, com interferência na produção e no consumo²⁹⁴.

Aderindo a mais uma das funções apontadas por Klaus Vogel, Marina Soares Marinho também vê a função simplificadora como uma função autônoma, embora admita que, por vezes, existe dificuldade em diferenciá-la de normas com função reguladora. Segundo a autora, a função simplificadora atende às demandas relacionadas à praticidade ou praticabilidade no campo tributário, relacionando-se, principalmente com obrigações acessórias e procedimentos de arrecadação²⁹⁵.

Conquanto a função distributiva ou redistributiva apareça de alguma forma em várias classificações apresentadas no presente trabalho, Marina Soares Marinho apresenta concepção inovadora acerca dessa função. De fato, com base em uma visão que busca agregar as ideias de Klaus Vogel, Avi-Yonah e Rawls, a autora enxerga a função distributiva dividida em três dimensões: a) repartição do ônus de financiamento do Estado; b) redistribuição de rendas e riquezas; c) desconcentração de rendas e riquezas²⁹⁶.

Vale ressaltar, a exemplo do que observa Marina Soares Marinho²⁹⁷, que as funções das normas tributárias não são exercidas de forma exclusiva, mas de forma preponderante, a depender da finalidade imediata que se pretenda atender com a norma tributária. Nesse cenário, é possível que uma mesma norma tributária reúna diversas funções, com preponderância de uma sobre as outras, a depender da finalidade buscada. A tabela abaixo busca sistematizar e resumir de forma didática as ideias aqui expostas acerca das funções das normas tributárias.

²⁹³ MARINHO, Marina Soares. *As funções da tributação*. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito, 2019, p. 83 e 85.

²⁹⁴ Ibidem.

²⁹⁵ Ibidem, p. 84/85. Luís Eduardo Schoueri também parece identificar a simplificação do sistema tributário como uma das possíveis funções das normas tributárias, definindo-a como uma função regida pelo princípio da praticabilidade, que autoriza a adoção de medidas globais e/ou generalizantes, com a finalidade de simplificar o sistema tributário (*Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 32).

²⁹⁶ MARINHO, 2019, op. cit., 84.

²⁹⁷ Ibidem, p. 85.

Tabela 2:
Funções da Normas Tributárias

FUNÇÕES DA NORMAS TRIBUTÁRIAS	
ARRECADAÇÃO	Inerente à tributação e instrumental para as demais funções
REGULAÇÃO	Busca atender as funções de alocação e estabilização, interferindo na produção e consumo
DISTRIBUIÇÃO	a) Repartir o ônus de financiamento do Estado
	b) Redistribuir rendas e riqueza
	c) Desconcentrar rendas e riquezas
SIMPLIFICAÇÃO	Responde às demandas de praticidade. Ligada principalmente às obrigações acessórias

Fonte: Elaboração do autor, 2024.

Essa sistematização mostra-se plenamente compatível com a realidade brasileira, onde se admite com relativa tranquilidade a utilização de normas tributárias para se atingir fins alheios à mera arrecadação de recursos financeiros, conforme será demonstrado a seguir.

1.4.5 Extrafiscalidade e finalidade das normas tributárias

As funções das normas tributárias ou efeitos produzidos pelos tributos, muitas vezes, acabam sendo discutidas dentro da temática da extrafiscalidade, razão pela qual mostra-se fundamental a análise do tema para o desenvolvimento da presente pesquisa.

Enquanto a expressão “fiscalidade” costuma ser vinculada à atividade de arrecadação de recursos financeiros, através de tributos, a expressão “extrafiscalidade” aparece frequentemente associada a outras funções que podem ser desempenhadas por normas tributárias, sem vinculação direta com a função de arrecadação.

Decerto, tradicionalmente, a doutrina define o fenômeno da fiscalidade como o emprego de instrumentos tributários com finalidades meramente arrecadatórias, sem consideração quanto a outros objetivos²⁹⁸. Por outro lado, a extrafiscalidade é vista como a utilização de normas tributárias para obtenção de efeitos econômicos e sociais que transcendem a mera arrecadação de recursos financeiros para o Estado²⁹⁹.

²⁹⁸ COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p.28.

²⁹⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário - Volume III - Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005b, p. 164. Nessa mesma linha, José Marcos Domingues de Oliveira enxerga a tributação extrafiscal como aquela dirigida a fins outros que não a captação de dinheiro para o Erário, tais como a redistribuição da renda e da terra, a defesa da indústria nacional, a orientação dos investimentos para setores produtivos etc. (*Direito Tributário e Meio Ambiente*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 47).

De fato, a ideia em torno da extrafiscalidade permite enxergar a tributação como um instrumento que possibilita ao Estado obter efeitos econômicos, políticos e sociais, de forma a atingir os fins delineados pela Constituição³⁰⁰.

Não se deve olvidar, todavia, que extrafiscalidade e fiscalidade estão ligadas de forma indissociável, especialmente porque toda e qualquer norma tributária produz efeitos econômicos e sociais, mesmo aquelas que buscam preponderantemente obter recursos financeiros para o Estado. Juan Enrique Varona Alabern observa que, mesmo nos tributos genuinamente fiscais, é muito difícil não aparecer algum elemento extrafiscal, sendo possível afirmar, então, que certa dose de extrafiscalidade é inevitável às normas tributárias³⁰¹. Em outros termos: Implicações econômicas e sociais são inerentes à tributação, variando somente em graus de produção³⁰².

Diante da constatação da impossibilidade de identificar efeitos fiscais ou extrafiscais puros, inteiramente dissociados entre si, já que todas as normas tributárias acabam produzindo efeitos econômicos e sociais, passa a ser fundamental averiguar se as normas extrafiscais possuem alguma característica que permite diferenciá-las das demais espécies de normas tributárias.

José Casalta Nabais associa a extrafiscalidade própria *ou* em sentido estrito às normas que, valendo-se de instrumentos fiscais, têm como *finalidade principal ou dominante* a consecução de determinados resultados econômicos e/ou sociais e não a obtenção de receitas para o Estado³⁰³.

Andrei Pitten Velloso destaca que, embora os efeitos fiscais e extrafiscais sejam indissociáveis, é possível distinguir as categorias da fiscalidade e da extrafiscalidade, levando-se em conta as finalidades ou fins das normas tributárias. Segundo o autor, enquanto a

³⁰⁰ GOUVEA, Marcus de Freitas. *A Extrafiscalidade no Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, p. 46.

³⁰¹ VARONA ALABERN, Juan Enrique. *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2009, p. 44/45.

³⁰² VELLOSO, Andrei Pitten. *O princípio da Isonomia Tributária - Da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 292. Nesse sentido, Alfredo Augusto Becker destaca: “Na construção de cada tributo, não mais será ignorado o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambos coexistirão, agora de um modo consciente e desejado; apenas haverá maior ou menor prevalência deste ou daquele finalismo” (*Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 536). Paulo de Barros Carvalho segue também nesse caminho, conforme se vê: “(...) Não existe, porém, entidade tributária que se pode dizer pura, no sentido de realizar tão-só a fiscalidade, ou, unicamente, a extrafiscalidade. Os dois objetivos convivem, harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro.” (*Curso de Direito Tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 235/236.)

³⁰³ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Edições Almedina S/A, 2009, p. 629. José Casalta Nabais reconhece a existência de uma *extrafiscalidade comum ou inerente* às normas fiscais, que diz respeito às normas que possuam finalidades extrafiscais acessórias (secundárias) e/ou os inevitáveis efeitos econômicos e/ou sociais presentes em todas as normas tributárias (NABAIS, op. cit., 2009, p. 630).

fiscalidade se caracteriza pela busca de fins preponderantemente destinados a arrecadação de recursos financeiros para o Estado, a extrafiscalidade, por outro lado, configura-se pela persecução de fins preponderantemente alheios à arrecadação³⁰⁴.

Regina Helena Costa parece seguir linha similar, pois define a extrafiscalidade como a utilização de instrumentos tributários para o atingimento de finalidades não arrecadatórias, mas sociais, políticas ou econômicas, com vistas ao atingimento de valores constitucionalmente contemplados³⁰⁵.

Parece correta a ideia defendida por Diego Bomfim, que sustenta que a identificação da extrafiscalidade deve ser resolvida no plano da interpretação das normas jurídicas, distinguindo-se os *efeitos* extrafiscais das *finalidades* extrafiscais. Segundo o autor, caberá ao intérprete, objetivar sua atividade interpretativa, buscando elementos normativos que, direta ou indiretamente, apontem para as principais finalidades objetivadas pela norma tributária³⁰⁶ (finalidades preponderantes).

Nessa linha, a apuração da finalidade principal ou primordial da norma tributária surgirá como resultado da atividade interpretativa, cuja dinâmica envolve a utilização conjunta dos conhecidos métodos interpretativos de normas jurídicas (métodos histórico, teleológico, sistemático e gramatical).

Por último, não se deve olvidar que a análise da finalidade extrafiscal é essencial para perquirir adequadamente a legitimidade dessa espécie de medida tributária. Em outras palavras: a análise da finalidade das medidas extrafiscais é essencial para se efetuar o controle de constitucionalidade dessa espécie de norma fiscal, a qual se submete ao crivo do princípio da proporcionalidade.

Por certo, enquanto as normas com fins predominantemente financeiros (ou simplesmente fiscais) buscam arrecadar recursos e lograr uma justa divisão dos encargos tributários, sujeitando-se integralmente aos influxos do princípio da capacidade contributiva, as normas extrafiscais possuem finalidades fundamentalmente ordenadoras ou de conformação econômica e social, não realizando, por vezes, uma justa repartição dos encargos fiscais. Em

³⁰⁴ VELLOSO, Andrei Pitten. *O princípio da Isonomia Tributária - Da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 292/293.

³⁰⁵ COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário. Constituição e Código Tributário Nacional*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 28 e 68.

³⁰⁶ BOMFIM, Diego. *Extrafiscalidade: Identificação, fundamentação, limitação e controle*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 43/49. Além de admitir que os efeitos produzidos por determinada norma jurídica possam servir como indícios na atividade interpretativa que busca apurar a existência da finalidade extrafiscal, Diego Bomfim entende que os efeitos ou estudos empíricos relacionados aos efeitos das normas tributárias são informações que podem servir para os gestores tomarem decisões acerca da manutenção ou não de determinada medida extrafiscal. (BOMFIM, op. cit. 2015, p. 47 e 49).

virtude disso, tais normas demandam justificações constitucionais diferenciadas, sobretudo no que concerne à aplicação do mandamento da proporcionalidade³⁰⁷.

Parece mais correto, então, afirmar que a finalidade principal ou primordial das normas extrafiscais é fundamental para sua identificação, assim como para o controle da sua legitimidade, sob a égide do princípio da proporcionalidade³⁰⁸, devendo ser buscada através da utilização dos métodos interpretativos das normas jurídicas em geral.

Os efeitos produzidos por uma norma extrafiscal, no entanto, não devem ser desconsiderados. A verificação da análise dos efeitos concretamente produzidos, conforme bem destacado por Diego Bomfim, serve para se decidir pela manutenção ou não de uma norma extrafiscal³⁰⁹, bem como para eventualmente permitir seu controle no âmbito do poder judiciário.

1.5 Fiscalidade, extrafiscalidade e modelos de Estado

Como já salientado, a maior ou menor utilização de normas tributárias com efeitos preponderantemente não arrecadatários (extrafiscalidade) tem intensa ligação com o modelo político-econômico de Estado. Nessa conjuntura, é possível notar uma maior ou menor utilização dessas normas, a depender do tipo ou modelo de Estado adotado. Dessa forma, é perfeitamente compreensível que a extrafiscalidade sofra um refluxo durante os momentos de predomínio das ideias liberais, porquanto o credo liberal defende uma atuação estatal neutra perante a sociedade e economia.

No entanto, a maioria absoluta dos Estados Modernos é intervencionista, razão pela qual a tributação é largamente utilizada também com fins extrafiscais em diversos países.

Na Alemanha, por exemplo, após alguma polêmica, em virtude de a Codificação Tributária do Reich somente prever a finalidade arrecadatória para os tributos, doutrina, jurisprudência do Tribunal Constitucional Alemão e a Codificação Tributária de 1977 (art. 1º, §3º) consolidaram-se (em sua grande maioria) no sentido de que a obtenção de recursos

³⁰⁷ VELLOSO, Andrei Pitten. *O princípio da Isonomia Tributária - Da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 294.

³⁰⁸ Veja, por exemplo, o caso da concessão e manutenção de um benefício fiscal. A concessão de um benefício tributário (hipótese típica de extrafiscalidade) pode se revestir de constitucionalidade ou não, a depender da análise de sua finalidade à luz do princípio da proporcionalidade, sob o viés da adequação, necessidade e proporcionalidade *stricto sensu*. Para uma análise do controle dos benefícios fiscais à luz do princípio da proporcionalidade, conferir: BOMFIM, Gilson Pacheco. *Incentivos Tributários: Conceituação, Limites e Controle*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015, p. 119/128.

³⁰⁹ BOMFIM, Diego. *Extrafiscalidade: Identificação, fundamentação, limitação e controle*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 43/49.

financeiros poderia assumir caráter secundário, admitindo, portanto, a perseguição de finalidades extrafiscais³¹⁰.

Outro exemplo é obtido da experiência espanhola, onde as Leis Gerais Tributárias de 1963 (art. 4º) e 2003 (art. 2.1) admitem a utilização extrafiscal dos tributos, de forma a atingir objetivos e fins delineados na Constituição. Na mesma linha, o Tribunal Constitucional Espanhol também entende legítima a utilização extrafiscal dos tributos, que buscariam fundamento nos princípios constitucionais norteadores da ordem econômica e social³¹¹.

No Brasil, a Constituição de 1988 é rica em disposições prescritivas ou programáticas, chegando, em alguns momentos específicos, a admitir expressamente a utilização do instrumento tributário para a consecução de políticas públicas³¹², conforme se vê, por exemplo, nos artigos 151, I; 153, §4º, I; e 182, §4º; 227, §3º, VI; 40, 41, § 1º e § 2º e 80, III, do ADCT.

Nada obstante, mesmo nas situações em que não há previsão expressa, não se pode negar a possibilidade de utilização da extrafiscalidade, forte na conjugação dos artigos 1º, 3º, 145, §3º, §4º e 170 da Constituição Federal de 1988, como forma de intervenção sobre o domínio econômico, de forma a atingir objetivos e fins constitucionais. Dentre os fins e fundamentos constitucionais a serem alcançados, podem ser citados: a dignidade da pessoa humana; a construção de uma sociedade, livre, justa e solidária; a busca do pleno emprego e do desenvolvimento nacional; a redução da pobreza e a diminuição das desigualdades; a preservação do meio ambiente; o desenvolvimento urbano e rural; a reforma agrária etc.

Na mesma linha é o pensamento de Marciano Buffon, que ressalta que as hipóteses de extrafiscalidade não se esgotam naquelas previstas pelo texto constitucional, pois não é pelo fato de a Constituição prever expressamente algumas hipóteses de extrafiscalidade que a tributação não poderia servir a outros fins também constitucionais, embora não reservados expressamente à tributação como meio de realização³¹³.

Realmente, não se deve olvidar que o Estado contemplado pela Constituição Federal de 1988 não é neutro, tendo adotado finanças funcionais, que se propõem a intervir no campo socioeconômico. De acordo com Luís Eduardo Schoueri, o constituinte brasileiro revelou-se inconformado com a ordem econômica e social que encontrou, enumerando uma série de valores e objetivos sobre os quais deveria se firmar o Estado Brasileiro, dentre os quais podem

³¹⁰ VELLOSO, Andrei Pitten. *O princípio da Isonomia Tributária - Da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 302.

³¹¹ Ibidem, p. 303.

³¹² GOUVEA, Marcus de Freitas. *A Extrafiscalidade no Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, p. 81.

³¹³ BUFFON, Marciano. *A Extrafiscalidade e Direitos Fundamentais: A Introdução do Interesse Humano na Tributação*. *Direito Tributário em Questão: Revista da FESDT – Fundação Escola Superior de Direito Tributário*. Nº 3. Porto Alegre: FESDT, 2009, p. 155.

ser destacados “a construção de uma “sociedade livre, justa e solidária”, a “redução das desigualdades sociais e regionais”, a “erradicação da pobreza e marginalização” etc.³¹⁴.

Nessa ordem de ideias, dentre os instrumentos que se vale o Estado para a atuação sobre a ordem econômica e social, modificando-a, com o fim de atingir os fins, valores e objetivos constitucionais, as normas tributárias assumem fundamental importância, sobretudo em países extremamente desiguais como o Brasil, notabilizado por sua elevada concentração de renda e riquezas. Nesse cenário, é imprescindível que as normas tributárias, além da necessária função arrecadatória, sejam utilizadas como efetivo instrumento de intervenção no meio econômico e social³¹⁵, inclusive, de forma a reduzir desigualdades, através de atividades de redistribuição (progressividade fiscal) e/ou desconcentração de rendas e riquezas (progressividade extrafiscal), na linha já mencionada acima e detalhada adiante.

³¹⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 2/3.

³¹⁵ Ibidem, p. 3

2 **DESIGUALDADE, TRIBUTAÇÃO E JUSTIÇA**

Como já dito, a igualdade é um dos valores que permeia o discurso filosófico, político e jurídico há séculos, fazendo parte, inclusive, de certa forma, da própria noção de justiça. Por outro lado, enunciar, proclamar ou ter como objetivo a igualdade como valor ou princípio não significa um compromisso efetivo ou uma atuação prática na redução das desigualdades. Por exemplo, a ideia de tratar as pessoas como iguais têm significados distintos no âmbito das diversas correntes de filosofia política (liberalismo clássico, utilitarismo, liberalismo igualitário, libertarianismo etc.), onde se avança mais ou menos, com base em fundamentos diversos, em direção à redução das desigualdades.

As discussões envolvendo a desigualdade, suas causas, consequências e eventuais obrigações estatais perante seus respectivos cidadãos também são das mais antigas. Entre períodos de maior ou menor destaque e importância, o tema tem feito parte de discussões políticas e acadêmicas há séculos. Nada obstante, as duas primeiras décadas do século XXI reconduziram a desigualdade e suas múltiplas dimensões ao centro dos debates, sobretudo a partir da crise financeira de 2008 e da crise decorrente da pandemia de Covid-19.

A magnitude desses eventos escancarou um cenário de elevada concentração de renda e riqueza, que tem se verificado na maior parte dos países do mundo a partir da década de 1980. Nessa conjuntura, os indivíduos mais ricos têm se apropriado de uma parte cada vez maior dos resultados econômicos produzidos pela economia, enquanto a imensa maioria da população tem visto sua situação econômico-financeira piorar ano após ano. Nem mesmo as crises de 2008 e da Covid-19 serviram para obstar esse terrível ciclo, sendo possível registrar que os indivíduos detentores de maiores rendas e patrimônios ficaram ainda mais ricos, inclusive no Brasil.

Sempre com foco principal na realidade brasileira, o presente capítulo tem como um dos seus objetivos investigar os níveis atuais de desigualdade de renda e riqueza, analisando os indicadores dos principais países da OCDE, da América Latina e Caribe nos últimos 40 anos, buscando-se também examinar possíveis conexões ou interseções entre tributação, desigualdade e financiamento do gasto público no Brasil. Pretende-se avaliar, outrossim, a evolução da ideia de intervenção do Estado sobre a ordem econômica-social, de modo a reduzir / eliminar a pobreza e a desigualdade (justiça distributiva) ao longo do tempo, analisando-se, igualmente, a importância da filosofia política e de suas principais teorias como meio de legitimar / autorizar uma maior atuação estatal no campo redistributivo e desconcentrador.

2.1 Qual desigualdade? Índices e critérios de avaliação

Já foi dito que a desigualdade é tema dos mais antigos. Zygmunt Bauman observa que, na história humana, a desigualdade e sua propensão à reprodução acelerada não é uma novidade³¹⁶. Decerto, alguns registros apontam que caçadores-coletores, já na última Era Glacial, dispuseram de tempo e meios para sepultar alguns indivíduos de maneira mais suntuosa do que outros. A desigualdade aparece e se mantém, assim, há milhares de anos, como um elemento crescente e persistente do desenvolvimento humano³¹⁷.

A despeito da desigualdade ser uma característica comum durante praticamente toda história, é inegável o progresso humano nos últimos séculos, que pode ser verificado através de indicadores socioeconômicos. Por exemplo, a expectativa de vida mundial passou de 26 anos, em 1820, para 72 anos em 2020. No que tange à educação, no início do século XIX, apenas 10% da população mundial de mais de 15 anos era alfabetizada, contra mais de 85% atualmente³¹⁸.

Os exemplos citados confirmam o progresso evolutivo da espécie humana e servem para demonstrar que a expressão “desigualdade” possui múltiplas dimensões³¹⁹. Por certo, desigualdades de educação, saúde, gênero, raça, crença, religião etc. são espectros distintos de um mesmo fenômeno. Sem embargo da importância de cada uma dessas grandezas, a presente investigação limitar-se-á às desigualdades de renda e riqueza. A uma, porque o Brasil figura entre os países mais desiguais do mundo quando se trata dessas dimensões da desigualdade. A duas, porque renda e riqueza são instrumentos de acesso a diversos bens e direitos fundamentais, os quais, inclusive, afetam espectros próprios da desigualdade, como, por exemplo, saúde, educação, saneamento básico etc.

Realmente, a condição econômica acaba repercutindo diretamente no acesso a diversos direitos fundamentais, como saneamento básico, moradia, saúde e educação, além de repercutir também em uma maior expectativa de vida³²⁰.

³¹⁶ BAUMAN, Zygmunt. *A riqueza de poucos beneficia a todos nós?* Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 2015, p. 13.

³¹⁷ SCHEIDEL, Walter. *Violência e a história da desigualdade: da idade da pedra ao século XXI*. Rio de Janeiro: Zahar, 2020, p. 17.

³¹⁸ Os dois exemplos foram retirados de PIKETTY, Thomas. *Uma breve história da igualdade*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2022, p. 25/27.

³¹⁹ Como já dito anteriormente, a igualdade é um conceito vazio, que depende de critérios de comparação. Da mesma forma é a desigualdade: dois indivíduos podem ser considerados iguais ou diferentes, a depender do critério utilizado. Nesse sentido, conferir: MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Tributação e Redução das Desigualdades. *Revista Jurídica Luso-Brasileira*, ano 4 n° 6, p. 105-146. Universidade de Lisboa. Lisboa: Portugal, 2018, p. 6.

³²⁰ SARMENTO, Daniel. Igualdade Constitucional: uma leitura. In: CRUZ, Adriana; SARMENTO, Daniel; RIOS, Roger Raupp (org.). *Desigualdade: o flagelo do Brasil*. São Paulo: Migalhas, 2022, p. 20.

Malgrado muitas vezes sejam tratadas como uma coisa só, renda e riqueza são categorias diferentes. Thomas Piketty as distingue de forma bastante didática: renda compreende aquilo que se ganha durante um período de tempo e pode provir do trabalho (salário) ou do patrimônio (aluguel, juros, dividendos etc.). Riqueza é aquilo que se possui (propriedades, bens profissionais, títulos financeiros etc.), sendo distribuída invariavelmente de modo bem mais desigual do que a renda³²¹.

Dentre os indicadores de desigualdade de renda, o mais utilizado é o coeficiente de Gini (doravante denominado Gini), que foi batizado com esse nome em homenagem ao estatístico italiano Corrado Gini (1884-1965). Essa medição compara a distribuição de renda da vida real com uma situação de igualdade completa³²².

Didaticamente, o Gini funciona da seguinte maneira: se todos os recursos forem divididos igualmente, ou seja, se todos os indivíduos receberem exatamente a mesma quantidade de recursos, o coeficiente será “0” (zero). Por outro lado, se um indivíduo receber todos os recursos de determinada sociedade, não sobrando nada para os outros, o Gini será igual a “1” (um)³²³.

Embora seja importante, o Gini tem algumas limitações. Em primeiro lugar, porque sua variação, na prática, jamais atingirá “0” ou “1”. Isso porque, possuir Gini igual a “0” (zero) significa uma sociedade onde todos os indivíduos são completamente iguais, que é uma situação impossível. De outra forma, uma sociedade com Gini igual a “1” (um) também é inviável, porque demanda que todos os recursos estejam na mão de um único indivíduo, fato que levaria todos os demais à morte³²⁴. Em segundo lugar, porque o Gini é um índice geral, que não consegue capturar como determinados estratos sociais se apropriam da renda, tampouco as diferenças de renda entre aqueles que estão no topo e aqueles que estão na base.

Ressaltando as limitações do coeficiente, Marta Arretche destaca que o Gini não consegue revelar, por exemplo, quais faixas de renda foram beneficiadas e prejudicadas (e em que proporção) de eventuais reduções da desigualdade ou de um aumento geral da renda³²⁵.

³²¹ PIKETTY, Thomas. *Natureza, cultura e desigualdades: uma perspectiva comparativa e histórica*. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2024, p. 16.

³²² CHANG, Ha-Joon. *Economia: modo de usar – Um guia básico dos principais conceitos econômicos*. São Paulo: Portfolio – Penguin, 2015, p. 298.

³²³ SCHEIDEL, Walter. *Violência e a história da desigualdade: da idade da pedra ao século XXI*. Rio de Janeiro: Zahar, 2020, p. 25.

³²⁴ CHANG, 2015, op. cit., p. 301.

³²⁵ ARRETCHÉ, Marta. As políticas na trajetória da democracia à redução das desigualdades. In: ARRETCHÉ, Marta (org.). *Trajatória das desigualdades: como o Brasil mudou nos últimos cinquenta anos*. São Paulo: Editora Unesp; CEM, 2015, p. 433.

De fato, somente com base no citado coeficiente, não é possível apurar, por exemplo, quanto da renda nacional é apropriada pelo 1% da população mais rica, ou, da mesma forma, quanto da renda nacional é apropriada pelos 50% mais pobres³²⁶.

Diante da constatação de que a investigação do fenômeno da desigualdade econômica passa por uma necessária averiguação sobre os movimentos de concentração de renda e riqueza entre os diversos estratos sociais, tem ganhado cada vez mais espaço a análise da desigualdade econômica com base em recortes de estratos sociais e suas respectivas participações na renda ou riqueza de determinado país.

Por exemplo, quanto maior ou menor for a proporção da renda nacional apropriada pelo 1% dos indivíduos mais ricos, maior ou menor será a concentração de renda no topo em determinado país.

Por entender que o Gini ainda mantém sua importância para fins de pesquisa e entendimento da desigualdade, o presente trabalho pretende utilizar o aludido coeficiente em conjunto com dados que revelem a apropriação da renda e da riqueza nacional por estratos de renda, de forma comparativa, entre países e ao longo do tempo.

2.2 Evolução da desigualdade a partir de 1980

2.2.1 Variações no índice Gini

Como já apontado na presente pesquisa, os níveis de desigualdade sofreram sensíveis alterações no decorrer do século XX. Embora seja possível discutir as causas que levaram ao declínio e a manutenção de baixos níveis de desigualdade, na maior parte dos países desenvolvidos, durante boa parte do século XX, sobretudo entre os anos de 1945 e 1980, é possível constatar um substancial aumento da desigualdade de renda e riqueza, na maioria dos países, sobretudo, a partir do início da década de 1980.

Um bom exemplo desse aumento da desigualdade que se deu nos últimos anos pode ser capturado da variação do coeficiente Gini ocorrida em diversos países integrantes da OCDE, a partir de 1980. Nesse sentido, vale destacar, pela importância geopolítica, os países abaixo indicados, que, em sua grande maioria, experimentaram importante aumento do Gini nos últimos anos:

³²⁶ GODOI, Marciano Seabra de. Concentração de renda e riqueza e mobilidade social: A persistente recusa da política tributária brasileira a reduzir a desigualdade. *Revista de Informação Legislativa*, n. 235, jul./set. 2022, p.64.

Tabela 3

Variação do Índice Gini - Países da OCDE: 1975/2019

País	1975	1980	1985	1990	1995	2000	2010	2015	2019
Alemanha					0,288	0,289	0,302	0,317	0,318
Austrália					0,326		0,347		
Áustria			0,325		0,299	0,290	0,303	0,305	0,302
Bélgica			0,252		0,284	0,331	0,284	0,277	0,272
Canadá			0,332	0,314	0,315	0,334	0,336	0,337	0,317
Dinamarca					0,230	0,238	0,272	0,282	0,277
EUA	0,356	0,347	0,376	0,383	0,399	0,401	0,400	0,412	0,415
Espanha		0,345	0,344	0,320	0,357	0,341	0,352	0,362	0,343
Finlândia					0,235	0,272	0,277	0,271	0,277
França	0,359			0,321		0,326	0,337	0,327	0,312
Holanda				0,311			0,278	0,282	0,292
Itália		0,329			0,352	0,352	0,347	0,354	0,346
Lituânia							0,336	0,374	0,353
Luxemburgo			0,263	0,277	0,283	0,301	0,305	0,329	0,342
Noruega					0,260	0,274	0,257	0,275	0,277
Rep. Checa							0,266	0,259	0,253
Suécia	0,243				0,252	0,270	0,277	0,292	0,293
Suíça						0,334	0,326	0,323	0,340
Inglaterra	0,279	0,285	0,304	0,357	0,355	0,388	0,337	0,333	0,328

Fonte: Elaboração do autor, 2025 (com base em dados do Banco Mundial).

Muito embora o Gini não consiga capturar a variação da desigualdade por estratos de renda, consoante já mencionado, alguns dados constantes da tabela chamam a atenção. Em primeiro lugar, não parece ser coincidência que os dois países que funcionaram como propulsores das ideias neoliberais implementadas a partir do início dos anos de 1980, EUA e Reino Unido, apresentem uma sensível piora no Gini nesse período. Em segundo lugar, é bastante simbólico que países que são reconhecidos por uma tradição mais igualitária, como Dinamarca, Finlândia, Noruega e Suécia, também tenham se tornado nações mais desiguais nesse período³²⁷. Tal fato indica uma generalização da desigualdade, entre os países desenvolvidos, que atingiu, inclusive, países de tradição mais igualitária.

A literatura especializada tem destacado que países que possuem coeficiente Gini entre 0,2 e 0,3 podem ser considerados sociedades bastante igualitárias, enquanto qualquer país com um coeficiente Gini acima de 0,5 pode ser considerado bastante desigual³²⁸. Os EUA, que possuíam Gini de 0,347, em 1980, apresenta, atualmente, índice superior a 0,41.

³²⁷ WORLD BANK GROUP. *Gini index*, 2023.

³²⁸ CHANG, Ha-Joon. *Economia: modo de usar – Um guia básico dos principais conceitos econômicos*. São Paulo: Portfolio – Penguin, 2015, p. 302.

No que tange à América Latina e Caribe, o Gini revela países com maior desigualdade do que aquela verificada na OCDE. Nesse sentido, conferir a tabela abaixo, onde se destacam os principais países dessa região, com dados disponíveis:

Tabela 4

Variação do Índice Gini países da América Latina e Caribe: 1980/2019

País	1980	1985	1990	1995	2000	2005	2010	2015	2019
Argentina	0,408			0,489	0,510	0,478	0,437		0,433
Bolívia			0,420		0,616	0,585		0,467	0,416
Brasil		0,555	0,604	0,595		0,563		0,519	0,535
Chile			0,572		0,528			0,453	
Colômbia	0,551				0,584	0,539	0,546	0,510	0,513
Costa Rica			0,452	0,457	0,474	0,475	0,480	0,484	0,482
Equador				0,508	0,563	0,530	0,488	0,460	0,457
El Salvador				0,498	0,515	0,485	0,435	0,406	0,388
Honduras			0,559	0,555		0,595	0,531	0,492	0,482
Jamaica			0,411						0,356
México					0,534	0,509	0,477	0,469	0,460
Nicarágua								0,462	
Panamá					0,566	0,538	0,516	0,508	0,498
Paraguai			0,408	0,581		0,514	0,510	0,476	0,457
Peru					0,491	0,504	0,455	0,434	0,415
Rep. Dominicana					0,515	0,500	0,473	0,452	0,419
Uruguai				0,409	0,429	0,447	0,445	0,401	0,397

Fonte: Elaboração do autor, 2025 (com base em dados do Banco Mundial).

Os dados acima colacionados revelam uma tendência de redução do Gini entre a maioria dos países da América Latina e Caribe nos últimos 30 anos, inclusive no território brasileiro³²⁹. Embora a redução do Gini ocorrida no Brasil não deva ser desprezada, é preciso observar que vários países da América Latina e Caribe também experimentaram reduções similares (ou até superiores), inclusive países mais pobres que o Brasil, ou seja, com menor capacidade de reduzir as desigualdades através do gasto público³³⁰. De todo modo, mesmo com a citada redução, o Brasil figura na incômoda posição de um dos países mais desiguais do mundo quando se leva em consideração o coeficiente Gini.

³²⁹ WORLD BANK GROUP. *Gini index*, 2023.

³³⁰ De acordo com dados da Comissão Econômica para América Latina e Caribe (CEPAL), o Brasil destina em torno de 16% do PIB para gastos sociais. Esse percentual é superior à média da América do Sul (13,6% do PIB), da América Central, México e República Dominicana (9,1% do PIB) e do Caribe (10,1% do PIB). *Panorama Social de América Latina y el Caribe*, Santiago, 2024, p. 234.

Dados do Banco Mundial revelam que, em 2022, o Brasil possuía um dos piores coeficientes Gini do mundo, ficando atrás, inclusive, de diversos países muito mais pobres e menos desenvolvidos, tais como: Zâmbia (0,515), Angola (0,513), Moçambique (0,503), Uganda (0,427), Camarões (0,422), Vietnã (0,361), Nigéria (0,351), Nepal (0,300) etc. Na verdade, no que tange à desigualdade medida pelo Gini, o Brasil só é superado por África do Sul (0,630), Namíbia (0,591), Colômbia (0,548), Suazilândia (0,546), Botswana (0,533) e Belize (0,532)³³¹.

2.2.2 Apropriação da renda e riqueza pelos estratos superiores da sociedade

A análise comparativa e evolutiva do coeficiente Gini de diversos países é importante e merece atenção. Nada obstante, um dos principais problemas desse indicador, como já dito, é o fato dele ser abstrato e não retratar de maneira adequada o fenômeno da concentração de renda entre estratos sociais.

Afirmar que o Gini no Brasil é atualmente superior a 0,5 diz muito menos do que consignar que a concentração de renda no país significa que o 1% da população com maiores rendimentos concentra em torno de 21% do total da renda nacional, enquanto os 10% com maiores rendimentos se apropriam de 59% da renda e os 50% da população mais pobres acessam apenas 9% da renda nacional³³².

Um outro exemplo é sintomático: asseverar que o índice Gini global gira em torno de 0,6 diz muito pouco sobre a realidade da desigualdade no mundo. Em compensação, consignar que, em 2017, 8 (oito) bilionários possuíam a mesma riqueza que a metade mais pobre dos indivíduos do planeta é um dado bastante revelador do elevado nível de concentração de riqueza mundial³³³.

No mesmo sentido, declarar que o 1% mais rico da população mundial possui a mesma riqueza que os outros 99% dos indivíduos³³⁴, ou que os 10% mais ricos da população se apropriam de 52% da renda e 76% da riqueza, enquanto os 50% mais pobres acessam apenas 8% da renda e 2% da riqueza, indica que o mundo atualmente é marcado por um nível muito alto de desigualdade de renda e um nível extremamente elevado de concentração de riquezas³³⁵.

³³¹ WORLD BANK GROUP. *Gini index*, 2023.

³³² WORLD INEQUALITY DATABASE. *World Inequality Database. Brasil*, 2024.

³³³ OXFAM. *A distância que nos une: um retrato das desigualdades brasileiras*. OXFAM Brasil. São Paulo, 2017, p. 11.

³³⁴ OXFAM. *A distância que nos une: um retrato das desigualdades brasileiras*. OXFAM Brasil. São Paulo, 2017, p. 11.

³³⁵ CHANCEL, Lucas [et. al.]. *World Inequality Report 2022*. World Inequality Lab, 2022.

Pois bem, visto isso, é fundamental destacar que, pertencer ao grupo dos 10% ou 1% mais ricos de determinado país é uma classificação relativa, porque depende do nível de riqueza do país analisado. Por exemplo, integrar o grupo dos 1% dos mais ricos nos EUA exige possuir muito mais riqueza do que na Etiópia. Por isso, as classificações e comparações internacionais devem ser realizadas com cuidado.

No Brasil, pertencer ao grupo dos 10% mais ricos (em torno de 15 milhões de pessoas), de acordo com dados do IPEA para 2022, significa ter auferido rendimentos superiores a R\$ 71 mil reais anuais ou R\$ 6 mil reais mensais³³⁶.

Em compensação, para fazer parte do grupo do 1% mais rico da população adulta (aproximadamente 1,5 milhões de pessoas), o indivíduo precisaria ter conseguido superar a soma de R\$ 390 mil reais anuais ou R\$ 32,7 mil reais mensais, em 2022. Por outro lado, para fazer parte do grupo do 0,1% mais rico do Brasil, seria preciso que o indivíduo superasse a faixa de rendimentos de R\$ 1,6 milhões de reais anuais ou R\$ 133 mil mensais³³⁷.

Feita essa ressalva, com base em dados coletados junto à base de dados disponibilizada pelo *World Inequality Database* (WID)³³⁸, é possível observar como a desigualdade tem crescido nas últimas décadas, na maioria dos países desenvolvidos, com especial ênfase na concentração de renda e riqueza entre as parcelas mais ricas da população.

A partir desses dados, é possível perceber quanto a concentração de renda entre os indivíduos que fazem parte dos grupos das maiores rendas (1% e 10%) tem aumentado nesse período. Por outro lado, essa concentração de renda entre os indivíduos mais ricos tem sido acompanhada da perda de renda entre os indivíduos que fazem parte do grupo dos 50% com menores rendimentos.

Esse fato indica claramente um movimento de concentração ou acúmulo de renda no topo dos estratos sociais. A tabela abaixo, que foi confeccionada com base em dados disponibilizados pelo *World Inequality Database*, traz indicadores de concentração de renda dos países da OCDE e corrobora que o aumento da desigualdade tem se dado através de um movimento de grande concentração de renda no topo, ou seja, entre os mais ricos.

³³⁶ IPEA. *Carta de Conjuntura nº 65. Nota de Conjuntura nº 8. Nota Técnica: Progressividade tributária: diagnóstico para uma proposta de reforma*. Rio de Janeiro: IPEA, 2024, p. 2.

³³⁷ Ibidem.

³³⁸ O World Inequality Database (WID) é uma instituição independente que reúne pesquisadores do mundo todo. Esses pesquisadores se dedicam a coletar e compilar indicadores econômico-sociais de um grande número de países, com o objetivo fornecer acesso aberto e conveniente a esses dados. Dentre esses indicadores, é possível consultar um histórico da evolução da concentração de renda e riqueza, mais ou menos amplo, a depender do país, bem como uma evolução histórica da distribuição mundial de renda e riqueza. WORLD INEQUALITY DATABASE, *Wid World*, 2023. Disponível em: <https://wid.world/>

Tabela 5

Variação da renda apropriada pelos estratos sociais - Países da OCDE³³⁹ - 1980/2022

Países OCDE	1980			2000			2022		
	Base	Topo		Base	Topo		Base	Topo	
	50%	10%	1%	50%	10%	1%	50%	10%	1%
Alemanha	23,5	28,4%	9,7%	21,8%	31,9%	10,3%	19,2%	37%	12,8%
Áustria	21,8	34,3%	11,6	21,5%	34,9%	11,9%	22%	35,1%	11,5%
Bélgica	21,4	31,9%	7,5%	20%	32,6%	8,2%	20,4%	32,8%	8,5%
Coréia do Sul	22,4	32,2%	7,6%	23%	28,8%	6,7%	21,1%	35,5%	15,1%
Canadá	22%	33%	7,6%	17%	36,5%	12,7%	17,4%	36,2%	11,6%
Dinamarca	24,8	25,9%	6,8%	23,7%	31,1%	11,5%	21,5%	33,1%	12%
EUA	20,1	33,8%	10,4	15,1%	42,7%	17,3%	13,3%	46,9%	20,7%
Espanha	20,2	34,9%	11,3	20,3%	34,3%	11%	21,2%	34,2%	12,1%
França	22,7	28,8%	7,5%	20,4%	33,6%	11,1%	20,3%	34,8%	12,7%
Holanda	25,6	26,3%	5,9%	24,8%	27,4%	6,1%	22,8%	29%	6,8%
Itália	20,9	28,4%	6,2%	17,1%	35,6%	9,9%	16,6%	37,1%	12,3%
Japão	29%	20,3%	4,8%	26,4%	23,9%	5,3%	26,3%	26,6%	6%
Noruega	25,3	27,2%	7,5%	24,1%	32,6%	12,6%	24,2%	30,6%	9,3%
Suécia	28,5	24,9%	7%	27,3%	30,1%	10,1%	24,3%	31,1%	11,5%
Suíça	24,1	30,8%	10,5	23,7%	31,6%	11%	23,9%	30%	9,8%
Reino Unido	22,2	29%	7,2%	18,9%	35,7%	11,6%	20,1%	36,2%	13,1%

Fonte: Elaboração do autor, 2025 (com base em dados do WID).

Os dados revelam um substancial aumento de concentração de renda entre os indivíduos mais ricos. Nesse sentido, praticamente todos os países analisados experimentaram aumento no percentual de renda apropriado pelos integrantes das classes mais abastadas (1% e 10%). Em alguns países, como por exemplo, EUA, Reino Unido, Coréia do Sul e Dinamarca, é possível constatar um movimento de maior concentração de renda no topo, sobretudo entre o 1% dos maiores rendimentos. Nesses países, a parcela da renda absorvida pelos integrantes do 1% das maiores remunerações quase dobrou entre os anos de 1980 e 2022.

Sob outro ponto de vista, a concentração de rendimentos entre os indivíduos mais abonados também se verifica quando se observa a diminuição da parcela da renda total que é absorvida pelos indivíduos que fazem parte do grupo dos 50% dos menores rendimentos. A tabela acima colacionada revela que quase todos os países analisados registraram diminuição na parcela de rendimentos acessada por esses cidadãos. Ao que tudo indica, esses rendimentos foram absorvidos pelos indivíduos que integram as classes mais ricas (1% e 10%).

³³⁹ Chile, Colômbia, Costa Rica e México, embora integrantes da OCDE, serão tratados em apartado, quando forem apresentados os dados referentes à América Latina.

Muito embora não se possa atribuir esse aumento da concentração de renda exclusivamente à política fiscal de redução da progressividade e corte de tributos para os mais ricos, diversos estudos indicam uma relação bastante próxima entre essa política fiscal e o aumento da concentração de renda no topo ocorrido nesse período³⁴⁰, que foi potencializado, dentre outros motivos, por um movimento de *rent seeking* dos indivíduos mais abastados³⁴¹.

Embora a tabela colacionada aponte para um considerável aumento da concentração de renda entre os indivíduos mais ricos, a grande maioria dos países da OCDE ainda apresenta números inferiores à média global de concentração de renda. A despeito disso, os EUA, um dos principais defensores das políticas neoliberais em favor dos ricos, têm apresentado níveis de concentração de renda extremamente altos e superiores a países com tradição de maior desigualdade. Por exemplo, atualmente, os EUA ostentam o incômodo título de país mais desigual da OCDE, com 21% da renda nacional indo para o 1% mais rico – mesmo percentual apresentado pelo México (21%) e um pouco maior que o percentual da África do Sul (19%).

Comparativamente, a maior parte dos países da América Latina e Caribe ainda apresentam números de concentração de renda superiores aos países da OCDE. A despeito disso, não se pode negar que os dados relacionados à apropriação da renda por estratos sociais, nessa região, revelam uma diminuição da concentração de renda entre os indivíduos mais abastados nos últimos anos, conforme se percebe do quadro abaixo.

Tabela 6

Renda apropriada por estratos sociais - América Latina e Caribe 1980/2022

Países da América Latina e Caribe	1980			2000			2022		
	Base	Topo		Base	Topo		Base	Topo	
	50%	10%	1%	50%	10%	1%	50%	10%	1%
Argentina	9,3	49,5%	14,3%	9,3	49,5%	14,3%	15,5%	43,4%	12,4%
Bolívia	8,4	55,3%	19%	8,4	55,3%	19%	10,4%	51,8%	17,9%
Brasil	9,2	58,6%	22,1%	9,2	58,6%	22,1%	9,1%	59,2%	21,1%
Chile	7,5	62,8%	26,4%	7,5	62,8%	26,4%	8,7%	57,8%	22%
Colômbia	6,3	64,4%	24,6%	6,3	64,4%	24,6%	6,4%	60,9%	17,9%
Costa Rica	9,3	53,6%	20,3%	9,3	53,6%	20,3%	8,4%	50,9%	18,2%
Equador	8,9	54,4%	19,5%	8,9	54,4%	19,5%	10,8%	45,2%	14,4%
El Salvador	7,1	50,8%	16,5%	7,1	50,8%	16,5%	10,5%	42,3%	12,8%

³⁴⁰ Dentre outros, conferir: ATKINSON, Anthony B. *Desigualdade: o que pode ser feito?* São Paulo: LeYa, 2015b, p. 105/107 e STIGLITZ, Joseph E. *El precio de la desigualdad: El 1 % de la población tiene lo que el 99 % necesita*. Espanha: Epublibre, 2017, p.123/137.

³⁴¹ Nesse sentido, conferir: PIKETTY, Thomas; SAEZ, Emmanuel; STANTCHEVA, Stefanie. Optimal Taxation of Top Incomes: A Tale of Three Elasticities. *American Economic Journal: Economic Policy* 6, (1): p. 230-271, 2014b.

Honduras	8,4	55,3%	19%	8,4	55,3%	19%	10,4%	51,8%	17,9%
Jamaica	8,4	55,3%	19,0%	8,4	55,3%	19%	10,4%	51,8%	17,9%
México	6,2	54,8%	11,7%	6,2	54,8%	11,7%	7,6%	59,6%	21,6%
Nicarágua	8,4	55,3%	19,0%	8,4	55,3%	19,0%	10,4%	51,8%	17,9%
Panamá	8,4	55,3%	19,0%	8,4	55,3%	19,0%	10,4%	51,8%	17,9%
Paraguai	8,4	55,3%	19,0%	8,4	55,3%	19%	10,4%	51,8%	17,9%
Peru	7,8	55,2%	21,1%	7,8	55,2%	21,1%	8,9%	58%	26,9%
Rep. Dominicana	8,3	54,7%	18,7%	8,3	54,7%	18,7%	11,4%	45,7%	15,2%
Trindade e	8,4	55,3%	19,0%	8,4	55,3%	19,0%	10,4%	51,8%	17,9%
Uruguai	13,9	47,4%	15,5%	13,9	47,4%	15,5%	14,8%	46%	14,8%

Fonte: Elaboração do autor, 2025 (com base em dados do WID).

Como dito, muitos países da região têm conseguido reduzir a parcela dos rendimentos que é apropriada pelos indivíduos do topo (1% e 10%). A título de exemplo, cabe destacar os importantes resultados conseguidos por Argentina, Bolívia, Chile, Colômbia, Equador, El Salvador, Honduras, Jamaica, Nicarágua, Panamá, Paraguai, República Dominicana, Trinidad e Tobago e Uruguai. A concentração de renda nesses países ainda é alta, mas a diminuição deve ser comemorada, principalmente em razão do tamanho da economia dessas nações, da carga tributária média desses países e do volume de recursos destinados aos gastos sociais.

Em contrapartida, os números apresentados por Brasil, Chile, México e Peru despertam preocupação. Além de apresentar uma tendência de aumento da concentração de renda entre os indivíduos detentores das maiores rendas, o Peru, no ano de 2023, passou a deter o incômodo título de país em que os indivíduos integrantes do grupo de 1% das maiores rendas se apropriam da maior parcela da renda nacional (26,9%)³⁴².

México e Brasil também são dois casos que merecem destaque. Embora façam parte do seleto grupo das 15 maiores economias do mundo, ostentam níveis bastante elevados de concentração de renda, fato que indica que o crescimento econômico tem sido apropriado por uma pequena parcela da população. Enquanto o México quase dobrou o percentual de renda apropriado pelos mais ricos (1%), o Brasil apresentou, nesse período, uma incômoda estabilidade quanto à concentração de renda entre os mais abastados (1% e 10%).

Mesmo tendo conseguido reduzir a concentração de renda nos últimos anos, o Chile continua apresentando números preocupantes, quando se leva em conta a parcela da renda nacional que é apropriada pelos indivíduos mais ricos.

³⁴² WORLD INEQUALITY DATABASE. *10 facts on global inequality in 2024*. WID, 2024.

A Colômbia também merece atenção, porque, mesmo tendo conseguido importantes reduções de concentração de renda entre os indivíduos mais abonados, esse país ainda se encontra na incômoda posição de terceiro lugar mundial quando se trata de concentração de renda entre os indivíduos que possuem as 10% maiores rendas, só ficando atrás de África do Sul e Namíbia³⁴³.

Uma última observação: os resultados expostos acima ratificam as deficiências da utilização exclusiva do Gini para avaliar a desigualdade econômica. Por exemplo, México, Peru e Chile possuem Gini menor do que o Brasil, fato que indicaria uma menor desigualdade. Nada obstante, tais países apresentam uma concentração de renda maior que a brasileira, quando se trata da renda absorvida pelo 1% mais rico. Na outra ponta, o Brasil apresenta Gini melhor do que a Colômbia, mas esse país tem menos concentração de renda entre o 1% mais ricos do que o Brasil. Por último, o ranking abaixo, cuja elaboração tomou por base dados disponibilizados *World Inequality Database*, oferece uma boa perspectiva dos países com maior concentração de renda entre os 10% e 1% mais abonados:

Tabela 7

Ranking – Renda apropriada pelos 10% e 1% detentores das maiores rendas

País	Parcela da renda total Apropriada pelos 10% mais ricos	Ranking Mundial	País	Parcela da renda total Apropriada pelos 1% mais ricos
África do Sul	65,4%	1	Peru	26,9%
Namíbia	64,2%	2	Angola	25,9%
Colômbia	60,9%	3	Bahrein	25,5%
Moçambique	59,9%	4	Arábia Saudita	25,2%
Suazilândia	59,9%	5	Iêmen	25%
México	59,6%	6	Moçambique	24,8%
Iêmen	59,5%	7	Turquia	24,4%
Botswana	59,3%	8	Catar	24,3%
Brasil	59,2%	9	Rússia	23,8%
Índia	58,9%	10	Argélia	23,3%

Fonte: Elaborado pelo autor, 2025 (com base em dados do WID).

Como já dito, embora possuam conexão, renda e riqueza não se confundem. Renda é um fluxo. É aquilo que se ganha em um período de tempo. Riqueza ou patrimônio é um estoque. É aquilo que se possui³⁴⁴.

³⁴³ WORLD INEQUALITY DATABASE. *10 facts on global inequality in 2024*. WID, 2024.

³⁴⁴ PIKETTY, Thomas. *Natureza, cultura e desigualdades: uma perspectiva comparativa e histórica*. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2024, p. 16.

Em geral, observa-se que a desigualdade de riqueza é muito maior que a desigualdade de renda, especialmente porque acumular riqueza é muito mais difícil do que ter renda³⁴⁵. Por outro lado, também não se pode desconsiderar que a forte concentração de riqueza tem íntima ligação com a herança e seus efeitos cumulativos no tempo³⁴⁶, sobretudo através da sua transmissão entre gerações.

Os níveis atuais de concentração de riqueza têm despertado interesse e provocado reflexão. Segundo Ricardo Lodi Ribeiro, em 2010, 338 bilionários possuíam o mesmo patrimônio que a metade mais pobre da população mundial. Em 2015, esse número era de 62 bilionários³⁴⁷. Em 2017, apenas oito bilionários possuíam o mesmo patrimônio que a metade mais pobre da população mundial³⁴⁸. A piora tem sido constante e é possível que a situação hoje já esteja pior, em razão dos efeitos da pandemia de covid 19.

Muito embora os dados relacionados à concentração de riqueza sejam mais escassos do que os dados de distribuição de renda, a presente tese buscará, uma vez mais, com auxílio da base de dados da *World Inequality Database*, apresentar alguns achados referentes à apropriação da riqueza por estratos sociais ao longo do tempo. A exemplo do que se verificou com a renda, a desigualdade de riqueza também tem aumentado na maioria dos países desenvolvidos. O quadro abaixo demonstra como tem evoluído a concentração de riqueza entre os estratos da população nos principais países da OCDE.

Tabela 8
Apropriação da riqueza por estratos - Países da OCDE

Países OCDE	1995			2010			2022		
	Base	Topo		Base	Topo		Base	Topo	
	50%	10%	1%	50%	10%	1%	50%	10%	1%
Alemanha	4,5%	56,3%	24,6%	3%	58,1%	25,5%	3,5%	57,6%	26,4%
Áustria	1,2%	60,6%	22,3%	1,1%	61,2%	23,3%	3,1%	61,1%	30,1%
Bélgica	8%	52,6%	17,8%	8%	52,6%	17,9%	7,4%	52,3%	15%
Canadá	5%	57%	23,3%	4,9%	57,9%	24,3%	4,8%	58,4%	25,1%
Coréia do	5%	57,3%	24,1%	4,7%	59%	25,2%	4,7%	59,3%	25,7%
Dinamarca	2,7%	51,9%	19%	3,5%	51,1%	20,6%	4%	50,6%	21,2%

³⁴⁵ CHANG, Ha-Joon. *Economia: modo de usar – Um guia básico dos principais conceitos econômicos*. São Paulo: Portfolio – Penguin, 2015, 303. Na mesma linha, Thomas Piketty destaca que a desigualdade do capital é sempre mais forte do que a do trabalho. De acordo com o autor, a distribuição da propriedade do capital e das rendas que dele provêm é sistematicamente mais concentrada do que a distribuição das rendas do trabalho (*O capital no século XXI*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014a, p. 239).

³⁴⁶ PIKETTY, op. cit., 2014a, p. 241.

³⁴⁷ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Desigualdade e tributação na era da austeridade seletiva* – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 29.

³⁴⁸ OXFAM. *A distância que nos une: um retrato das desigualdades brasileiras*. OXFAM Brasil. São Paulo, 2017, p. 6.

EUA	2,1%	66,1%	28,5%	0,9%	70,9%	33,2%	1,5%	70,7%	34,9%
Espanha	7,2%	58,3%	20,3%	7,6%	55,4%	21,4%	6,8%	56,6%	22,8%
Finlândia	2,9%	52,9%	14%	2,5%	55,2%	18,5%	2,1%	55,6%	17,8%
França	6,8%	53,3%	20%	4,8%	58%	24,1%	5,1%	57,7%	24%
Holanda	4,9%	59,1%	24,2%	6,1%	50,5%	16,1%	9,9%	45,0%	13,2%
Itália	10,2%	44,7%	16,4%	3,0%	57,1%	21,5%	2,5%	56,2%	22,1%
Japão	5%	57,2%	23,4%	4,8%	58,5%	24,8%	4,8%	58,6%	24,8%
Noruega	2,4%	50,6%	23,7%	2,3%	51,2%	24,2%	3,6%	52,2%	22,7%
Suécia	5,0%	57,6%	25,2%	4,8%	59,4%	28,5%	4,8%	58,9%	27,6%
Suíça	4,9%	57,5%	25,7%	4,7%	59,4%	28,2%	3,7%	62,8%	31,5%
Inglaterra	6,3%	52,5%	18,4%	5,0%	54,6%	20,0%	4,7%	57,0%	21,1%

Fonte: Elaborado pelo autor, 2024 (com base em dados do WID).

Dentro de uma tendência de aumento da desigualdade, Holanda e Bélgica parecem figurar como um importante contraponto. Os números de apropriação de riqueza apresentados por esses dois países indicam, ao contrário da tendência verificada na maioria dos países da OCDE, uma interessante redução na concentração da riqueza. A Holanda, por exemplo, conseguiu reduzir expressivamente a parcela de riqueza apropriada pelos indivíduos que se encontram no topo dos 10% e 1% mais ricos do país³⁴⁹.

Seguindo a mesma linha verificada na medição da concentração de renda, Estados Unidos e Reino Unido, que se apresentaram como dois dos principais protagonistas das políticas de corte de tributos para os mais ricos, inclusive sobre as rendas oriundas do capital, apresentam números que evidenciam uma elevação da concentração de riqueza entre os indivíduos que fazem parte dos grupos dos 10% e 1% mais abonados.

Enquanto a média de concentração de riqueza entre os 10% mais ricos, nos países da OCDE, gira em torno de 50%³⁵⁰, nos EUA, mais de 70% de toda riqueza é apropriada pelos 10% mais ricos, enquanto 35% da riqueza vai para as mãos do 1% mais rico do país.

Naturalmente, a distribuição de riquezas na América Latina e Caribe tende a se apresentar de forma mais concentrada do que nos países europeus e desenvolvidos. A forma de ocupação histórica desses países, suas heranças coloniais e escravocratas, bem como as crises democráticas e frequentes instituições de regimes autoritários têm contribuído para um ambiente de frequente instabilidade e perpetuação de desigualdades históricas de riqueza.

³⁴⁹ Como será visto mais à frente, Holanda e Bélgica possuem elevada tributação sobre a riqueza, fato que parece confirmar a ideia de que existe uma relação inversa entre tributação progressiva e desigualdade.

³⁵⁰ GODOI, Marciano Seabra de. Concentração de renda e riqueza e mobilidade social: A persistente recusa da política tributária brasileira a reduzir a desigualdade. *Revista de Informação Legislativa*, n. 235, jul./set. 2022, p. 66.

No que tange à evolução da apropriação da riqueza nesses países, a análise de dados do *World Inequality Database* revela fluxos distintos. Alguns países têm conseguido importantes avanços no que tange à redução da concentração de riquezas, enquanto outros países ainda apresentam números que revelam um quadro de extrema concentração entre os indivíduos mais abastados. Nesse sentido, conferir a tabela abaixo:

Tabela 9

Apropriação da riqueza por estratos - Países da América Latina e Caribe 1995/2022

Países América Latina e Caribe	1995			2010			2022		
	Base	Topo		Base	Topo		Base	Topo	
	50%	10%	1%	50%	10%	1%	50%	10%	1%
Argentina	4%	64,3%	32,4%	4,7%	59,3%	25,5%	4,7%	58,9%	25,6%
Bolívia	2,5%	69,4%	36,4%	3,3%	66,4%	33,3%	4,3%	61,5%	27,9%
Brasil	1,3%	73,9%	41,6%	0,3%	77,4%	45,6%	-0,4%	79,7%	48,7%
Chile	0,3%	78%	46,9%	-0,8%	82,2%	52,8%	-0,6%	80,6%	49,8%
Colômbia	1,7%	75,5%	47,7%	1,9%	73,4%	43,3%	4%	64,5%	33,4%
Costa Rica	4,5%	60,7%	27,1%	4,5%	60,8%	27,1%	2,7%	68,3%	35,3%
Equador	4,6%	60,2%	26,5%	4,7%	59,5%	25,7%	5,0%	57,2%	23,4%
El Salvador	0,0%	77,6%	44,7%	4,6%	60,2%	26,5%	4,8%	58,5%	24,7%
Honduras	2,5%	69,2%	36,2%	3,3%	66,5%	33,3%	4,3%	61,5%	27,9%
Jamaica	2,4%	69,7%	36,8%	3,3%	66,5%	33,3%	4,3%	61,7%	28,1%
México	1,9%	71,8%	39,8%	-0,2%	79,6%	48,8%	-0,3%	79,1%	47,9%
Nicarágua	2,4%	69,8%	36,9%	3,2%	66,5%	33,3%	4,3%	61,7%	28,1%
Panamá	2,5%	69,3%	36,3%	3,2%	66,5%	33,4%	4,3%	61,6%	28,0%
Paraguai	2,3%	69,9%	36,9%	3,2%	66,5%	33,4%	4,3%	61,6%	28%
Peru	-0,1%	77,1%	44,3%	1,2%	72,7%	39,9%	0,1%	76,5%	43,9%
R. Dominicana	2,4%	69,5%	36,6%	3,3%	66,5%	33,3%	4,3%	61,7%	28,1%
Trin e Tobago	2,5%	69,3%	36,4%	3,2%	67,3%	34,2%	4,3%	61,7%	28,1%
Uruguai	3,3%	66,1%	32,8%	3,0%	67,5%	34,3%	4,0%	61,6%	27,9%

Fonte: Elaborado pelo autor, 2024 (com base em dados do WID).

A tabela aponta para uma tendência de diminuição da concentração de riqueza entre os países examinados. De fato, a grande maioria dos países analisados tem conseguido reduzir a concentração entre os indivíduos do topo (1% e 10%), a partir de 1995. A título de exemplo, cabe destacar os importantes resultados conseguidos por Argentina, Bolívia, Colômbia, Equador, El Salvador, Honduras, Jamaica, Nicarágua, Panamá, Paraguai, República Dominicana, Trindade e Tobago e Uruguai. A concentração de riqueza nesses países ainda é alta, mas houve uma diminuição que deve ser festejada.

Por outro lado, Brasil, Chile, Costa Rica, México e Peru apresentaram aumento de concentração de riqueza nas mãos dos indivíduos mais ricos (1% e 10%). Brasil, Chile e México ostentam números realmente preocupantes, que giram em torno de 80% e 48% da riqueza total apropriada, respectivamente, pelos indivíduos 10% e 1% mais ricos. Por outro lado, os indivíduos que pertencem ao grupo dos 50% mais pobres possuem patrimônio negativo, com mais dívidas do que bens.

A exemplo do que se verificou com a concentração de renda, o gasto direcionado a políticas públicas no Brasil não tem sido suficiente para estancar a escalada de concentração de riquezas. Um último dado serve para simbolizar essa situação: de acordo com dados da OXFAM, no Brasil, 6 (seis) indivíduos possuem riqueza equivalente ao patrimônio de cem (100) milhões de pessoas³⁵¹.

2.3 Por que a desigualdade importa? Justificativas para reduzi-la

Conquanto as discussões envolvendo pobreza e desigualdade sejam antigas, somente atingem maior importância teórica e política a partir do século XVIII. Durante os séculos XIX e XX, o tema oscila em termos de interesse e importância, sobretudo em razão das profundas modificações socioeconômicas ocorridas no período.

Pedro H. G. Ferreira de Souza observa que, após a problematização da desigualdade ter aumentado significativamente no meio político e acadêmico entre o final século XIX e a Segunda Guerra Mundial, o tema perdeu substancial importância nos debates político-acadêmicos a partir de meados da década de 1970, somente retomando fôlego a partir de 2000³⁵².

Realmente, a guinada político-intelectual ocorrida a partir da década de 1980, que abraçou os ideais neoliberais, deu origem a um período de hegemonia de teorias que oscilavam entre a indiferença e antipatia quanto às discussões envolvendo a desigualdade³⁵³. Evidentemente, a marginalização não implica dizer que o tema foi totalmente desprezado³⁵⁴, mas indica uma inegável perda de importância nos debates político-econômicos.

³⁵¹ OXFAM. *A distância que nos une: um retrato das desigualdades brasileiras*. OXFAM Brasil. São Paulo, 2017, p. 6.

³⁵² SOUZA, Pedro H. G. Ferreira de. *Uma história da desigualdade: a concentração de renda entre os ricos no Brasil, 1926-2013*. São Paulo: Hucitec, Anpocs, 2018, p. 123/132.

³⁵³ SOUZA, Pedro H. G. Ferreira de. *Uma história da desigualdade: a concentração de renda entre os ricos no Brasil, 1926-2013*. São Paulo: Hucitec, Anpocs, 2018, , p. 126.

³⁵⁴ Nesse sentido, cabe destacar que uma das mais importantes obras acerca da justiça distributiva, *Uma teoria da justiça*, de John Rawls, foi publicada em 1971.

No entanto, a partir da segunda metade dos anos 2000, a desigualdade começa a reconquistar espaço no debate político-acadêmico, com importantes publicações de Anthony B. Atkinson, Joseph E. Stiglitz, Paul Krugman e Thomas Piketty, dentre outros. Atualmente, o tema encontra-se no centro dos debates políticos e econômicos, despertando o interesse e a preocupação de governos e organismos internacionais, alguns, inclusive, que se mostraram durante muitos anos refratários às ideias mais igualitárias, como o FMI e a OCDE.

A retomada da importância das discussões envolvendo a desigualdade não significa que tenha ocorrido uma revolução intelectual e política em favor da igualdade. Em absoluto. O tema continua sendo objeto de muita discussão e profundas divisões teóricas e ideológicas. Enquanto milhares de páginas foram escritas em favor da redução das desigualdades, outras milhares páginas buscam justificar as desigualdades existentes, objetivando bloquear a atuação estatal para reduzi-las.

A produção de inúmeros trabalhos a respeito da desigualdade nos últimos anos, contestando com base em evidências empíricas as premissas utilizadas pelos teóricos “pró-desigualdade”, tem, pouco a pouco, transformado o debate, com uma gradual transferência do ônus argumentativo e probatório para aqueles que procuram defender a manutenção de desigualdades.

Por exemplo, durante muito tempo a desigualdade verificada em diversos países foi justificada com base na autonomia dos mercados e na tese da curva de Kuznets. A tese de Kuznets preconiza que o desenvolvimento econômico gera uma desigualdade inicial, que é corrigida posteriormente.

Para Kuznets, o desenvolvimento econômico gera uma desigualdade inicial, que é corrigida, naturalmente, em período posterior³⁵⁵. O tempo e a história do desenvolvimento dos países mostrou, contudo, que a hipótese não se sustenta nos países desenvolvidos, tampouco se aplica aos países em desenvolvimento. De fato, conforme observa Ha-Joon Chang, a hipótese de Kuznets pareceu encontrar suporte (até 1970) na experiência dos países ricos de hoje, que experimentaram um aumento da desigualdade no início da sua industrialização, com posterior queda. Entretanto, a desigualdade voltou a crescer nesses países, a partir de 1980. Por outro lado, a hipótese também não se sustenta na experiência dos países em desenvolvimento, onde a desigualdade cresceu, mas não teve queda em período posterior³⁵⁶.

³⁵⁵ MEDEIROS, Marcelo. *Os ricos e os pobres: o Brasil e a desigualdade*. São Paulo: Companhia das letras, 2023, p. 100.

³⁵⁶ CHANG, Ha-Joon. *Economia: modo de usar – Um guia básico dos principais conceitos econômicos*. São Paulo: Portfolio – Penguin, 2015, p. 296.

Esse é o caso, por exemplo, de México e Brasil, que figuram entre as 15 maiores economias do mundo, mas não têm conseguido produzir uma repartição mais justa dos resultados econômicos, figurando entre os países mais desiguais do mundo.

Uma outra teoria que serviu de justificativa para as desigualdades é a tese de que o eventual *trade-off* entre crescimento econômico (eficiência) e igualdade (equidade) deveria ser resolvido em favor da eficiência, quase que como uma prioridade autoevidente³⁵⁷.

Todavia, nos últimos anos, inúmeros trabalhos têm contraditado a ideia de que existe um verdadeiro *trade-off* entre crescimento e igualdade, apontando, na verdade, que sociedades mais desiguais apresentam menor crescimento econômico, uma economia menos eficiente e mais instável³⁵⁸. Joseph Stiglitz, por exemplo, afirma que a concentração de renda e riqueza nas mãos dos mais ricos acaba por diminuir a demanda agregada, fato que pode interferir no crescimento econômico e gerar instabilidade³⁵⁹.

Embora a concentração de renda e riqueza nas mãos dos mais ricos possa aumentar a taxa de investimento³⁶⁰, seu potencial efeito negativo sobre a demanda agregada não pode ser desconsiderado, sobretudo em razão das evidências que apontam que os mais ricos têm menor propensão a consumir. Essa diminuição da demanda pode levar o Estado a intervir na economia, muitas vezes, através da desregulamentação de determinados setores, fato que, não raras vezes, acaba levando à formação de bolhas e instabilidade nos mercados. Tem-se, então um círculo vicioso: a desigualdade gera instabilidade, que gera mais desigualdade³⁶¹.

Ademais, grandes concentrações de renda e riqueza conduzem a uma economia menos eficiente e com menor produtividade. A ideia é que sociedades muito desiguais tendem a investir menos em infraestrutura, educação e saúde pública de qualidade, porque, em geral, os mais ricos não utilizam bens e serviços públicos. Tal fato repercute na qualidade dos bens e serviços públicos, na igualdade de oportunidades, mobilidade social e produtividade da economia ao longo do tempo, porque impede, em muitos casos, que os indivíduos que dependem dos bens e serviços públicos desenvolvam todo seu potencial³⁶².

³⁵⁷ SOUZA, Pedro H. G. Ferreira de. Uma história da desigualdade: a concentração de renda entre os ricos no Brasil, 1926-2013. São Paulo: Hucitec, Anpocs, 2018, p. 145.

³⁵⁸ STIGLITZ, Joseph E. *O grande abismo: sociedades desiguais e o que podemos fazer sobre isso*. Rio de Janeiro: Alta Books, 2016, p. 257.

³⁵⁹ Ibidem, p.257/258.

³⁶⁰ Ha-Joon Chang admite que a desigualdade pode aumentar a taxa de investimento, mas ressalva que esse aumento pode tornar a economia mais sujeita a incertezas, portanto, mais instável (*Economia: modo de usar – Um guia básico dos principais conceitos econômicos*. São Paulo: Portfolio – Penguin, 2015, p. 291/292).

³⁶¹ STIGLITZ, Joseph E. *El precio de la desigualdad: El 1 % de la población tiene lo que el 99 % necesita*. Espanha: Epublibre, 2017, p. 145/147.

³⁶² No mesmo sentido, conferir: STIGLITZ, 2016, op. cit. p. 258 e CHANG, 2015, op. cit., p. 292 e 293.

Por outro prisma, a falta de perspectiva de mobilidade social ou de igualdade de oportunidades também produz efeitos danosos no que tange à violência urbana e criminalidade, especialmente entre os jovens de periferia. Essa parcela da população enxerga um horizonte limitado e de poucas oportunidades de empregos de qualidade, já que a globalização econômica forjou uma economia que demanda cada vez mais especialização e preparo educacional, que é algo que não lhes foi oportunizado. Ricardo Lodi Ribeiro observa que, diante desse quadro, muitos desses jovens se entregam a práticas criminosas ou ilícitas, demandando do Estado mais gastos e investimento em segurança pública, como ocorre em cidades como Rio de Janeiro, Bogotá e Cidade do México³⁶³.

Muito embora esses gastos repercutam na economia, esse não parece ser o meio mais produtivo de se gastar o dinheiro público. Seria mais eficiente que esses recursos fossem direcionados para investimentos para romper o ciclo que empurra os jovens de periferia ou mais pobres para a criminalidade³⁶⁴.

Sociedades muito desiguais também sofrem um esgarçamento na coesão social, pois diferenças no padrão de vida indicam diferenças de estatuto. Essa divisão social acaba funcionando como causa e consequência de mais desigualdade³⁶⁵. A divisão e a ruptura da coesão social e dos laços de solidariedade, por sua vez, têm potencial de gerar instabilidade política e social e desencadear conflitos³⁶⁶. Esse contexto de instabilidade político e social e incerteza quanto ao futuro acaba aumentando o risco para os investidores e desestimulando os investimentos no país, repercutindo na atividade e no crescimento econômico³⁶⁷.

Nesse mesmo caminho, Zygmunt Bauman observa que a desigualdade extrema tem como principal vítima a democracia, já que se espera, cada vez mais, a eclosão de conflitos (rivalidades sangrentas ou guerras) entre os indivíduos bem providos e aqueles necessitados e abandonados, em torno de bens cada vez mais escassos, raros e de difícil acesso, porém essenciais para uma vida digna³⁶⁸. Decerto, nos últimos anos, a relação entre desigualdade e democracia tem sido objeto de recorrente preocupação entre filósofos, economistas e cientistas políticos.

³⁶³ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Desigualdade e tributação na era da austeridade seletiva* – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 148.

³⁶⁴ Ibidem.

³⁶⁵ Ibidem, p. 153.

³⁶⁶ STIGLITZ, Joseph E. *O grande abismo: sociedades desiguais e o que podemos fazer sobre isso*. Rio de Janeiro: Alta Books, 2016, p. 258/259.

³⁶⁷ CHANG, Ha-Joon. *Economia: modo de usar – Um guia básico dos principais conceitos econômicos*. São Paulo: Portfolio – Penguin, 2015, p. 291.

³⁶⁸ BAUMAN, Zygmunt. *A riqueza de poucos beneficia a todos nós?* Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 2015, p. 10.

Sem enveredar por discussões aprofundadas acerca do conceito de democracia, parece interessante, para o objeto da presente tese, associar a democracia ao regime político no qual os cidadãos possuem iguais oportunidades de participação política, de expressar as suas opiniões e de influenciar as decisões do governo³⁶⁹.

Nesse contexto, o recorte histórico dos últimos anos tem demonstrado que, em regra, concentrações de riqueza levam à concentração de poder, que acaba levando a mais concentração de riqueza. Nesse sentido, Noam Chomsky observa que os partidos políticos têm se tornado cada vez mais dependentes de seus financiadores. Essa relação acaba repercutindo em leis que geram benefícios para os mais ricos, aumentando, como já dito, a concentração de riqueza e poder³⁷⁰. Nessa mesma linha, Reuven S. Avi-Yonah sustenta que a concentração de riqueza nas mãos de alguns indivíduos permite que esses cidadãos tenham graus de poder e influência que enfraquecem a capacidade de que os países sejam governados de acordo com os interesses do povo³⁷¹.

Uma faceta mais recente dessa conexão entre concentração de riquezas e interferência no jogo democrático têm se verificado através da atuação de bilionários diretamente no processo eleitoral. Um exemplo dessa situação ocorreu recentemente na eleição para presidente dos EUA, onde o bilionário Elon Musk, dono da rede social “X” e envolvido diretamente na campanha do então candidato Donald Trump, realizou ostensiva propaganda em sua rede social em favor do aludido candidato. Além disso, Elon Musk efetuou diversos sorteios de cheques de US\$ 1 milhão de dólares, justamente em Estados decisivos para o pleito eleitoral, para estimular eleitores a se registrar e assinar petições, conseguindo através desse procedimento coletar dados desses indivíduos para mobilizá-los em favor do candidato Trump³⁷². Estima-se que o bilionário tenha utilizado US\$ 200 milhões de dólares na campanha de Trump.

Um sistema político que funciona em favor daqueles que possuem mais dinheiro enfraquece a confiança das pessoas nas instituições e na própria democracia, fazendo com que os indivíduos se sintam desiludidos e vejam os sistemas político e econômico como injustos³⁷³.

³⁶⁹ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. Filosofia Política e Tributação. *Revista Jurídica Luso-Brasileira*, Ano 10, N.º 2, p. 91-181. Universidade de Lisboa. Lisboa: Portugal, 2024, p. 166.

³⁷⁰ CHOMSKY, Noam. *Réquiem para o sonho americano: os dez princípios de concentração de riqueza e poder*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 2019, p. 13.

³⁷¹ AVI-YONAH, Reuven S. Why Tax the Rich: Efficiency, Equity, and Progressive Taxation. *Yale Law Journal*, Vol. 111, P. 1413, 2002.

³⁷² <https://www.cnnbrasil.com.br/internacional/eleicoes-nos-eua-2024/musk-promete-us-1-milhao-para-eleitores-registrados-mas-acao-pode-ser-ilegal/>

³⁷³ Cabe destacar também que, segundo dados da OXFAM, 11% dos bilionários do mundo concorreram a cargos públicos ou se tornaram políticos nos últimos anos (*Desigualdade S.A.* OXFAM GB. Reino Unido, 2024, p.24).

Segundo Joseph Stiglitz, embora o sintoma mais imediato desse cenário seja a desilusão e falta de interesse dos cidadãos em participar da vida política, existe a real preocupação de que esses indivíduos se sintam atraídos por políticos populistas e extremistas que se apresentam como *outsiders* e atacam *establishment* que criou esse sistema injusto, prometendo mudanças pouco realistas³⁷⁴.

Ricardo Lodi Ribeiro vai nesse mesmo caminho, destacando que níveis elevados de desigualdade colocam em risco à própria existência da democracia³⁷⁵. De acordo com o autor, esse fenômeno explica o crescimento da extrema direita, do racismo e da xenofobia em diversos países europeus e nos EUA, constituindo, outrossim, uma real ameaça ao Estado de Direito³⁷⁶.

Exemplos desse fenômeno são as vitórias, nas eleições presidenciais, de Donald Trump, Jair Bolsonaro e Javier Milei, respectivamente nos EUA, Brasil e Argentina. Os avanços dos partidos e políticos da extrema direita também têm se verificado em eleições para o poder legislativo, onde essas organizações partidárias têm ganhado cada vez mais espaço.

Conforme já mencionado, a igualdade de renda e riqueza são instrumentos para se acessar outras dimensões da igualdade, como, por exemplo, educação, saúde, saneamento básico. Nessa linha, a extrema desigualdade também acaba repercutindo, por exemplo, em uma maior incidência de patologias de coabitação humana entre os indivíduos mais pobres, que, invariavelmente, encontram-se sujeitos a residir em habitações insalubres, sem acesso a energia elétrica, água potável, saneamento básico etc.³⁷⁷

Apresentados diversas justificativas econômicas e sociais para a redução da desigualdade, cabe destacar que os níveis de concentração de renda e riqueza apresentados pelo Brasil atualmente não são compatíveis como modelo de Estado escolhido pelo Constituinte de 1988, que optou por um Estado Democrático de Direito, que possui expressamente entre seus fundamentos: a) a cidadania; b) a dignidade da pessoa humana; c) os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa (art. 1º da CF/88).

Demais disso, a desigualdade brasileira também não parece se adequar aos objetivos fundamentais da República plasmados na Carta Constitucional, dentre os quais se insere: a) a

³⁷⁴ STIGLITZ, Joseph E. *El precio de la desigualdade: El 1 % de la población tiene lo que el 99 % necesita*. Espanha: Epublibre, 2017, p. 187.

³⁷⁵ No mesmo sentido, STRAND, Palma Joy; MIRKAY, Nicholas A. Racialized Tax Inequity: Wealth, Racism, and The U.S. System of Taxation. *15 Northwestern Journal of Law and Social Policy* 265, University of Hawai'i Richardson School of Law Research Paper No. 3442674, 2019, p. 280 e REPETTI, James R., Democracy and Opportunity: A New Paradigm in Tax Equity. *Vanderbilt Law Review*, Vol. 61, Boston College Law School Research Paper No. 137, 2008, p. 1154.

³⁷⁶ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Desigualdade e tributação na era da austeridade seletiva* – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 161.

³⁷⁷ BAUMAN, Zygmunt. *A riqueza de poucos beneficia a todos nós?* Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 2015, p. 26.

construção de uma sociedade livre, justa e solidária; b) o desenvolvimento nacional; c) a erradicação da pobreza e da marginalização; d) a redução das desigualdades sociais e regionais; e) a promoção do bem de todos, sem qualquer tipo de preconceito ou discriminação (art. 3º da CF/88).

Por outro lado, não há como negar, outrossim, que a atual desigualdade verificada no Brasil também colide com os princípios que devem reger a ordem econômica nacional, dentre os quais, destaca-se: a) a valorização do trabalho humano e a livre iniciativa, com a finalidade de garantir a todos uma existência digna, conforme os ditames da justiça social; b) redução das desigualdades regionais e sociais; c) busca do pleno emprego (art. 170 da CF/88).

Conforme será visto mais à frente, os níveis de concentração de renda e riqueza da sociedade brasileira também se mostram incompatíveis com o referencial teórico adotado pela presente pesquisa, qual seja: a teoria da de John Rawls. Em primeiro lugar, porque a excessiva concentração de riqueza nas mãos de poucos indivíduos é potencialmente danosa e lesiva ao valor equitativo da liberdades políticas iguais, colocando em risco a democracia, como já apontado. Em segundo lugar, porque essas desigualdades não produzem qualquer benefício em favor dos mais necessitados, gerando, na verdade, mais desigualdade, com desrespeito a direitos fundamentais básicos e violações à igualdade equitativa de oportunidades.

Obviamente, não se pretende a igualdade absoluta. Tal objetivo, além de impossível de ser atingido na prática, em razão de questões comportamentais e fisiológicas da espécie humana, também não encontra respaldo na Constituição Federal de 1988, que, como já dito, instituiu um Estado Democrático de Direito. Esse modelo de estado, conforme mencionado anteriormente, ao que tempo busca construir uma sociedade justa, solidária e menos desigual, garante a propriedade privada e a livre iniciativa.

Conforme bem observado por Daniel Sarmento, a igualdade proclamada pelo Texto Constitucional de 1988 não pretende a homogeneização forçada entre as pessoas com a eliminação das suas diferenças, mas sim o respeito a cada um *como um igual*³⁷⁸.

Por fim, não se deve olvidar que a redução das desigualdades consta como um dos objetivos estipulados pela ONU, no âmbito da agenda 2030 para o desenvolvimento sustentável (objetivo 10 da agenda 2030 - compromisso da qual o Brasil é signatário)³⁷⁹. Tal objetivo deve ser buscado, inclusive, através de uma política fiscal mais redistributiva e desconcentradora. A

³⁷⁸ SARMENTO, Daniel. Igualdade Constitucional: uma leitura. In: CRUZ, Adriana; SARMENTO, Daniel; RIOS, Roger Raupp (org.). *Desigualdade: o flagelo do Brasil*. São Paulo: Migalhas, 2022, p. 16.

³⁷⁹ ONU. *Objetivos de Desenvolvimento Sustentável: 17 objetivos para transformar o mundo*.

redução das desigualdades de renda e riqueza se insere, portanto, também dentro de um compromisso internacional.

2.4 Para além da pobreza

Como será visto mais à frente, a semente da ideia moderna de justiça distributiva está ligada a uma concepção de que o Estado pode e deve atuar para retirar as pessoas da pobreza, com base na ideia de ninguém merece ser pobre³⁸⁰.

A erradicação da fome e da pobreza devem ser buscadas como objetivos de Estado. Trata-se, inclusive, de objetivo que consta do Texto Constitucional de 1988 (art. 3º, III, da CF/88). A exemplo da redução das desigualdades, a erradicação da pobreza extrema e da fome em todo mundo também se encontram entre os objetivos eleitos pela ONU, no âmbito da agenda 2030 para o desenvolvimento sustentável (objetivos 1 e 2 da agenda 2030 - compromisso do qual o Brasil é signatário)³⁸¹. Perseguir esses objetivos, portanto, consubstancia verdadeiro dever jurídico, no âmbito interno e internacional.

Não se nega que pobreza e fome são problemas gravíssimos. Nada obstante, não se pode considerar que é suficiente combater apenas fome e pobreza, sobretudo diante de todos os transtornos sociais, econômicos e políticos causados pela desigualdade.

Muito embora o Estado tenha assumido diversas funções de caráter redistributivo durante os anos de hegemonia do Estado de Bem-Estar social, ainda hoje, muitos estudiosos defendem que as funções redistributivas do Estado deveriam se limitar apenas a combater a fome e a pobreza severa. Álvaro de Vita sustenta que os partidários dessa última concepção enxergam que a sociedade tem a obrigação de combater a fome e a pobreza e garantir oportunidades para que as pessoas possam chegar onde seus talentos e capacidades lhes possibilitem³⁸².

No mesmo sentido, Ricardo Lodi Ribeiro aduz que, muitas vezes, procura-se associar o combate à desigualdade apenas à garantia de recursos mínimos ao indivíduo, de modo que atendido esse mínimo existencial, o problema da desigualdade seria de menor importância³⁸³. Não parece ser o melhor caminho. A desigualdade é em si um problema, que causa uma série

³⁸⁰ FLEISCHACKER, Samuel. *Uma breve história da justiça distributiva*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 79/80.

³⁸¹ ONU. *Objetivos de Desenvolvimento Sustentável: 17 objetivos para transformar o mundo*.

³⁸² VITA, Álvaro de. *Liberalismo, justiça social e responsabilidade individual*. *Revista de Ciências Sociais*, v. 54, n. 4, 2011, p. 577.

³⁸³ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Desigualdade e tributação na era da austeridade seletiva* – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 143/144.

disfunções econômicas, sociais e políticas, como visto acima, inclusive interferindo no equilíbrio do processo democrático³⁸⁴. Além disso, elevados níveis de desigualdade impactam no combate à pobreza.

No que tange à economia, a desigualdade pode impactar no crescimento da atividade econômica, com perda de investimentos e produção de instabilidades ou bolhas. Essa conjuntura produz um ambiente econômico menos eficiente e produtivo, que poderá levar a recessões, cortes de empregos e reduções de salário, com indiscutíveis impactos sobre a condição financeira dos indivíduos mais pobres³⁸⁵.

Nesse mesmo sentido, pesquisadores do Banco Mundial apontam que a elevada desigualdade impacta na pobreza, destacando que altas taxas de concentração de renda impõem um maior e mais rápido crescimento econômico para que, efetivamente, esse crescimento econômico possa diminuir a pobreza³⁸⁶.

Por outro lado, altos índices de desigualdade comprometem a coesão social, gerando impactos negativos sobre a solidariedade. A segregação entre os estratos socioeconômicos aprofunda distâncias entre as classes, dificultando a empatia e o reconhecimento mútuo.

Ian Shapiro argumenta que, se a disparidade entre ricos e pobres atingir um nível em que nenhuma calamidade concebível pelos mais abastados possa colocá-los na posição dos menos favorecidos, desaparecem as razões pragmáticas para que os primeiros se interessem em melhorar as condições dos últimos³⁸⁷.

Além disso, como exposto anteriormente, a concentração de renda e riqueza frequentemente resulta na concentração de poder, afetando o funcionamento das democracias. Esse acúmulo de influência permite que os mais ricos exerçam controle significativo sobre decisões políticas, dificultando a implementação de reformas institucionais e medidas redistributivas voltadas à redução da desigualdade e pobreza. Tal cenário compromete não

³⁸⁴ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Tributação e Redução das Desigualdades. *Revista Jurídica Luso-Brasileira*, ano 4 n° 6. Universidade de Lisboa. Lisboa: Portugal, 2018, p. 114.

³⁸⁵ No mesmo caminho, diversas pesquisas indicam que a desigualdade acaba impactando na pobreza. Por exemplo, dados de pesquisadores do IPEA indicam que a piora na distribuição de renda impactou negativamente no aumento da taxa de pobreza brasileira entre os anos de 2012 e 2021, mitigando ou anulando os efeitos de programas sociais do governo empreendidos nesse período. SOUZA, Pedro H. G. Ferreira de; HECKSHER, Marcos; OSORIO, Rafael G. *Um país na contramão: a pobreza no Brasil nos últimos dez anos. Nota técnica n° 102*. Disoc - Diretoria de Estudos e Políticas Sociais – IPEA, Brasília: 2022, p. 4

³⁸⁶ PACCHIONI, Edwin Goni; LOPEZ, Humberto; SERVÉN, Luis. Fiscal Redistribution and Income Inequality in Latin America. World Bank. Policy Research Working Paper No. 4487, 2008, p. 1.

³⁸⁷ SHAPIRO, Ian. *The State of Democratic Theory*. Princeton, Princeton University Press, 2003, p. 135.

apenas a justiça social, mas também a própria estabilidade dos regimes democráticos e a solidariedade social³⁸⁸.

Mas não é só isso: tratar apenas da fome e da pobreza não remove as desigualdades arbitrárias de renda e riqueza que interferem no valor equitativo das liberdades básicas e na efetiva igualdade de oportunidades, que são princípios fundamentais do marco teórico filosófico adotado na presente pesquisa (John Rawls).

Com efeito, a desigualdade produz efeitos que nada têm a ver com a pobreza, sobretudo na competição por bens, espaços, cargos e oportunidades em uma sociedade. Como bem observa Álvaro de Vita, o que importa, nesse caso, não é quanto uma pessoa tem, em termos absolutos, e sim quanto ela tem em comparação a outros em sua sociedade, porque aquilo que uma pessoa desprivilegiada é capaz de fazer com os recursos que tem, em sua sociedade, depende em parte dos recursos que outros, mais privilegiados, têm³⁸⁹.

Isso não diz respeito somente ao poder de compra de determinados bens, mas também a oportunidades educacionais e ocupacionais, pois quando muitos têm uma formação educacional de nível superior, o acesso às posições mais disputadas dependerá de se ter frequentado uma universidade de elite. Além disso, Álvaro de Vita afirma que os ricos podem assegurar melhores oportunidades ocupacionais a seus filhos, em comparação a outros com níveis similares de qualificação, por intermédio de seus contatos. Em resumo, quem se preocupa verdadeiramente com oportunidades iguais deve também se preocupar com a desigualdade e com a equidade comparativa³⁹⁰.

No que tange especificamente ao significado de ser pobre, Marcelo Medeiros destaca que não existe um consenso acerca do que é “pobreza”, existindo várias linhas para sua aferição³⁹¹. A depender do parâmetro utilizado, os resultados são diferentes. Por exemplo, ao utilizar para a linha de pobreza o limite de PPC U\$ 5,50 familiar per capita por dia³⁹², chega-se à conclusão de que, no início da década de 1980, 75% da população brasileira era pobre. Em contrapartida, ao se utilizar para a linha de pobreza o limite de PPC U\$1,90 familiar per capita por dia³⁹³, é possível afirmar que, no mesmo período, 25% da população brasileira era pobre³⁹⁴.

³⁸⁸ VITA, Álvaro de. *Liberalismo, justiça social e responsabilidade individual*. Revista de Ciências Sociais, v. 54 n. 4, 2011, p. 583.

³⁸⁹ Ibidem, p. 581.

³⁹⁰ Ibidem.

³⁹¹ MEDEIROS, Marcelo. *Os ricos e os pobres: o Brasil e a desigualdade*. São Paulo: Companhia das letras, 2023, p. 133/138.

³⁹² Esse era o limite recomendado pelo Banco Mundial para a aferição de pobreza para países de renda média como o Brasil até 2022.

³⁹³ Em 2021, esse era o limite utilizado pelo governo para o programa bolsa família.

³⁹⁴ MEDEIROS, op. cit., p. 138.

Não há como negar que a pobreza caiu no Brasil nos últimos 45 anos. Para um recorte mais recente, vale conferir a série histórica de indicadores do IBGE, que tem início no ano de 2012. De acordo com o instituto, o percentual de pessoas em extrema pobreza, ou seja, que viviam com menos de R\$ 209,00 por mês, caiu para 4,4% em 2023. No início da série (2012), o percentual era de 6,6%. Já a proporção de pessoas em situação de pobreza, que viviam com até R\$ 665,00 por mês, caiu para 27,4% em 2022. No início da série histórica, esse percentual era 34,7%³⁹⁵.

Embora a redução do número de pessoas classificadas como pobres seja inquestionável, o número ainda pode ser considerado elevado, especialmente quando se considera que o Brasil figura atualmente entre as 10 maiores economias do mundo e que experimentou um aumento do PIB acumulado entre anos de 1980 e 2023 de aproximadamente 100%. Ao que parece, esse aumento do PIB foi apropriado, em grande parte, pelos indivíduos mais ricos. Prova disso é que, embora a pobreza tenha sido reduzida, sua diminuição se deu em patamar bem inferior ao crescimento econômico verificado. Por outro lado, a concentração de renda diminuiu muito pouco, enquanto a concentração de riqueza aumentou.

Mesmo com todo esforço que o Brasil vem fazendo através do gasto público, a assistência social brasileira produz pouquíssimo efeito sobre a concentração de renda e riqueza na sociedade. De acordo com Marcelo Medeiros, isso é previsível, pois a maior parte da desigualdade no Brasil está relacionada às diferenças entre os mais ricos e entre os ricos e os demais. Nas palavras do autor, desigualdade tem a ver com riqueza, não com pobreza³⁹⁶.

Conquanto a erradicação da pobreza ainda seja um objetivo a ser atingido, a desigualdade segue com um dos maiores problemas a ser resolvido pelo Brasil. Realmente, enquanto bilionários brasileiros contabilizam aumentos expressivos em seus patrimônios, a realidade das ruas revela um cenário onde famílias pobres disputam ossos nos lixos para não morrer de fome. Definitivamente, a desigualdade parece figurar como o mais grave problema brasileiro³⁹⁷.

³⁹⁵ O Instituto considerou, nessa análise, os parâmetros do Banco Mundial de US\$2,15/dia para extrema pobreza e de US\$ 6,85/dia para a pobreza, em termos de Poder de Paridade de Compra (PPC) a preços internacionais de 2017. Essas são as linhas utilizadas para o monitoramento do Objetivo de Desenvolvimento Sustentável 1 (ODS1: Erradicação da Pobreza), e foram atualizadas pelo Banco Mundial em 2022, sendo, até então, utilizados os valores de US\$1,90 PPC 2011/dia para extrema pobreza e US\$ 5,50 PPC 2011/dia para pobreza. Conferir: IBGE. *Síntese dos indicadores sociais. Em 2023, pobreza cai ao menor nível desde 2012*, 2024.

³⁹⁶ MEDEIROS, Marcelo. *Os ricos e os pobres: o Brasil e a desigualdade*. São Paulo: Companhia das letras, 2023, p. 115.

³⁹⁷ SARMENTO, Daniel. Igualdade Constitucional: uma leitura. In: CRUZ, Adriana; SARMENTO, Daniel; RIOS, Roger Raupp (org.). *Desigualdade: o flagelo do Brasil*. São Paulo: Migalhas, 2022, p. 9.

Nesse contexto, ao lado das políticas públicas de combate à pobreza, em geral relacionadas ao gasto público, devem ser intensificadas iniciativas que buscam atacar a concentração de renda e riqueza. Nesse campo, as políticas que mais afetam os ricos têm maior potencial de reduzir as desigualdades, destacando-se dentre esse segmento a política tributária. É sobre a relação entre desigualdade e tributação que se ocupará a pesquisa na próxima seção.

2.5 Desigualdade e tributação

Evidentemente, o contexto histórico tem importância na construção ou manutenção de situações de desigualdade. Por exemplo, não se pode dizer que seja mera coincidência que muitos dos países com os piores índices de desigualdade tenham histórico de ocupação colonial, com massiva escravização de indígenas e africanos³⁹⁸.

O aspecto histórico é importante, mas não é suficiente para explicar a desigualdade em suas múltiplas dimensões, inclusive no que tange à concentração de renda e riqueza. Prova disso é que muitos países que foram colônias com modelo similares de utilização da mão-de-obra e ocupação se desenvolveram de forma distinta, ostentando níveis de desigualdade díspares. Outra prova disso são os países que fizeram o caminho histórico inverso, passando de pequenos níveis de desigualdade para desigualdades crescentes, como, por exemplo, Rússia e China.

Thomas Piketty destaca, nessa linha, que a Suécia, que é conhecida como um dos países mais igualitários do mundo, conviveu durante boa parte de sua história com níveis elevados de desigualdade, sobretudo em razão de um modelo censitário, que conferia maior poder de voto aos eleitores mais ricos. Somente com o advento do sufrágio universal e da implementação de mudanças nas políticas econômico-fiscais ocorridas no século XX, a Suécia experimentou mudanças e avanços em direção à construção do modelo de sociedade mais igualitária de hoje³⁹⁹.

Afastado o determinismo histórico e econômico, parece acertada a tese que enxerga a desigualdade como produto de fatores sociais, históricos e políticos. Nessa linha, por exemplo, Thomas Piketty aduz que a desigualdade é antes de tudo, produto de uma construção social, histórica e política⁴⁰⁰. De acordo com o autor, para um mesmo nível de desenvolvimento econômico e/ou tecnológico, existem diversas formas de se organizar uma sociedade. Tais

³⁹⁸ GODOI, Marciano Seabra de. Concentração de renda e riqueza e mobilidade social: A persistente recusa da política tributária brasileira a reduzir a desigualdade. *Revista de Informação Legislativa*, n. 235, jul./set. 2022, p. 61-74, 2022^a, p. 63.

³⁹⁹ PIKETTY, Thomas. *Natureza, cultura e desigualdades: uma perspectiva comparativa e histórica*. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2024, p. 43/46.

⁴⁰⁰ PIKETTY, Thomas. *Uma breve história da igualdade*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2022, p. 17/18.

formas envolvem possíveis e variados desenhos de direito de propriedade, sistema social, político, tributário e educacional. Todas essas escolhas são políticas, mas dependem das relações de força e tensão entre os diferentes grupos sociais existentes⁴⁰¹.

Nesse contexto, é bastante plausível sustentar que a história da desigualdade tem íntima relação com a forma como os atores políticos, sociais e econômicos enxergam aquilo que é justo em determinada sociedade, bem como pela influência relativa de cada um desses atores em uma complexa equação de poder e força dentro de cada grupo socialmente organizado⁴⁰².

Toda essa linha argumentativa aponta, frise-se, no sentido de que as concentrações de renda e riqueza verificadas em determinado país não decorrem meramente da natureza ou de uma espécie de determinismo histórico ou econômico. As desigualdades também são fruto de escolhas, que representam interesses e valores⁴⁰³.

Nesse sentido, muito embora as duas grandes guerras mundiais, e as crises econômicas da primeira metade do século XX, tenham colaborado para a redução das desigualdades socioeconômicas ocorrida nos países desenvolvidos entre 1915-1980, não se pode negar que as políticas públicas implementadas nesse período também contribuíram para atenuar os efeitos desses eventos históricos, impactando, outrossim, na desigualdade.

De fato, as desigualdades de renda e patrimônio foram reduzidas entre 1915/1980 no mundo ocidental, assim como no Japão, China, Rússia e Índia. Apesar de diversos fatores terem contribuído para essa diminuição, no âmbito dos países ocidentais, já foi mencionado que diversos autores e estudos associam essa diminuição às políticas públicas decorrentes do Estado Social, assim como à utilização de tributos fortemente progressivos sobre a renda e propriedade⁴⁰⁴.

A situação começa a mudar a partir da década de 1980, quando se testemunha uma guinada político-econômica baseada em políticas de cunho neoliberal, focadas, sobretudo, no corte de tributos para os mais ricos, diminuição do tamanho do Estado e desregulamentação de vários setores econômicos.

Nessa conjuntura, nota-se um aumento na desigualdade em grande parte dos países desenvolvidos, com sensível incremento da concentração de rendas e riquezas entre os indivíduos mais abonados, conforme já foi mencionado em seções anteriores desse trabalho.

⁴⁰¹ Ibidem.

⁴⁰² PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014a, p. 27.

⁴⁰³ MEDEIROS, Marcelo. *Os ricos e os pobres: o Brasil e a desigualdade*. São Paulo: Companhia das letras, 2023, p. 50.

⁴⁰⁴ Nesse sentido, conferir, dentre outros: PIKETTY, 2022, op. cit., p. 133/134 e ATKINSON, Anthony B. *Desigualdade: o que pode ser feito?* São Paulo: LeYa, 2015b, p. 94/96.

Vários autores têm identificado a redução do Estado Social, a desregulamentação de vários setores econômicos, o aumento da remuneração de altos executivos, bem como o corte de tributos para os mais ricos como causas comuns para o aumento da desigualdade entre os países desenvolvidos nesse período⁴⁰⁵.

Embora não seja a única causa do aumento da desigualdade, a política fiscal tem inegável importância nesse processo, sendo possível identificar, como fazem alguns autores, uma relação inversa entre tributação progressiva e desigualdade, no sentido de que níveis mais altos de progressividade levam a menor desigualdade⁴⁰⁶.

No que tange à política fiscal, a teoria da tributação ótima (TTO) serviu, nesse período, como suporte para as políticas neoliberais no campo tributário, fornecendo justificativas para o corte de tributos e a diminuição de alíquotas como instrumentos de incentivo à produção, poupança e investimentos. Na mesma toada, a ideia da utilização da tributação como instrumento redistributivo também foi colocada em xeque, sustentando-se sua ineficiência⁴⁰⁷.

Conforme observa Joseph Stiglitz, os cortes de tributos não produziram os efeitos prometidos. Os resultados produzidos foram outros, com diversas pesquisas identificando um vínculo entre baixas taxas de impostos, crescimento lento e aumento da desigualdade⁴⁰⁸. Ao que parece, o aumento da parcela da renda absorvida pelos indivíduos mais ricos, nesse período, não derivou do aumento de sua produtividade, mas sim de um movimento de *rent seeking*⁴⁰⁹.

Enquanto a maioria dos países desenvolvidos experimentou considerável aumento na desigualdade a partir de 1980, inclusive com aumento na concentração de renda e riqueza entre os mais abastados, diversos países da América Latina e Caribe seguiram caminho contrário, como já dito, apresentando interessante melhora nos indicadores de desigualdade, sobretudo a partir dos anos 2000⁴¹⁰.

Realmente, os quadros e tabelas vistos nas seções anteriores indicam uma melhora nos indicadores de desigualdade da grande maioria dos países dessas regiões nas últimas décadas.

⁴⁰⁵ ATKINSON, Anthony B. *Desigualdade: o que pode ser feito?* São Paulo: LeYa, 2015b; STIGLITZ, Joseph E. O grande abismo: sociedades desiguais e o que podemos fazer sobre isso. Rio de Janeiro: Alta Books, 2016 e PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014a.

⁴⁰⁶ STRAND, Palma Joy; MIRKAY, Nicholas A., Racialized Tax Inequity: Wealth, Racism, and The U.S. System of Taxation. *15 Northwestern Journal of Law and Social Policy* 265, University of Hawai'i Richardson School of Law Research Paper No. 3442674, 2019, p. 278.

⁴⁰⁷ Conferir: FRIEDMAN, Milton. *Capitalismo e liberdade*. Rio de Janeiro: LTC, 2019, p.175/176; HAYEK, Friedrich August Von. *A Constituição da Liberdade*. São Paulo: Avis Rara, 2022, p. 304/305.

⁴⁰⁸ STIGLITZ, 2016, op. cit., 179.

⁴⁰⁹ PIKETTY, Thomas; SAEZ, Emmanuel; STANTCHEVA, Stefanie. Optimal Taxation of Top Incomes: A Tale of Three Elasticities. *American Economic Journal: Economic Policy* 6, (1): 2014b.

⁴¹⁰ ATKINSON, 2015b, op. cit., p. 108.

Conquanto exista alguma controvérsia entre os pesquisadores acerca das causas que levaram a esse movimento, é possível apontar relativo consenso em torno de alguns fatores.

Em primeiro lugar, a queda na remuneração dirigida aos trabalhadores mais qualificados é um fator que tem sido apontado como de fundamental importância nesse processo. Por certo, a diminuição da remuneração dirigida aos trabalhadores mais qualificados diminui o prêmio por trabalhos mais qualificados⁴¹¹, reduzindo a diferença entre os rendimentos dos trabalhadores com maior e menor qualificação, fato que impulsiona uma diminuição da desigualdade de renda entre os trabalhadores mais abastados e pobres⁴¹².

Em segundo lugar, políticas públicas relacionadas à valorização do salário mínimo também têm sido destacadas como importantes fatores para a redução da desigualdade nessa região, porque também impactam na redução do prêmio por trabalhos mais qualificados⁴¹³, além de repercutir indiretamente na desigualdade, quando se observa, como é o caso do Brasil, uma vinculação entre benefícios previdenciários e/ou assistenciais e o salário mínimo⁴¹⁴.

Em terceiro lugar, a desigualdade na América Latina e Caribe tem sido bastante impactada por um maior investimento direcionado a políticas de transferências de renda aos mais pobres ou vulneráveis⁴¹⁵. Tais programas possuem características de transferências de renda condicionadas (Bolsa Família, no Brasil), benefícios ou pensões não contributivas (Benefício de Prestação Continuada, no Brasil) e programas de auxílio laboral (Programa de inclusão de jovens e programa emprega mais mulheres, no Brasil)⁴¹⁶.

As transferências indiretas, através de investimento em saúde e educação pública também são relevantes, mas produzem efeitos de forma mais lenta. Por exemplo, investimentos

⁴¹¹ Nesse sentido, conferir: JIMÉNEZ, Juan Pablo. Desigualdade, concentração de renda e elites econômicas na América Latina: o papel da política fiscal. In: *Tributação e desigualdade* / Organizadores José Roberto Afonso [et al.]. Belo Horizonte (MG): Letramento/Casa do Direito/FGV Direito, 2017; ATKINSON, Anthony B. Desigualdade: o que pode ser feito? São Paulo: LeYa, 2015b; LUSTIG, Nora Claudia; LOPEZ-CALVA, Luis Felipe; ORTIZ-JUAREZ, Eduardo. *Declining Inequality in Latin America in the 2000s: The Cases of Argentina, Brazil, and Mexico*. Center for Global Development Working Paper No. 307, 2012.

⁴¹² A esse respeito, verificar: JIMÉNEZ, op. cit., 2017, p. 47 e LUSTIG; LOPEZ-CALVA; ORTIZ-JUAREZ, op. cit. 2012, p. 13.

⁴¹³ LUSTIG; LOPEZ-CALVA; ORTIZ-JUAREZ, op. cit. 2012, p. 2.

⁴¹⁴ SOUZA, Pedro H. G. Ferreira de. *Uma história da desigualdade: a concentração de renda entre os ricos no Brasil, 1926-2013*. São Paulo: Hucitec, Anpocs, 2018, p. 163. Celia Lessa Kerstenetzky destaca que a política de valorização do salário mínimo combinada com sua vinculação aos benefícios previdenciários/assistenciais foi o fator primordial para a redução da desigualdade verificada no Brasil a partir dos anos 2000 (Redistribuição no Brasil no século XXI. In: *As políticas da política*. ARRETCHE, Marta; MARQUES, Eduardo; FARIA, Carlos Aurélio Pimenta de (org.). São Paulo: Editora Unesp, 2019, p. 61.

⁴¹⁵ LUSTIG; LOPEZ-CALVA; ORTIZ-JUAREZ, op. cit. 2012, p. 12/13 e ATKINSON, 2015b, op. cit., p. 110/111

⁴¹⁶ Para uma relação dos programas sociais referentes às políticas públicas de transferências de renda condicionadas e/ou benefícios ou pensões não contributivas e/ou programas de auxílio laboral no âmbito da América Latina e Caribe, conferir: <https://dds.cepal.org/bpsnc/ptc>

diretos na educação levam décadas para produzir efeitos, porque o processo de formação educacional dos indivíduos demanda tempo e impacta de forma lenta no mercado de trabalho.

Decerto, Marcelo Medeiros observa que mesmo uma reforma educacional radical leva décadas para produzir possíveis efeitos sobre a desigualdade, porque demanda bastante tempo até que as gerações mais qualificadas dominem o mercado de trabalho⁴¹⁷, prevalecendo sobre os profissionais com formação deficiente.

Guardada as devidas peculiaridades, não se pode deixar de notar algumas semelhanças entre as causas que levaram à diminuição da desigualdade no pós-guerra, na Europa e EUA, e a situação da América Latina a partir dos anos 1990. Essa situação não passou despercebida por Anthony Atkinson, que sustenta que, na América Latina, assim como na Europa, a redução das desigualdades foi obtida por uma combinação de mudanças nas rendas de mercado e redistribuição expandida⁴¹⁸.

As situações realmente se assemelham, sendo possível perceber em ambos os casos uma combinação de políticas públicas de regulação ou intervenção (como, por exemplo, instituição ou valorização do salário mínimo) e gasto público, através de programas de redistribuição direta (transferência de renda, como, por exemplo, nos programas como Bolsa Família etc.) ou indireta, através de investimento em saúde e educação pública.

Por outro lado, a tributação, que foi um dos principais vetores que colaborou para a redução da desigualdade no pós-guerra da Europa e EUA, tem sido utilizada de forma bem menos contundente no âmbito dos países da América Latina e do Caribe.

É pertinente destacar que, embora a maioria dos países da América Latina e do Caribe tenha registrado um aumento significativo na carga tributária desde 1990, sua média, em relação ao PIB (21,5%), permanece consideravelmente abaixo daquela observada nos países da OCDE (34% do PIB). Alguns países, no entanto, merecem destaque, em razão da elevação da carga tributária ter superado 100%, 150% e 200% no período. De fato, El Salvador (102%), Argentina (122%), Equador (194%) e Bolívia (264%) registraram um aumento significativo da carga tributária entre 1990 e 2022. O Brasil também registrou aumento na sua carga tributária no período, mas em proporção bem inferior (19%). Vale conferir a evolução da carga tributária nessa região ao longo das últimas décadas, na forma abaixo:

⁴¹⁷ MEDEIROS, Marcelo. *Os ricos e os pobres: o Brasil e a desigualdade*. São Paulo: Companhia das letras, 2023, p. 66/67.

⁴¹⁸ ATKINSON, Anthony B. *Desigualdade: o que pode ser feito?* São Paulo: LeYa, 2015b, p. 110/111.

Tabela 10

Evolução da Carga Tributária na América Latina e Caribe % PIB – 1990/2022

Países	1990	2000	2005	2010	2017	2020	2022	Variação
Argentina	13,3%	19,2%	24,5%	29,1%	30,0%	29,7%	29,6%	↑ 122%
Bolívia	6,5%	17,6%	20,0%	22,9%	25,9%	22,2%	23,7%	↑ 264%
Brasil	27,8%	29,4%	32,7%	31,7%	31,7%	30,5%	33,3%	↑ 19%
Chile	16,8%	18,7%	20,8%	19,7%	20,2%	19,3%	23,9%	↑ 42%
Colômbia	11,3%	15,7%	18,3%	18,1%	19%	18,8%	19,7%	↑ 74%
Costa Rica	22,4%	21,1%	21,8%	22,1%	23,0%	22,6%	25,5%	↑ 13%
Equador	7,1%	11,6%	13,8%	16,8%	20,2%	18,7%	20,9%	↑ 194%
El Salvador	11,3%	14,2%	17,0%	18,7%	21,0%	21,7%	22,9%	↑ 102%
Honduras	12,4%	17,2%	17,9%	18,2%	21,7%	19,2%	21,4%	↑ 72%
Jamaica	20,3%	22,2%	23,3%	24,9%	27,3%	27,7%	29,3%	↑ 44%
México	12,1%	11,5%	11,4%	12,8%	16,1%	17,7%	16,9%	↑ 39%
Nicarágua	—	14,3%	17,4%	19,3%	23,8%	25,4%	27,8%	↑ 94%
Panamá	16,6%	15,5%	13,6%	16,4%	15,1%	12,7%	13,1%	↓ 26%
Paraguai	8,5%	11,6%	10,7%	12,1%	14,0%	13,5%	14,7%	↑ 72%
Peru	12,0%	15,2%	16,6%	17,8%	15,3%	15,3%	19,2%	↑ 60%
R. Dominicana	8,3%	12,1%	13,8%	12,2%	13,1%	12,5%	13,9%	↑ 67%
Trin e Tobago	23,3%	21,9%	28,3%	28,7%	19,7%	22,1%	23,7%	—
Uruguai	18,3%	21,3%	22,9%	24,2%	26,5%	26,6%	26,6%	↑ 45%
Média AL	14,6%	17,1%	18,8%	20,0%	21,2%	21,0%	21,5%	↑ 47%
Média OCDE	30,8%	32,9%	32,6%	31,5%	33,3%	33,6%	34,0%	↑ 10%

Fonte: Elaborado pelo autor, 2025 (com base em dados da OCDE).

Os dados demonstram que a carga tributária nessa região passou de 14,6% para 21,5% do PIB, evidenciando um avanço relevante. No entanto, apesar desse progresso, a maioria dos países da região, com exceção de Brasil, Argentina e Jamaica, ainda se encontra distante dos patamares observados nas economias da OCDE⁴¹⁹.

Conforme previamente mencionado, a análise do percentual da carga tributária em relação ao PIB, por si só, não permite concluir se a tributação em um país é elevada. Para uma avaliação precisa, é necessário considerar a extensão dos bens e serviços fornecidos pelo Estado à população. Naturalmente, Estados que oferecem uma ampla gama de serviços públicos demandam mais tributos para sustentar seus gastos. Nesse contexto, o aumento médio da tributação nessa região sugere uma tendência de maior protagonismo estatal na provisão de bens e serviços à sociedade.

⁴¹⁹ OECD et al. *Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean 2024*. Paris, 2024, P. 76.

Essa linha argumentativa é coerente com a ideia de que os Estados passaram a gastar mais com políticas públicas que levaram a uma redução da desigualdade, conforme já mencionado acima⁴²⁰. Por outro lado, o aumento da arrecadação tributária em relação ao PIB, que ocorreu na grande maioria dos países da América Latina e do Caribe, na forma mencionada acima, não implicou em uma redução em igual medida da desigualdade de renda e riqueza.

Como se viu em seções anteriores da presente pesquisa, malgrado determinados países tenham registrado evolução nos indicadores que medem a desigualdade, a comparação entre essa evolução e o aumento da carga tributária revela que a redução da desigualdade ficou muito aquém (proporcionalmente) do aumento tributário registrado no período. Ademais, a redução dos índices de desigualdade verificada não foi suficiente para transformar o panorama da região, que continua sendo um dos locais mais desiguais do planeta.

Obviamente, não há uma receita ou equação que possa ser aplicada inexoravelmente para reduzir as desigualdades. Não se pode afirmar que a combinação de determinado gasto público com uma estrutura tributária específica vá resultar em uma significativa redução de desigualdades. A despeito disso, parece ser possível admitir que a política tributária tem um papel importante na redução ou manutenção das desigualdades. A uma, porque a tributação é a principal fonte de recursos para custeio dos gastos públicos, inclusive programas sociais. A duas, porque os tributos, na medida que retiram recursos ou riquezas dos indivíduos, podem influenciar na acumulação de rendimentos/patrimônio e sua concentração ou eventual desconcentração entre determinados estratos sociais.

2.5.1 O papel redistributivo dos tributos

Não se deve pensar no tributo como panaceia. A tributação sozinha não resolverá o problema da desigualdade⁴²¹. Reduzir desigualdades e pobreza é tarefa dura, complexa e multidimensional. Nada obstante, cabe investigar o papel que o tributo tem exercido na redução das iniquidades, sobretudo diante de dados que apontam no sentido que apenas o gasto público não tem sido suficiente para reduzir as disparidades econômicas no Brasil e na América Latina e Caribe.

⁴²⁰ Nesse sentido, a Comissão Econômica para América Latina e Caribe (CEPAL), registra que os países da América Latina e Caribe tiveram aumento médio do gasto social x proporção PIB nos últimos anos. Os países da América Latina passaram de uma média de 8,4% do PIB em 2000 para 11,5% em 2023. Os países do Caribe, por sua vez, passaram de 9,7% em 2008 para 10,9% em 2023. CEPAL. *Panorama Social de América Latina y el Caribe*, Santiago, 2024, p. 234/235.

⁴²¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Tributação e Redução das Desigualdades. *Revista Jurídica Luso-Brasileira*, ano 4 n° 6, p. 105-146. Universidade de Lisboa. Lisboa: Portugal, 2018, p. 115.

Cabe recordar que a presente tese segue a linha de autores como Richard A. Musgrave, John Rawls, Adolph Wagner, Avi-Yonah etc., que sustentam que as normas tributárias possuem funções que vão além da mera arrecadação de recursos financeiros para o Estado, devendo servir como instrumento para corrigir desigualdades geradas pela economia de mercado⁴²².

Não se desconhece as lições Friedrich August Von Hayek e Milton Friedman, no sentido da ineficiência da utilização da tributação como meio redistributivo. Todavia, pesquisas mais atuais têm se debruçado sobre efeitos redistributivos da política fiscal, apontando sua existência em maior ou menor grau⁴²³.

Mesmo o Fundo Monetário Internacional (FMI), tradicionalmente associado a uma postura reticente em relação à redistribuição por meio da política fiscal, tem reconhecido, nos últimos anos, o papel desta na redução das desigualdades. Segundo o FMI, essa redução pode ocorrer tanto diretamente por meio da tributação quanto pela captação de recursos destinados a financiar gastos públicos voltados à mitigação das disparidades socioeconômicas⁴²⁴.

Muito embora as desigualdades sejam fruto de processos históricos, políticos e sociais, sua perpetuação/manutenção é fruto de uma escolha. Edwin Goñi Pacchioni, Humberto López e Luis Servén observam que, conquanto grandes níveis de desigualdade em regra reflitam uma anterior distribuição desigual, a elevada desigualdade também pode refletir o fracasso da política fiscal em desempenhar seu papel redistributivo, através do qual impostos são utilizados para corrigir resultados distributivos indesejados, decorrentes das forças de mercado⁴²⁵.

Nesse contexto, a despeito de uma reconhecida evolução na redistribuição de recursos através do gasto público, vários autores têm salientado o baixo caráter redistributivo da política fiscal no Caribe e América Latina, inclusive no Brasil, quando comparada aos resultados obtidos nas economias avançadas da OCDE.

⁴²² Vale repisar que, em uma economia capitalista, os impostos não são apenas um meio de pagamento pelos serviços públicos e governamentais: são também o meio mais importante através do qual o sistema político põe em prática uma determinada concepção de justiça econômica ou distributiva (MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas *O mito da propriedade: Os impostos e a Justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 6)

⁴²³ Nesse sentido, conferir: HANNI, Michael; MARTNER, Ricardo; PODESTÁ, Andrea. *El potencial redistributivo de la fiscalidad en América Latina*. Cepal Review. 2015. 7-26; JIMÉNEZ, Juan Pablo. Desigualdade, concentração de renda e elites econômicas na América Latina: o papel da política fiscal. In: *Tributação e desigualdade* / Organizadores José Roberto Afonso [et al.]. Belo Horizonte (MG): Letramento/Casa do Direito/FGV Direito, p. 43-81, 2017; LUSTIG; LUSTIG, Nora Claudia; LOPEZ-CALVA, Luis Felipe; ORTIZ-JUAREZ, Eduardo. *Declining Inequality in Latin America in the 2000s: The Cases of Argentina, Brazil, and Mexico*. Center for Global Development Working Paper No. 307, 2012; PACCHIONI, Edwin Goni; LOPEZ, Humberto; SERVÉN, Luis. Fiscal Redistribution and Income Inequality in Latin America. World Bank. Policy Research Working Paper No. 4487, 2008.

⁴²⁴ INTERNATIONAL MONETARY FUND. *Fiscal monitor. Tackling Inequality*. World economic and financial surveys. IMF, Washington, DC, 2017, p. 6.

⁴²⁵ PACCHIONI, Edwin Goni; LOPEZ, Humberto; SERVÉN, Luis. *Fiscal Redistribution and Income Inequality in Latin America*. World Bank. Policy Research Working Paper No. 4487, 2008, p. 2.

De fato, vários estudos têm apontado que, embora com algumas pequenas diferenças, a política fiscal no âmbito dos países da OCDE reduz o Gini, em média, três vezes mais do que na América Latina⁴²⁶.

Em regra, a avaliação dos impactos redistributivos dos impostos é feita com base em uma investigação dos indicadores usuais de concentração de renda, como o Gini, que são cotejados com a renda familiar pré-imposto e pós-imposto. No caso brasileiro, os estudos têm levado em conta as fontes de renda e a despesa familiar constantes das Pesquisas de Orçamento Familiar (POF's). As Pesquisas de Orçamento Familiar (POF's) são realizadas pelo IBGE e avaliam as estruturas de consumo, de gastos, de rendimentos e parte da variação patrimonial das famílias, com o objetivo de oferecer um perfil das condições de vida da população a partir da análise dos orçamentos domésticos.

Definidos os parâmetros a serem utilizados (Gini e POF's⁴²⁷), a análise é feita, a partir de estágios de renda⁴²⁸. O primeiro estágio consiste na *renda de mercado*, que é tudo aquilo que se obtém em retribuição à determinada atividade como o trabalho, retornos de investimentos financeiros, aluguéis, vendas, doações recebidas e pensões alimentícias. Ao se adicionar eventuais recebimentos de transferências monetárias por parte do governo (benefício de prestação continuada, bolsa família, bolsas de ensino etc.), passa-se para o segundo estágio, que é a *renda bruta*. Ao deduzir os impostos diretos da *renda bruta*, ela se torna *renda disponível* e ao se subtrair impostos indiretos da renda disponível, chega-se à *renda pós-imposto*. A *renda final*, por sua vez, é definida como a soma da renda de mercado com todos os benefícios líquidos e impostos, incluindo-se os benefícios em espécie (educação e saúde pública)⁴²⁹.

⁴²⁶ JIMÉNEZ, Juan Pablo. Desigualdade, concentração de renda e elites econômicas na América Latina: o papel da política fiscal. In: *Tributação e desigualdade* / Organizadores José Roberto Afonso [et al.]. Belo Horizonte (MG): Letramento/Casa do Direito/FGV Direito, 2017, p. 61; HANNI, Michael; MARTNER, Ricardo; PODESTÁ, Andrea. El potencial redistributivo de la fiscalidad en América Latina. *Cepal Review*, 2015, p. 13 e PACCHIONI; LOPEZ; SERVÉN, 2008, op. cit., p. 6.

⁴²⁷ A última Pesquisa de Orçamento Familiar foi realizada entre os anos de 2017/2018, tendo sido publicada em 2023. IBGE. *Pesquisa de Orçamentos Familiares*. 2024.

⁴²⁸ Diversas pesquisas utilizam a mesma sistemática e classificação dos “estágios” de rendas, com pequenas variações de nomenclatura, como se vê, por exemplo, em: ENAMI, Ali; HIGGINS, Sean; LUSTIG, Nora. Allocating taxes and Transfers and constructing Income concepts. In: LUSTIG, Nora (ed). *Commitment To Equity Handbook: Estimating the Impact of Fiscal Policy on Inequality and Poverty. Vol. 1. Fiscal Incidence Analysis: Methodology, Implementation, and Applications*. CEQ Institute At Tulane University. Washington, D.C.: Brookings Institution Press, 2022, 241-250 e PACCHIONI, Edwin Goni; LOPEZ, Humberto; SERVÉN, Luis. *Fiscal Redistribution and Income Inequality in Latin America*. World Bank. Policy Research Working Paper No. 4487, 2008, p. 4.

⁴²⁹ PALOMO, Theo Ribas; SILVEIRA, Fernando Gaiger. *The Brazilian state's redistributive role: changes and persistence at the beginning of the 21st century*. Discussion paper nº 275. Brasília: Ipea, 2023, p. 10

Com base nas Pesquisas de Orçamento Familiar de 2017/2018, Theo Ribas Palomo e Fernando Gaiger Silveira chegaram à conclusão de que as políticas públicas, através de transferências monetárias (pensões, bolsa família, bolsas de ensino etc.) e transferências em espécie (prestação de serviços públicos de saúde e educação etc.) foram responsáveis por uma expressiva redução na desigualdade do índice Gini brasileiro⁴³⁰.

A redução da desigualdade por intermédio da tributação, todavia, caminhou em sentido contrário. Apesar da *renda disponível* (renda após a incidência dos tributos diretos) ter apresentado uma pequena melhora no Gini, a *renda pós-imposto* (renda após a incidência dos tributos indiretos), revelou uma piora no Gini, conforme se vê da tabela abaixo:

Tabela 11
Impactos redistributivos sobre o índice Gini

ESPÉCIES DE RENDA	Gini
Renda de Mercado	0,640
Renda Bruta (após transferências monetárias do governo)	0,567
Renda Disponível (após tributos diretos)	0,557
Renda Pós-Impostos (após tributos indiretos)	0,586

Fonte: Elaborado pelo autor, 2024 (com base em dados da IPEA).

Esses dados indicam que, enquanto o gasto público tem impacto redistributivo expressivo (reduzindo o Gini de 0,640 para 0,567), o sistema tributário é levemente regressivo (elevando o Gini de 0,567 para 0,586). Ademais, os pequenos ganhos redistributivos obtidos com a tributação direta (reduzindo o Gini de 0,567 para 0,557) são perdidos pelos efeitos concentradores dos impostos indiretos⁴³¹.

Consoante foi mencionado linhas acima, esse perfil pouco redistributivo da política fiscal é um traço comum dos países da América Latina e do Caribe. Embora não se discuta que o gasto público também tenha maior importância na redução das desigualdades no âmbito dos países desenvolvidos, os impostos reduzem muito mais a desigualdade nas economias avançadas do que nos países da América Latina e do Caribe⁴³².

⁴³⁰ PALOMO, Theo Ribas; SILVEIRA, Fernando Gaiger. *The Brazilian state's redistributive role: changes and persistence at the beginning of the 21st century*. Discussion paper nº 275. Brasília: Ipea, 2023, p. 14.

⁴³¹ SILVEIRA, Fernando Gaiger [et al]. *Previdência e assistências sociais, auxílios laborais e tributos: características redistributivas do Estado brasileiro no século XX*. Working Paper nº 07. MADE - Centro de Pesquisa em Macroeconomia das Desigualdades, 2022, p. 39.

⁴³² PACCHIONI, Edwin Goni; LOPEZ, Humberto; SERVÉN, Luis. *Fiscal Redistribution and Income Inequality in Latin America*. World Bank. Policy Research Working Paper No. 4487, 2008, p. 6.

Não há muita divergência entre os autores acerca das causas para a menor eficiência da política fiscal redistributiva no âmbito da América Latina, sendo comum a referência à baixa arrecadação, o desenho do sistema tributário e a relevância conferida aos tributos indiretos na arrecadação total⁴³³.

A despeito da importante melhora verificada na carga tributária total dos países da América Latina e Caribe nos últimos anos, como mencionado linhas acima, a arrecadação decorrente de tributos ainda se encontra em patamar muito inferior à média dos países da OCDE⁴³⁴. Obviamente, no modelo de Estado Fiscal, onde os tributos são a principal fonte de recursos para custeio das despesas públicas, uma menor arrecadação tributária acaba limitando a atuação estatal para reduzir desigualdades através do gasto público⁴³⁵.

Além da carga tributária ser menor nessa região, sua estrutura ou desenho também é distinto daquele que é adotado pelos países de economias avançadas. Por certo, conforme bem observado por Juan Pablo Jiménez, os países da América Latina e Caribe, ao longo do tempo, alicerçaram a maior parte de sua arrecadação tributária em tributos indiretos, especialmente tributos sobre o consumo, deixando a tributação direta em segundo plano, ao contrário do que ocorre nos países da OCDE, onde a maior parte da pressão fiscal deriva da arrecadação tributária decorrente de tributos diretos⁴³⁶.

Sem adentrar especificamente nos efeitos regressivos da tributação sobre o consumo, que será investigada mais à frente, cabe destacar que o maior peso conferido aos impostos sobre consumo causa maior gravame sobre os mais pobres. De fato, enquanto os pobres destinam praticamente toda sua renda ao consumo, no intervalo do seu recebimento (consomem praticamente toda renda dentro do mês do recebimento), os ricos tendem a poupar parte dos seus rendimentos⁴³⁷.

Quando se onera mais o consumo do que a tributação sobre a renda e propriedade, os mais pobres arcam com um ônus tributário maior, aumentando a desigualdade e o abismo entre os indivíduos mais ricos e os mais pobres.

⁴³³ Nessa mesma linha, conferir: JIMÉNEZ, Juan Pablo. Desigualdade, concentração de renda e elites econômicas na América Latina: o papel da política fiscal. In: *Tributação e desigualdade* / Organizadores José Roberto Afonso [et al.]. Belo Horizonte (MG): Letramento/Casa do Direito/FGV Direito, 2017; FMI. *Fiscal monitor. Tackling Inequality*. World economic and financial surveys. IMF, Washington, DC, 2017

⁴³⁴ HANNI, Michael; MARTNER, Ricardo; PODESTÁ, Andrea. *El potencial redistributivo de la fiscalidad en América Latina*. Cepal Review, 2015, p. 14.

⁴³⁵ PACCHIONI, Edwin Goni; LOPEZ, Humberto; SERVÉN, Luis. *Fiscal Redistribution and Income Inequality in Latin America*. World Bank. Policy Research Working Paper No. 4487, 2008, p. 10.

⁴³⁶ JIMÉNEZ, 2017, op. cit. p. 62.

⁴³⁷ MEDEIROS, Marcelo. *Os ricos e os pobres: o Brasil e a desigualdade*. São Paulo: Companhia das letras, 2023, p. 112.

Não por acaso, os tributos indiretos acabam produzindo um efeito de aumento do Gini. De acordo com a tabela acima colacionada, o índice Gini após a incidência dos impostos indiretos sofre um acréscimo de aproximadamente 5%, passando de 0,557 para 0,586.

No que tange à tributação direta, cabe sublinhar, inicialmente, o caso do imposto de renda pessoa física, que é reconhecidamente um dos tributos com maior potencial redistributivo. Na América Latina e Caribe, a arrecadação (em termos de percentual do PIB) e representatividade (em termos de percentual da arrecadação total) é bem menor do que entre os países desenvolvidos⁴³⁸. Por exemplo, enquanto a América Latina e Caribe arrecadam, em média, 1,9% do PIB com o imposto de renda pessoa física, os países da OCDE arrecadam 8,20% do PIB com esse tributo⁴³⁹.

A despeito de o Brasil arrecadar 2,9% do PIB com o IRPF, esse patamar fica muito abaixo dos países da OCDE e de alguns países da América Latina e Caribe. Ademais, o IRPF brasileiro corresponde a um percentual menor da arrecadação total (8,5%), quando comparado a países desenvolvidos e alguns países da América Latina e Caribe, tais como El Salvador (11,1%), Honduras (9,6%), Jamaica (12,6%), Panamá (10,6%), Trindade e Tobago (15,6%) e Uruguai (11,7%)⁴⁴⁰.

Em termos de sistema tributário, quanto determinado tributo representa do PIB é menos importante do que sua representatividade diante da arrecadação total, pois esse último percentual revela a importância do aludido tributo em determinado sistema tributário, bem como eventual preferência por determinada base (por exemplo, consumo x renda).

A maior participação do imposto de renda pessoa física na arrecadação total em países como El Salvador, Honduras, Jamaica, Panamá, Trinidad e Tobago e Uruguai — os quais apresentam um nível de gasto social, em percentual do PIB, inferior ao do Brasil⁴⁴¹ — pode estar associada a indicadores mais favoráveis de desigualdade e concentração de renda observados nesses países em comparação com o Brasil, conforme demonstrado em tabelas previamente apresentadas neste capítulo. No Brasil, como será visto, o IRPF padece de várias mazelas, razão pela qual não surpreende sua baixa participação na arrecadação total e seu diminuto efeito redistributivo sobre o Gini, que gira em torno de 4,5%⁴⁴².

⁴³⁸ HANNI, Michael; MARTNER, Ricardo; PODESTÁ, Andrea. *El potencial redistributivo de la fiscalidad en América Latina*. Cepal Review, 2015, p. 14.

⁴³⁹ OCDE. *Revenue Statistics 2023: Tax Revenue Buoyancy in OECD Countries*. Paris, 2023.

⁴⁴⁰ OECD et al. *Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean 2024*. OECD, 2024, p. 73/74.

⁴⁴¹ CEPAL. *Panorama Social de América Latina y el Caribe*, Santiago, 2024, p. 234/235

⁴⁴² SILVEIRA, Fernando Gaiger [et al]. *Previdência e assistências sociais, auxílios laborais e tributos: características redistributivas do Estado brasileiro no século XX. Working Paper n° 07*. MADE - Centro de Pesquisa em Macroeconomia das Desigualdades, 2022, p. 36.

Em resumo: o imposto de renda pessoa física brasileiro é pouco progressivo e tem baixa participação na arrecadação total, produzindo pequeno efeito redistributivo. Esse efeito não chega sequer a ser suficiente para compensar a regressividade da tributação sobre o consumo. Há muito espaço para avanços no desenho dessa espécie tributária, conforme será visto.

Os tributos sobre a propriedade/ riqueza tradicionalmente possuem pouca importância entre os países da América Latina e do Caribe, representando algo em torno de 0,8% do PIB, em média. No âmbito da OCDE, esses tributos representam em torno de 1,9% do PIB⁴⁴³. Como já mencionado, o Brasil arrecada em torno de 1,6% do PIB com tributos sobre a propriedade. Entretanto, caso o IPVA seja retirado da contabilização dos tributos patrimoniais, sendo considerado, como é feito, na imensa maioria dos países, como um tributo indireto, a participação dos tributos sobre a propriedade no PIB, no Brasil, cairia para 1% do PIB.

De todo modo, a análise da representatividade dos tributos sobre a propriedade na arrecadação total revela que, no Brasil, a tributação sobre propriedade e riqueza possui menor relevância (4,9%) em comparação a alguns países da América Latina e do Caribe, como Argentina (9,8%), Colômbia (5,1%), República Dominicana (5,2%) e Uruguai (7,7%). Esse dado sugere uma possível correlação entre a maior ênfase na tributação patrimonial nesses países e seus melhores indicadores de concentração de riqueza em relação ao Brasil, especialmente quando se considera que todos esses países alocam uma parcela menor do PIB ao gasto social.⁴⁴⁴

No Brasil, há grande espaço para melhora na tributação sobre propriedade e riqueza. Conforme será discutido adiante, ITCMD, ITR e ITBI contribuem muito pouco em termos de arrecadação e representatividade. Atualmente, quase 75% da arrecadação sobre propriedade/riqueza decorrem do IPVA e IPTU.

Por outro lado, a progressividade ainda não é uma realidade no âmbito dos tributos sobre a propriedade/riqueza no Brasil. O posicionamento do STF quanto à impossibilidade de se utilizar alíquotas progressivas para esses tributos conduziu a um cenário de progressividade limitada à autorização constitucional expressa. As mudanças jurisprudenciais e constitucionais ocorridas nos últimos anos ainda não surtiram total efeito, sendo possível encontrar ainda, em muitos Estados e Municípios, tributos sobre a propriedade/riqueza proporcionais.

⁴⁴³ JIMÉNEZ, Juan Pablo. Desigualdade, concentração de renda e elites econômicas na América Latina: o papel da política fiscal. In: *Tributação e desigualdade* / Organizadores José Roberto Afonso [et al.]. Belo Horizonte (MG): Letramento/Casa do Direito/FGV Direito, 2017, p. 70/71.

⁴⁴⁴ CEPAL. *Panorama Social de América Latina y el Caribe*, Santiago, 2024, p. 234/235

Essa situação tem colaborado para efeito redistributivo quase inexistente dos tributos sobre a propriedade. Por exemplo, enquanto o IPVA apresenta-se levemente regressivo em termos redistributivos, o IPTU caracteriza-se por ser praticamente neutro, com efeito praticamente nulo sobre o Gini⁴⁴⁵.

Mesmo com a reconhecida importância do gasto social para os estratos populacionais mais pobres, sua repercussão nas medidas de desigualdade é limitada⁴⁴⁶. As políticas públicas destinadas à redução das desigualdades ou pobreza das massas não produzem efeito no topo das rendas ou riquezas. O próprio FMI admite que na parte superior da distribuição dos rendimentos e da riqueza, especialmente entre os indivíduos mais ricos, a tributação é o principal meio de distribuição/desconcentração⁴⁴⁷.

Enquanto os países de economias avançadas, assim como algumas nações da América Latina e do Caribe, demonstram que a tributação pode desempenhar um papel redistributivo e desconcentrador, ao reduzir ou conter o crescimento da desigualdade e da concentração de renda e riqueza, o sistema tributário brasileiro enfrenta diversas limitações. Dentre elas, destaca-se o uso insuficiente da progressividade, que compromete a capacidade redistributiva dos tributos e tende a acentuar a concentração de renda e riqueza, como será discutido adiante.

Por último, não se pode negar que a redução da desigualdade verificada no Gini brasileiro nos últimos anos é um dado importante e deve ser festejado. Nada obstante, é fundamental não olvidar que essa redução ocorreu essencialmente através do gasto público, sem maiores repercussões na concentração de renda e riqueza entre os indivíduos mais abonados. Ademais, cabe destacar que essa redução da desigualdade medida pelo Gini tem sido financiada sobretudo através de uma tributação regressiva, ou seja, que onera de forma mais pesada justamente os destinatários desse esforço redistributivo.

2.5.2 Gastos sim, progressividade não: o modelo redistributivo brasileiro

O debate sobre a desigualdade de renda no Brasil foi ampliado a partir da divulgação de dados da RFB na década de 2010. Esses dados evidenciaram a concentração de renda entre os mais ricos, bem como as distorções e injustiças do sistema tributário nacional⁴⁴⁸.

⁴⁴⁵ PALOMO, Theo Ribas; SILVEIRA, Fernando Gaiger. *The Brazilian state's redistributive role: changes and persistence at the beginning of the 21st century*. Discussion paper nº 275. Brasília: Ipea, 2023, p. 19.

⁴⁴⁶ HANNI, Michael; MARTNER, Ricardo; PODESTÁ, Andrea. *El potencial redistributivo de la fiscalidad en América Latina*. Cepal Review, 2015, p. 8.

⁴⁴⁷ FMI. *Fiscal monitor. Tackling Inequality*. World economic and financial surveys. IMF, Washington, DC, 2017. 10.

⁴⁴⁸ CIMINI Fernanda; ROCHA Laura. Gastos sim, progressividade não: os entraves para a redistribuição no Brasil. *Brazilian Journal of Political Economy*. Jan; 43(1):236–55, 2023, p. 237.

Com base nesses dados, o otimismo até então prevalecente quanto à redução da desigualdade, que encontrava amparo na redução do Gini, que se deu a partir de 2000, foi colocado em xeque. Desde então, responder se houve ou não redução da desigualdade no Brasil, nos últimos anos, deixou de ser uma questão tão fácil. Nesse sentido, diversas pesquisas apontaram que, enquanto o Gini registrou redução da desigualdade, os índices de concentração de renda e riqueza apresentaram resultados não tão animadores⁴⁴⁹.

Os dados expostos nesse capítulo indicam os seguintes movimentos ocorridos nos últimos 35/40 anos: a) pequena redução do Gini; b) relativa estabilidade quanto à parcela da renda apropriada pelos mais ricos; c) pequeno aumento da parcela da riqueza apropriada mais abastados. Mais de 30 anos após promulgar uma Constituição em que a redução de desigualdades é elencada um dos “objetivos fundamentais da República”, o Brasil permanece ostentando níveis de concentração de renda e riqueza altíssimos⁴⁵⁰. Como visto acima, o gasto público tem logrado algum êxito na tarefa de reduzir desigualdades, sobretudo através de programas de transferência de renda para os mais pobres, como, por exemplo, o benefício de prestação continuada e o bolsa família, os quais produzem alguma redução de desigualdade sobre a renda oriunda do mercado.

Nada obstante, esse tipo de política pública tem se mostrado insuficiente para promover mudanças no que tange à acumulação de renda e riqueza altamente concentrada nas mãos dos mais ricos. Nesse segmento, políticas públicas de transferência de renda produzem pouco ou nenhum efeito (bolsa família e/ou benefício de prestação continuada), ou acabam levando décadas para promover pequenas mudanças visíveis (educação pública). O próprio FMI admite que na parte superior da distribuição de renda e riqueza (entre os indivíduos mais ricos), a tributação é o principal meio de redistribuição/desconcentração de rendas e riquezas⁴⁵¹.

Uma vez mais, cabe destacar que não se defende aqui a tributação como panaceia, especialmente porque reduzir desigualdades não é tarefa simples. A título de exemplo, é possível citar casos de países desenvolvidos, com tributos mais progressivos que o Brasil, que têm experimentado crescimento nos indicadores de desigualdade.

⁴⁴⁹ Nesse sentido, conferir, por exemplo: SOUZA, Pedro H. G. Ferreira de; MEDEIROS, Marcelo. A concentração de renda entre os ricos no Brasil, 2006/2014. In: *Tributação e desigualdade* / Organizadores José Roberto Afonso [et al.]. Belo Horizonte (MG): Letramento/Casa do Direito/FGV Direito, p. 193-222, 2017; e MORGAN, Marc. Desigualdade de renda, crescimento e tributação da elite no Brasil: novas evidências reunindo dados de pesquisas domiciliares e fiscais. In: *Tributação e desigualdade* / Organizadores José Roberto Afonso [et al.]. Belo Horizonte (MG): Letramento/Casa do Direito/FGV Direito, p. 223-259, 2017.

⁴⁵⁰ GODOI, Marciano Seabra de. Concentração de renda e riqueza e mobilidade social: A persistente recusa da política tributária brasileira a reduzir a desigualdade. *Revista de Informação Legislativa*, n. 235, jul./set. 2022, p. 61-74, 2022a, 71.

⁴⁵¹ INTERNATIONAL MONETARY FUND. *Fiscal monitor. Tackling Inequality*. World economic and financial surveys, IMF, Washington, DC, 2017, p. 10.

O caso brasileiro, entretanto, parece revelar uma situação onde o desenho tributário, especialmente em razão do uso insuficiente da progressividade tributária nos impostos sobre a renda e propriedade, tem contribuído para enfraquecer o projeto de desconcentração de renda e riqueza⁴⁵² vislumbrado pela Constituição Federal de 1988. Mais que isso: a falta de progressividade efetiva nos tributos sobre a renda e propriedade tem funcionado, na verdade, como um instrumento que, além de não reduzir, potencializa desigualdades.

Realmente, a despeito de não se ter alcançado efetivamente a universalização dos serviços públicos sociais, é pouco questionável a importância da CF/88 na construção de um Estado voltado à prestação de serviços públicos sociais, incluindo saúde, educação, previdência e assistência social.

Tal desiderato se refletiu no aumento da proporção do gasto social sobre o PIB, que dobrou após a CF/88⁴⁵³. Naturalmente, maiores gastos impõem a utilização de mais recursos financeiros, que, por sua vez, em um modelo de Estado Fiscal responsável e equilibrado, demandam um aumento no volume das receitas tributárias.

Nesse contexto, houve significativo aumento da carga tributária, que passou de 23% do PIB, em 1988, para algo próximo de 33% do PIB, em 2022. Conquanto uma parte da arrecadação tenha sido direcionada para a dívida pública, não há como desconsiderar que outra parte considerável foi direcionada aos gastos sociais⁴⁵⁴.

Todavia, essa elevação da carga tributária não foi acompanhada de progressividade na tributação, sendo possível afirmar que o incremento de recursos e gastos sociais têm sido financiado (proporcionalmente) de forma mais pesada pelos menos abastados, através de um sistema tributário regressivo⁴⁵⁵.

Muito embora não se possa negar uma melhora na condição de vida dos indivíduos mais pobres, que se verificou através de políticas públicas focadas no gasto público⁴⁵⁶, o Brasil não

⁴⁵² GODOI, Marciano Seabra de; MELO, Anthéia Aquino. Heranças: sua forte influência na perpetuação das desigualdades, o sentido de sua tributação na teoria liberal igualitária e a persistente má vontade do legislador brasileiro para tributá-las. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário*. V. 17, n. 2, jul./dez, 2022, p. 31-80, 2022b, p. 33.

⁴⁵³ FANDIÑO Pedro; KERSTENETZKY Celia Lessa. O paradoxo constitucional brasileiro: direitos sociais sob tributação regressiva. *Brazilian Journal of Political Economy*. Abril;39 (2): 306–27, 2019, p. 309.

⁴⁵⁴ Alguns estudos apontam que o gasto social saltou de 12% do PIB em 1995 para 17% do PIB em 2015. Conferir: TESOURO NACIONAL. *Gasto Social do Governo Central 2002 a 2015*, 2015.

⁴⁵⁵ Ibidem, p. 309.

⁴⁵⁶ Nesse sentido, Marta Arretche destaca, por exemplo, que o acesso ao ensino fundamental, à energia elétrica e à coleta de lixo praticamente se tornaram universais. Além disso, a autora sublinha importantes avanços quanto ao número de pessoas alfabetizadas, índices de escolaridade, diminuição da mortalidade infantil, aumento da expectativa de vida, dentre outras melhorias em indicadores socioeconômicos a partir de 1980. As políticas na trajetória da democracia à redução das desigualdades. In: ARRETCHÉ, Marta (org.). *Trajetória das desigualdades: como o Brasil mudou nos últimos cinquenta anos*. São Paulo: Editora Unesp; CEM, 2015, p. 423-455.

conseguiu romper com o ciclo de elevada concentração de renda e riqueza nas mãos dos cidadãos mais ricos, consoante se percebe dos indicadores de concentração de renda e riqueza entre os indivíduos que compõem o topo dos estratos sociais. E mais: além de não atacar diretamente a desigualdade e a concentração de renda entre os mais ricos, o país tem financiado os gastos sociais através de um sistema tributário regressivo, que acaba onerando de forma mais pesada os indivíduos mais pobres⁴⁵⁷.

Diante da constatação de que a redução da desigualdade se deu sobretudo através de gastos públicos direcionados aos mais pobres, é possível associar a resiliente desigualdade brasileira à ausência de políticas que promovam efetiva redistribuição ou desconcentração de rendimentos e patrimônio, por meio da tributação, especialmente, das camadas mais abastadas⁴⁵⁸. Por certo, conquanto não se possa negar a melhora em diversos indicadores socioeconômicos a partir da década de 1980, a desigualdade brasileira mostra sua face mais constrangedora quando se observa a concentração de renda e riqueza entre os indivíduos mais ricos.

Especificamente quanto a esse ponto, o desenho tributário brasileiro atua de forma a potencializar as desigualdades, tendo em vista sua modelagem baseada na tributação sobre bens e serviços e a baixa progressividade da tributação sobre a renda e propriedade. Decerto, como bem observado por Marciano Seabra de Godoi, a despeito de serem direcionados recursos consideráveis a políticas públicas relacionadas ao gasto público, o projeto de redução das desigualdades brasileiro tem sido sabotado por uma matriz tributária regressiva, que prioriza a tributação sobre o consumo e tributa muito pouco renda e o patrimônio⁴⁵⁹.

Esse quadro mostra-se ainda mais preocupante quando se observa que os espaços para ampliar políticas de gasto público são cada vez menores, especialmente diante de um cenário de dívida pública elevada e dos compromissos firmados pelo Estado brasileiro para a manutenção do gasto público em condições sustentáveis (LC nº 200/2023).

Parece claro, portanto, que cumprir os mandamentos constitucionais de construir uma sociedade livre, justa e solidária, reduzir desigualdades e erradicar pobreza passa, necessariamente, por alterar o desenho tributário brasileiro, ampliando-se a progressividade da tributação sobre a renda da pessoa física e sobre o patrimônio, para que o sistema brasileiro

⁴⁵⁷ CIMINI Fernanda; ROCHA Laura. Gastos sim, progressividade não: os entraves para a redistribuição no Brasil. *Brazilian Journal of Political Economy*. Jan; 43(1), 2023, p. 239.

⁴⁵⁸ Ibidem.

⁴⁵⁹ GODOI, Marciano Seabra de; MELO, Anthéia Aquino. Heranças: sua forte influência na perpetuação das desigualdades, o sentido de sua tributação na teoria liberal igualitária e a persistente má vontade do legislador brasileiro para tributá-las. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário*. V. 17, n. 2, jul./dez, 2022, p. 31-80, 2022b, p. 33.

esteja alinhado às boas experiências de países com modelos de tributação com efeitos redistributivos e que financiam estados de proteção social robustos⁴⁶⁰.

2.6 A evolução da concepção de justiça distributiva

Consoante já exposto, o constituinte brasileiro revelou-se inconformado com a ordem econômica e social que encontrou, enumerando uma série de valores e objetivos sobre os quais deveria se firmar o Estado Brasileiro, dentre os quais podem ser destacados “o desenvolvimento nacional”, a construção de uma “sociedade livre, justa e solidária”, a “redução das desigualdades sociais e regionais”, a “erradicação da pobreza e marginalização” etc.⁴⁶¹

De fato, rápida leitura do Texto Constitucional de 1988 revela que o Constituinte optou por um modelo de Estado que, ao tempo que garante a liberdade e a propriedade privada, busca construir uma sociedade livre, justa e solidária, tendo adotado, inclusive, finanças funcionais, que se propõem a intervir no campo socioeconômico.

Embora seja possível apontar alguns avanços em importantes indicadores socioeconômicos, inclusive nos índices de pobreza e fome, mais de 30 anos após promulgar uma Constituição em que a redução de desigualdades é elencada um dos “objetivos fundamentais da República”, os números, tabelas e gráficos colacionados pela presente pesquisa indicam claramente que o Brasil permanece ostentando níveis de concentração de renda e riqueza altíssimos, especialmente quando se analisa a riqueza e renda que é apropriada pelos indivíduos que integram o 1% e 10% do estrato social.

Diante da constatação de que as políticas públicas de transferência de renda não suficientes para reduzir desigualdades de rendimento e riqueza (servindo, no máximo, para reduzir pobreza e fome), bem como de que o desenho tributário brasileiro tem colaborado para agravar essas iniquidades, faz-se necessário, nessa seção, analisar como a ideia moderna de justiça distributiva foi construída ao longo do tempo, para, na seção seguinte, verificar se a filosofia política oferece alternativas que fundamentem uma progressividade tributária mais robusta, efetiva e compatível com a desconcentração e/ou redistribuição de rendas e riquezas que o Estado brasileiro demanda.

⁴⁶⁰ SILVEIRA, Fernando Gaiger. [et.al]. *Tributação Indireta: alíquotas efetivas e incidência sobre as famílias*. Texto para Discussão nº 2823, IPEA. Brasília: IPEA, 12/2022, p. 36.

⁴⁶¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 2/3.

2.6.1 As ideias sobre justiça distributiva até o século XVIII

Michael Sandel afirma que, para saber se uma sociedade é justa, basta pesquisar como ela distribui as coisas que valoriza (renda, riqueza, deveres, direitos etc.). Uma sociedade justa, distribui essas coisas de forma correta, dando a cada indivíduo o que lhe é devido. Contudo, o autor admite que as perguntas difíceis começam quando se questiona o que é devido a cada um e por quê? ⁴⁶²

A indiscutível existência de substanciais desigualdades econômicas e sociais entre indivíduos, bem como o enorme contingente de pessoas vivendo em condições de extrema pobreza e totalmente à margem da sociedade, têm provocado diversas reflexões e debates sobre a “justiça” da distribuição dos recursos econômicos produzidos pela sociedade no ambiente capitalista. Zygmunt Bauman afirma que o abismo crescente que separa os pobres e os sem perspectivas dos abastados e exuberantes é uma razão óbvia para ficarmos preocupados⁴⁶³.

Sem embargo da indiscutível atualidade do tema, que se verifica pela quase diária divulgação de relatórios sobre desigualdade, a inquietação acerca da distribuição desigual de renda e riqueza não é exclusiva dos tempos modernos. Realmente, o contraste entre riqueza e pobreza é bastante antigo, tendo suscitado, ao longo da história, o desenvolvimento de diversas teorias sobre a desigualdade e, em especial, sobre a forma ideal de lidar com a situação dos indivíduos menos favorecidos⁴⁶⁴.

No entanto, a distribuição dos recursos de uma sociedade nem sempre foi interpretada sob a perspectiva da justiça⁴⁶⁵. Na verdade, durante a maior parte da história da espécie humana, a distribuição dos resultados decorrentes da atividade econômica não foi compreendida como um direito do cidadão ou um dever a ser cumprido pelo Poder Público⁴⁶⁶. Com efeito, a concepção moderna de justiça distributiva, que invoca a participação do Estado para garantir determinado padrão de justiça na distribuição dos resultados do mercado, tem pouco mais de dois séculos de existência⁴⁶⁷.

Historicamente, é comum se relacionar o conceito de justiça distributiva a Aristóteles. Em *Ética a Nicômaco*, Aristóteles discorre sobre a justiça distributiva, relacionando-a a

⁴⁶² SANDEL, Michael J. *Justiça – O que é fazer a coisa certa*. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2021, p. 28.

⁴⁶³ BAUMAN, Zygmunt. *A riqueza de poucos beneficia a todos nós?* Tradução: Renato Aguiar. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 2015, p. 10.

⁴⁶⁴ DOMINGUES, Nathália Daniel. *Tributação da herança: o resgate da função redistributiva do tributo na realidade brasileira*. Dissertação de mestrado. UFMG, 2016, p. 15.

⁴⁶⁵ FLEISCHACKER, Samuel. *Uma breve história da justiça distributiva*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 4.

⁴⁶⁶ DOMINGUES, 2016, op. cit., p. 16.

⁴⁶⁷ FLEISCHACKER, op. cit., 2006, p. 4.

distribuição de honras, posições de autoridade ou bens de acordo com o mérito de cada um⁴⁶⁸. Na visão de Aristóteles, a “justiça distributiva” relaciona-se a recompensar o mérito, enquanto a ideia de “justiça corretiva” encontra-se ligada à ideia de que os culpados por injúrias paguem pelos danos que causaram a suas vítimas⁴⁶⁹.

Segundo Samuel Fleischacker, as duas formas de justiça apresentadas por Aristóteles representam uma preocupação em assegurar igualdade. No caso da justiça distributiva, cada pessoa é recompensada na proporção de seus méritos, sendo injusto que as pessoas que conservam méritos diferentes sejam tratadas da mesma forma, e, conseqüentemente, que os indivíduos iguais em mérito e virtudes sejam tratados de forma diferente. Por outro lado, no campo da justiça corretiva, a igualdade diz respeito à necessidade de se reparar o dano causado a alguém, independentemente da condição do causador da injúria ou da condição de sua vítima, não importando se um homem bom provocou danos em um homem mal ou se o homem provocou danos em um homem bom, pois o que importa, efetivamente, é a natureza específica da injúria⁴⁷⁰.

O que é fundamental perceber é que a justiça distributiva, na visão aristotélica, não guarda qualquer relação ou referência com necessidade ou com a distribuição de produtos ou bens escassos⁴⁷¹. A principal preocupação da justiça distributiva em Aristóteles está voltada para a distribuição da participação política, não tendo aquele filósofo levantando, nem mesmo como uma possibilidade, que justiça pudesse impor (ou proibir) a distribuição de bens pelo Estado aos indivíduos⁴⁷². Embora muito replicada e louvada, a ideia de justiça distributiva em Aristóteles encontra-se muito afastada da ideia moderna que se tem acerca do tema, que, como já dito, enxerga o Estado como garantidor de um certo parâmetro de justiça quanto à distribuição dos resultados produzidos pelo mercado.

Realmente, além do objeto da concepção de justiça distributiva de Aristóteles ser restrito a distribuição de direitos políticos, também é interessante mencionar que esse modelo vincula à referida distribuição desses bens ou direitos ao mérito, ou seja, a questão da justiça ou equidade está ligada ao merecimento em razão de determinados traços, características ou virtudes. Nesse contexto, não faz sentido pensar que alguém deva receber algo em razão de sua necessidade ou da sua condição de ser humano⁴⁷³.

⁴⁶⁸ ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*. Tradução Edson Bini. São Paulo: Edipro, 2020, p. 137/139.

⁴⁶⁹ FLEISCHACKER, Samuel. *Uma breve história da justiça distributiva*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 30.

⁴⁷⁰ Ibidem, p. 30.

⁴⁷¹ BOTELHO, Cristiane Miranda. *O princípio da capacidade econômica no imposto de renda das pessoas físicas: tributação dos lucros, dividendos e transferências fiscais*. Belo Horizonte: Letramento; 2020, p 80.

⁴⁷² FLEISCHACKER, op. cit. 2006, p. 31.

⁴⁷³ Ibidem, p. 21.

O filósofo romano Marco Túlio Cícero (6 – 43 a.C.) trouxe à baila a questão da caridade ou generosidade como virtude. Tal tese, entretanto, não era incompatível com a ideia de justiça distributiva de Aristóteles, porque, para Cícero, a generosidade deveria complementar a justiça, não se permitindo qualquer forma de satisfação de necessidades humanas contrárias a ela⁴⁷⁴.

Para Cícero, embora a generosidade fosse uma virtude, ela não poderia ser exigida, tampouco poderia contrastar com a justiça, conforme se vê da seguinte passagem: “(...) *Lúcio Sula e Caio César não se mostraram generosos quando despojaram proprietários legítimos para enriquecer estranhos; não há generosidade onde não há justiça.*”⁴⁷⁵.

As ideias de Aristóteles também influenciaram São Tomás de Aquino (1225-1274), que adota a concepção de justiça distributiva de Aristóteles, deixando-a mais ou menos intacta. Novamente a distribuição de bens atende ao mérito e, mais uma vez, seu foco está relacionado à distribuição de bens e direitos políticos, e não bens materiais.

Na verdade, durante muitos séculos, a desigualdade entre os homens não se apresentava como um problema. Na visão de mundo Aristotélica, a desigualdade é uma decorrência da natureza, pois cada ente (pessoas, objetos, animais etc.) tinha sua estrutura e posição previamente determinada pelo cosmo aristotélico⁴⁷⁶.

Conforme apontam José Raymundo Novaes Chiappin e Ana Carolina Corrêa da Costa Leister, a desigualdade entre os homens como um problema surge como resultado da transição de uma velha imagem do mundo identificada com o cosmo aristotélico (estático e finito) para uma nova, construída pelas ideias de um mundo mecânico (em movimento e infinito), construído e verificado com base em métodos, fruto do resultado dos trabalhos de Galileu (1564-1642), Descartes (1596-1650) e Newton (1642-1727), que desenvolveram um programa científico-racionalista⁴⁷⁷ que produziu efeitos sobre diversos campos do conhecimento humano.

A ciência moderna atribuiu ao homem o poder de interferir de modo planejado e controlado na natureza, por meio de experimentos e tecnologias construídas sob diretrizes

⁴⁷⁴ FLEISCHACKER, Samuel. *Uma breve história da justiça distributiva*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 33.

⁴⁷⁵ CÍCERO, Marco Túlio. *Dos deveres* [livro eletrônico] Tradução e notas: João Mendes Neto. São Paulo: Edipro, 2019, p. 40.

⁴⁷⁶ “Há também, por obra da natureza e para a conservação das espécies, um ser que ordena e um ser que obedece. Porque aquele que possui inteligência capaz de previsão tem naturalmente autoridade e poder de chefe; o que nada mais possui além da força física para executar, deve, forçosamente, obedecer e servir — e, pois, o interesse do senhor é o mesmo que o do escravo.” “(...) Alguns seres, ao nascer, se veem destinados a obedecer; outros, a mandar. E formam, uns e outros, numerosas espécies.” (ARISTÓTELES. *A política*. Tradução: Nestor Silveira Chaves. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2011, p. 15 e 19).

⁴⁷⁷ CHIAPPIN, José Raymundo Novaes; LEISTER, Ana Carolina Correa da Costa. O programa utilitarista de Hobbes a Bentham no desenho e construção de uma nova imagem do mundo e do Estado: das origens da desigualdade, da Civil Law, e dos modelos de estados de desenvolvimento. *Revista Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, 2018, p. 155/158.

científicas, com o propósito de colocá-la a serviço de seu bem-estar. Nessa nova visão de mundo, não só a razão é a natureza do sujeito, mas o sujeito é a única entidade real, uma substância do mundo político. Nesse contexto, ao contrário do que ocorria no modelo aristotélico, não existe diferenciação substancial ou imanente entre os homens, apenas acidental, pois todos os indivíduos são iguais⁴⁷⁸.

Esse profundo giro epistemológico das ciências naturais irradia efeitos para diversos campos da atividade humana. Os indivíduos iguais, racionais e autônomos passam a ser fundamentais para a construção do mundo social e político que passa a ser vislumbrado por pensadores e movimentos revolucionários. De fato, essa concepção de indivíduo é essencial, por exemplo, para as concepções e ideais iluministas e liberais.

Essas ideias já começam a aparecer a partir Thomas Hobbes (1588-1679), que enxerga os indivíduos como iguais no estado de natureza, vendo a necessidade da constituição de um poder e de leis construídas e criadas por agentes racionais, para a manutenção da paz e para evitar a guerra de todos contra todos, que seria o caminho natural sem a existência de um poder superior e comum aos homens⁴⁷⁹.

Conquanto entenda que todos os homens são iguais (no estado de natureza), Hobbes não desconhece que as leis civis podem produzir desigualdade⁴⁸⁰. No entanto, além de não oferecer uma solução para a questão da desigualdade já produzida (como, por exemplo, estipular uma eventual política redistributiva de bens), há passagens, em o *Leviatã*, onde Hobbes, como grande parte dos pensadores de sua época, exalta a riqueza como honrosa e atribui desonra à pobreza⁴⁸¹.

Embora Hobbes tenha contribuído de forma fundamental para a construção do modelo de Estado Moderno, fundado na ideia do homem racional, livre, igual e vinculado a um pacto social (contrato social), bem como para as revoluções burguesas do século XVIII, sua contribuição para a justiça distributiva é pouco significativa, mas perfeitamente compreensível

⁴⁷⁸ CHIAPPIN, José Raymundo Novaes; LEISTER, Ana Carolina Correa da Costa. O programa utilitarista de Hobbes a Bentham no desenho e construção de uma nova imagem do mundo e do Estado: das origens da desigualdade, da Civil Law, e dos modelos de estados de desenvolvimento. *Revista Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, 2018, p. 161.

⁴⁷⁹ Nesse sentido: “A natureza fez os homens tão iguais, quanto às faculdades do corpo e do espírito que, embora por vezes se encontre um homem manifestamente mais forte de corpo, ou de espírito mais vivo do que outro, mesmo assim, quando se considera tudo isto em conjunto, a diferença entre um e outro homem não é suficientemente considerável para que qualquer um possa com base nela reclamar qualquer benefício a que outro não possa também aspirar, tal como ele. Porque quanto à força corporal o mais fraco tem força suficiente para matar o mais forte, quer por secreta maquinação, quer aliando-se com outros que se encontrem ameaçados pelo mesmo perigo.” (HOBBS, Thomas. *Leviatã*. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 106/109).

⁴⁸⁰ Ibidem, p. 132.

⁴⁸¹ Ibidem, p. 80.

dentro do contexto em que se deu a produção de o *Leviatã*, que foi publicado em 1651.

John Locke (1632-1704) também contribuiu para a construção desse novo modelo de desenho político-social, especialmente em razão da sua visão acerca dos direitos naturais e do contrato social. Todavia, é preciso reconhecer que Locke também não demonstrou maiores preocupações com a ideia justiça distributiva, mantendo-se focado na concepção de um governo limitado pelo contrato social.

2.6.2 A ideia moderna de justiça distributiva a partir do século XVIII

De acordo com Samuel Fleischacker, o século XVIII testemunhou uma mudança de postura com relação aos pobres. Segundo o autor, a noção moderna de justiça distributiva surgiu ao longo do século XVIII, quando se desenvolve a concepção de que o Estado pode e deve retirar as pessoas da situação de pobreza e que ninguém precisa ou merece ser pobre⁴⁸².

Nessa senda, os escritos de Adam Smith (1723-1790), Jean-Jacques Rousseau (1712-1778) e Immanuel Kant (1724-1804) tiveram papel fundamental na construção da ideia de que aos seres humanos são devidos bens básicos pela simples condição do valor do ser humano em si⁴⁸³.

Ainda que os escritos de Rousseau realmente tenham sido importantes para a construção da ideia que se tem atualmente sobre justiça distributiva, é fundamental distinguir de que modo se deu efetivamente sua contribuição. Realmente, se é certo que em seu “*Discurso sobre a origem e os fundamentos da desigualdade entre os homens*”, Rousseau associa a propriedade às desigualdades, mazelas e horrores infligidos ao gênero humano⁴⁸⁴, não se pode deixar de registrar que o mesmo Rousseau, em seu “*Discurso sobre a economia política*”, afirma que o direito de propriedade é o mais sagrado de todos os direitos, sendo mais importante, em alguns aspectos, do que a própria liberdade⁴⁸⁵.

Atento a ausência de contradição que uma leitura apressada das obras acima mencionadas poderia pressupor, Samuel Fleischacker adverte que, embora Rousseau jamais tenha proposto a abolição da propriedade privada ou da desigualdade de riquezas, suas ideias inspiraram a crença de que caberia ao Estado redistribuir riquezas, de modo a reduzir a pobreza

⁴⁸² FLEISCHACKER, Samuel. *Uma breve história da justiça distributiva*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 79/80.

⁴⁸³ BOTELHO, Cristiane Miranda. *O princípio da capacidade econômica no imposto de renda das pessoas físicas: tributação dos lucros, dividendos e transferências fiscais*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2020, p.81.

⁴⁸⁴ ROUSSEAU, Jean-Jacques. *Discurso sobre a origem e os fundamentos da desigualdade entre os homens*. Porto Alegre, L&PM, 2013, p. 53/62.

⁴⁸⁵ ROUSSEAU, Jean-Jacques. *Discurso sobre a economia política*. Petrópolis: Vozes, 2017, p. 29.

e a desigualdade⁴⁸⁶.

Reconhecida a importância de Rousseau para o desenvolvimento da ideia moderna acerca da justiça distributiva, cabe, contudo, destacar que foi Adam Smith e não Rousseau, quem primeiro atentou para a importância e repercussão da pobreza sobre a vida dos indivíduos, não em razão da sua condição de cidadão ou partícipe da democracia, mas em razão tão-somente da sua condição de homem⁴⁸⁷.

Essa constatação é bastante curiosa, pois Adam Smith figura entre os autores mais citados por aqueles que defendem uma atuação limitada do Estado (Estado mínimo). Tal fato demonstra a complexidade de autores como Adam Smith, bem como a preocupante utilização ou apropriação indevida de trechos do pensamento do autor em contextos diversos.

Apesar de nem sempre ser lembrado por isso, é possível afirmar que Adam Smith lançou as sementes para o desenvolvimento do conceito moderno de justiça distributiva⁴⁸⁸.

Em primeiro lugar, ao estabelecer que as despesas com educação pública, instituições e obras públicas fossem custeadas não somente por aqueles diretamente beneficiados por esses bens ou serviços, mas por todos os membros da sociedade, através de uma contribuição geral (imposto), Adam Smith acabava por impor (indiretamente) uma redistribuição de recursos dos ricos para os pobres⁴⁸⁹.

Em segundo lugar, um outro exemplo de ideias relacionadas à justiça distributiva defendidas por Adam Smith pode ser colhido de situações citadas pelo autor, em *A Riqueza das Nações*, para justificar uma tributação mais elevada sobre os mais ricos.

Com efeito, conquanto a primeira máxima da tributação de Adam Smith seja comumente identificada com a teoria do benefício ou equivalência, cujo conteúdo se aproxima mais da ideia de justiça comutativa, em várias passagens de “*A Riqueza das Nações*”, é possível encontrar exemplos de situações onde os ricos deveriam ser tributados de forma mais pesada que os pobres, como nos casos de maior tributação sobre despesas de luxo; pedágio mais elevado sobre veículos de luxo, quando comparado aos veículos de uso necessário; e, impostos sobre alugueis a incidir mais pesadamente sobre os mais ricos.

Em terceiro lugar, o pensamento de Adam Smith ajudou a desmistificar a visão depreciadora que se encontrava à época difundida com relação aos indivíduos mais pobres, ao

⁴⁸⁶ FLEISCHACKER, 2006, op. cit., p. 85.

⁴⁸⁷ Nesse sentido, conferir: DOMINGUES, Nathália Daniel. *Tributação da herança: o resgate da função redistributiva do tributo na realidade brasileira*. Dissertação de mestrado. UFMG, 2016, p. 20.

⁴⁸⁸ Na mesma linha, veja: BOTELHO, Cristiane Miranda. *O princípio da capacidade econômica no imposto de renda das pessoas físicas: tributação dos lucros, dividendos e transferências fiscais*. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito, 2020, p. 82/83.

⁴⁸⁹ FLEISCHACKER, Samuel. *Uma breve história da justiça distributiva*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 92.

enunciar que não existem pessoas verdadeiramente "superiores" e "inferiores" na sociedade. Adam Smith passa a conceber um "retrato dignificador dos pobres", enquanto indivíduos merecedores de respeito e dignidade, pois “*a insuficiência de recursos materiais não é capaz de retirar de qualquer pessoa o seu valor inerente de ser humano, digno de respeito e Consideração*”⁴⁹⁰.

De acordo com Samuel Fleischacker, enxergar a pessoa pobre como igual em dignidade a qualquer outra, e como merecedora, portanto, de tudo aquilo que qualquer um de nós tem direito e daria a nossos amigos e conhecidos, cria a possibilidade de se reconhecer a própria pobreza como algo não natural. Nesse contexto, é possível falar em um direito a não ser pobre, abrindo a possibilidade de se atribuir ao Estado o dever de combater a pobreza⁴⁹¹.

A despeito da contribuição de Adam Smith ao desenvolvimento das ideias que culminaram com a teoria moderna da justiça distributiva, considera-se que Kant foi, efetivamente, o primeiro grande pensador a defender explicitamente que o auxílio aos pobres é um dever ou obrigação do Estado, e não uma obrigação meramente privada⁴⁹².

Em sua consagrada obra *Metafísica dos Costumes*, Kant critica a visão de que o auxílio aos pobres, através de atos de generosidade ou caridade, é uma virtude⁴⁹³, e defende que os benefícios aos necessitados sejam prestados pelo Estado, através de uma redistribuição de recursos dos ricos, por meio dos impostos.⁴⁹⁴

De forma mais clara e explícita de qualquer outro pensador que se debruçou sobre o tema, Kant proclama expressamente o valor igual de todos os seres humanos, na sua célebre expressão: “*O homem, e, duma maneira geral, todo o ser racional, existe como um fim em si mesmo, não só como meio para o uso arbitrário desta ou daquela vontade*”⁴⁹⁵. Trata-se de uma grande guinada na visão até então dominante, porque, para Kant, as pessoas têm valor simplesmente porque são seres humanos, independentemente de qualquer virtude ou mérito. Nessa linha, todas as pessoas têm igual valor, que é um valor absoluto e decorre tão-somente

⁴⁹⁰ DOMINGUES, Nathália Daniel. *Tributação da herança: o resgate da função redistributiva do tributo na realidade brasileira*. Dissertação de mestrado. UFMG, 2016, p. 20/21.

⁴⁹¹ FLEISCHACKER, 2006, op. cit., p. 97.

⁴⁹² DOMINGUES, 2016, op. cit., p. 21 e FLEISCHACKER, 2006, op. cit., p. 100.

⁴⁹³ Consoante observa Cristiane Miranda Botelho, Kant apresenta críticas à caridade/generosidade em virtude do fato de que a prestação de auxílios aos pobres por particulares acaba gerando efeitos deletérios para quem fornece a ajuda (orgulho) e para quem recebe (humilhação), razão pela qual Kant entende que o auxílio aos pobres deve se dar através do Estado (BOTELHO, Cristiane Miranda. *O princípio da capacidade econômica no imposto de renda das pessoas físicas: tributação dos lucros, dividendos e transferências fiscais*. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito, 2020, p. 85).

⁴⁹⁴ KANT, Immanuel. *Metafísica dos Costumes*. Petrópolis, Vozes, 2013, p. 119.

⁴⁹⁵ KANT, Immanuel. *Fundamentação da Metafísica dos Costumes*. Lisboa, Edições 70, 2007, p. 68.

da condição humana⁴⁹⁶.

Dentro da ideia de que a humanidade e toda natureza racional deve ser vista como um fim em si mesmo, condição suprema que limita a liberdade de ação de cada indivíduo, Kant entende que é dever de todo ser humano contribuir, na medida das suas forças, para os fins dos seus semelhantes⁴⁹⁷. Analisando a posição de Kant, Samuel Fleischacker afirma que todos os indivíduos são merecedores de uma vida boa. Garantir que as pessoas tenham o mínimo de bens de que precisam para exercer suas vontades racionais tornou-se um dever e não um ato de mera bondade⁴⁹⁸.

Kant também defende que todo ser humano possui o dever moral de buscar o desenvolvimento dos seus talentos ou dons naturais⁴⁹⁹. Como muito bem observado por Samuel Fleischacker, essa concepção tem importantes consequências para a justiça distributiva, pois o desenvolvimento das potencialidades ou dons de cada indivíduo pode exigir um número maior de bens e/ou instituições sociais⁵⁰⁰. Para essa concepção, seria necessário garantir educação e outras oportunidades para que os seres humanos pudessem apurar que potencialidades têm, de forma a desenvolver livremente seu plano de vida, praticando todas as capacidades que julguem valiosas⁵⁰¹.

Kant chegou perto da noção moderna de justiça distributiva, mas não a formulou explicitamente, pois não chegou a afirmar que a *ideia de justiça* requer do Estado que forneça auxílio aos pobres.

É verdade que Kant afirma que o governo tem o direito de cobrar impostos para prover assistência aos pobres, mas esse direito não está fundado na ideia de justiça distributiva, mas sim no dever dos indivíduos de contribuir para a comunidade, que se funda no contrato social⁵⁰².

Rousseau, Smith e Kant inspiraram os revolucionários de um dos mais importantes movimentos da história: A Revolução Francesa. Rousseau e Smith foram citados em vários discursos dos revolucionários, tendo impulsionado a histórica luta por igualdade, liberdade e fraternidade.

É justamente no contexto desse importante movimento revolucionário que aparece explicitamente a defesa da ideia moderna de justiça distributiva. De fato, a defesa de que a

⁴⁹⁶ KANT, Immanuel. *Fundamentação da Metafísica dos Costumes*. Lisboa, Edições 70, 2007, p. 67/68.

⁴⁹⁷ Ibidem, p. 71/72.

⁴⁹⁸ FLEISCHACKER, Samuel. *Uma breve história da justiça distributiva*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 108.

⁴⁹⁹ KANT, 2007, op. cit., p. 61.

⁵⁰⁰ FLEISCHACKER, 2006, op. cit., p. 108.

⁵⁰¹ Ibidem, p. 109.

⁵⁰² Ibidem, p. 110.

natureza dos homens garantiria a todos um direito igual à fruição de toda a riqueza, cabendo ao Estado garantir essa igualdade, inclusive, através da redistribuição de bens, aparece explicitamente nas ideias de François Noël Babeuf (1760-1797)⁵⁰³, que foi um dos líderes de uma tentativa de golpe perpetrada em 1796, que ficou conhecida como a Conspiração dos Iguais⁵⁰⁴.

Nesse mesmo período (1796-1797), um discípulo de Kant, Johann Gottlieb Fichte (1762-1814), publica seu “*Fundamento do Direito Natural*”, onde apresenta uma defesa explícita da atuação do Estado na distribuição de bens aos necessitados, dentro daquilo que veio posteriormente a ser chamado como concepção moderna da justiça distributiva⁵⁰⁵.

Tanto Babeuf como Fichte, aproveitando a onda de igualitarismo trazida pela Revolução Francesa, valeram-se de ideias anteriores sobre direitos naturais e as utilizaram para desenvolver a concepção de que, dentro de uma ideia de justiça, seria dever do Estado atuar na distribuição de recursos em prol dos necessitados, pensamento que se amolda como uma luva ao moderno conceito de justiça distributiva⁵⁰⁶. Essas ideias e concepções, no entanto, não se apresentam sistematizadas, como uma teoria, mas como fruto de outros conceitos e teses.

2.6.3 O pensamento de Karl Marx, Jeremy Bentham e John Stuart Mill

Não há como encerrar investigação histórica acerca da ideia de justiça distributiva sem mencionar, mesmo que brevemente, as concepções e conceitos de Karl Marx, Jeremy Bentham e John Stuart Mill acerca da desigualdade e pobreza.

Sem dúvida alguma, Karl Marx (1818-1883) foi uma das figuras mais influentes a condenar a distinção entre ricos e pobres. Além disso, muitas das suas concepções foram fundamentais para o desenvolvimento da concepção moderna de justiça distributiva, especialmente no que tange ao fato de que a natureza humana é produto das sociedades⁵⁰⁷.

No entanto, é importante pontuar que existe profunda controvérsia acerca do pensamento de Marx quanto à justiça ou injustiça do modo capitalista de produção. Embora não haja dúvidas que Marx repudiava o sistema capitalista, a questão que provoca controvérsias

⁵⁰³ FLEISCHACKER, Samuel. *Uma breve história da justiça distributiva*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p.110/115.

⁵⁰⁴ Segundo Arnaldo Spindel, a “Conspiração dos Iguais”, sob a liderança de Babeuf e Buonarroti, foi um movimento precursor dos movimentos socialistas do século XIX, tendo sido fundamental para o advento do moderno socialismo, abrindo caminho para o socialismo científico e influenciando seus criadores, Marx e Engels (*O que é socialismo*. 25ª ed. São Paulo: Editora Brasiliense, 1991, p. 17 e 18).

⁵⁰⁵ FICHTE, Johann Gottlieb. *Fundamento do direito natural: segundo os princípios da doutrina da ciência*. Tradução: José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2012, p. 254/255).

⁵⁰⁶ FLEISCHACKER, 2006, op. cit., p. 226.

⁵⁰⁷ Ibidem, p. 140.

é bem específica: Marx condenava o capitalismo à luz de algum princípio de justiça? Há aqueles que argumentam energicamente que não, enquanto tantos outros, da mesma maneira, insistem que sim⁵⁰⁸.

Conforme observou Norman Geras⁵⁰⁹, a questão é realmente polêmica e surge como um paradoxo dentro da formulação de Marx quanto a questões normativas. Segundo Geras, isso ocorre porque, em alguns momentos, Marx refuta e ridiculariza o recurso a ideais ou valores⁵¹⁰, enquanto em outros momentos, Marx faz juízos críticos de caráter normativo de maneira bastante livre, com um discurso que é repleto de sinais de um intenso compromisso moral⁵¹¹. Pois bem. No que tange especificamente à questão da justiça distributiva, a posição de Marx deve ser vista de acordo com suas premissas.

Realmente, Marx se opõe à importância excessiva que se confere a questão da distribuição do produto da atividade capitalista (bens)⁵¹². Contudo, isso se dá porque ele enxerga essa distribuição, de certo modo, como uma consequência das relações de produção, sendo um equívoco condenar os efeitos (resultado da distribuição dos bens) sem criticar a sua causa (distribuição dos meios de produção)⁵¹³.

Da leitura da *Crítica do Programa de Gotha*, percebe-se que Marx não despreza a justiça na distribuição. Todavia, sua posição é coerente com suas premissas, destacando que a distribuição dos meios de consumo é uma consequência direta da distribuição anterior dos meios de produção⁵¹⁴. Nesse contexto, sua preocupação está focada para a distribuição mais importante, segundo suas premissas, qual seja: a distribuição dos meios de produção⁵¹⁵.

Ademais, não se pode deixar de considerar que Marx, embora admitisse que as ideias relacionadas à religião, moral, filosofia, política, direito e justiça etc., tenham sido forjadas, através de desenvolvimento histórico, assim o foram sempre sob a influência direta de um componente nefasto, qual seja: a dominação de uma parte da sociedade por outra. Nessa ordem de ideias, Marx pregava que a revolução comunista promovesse uma ruptura total com as ideias tradicionais até então existentes, inclusive quanto ao direito e à justiça⁵¹⁶.

⁵⁰⁸ Nesse sentido, conferir a exposição da controvérsia e as diversas correntes existentes em: GERAS, Norman. The controversy about Marx and justice. *NewLeft Review* 1/150, pp. 47-85, 1985.

⁵⁰⁹ GERAS, 1985, op. cit., p. 47/85.

⁵¹⁰ MARX, Karl. *Crítica do Programa de Gotha*. São Paulo: Boitempo, 2012, p. 25.

⁵¹¹ MARX, Karl. *O Capital: Crítica da economia política. Livro I – O processo de produção do capital*. São Paulo: Boitempo, 2013, p. 626.

⁵¹² MARX, 2012, op. cit., p. 25

⁵¹³ GERAS, Norman. A controvérsia sobre Marx e o conceito de justiça. *Rev. Direito e Práx.*, Rio de Janeiro, Vol. 9, N.1, 2018, p.521.

⁵¹⁴ MARX, 2012, op. cit., p. 25/26.

⁵¹⁵ GERAS, 2018, op. cit., p. 521.

⁵¹⁶ MARX, Karl; ENGELS, Friedrich. *Manifesto do partido comunista*. Porto Alegre: L & PM, 2001, p. 58/59.

Diante dessas observações, não se pode deixar de concordar com Samuel Fleischacker, que afirma categoricamente que Marx não foi um proponente explícito do conceito moderno de justiça distributiva⁵¹⁷. Tal afirmação não deve, todavia, levar à conclusão de que Marx desconsiderava totalmente a ideia de uma sociedade construída sobre bases mais justas, muito embora ele realmente não tenha demonstrado tanto interesse em analisar efetivamente o conceito ou ideia de justiça em si mesmo⁵¹⁸.

Vista a posição de Marx, cabem algumas observações quanto à participação de Jeremy Bentham e John Stuart Mill na construção da ideia de justiça distributiva.

O utilitarismo nunca se mostrou indiferente à pobreza, cabendo destacar a preocupação de proeminentes autores dessa corrente com a situação dos pobres, como se percebe, por exemplo, nas obras de Jeremy Bentham e John Stuart Mill⁵¹⁹.

Jeremy Bentham (1748-1832) fundou a doutrina utilitarista. Suas ideias e pressupostos filosóficos exercem até hoje uma poderosa influência sobre o pensamento de legisladores, economistas, executivos e cidadãos comuns⁵²⁰.

Michael J. Sandel afirma que a ideia central do utilitarismo é simples e tem apelo intuitivo: o objetivo é maximizar a felicidade, assegurando a hegemonia do prazer sobre a dor. Na visão de Jeremy Bentham, a coisa certa a fazer é aquela que maximizará a felicidade ou o prazer e evite ou minimize a dor ou sofrimento⁵²¹.

Mesmo reconhecendo que o utilitarismo tem seus problemas, é preciso admitir que Jeremy Bentham defendia algumas ideias bastante interessantes, como, por exemplo, a democracia representativa e o sufrágio universal.

De acordo com Bentham, a democracia representativa seria a melhor forma de governo, pois seria a espécie de governo que tem ou pode ter como seu objeto e efeito a maior felicidade do maior número de pessoas. Diante disso, Jeremy Bentham rejeita a monarquia absoluta ou a monarquia constitucional ou limitada, que são identificadas pelo autor como despotismo mais ou menos mitigado⁵²².

Nada obstante, é importante frisar que Jeremy Bentham nunca foi um radical na defesa

⁵¹⁷ FLEISCHACKER, Samuel. *Uma breve história da justiça distributiva*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 141.

⁵¹⁸ GERAS, Norman. *A controvérsia sobre Marx e o conceito de justiça*. *Rev. Direito e Práx.*, Rio de Janeiro, Vol. 9, N.1, 2018, p. 559.

⁵¹⁹ FLEISCHACKER, 2006, op. cit., p. 150.

⁵²⁰ SANDEL, Michael J. *Justiça – O que é fazer a coisa certa*. 34ª edição - Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2021, p. 48.

⁵²¹ Ibidem, p. 48.

⁵²² BENTHAM, Jeremy; BOWRING, John (Ed.). *The works of Jeremy Bentham*. Edinburgh: William Tait, 1843. v. 3, p. 100.

da igualdade. Bentham enxergava a igualdade como um objetivo a ser buscado, mas não como algo para ser instalado aqui e agora, já que isso somente seria possível (sem a utilização do mercado), através de uma revolução, algo que é rejeitado por ele⁵²³.

Outro ponto bastante importante que precisa ser mencionado diz respeito à visão de Bentham acerca da equação entre igualdade e segurança. Na visão de Bentham, igualdade e segurança não são inconciliáveis, mas, no caso de conflito, a segurança, que é o princípio supremo da sua tábua de valores, deve prevalecer⁵²⁴.

Nesse cenário, conquanto Jeremy Bentham considere que a igualdade plena seja algo inalcançável⁵²⁵, vê a busca pela minimização da desigualdade econômica entre os homens como uma forma de melhorar a maximização da felicidade⁵²⁶.

Suas ideias quanto à igualdade podem ser vistas em passagens relacionadas à sua preocupação com os pobres, bem como quando ele trata da tributação. Nesse último ponto, Jeremy Bentham critica a utilização de impostos desproporcionais, que poupam os ricos em detrimento dos pobres, tributos sobre aqueles que não têm como pagar e impostos por capitação⁵²⁷.

Ainda no que tange à preocupação com os mais pobres, Jeremy Bentham vislumbrou a hipótese da criação de uma contribuição compulsória regular (tributo) para assistência aos muitos pobres⁵²⁸. Malgrado não denominada nesses termos, trata-se de verdadeira política de justiça distributiva.

Jeremy Bentham também enxergava a possibilidade de uma atuação redistributiva sobre o direito de herança, através de medidas legislativas que poderiam intervir na distribuição do legado, limitando o poder de testar ou tornando o direito de sucessão subserviente aos propósitos de igualdade⁵²⁹.

Por último, é importante consignar que, em meio a algumas propostas de claro conteúdo redistributivo, como as que foram mencionadas nas linhas acima, Jeremy Bentham tinha uma ideia, quanto ao tratamento a ser dado aos mendigos, que é um retrato da lógica utilitarista.

⁵²³ CHIAPPIN, José Raymundo Novaes; LEISTER, Ana Carolina Corrêa da Costa. O programa utilitarista de Hobbes a Bentham no desenho e construção de uma nova imagem do mundo e do Estado: das origens da desigualdade, da Civil Law, e dos modelos de estados de desenvolvimento. *Revista Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo* v. 113 p. 151 - 185 jan./dez. 2018, p. 179/180.

⁵²⁴ BENTHAM, Jeremy; BOWRING, John (Ed.). *The works of Jeremy Bentham*. Edinburgh: William Tait, 1843. v. 3, p. 312/313.

⁵²⁵ BENTHAM, Jeremy; BOWRING, John (Ed.). *The Works of Jeremy Bentham*. Edinburgh: William Tait, 1843. Vol. 1, p. 311

⁵²⁶ CHIAPPIN; LEISTER; 2018, op. cit., p. 181.

⁵²⁷ BENTHAM, Jeremy; BOWRING, John (Ed.). 1843, V.1, op. cit., p. 319.

⁵²⁸ Ibidem, p. 316.

⁵²⁹ Ibidem, p. 312.

De acordo com Bentham, o fato de haver mendigos nas ruas reduziria a felicidade geral (algo que seria contrário com ideia matriz da lógica utilitarista, que é a maximização da felicidade), razão pela qual seria legítima a remoção e o confinamento dos mendigos em abrigos, onde esses indivíduos deveriam trabalhar para pagar os custos do seu sustento. Qualquer cidadão poderia capturar um mendigo e conduzi-lo a um abrigo, recebendo uma recompensa por isso⁵³⁰.

Conforme observou Michael J. Sandel, embora a proposta de Bentham fosse sob diversos aspectos cruel, seu objetivo não era punir os mendigos, mas apenas promover o bem-estar geral resolvendo um problema que afeta a felicidade social⁵³¹.

John Stuart Mill (1806-1873) foi um discípulo de Jeremy Bentham e um dos utilitaristas mais preocupados com os mais vulneráveis economicamente⁵³². Na obra “*Princípios da economia política – Vol. I*”, Mill demonstra sincera preocupação com os pobres, apontando a educação eficiente para os filhos da classe trabalhadora e iniciativas similares a uma espécie de reforma agrária como importantes meios para reduzir a pobreza⁵³³.

Mill faz importantes considerações acerca da tributação, apresentando uma defesa do imposto de renda, contrariando argumentos bastante difundidos de que a taxação dos mais ricos, acabaria por prejudicar os mais pobres, pois importaria em menos investimento, poupança e empregos⁵³⁴, fato que acabaria por repercutir nos empregos e renda dos mais pobres. Segundo Mill, essa tese estaria equivocada, pois a tributação sobre aquilo que os mais abastados teriam poupado para a produção ou gasto no pagamento de trabalhadores improdutivos seria revertida em gastos do governo, os quais acabariam por gerar novos empregos para a classe trabalhadora⁵³⁵.

Muito importante também é a defesa que Mill faz da isenção de tributos sobre as rendas mais baixas, naquilo que é “necessário para viver, manter a saúde e permanecer isento de sofrimento físico”⁵³⁶. Na visão de Mill, essa isenção deveria abarcar a tributação direta e indireta, ou seja, os artigos de primeira necessidade a serem consumidos pelos pobres também

⁵³⁰ BENTHAM, Jeremy; BOWRING, John (Ed.). *The Works of Jeremy Bentham*. Edinburgh: William Tait, 1838-1843. Volume 8, p. 401/402.

⁵³¹ SANDEL, Michael J. *Justiça – O que é fazer a coisa certa*. 34ª edição - Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2021, p. 51.

⁵³² FLEISCHACKER, Samuel. *Uma breve história da justiça distributiva*. Tradução: Álvaro de Vita. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 150.

⁵³³ MILL, John Stuart. *Princípios de economia política – Com algumas de suas aplicações à filosofia social*. Vol. I. Tradução: Luiz João Baraúna. São Paulo: Editora Nova Cultural, 1996a, p. 432/434.

⁵³⁴ Ibidem, p. 143/144.

⁵³⁵ Ibidem, p. 143/144.

⁵³⁶ MILL, John Stuart. *Princípios de economia política – Com algumas de suas aplicações à filosofia social*. Vol. II. Tradução: Luiz João Baraúna. São Paulo: Editora Nova Cultural, 1996b, p. 380.

deveriam ser isentos de tributação⁵³⁷.

No que tange à tributação progressiva, embora a enxergue com ressalvas, Mill entende possível sua utilização sobre as operações envolvendo doações e heranças, eis que cabe ao poder público regulamentar a transmissão de bens visando o bem comum⁵³⁸.

Muito embora Jeremy Bentham, John Stuart Mill e outros autores utilitaristas tenham contribuído de diversas formas com a construção do modelo moderno de justiça distributiva, não se pode negar que grande parte de suas ideias foram formuladas dentro de um contexto onde a imensa maioria da população encontrava-se na pobreza, razão pela qual a redistribuição de bens dos ricos para os pobres era vista dentro dos objetivos utilitários, pois quase sempre aumentaria a felicidade total e a felicidade média da sociedade⁵³⁹.

Os problemas referentes ao utilitarismo aparecem quando se precisa justificar a distribuição de bens com base em outros critérios, especialmente diante dos problemas que os utilitaristas têm para lidar com direitos individuais/fundamentais, bem como em razão dos partidários do utilitarismo tratarem as preferências dos indivíduos com o mesmo peso.

Nessa linha, Michael J. Sandel apresenta as duas principais críticas que se formulam às doutrinas utilitaristas: Em primeiro lugar, ao considerar apenas a soma das satisfações, o utilitarismo pode ser cruel com o indivíduo isoladamente. Para o utilitarista, os indivíduos têm importância, mas apenas enquanto as preferências de cada um forem consideradas em conjunto com as de todos os demais. Isso pode acabar levando a violações de direitos e valores fundamentais de minorias⁵⁴⁰;

Em segundo lugar, o utilitarismo pretende se apresentar como uma moralidade baseada na quantificação, na agregação e no cômputo geral da felicidade. Nessa linha, o utilitarismo pesa as preferências sem as julgar. As preferências de todos os indivíduos têm o mesmo peso. Contudo, essa ideia, embora sedutora, é um grande problema, pois desconsidera que não é possível transformar em moeda corrente valores de naturezas distintas⁵⁴¹.

Diante dessas observações, parece acertada a afirmação de Samuel Fleischacker, que, embora afirme que não se pode subestimar as contribuições dos utilitaristas para programas

⁵³⁷ Ibidem, p. 380

⁵³⁸ “Quanto ao princípio da tributação progressiva (...) embora sua aplicação seja, em meu entender, contestável, ela me parece justa e conveniente quando se trata de impostos sobre legados e heranças” (MILL, John Stuart. *Princípios de economia política – Com algumas de suas aplicações à filosofia social*. Vol. II. Tradução: Luiz João Baraúna. São Paulo: Editora Nova Cultural, 1996b, p. 382).

⁵³⁹ FLEISCHACKER, Samuel. *Uma breve história da justiça distributiva*. Tradução: Álvaro de Vita. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 155.

⁵⁴⁰ SANDEL, Michael J. *Justiça – O que é fazer a coisa certa*. 34ª edição - Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2021, p. 51.

⁵⁴¹ SANDEL, Michael J. *Justiça – O que é fazer a coisa certa*. 34ª edição - Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2021, p. 55/56

sociais de redistribuição de recursos sociais, bem como as tentativas de John Stuart Mill (e seus seguidores) em tentar mitigar ou humanizar o utilitarismo de Jeremy Bentham, a filosofia ética que subjaz à doutrina utilitarista não parece a mais adequada à ideia moderna de justiça distributiva⁵⁴².

2.6.4 Críticos à ideia de justiça distributiva

Já se viu que o gérmen do conceito moderno de justiça distributiva encontra-se ligado às concepções que enxergam o pobre como um indivíduo igual em dignidade, merecedor, portanto, de tudo aquilo que qualquer um de tem direito. Nessa conjuntura, passa a ser possível falar-se em um direito a não ser pobre e abre-se a possibilidade de se atribuir ao Estado o dever de combater a pobreza/desigualdade.

Todavia, ainda durante o século XVIII, logo após o início da disseminação das ideias seminais referentes à justiça distributiva, autores como Bernard Mandeville, Joseph Townsend, Thomas Malthus e Edmund Burke apresentaram teses baseadas na inferioridade intrínseca dos pobres, enxergando a pobreza e fome como algo natural à condição de determinados indivíduos, que servem como estímulos a motivá-los (utilidade da pobreza). Embora admitam a caridade privada, esses autores combatem de forma contundente as provisões ou ajudas do Estado aos pobres⁵⁴³.

No século XIX, o movimento contrário a uma atuação do Estado em favor dos indivíduos mais necessitados ganha reforço e sustentação nas teses de um dos mais importantes intelectuais conservadores de seu tempo: Herbert Spencer (1820-1903).

De acordo com Spencer, a interferência do Estado em favor dos indivíduos necessitados acaba por interromper a ordem natural das coisas, onde as sociedades, em um processo purificador, eliminam naturalmente seus membros enfermos, imbecis, lentos, vacilantes e sem esperança, com a prevalência dos mais aptos, capazes e competentes. Na visão do autor, qualquer atuação estatal nesse campo interrompe esse fluxo natural e estimula a multiplicação de incompetentes e imprudentes⁵⁴⁴.

Herbert Spencer caracteriza-se também por ser um defensor intransigente do mais amplo direito de liberdade e de propriedade. O caráter quase absoluto da liberdade fica bastante claro quando Spencer sustenta, por exemplo, que cada homem possui liberdade para fazer tudo

⁵⁴² FLEISCHACKER, Samuel. *Uma breve história da justiça distributiva*. Tradução: Álvaro de Vita. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 159.

⁵⁴³ Ibidem, p. 122.

⁵⁴⁴ SPENCER, Herbert. *Estatica social: o las condiciones esenciales para la felicidad humana especificadas, y la primera de ellas desarrollada*. Madrid: Editorial Innisfree, 2020, p. 298/299.

aquilo que deseja, sempre e quando não viole a mesma liberdade dos outros homens⁵⁴⁵. Na visão de Spencer, o direito de propriedade deriva do direito de liberdade, não admitindo, exceto em situações muito específicas, violações ou restrições em seu conteúdo⁵⁴⁶.

Não por acaso, Spencer entende que o Estado deve atuar apenas na proteção dos indivíduos (com a garantia da liberdade e de seus direitos) e na administração da justiça. Nesse contexto, qualquer atuação estatal para além desse espectro seria ilegítima violando a liberdade e a propriedade, como, por exemplo, quando se exigem tributos com efeitos redistributivos ou para auxiliar necessitados⁵⁴⁷.

Como já foi explorado, o século XX testemunhou a ascensão, expansão e crise do modelo de Estado de Bem-Estar Social. Sobretudo a partir do fim da primeira guerra mundial, e até o final da década de 1970, ganham força e se desenvolvem teses que justificam uma expansão das atividades estatais, com base em um modelo de Estado intervencionista e redistributivo, que busca remediar ou minorar os resultados produzidos pelo mercado, especialmente no que tange à pobreza e a desigualdade.

A atuação estatal redistributiva, entretanto, passou a enfrentar fortes críticas de autores defensores do Estado Mínimo e do Livre Mercado, como, por exemplo, Ludwig Von Mises, Friedrich Von Hayek, Milton Friedman e Robert Nozick, dentre outros.

Em maior ou menor grau, esses autores partem de uma ideia bem ampla de liberdade e propriedade privada, para, com base em argumentos econômicos e filosóficos, defender os resultados produzidos pelo mercado e bloquear atuações redistributivas governamentais, inclusive através da tributação progressiva.

Ludwig Von Mises (1881-1973) foi um economista defensor intransigente da liberdade e da economia de mercado, que enxergava as funções do Estado limitadas à proteção do indivíduo e livre mercado⁵⁴⁸.

Na visão de Mises, cada passo do governo, para além das suas funções essenciais de proteção contra a agressão interna ou externa, é um passo no sentido do caminho que conduz a um sistema totalitário⁵⁴⁹. Dentro desse contexto, não se justificaria qualquer intervenção estatal em favor da redução da pobreza e da desigualdade, que é uma característica natural e, até

⁵⁴⁵ Ibidem, p. 108.

⁵⁴⁶ SPENCER, Herbert. *Estatica social: o las condiciones esenciales para la felicidad humana especificadas, y la primera de ellas desarrollada*. Madrid: Editorial Innisfree, 2020, p. 135.

⁵⁴⁷ Ibidem, p. 239 e 288.

⁵⁴⁸ Conferir: MISES, Ludwig Von. *Ação Humana: um tratado de economia*. 31ª edição. São Paulo: Instituto Ludwig von Mises Brasil, 1966.

⁵⁴⁹ MISES, Ludwig Von. *Ação Humana: um tratado de economia*. 31ª edição. São Paulo: Instituto Ludwig von Mises Brasil, 1966, p. . 288.

mesmo, desejável de uma economia de mercado⁵⁵⁰. Mises entende que a desigualdade é uma característica essencial da economia de mercado, afirmando, outrossim, que a pretensão de igualdade de riqueza e renda seria incompatível com a liberdade⁵⁵¹.

Friedrich Von Hayek (1899-1992) foi um dos economistas mais importantes do seu tempo, tendo exercido grande influência para o liberalismo de livre mercado do século XX e XXI. Segundo Michael Sandel, Hayek foi fonte de inspiração para Margaret Thatcher e para outros entusiastas do capitalismo *Laissez-faire*, além de ferrenho opositor a intervenções para reduzir a desigualdade econômica⁵⁵².

De fato, Friedrich Von Hayek apresenta-se como um contundente crítico à ideia de justiça social, que, na visão do autor é sinônima de justiça distributiva, por entender que a justiça é um atributo das condutas humanas, não se podendo adjetivar os resultados produzidos espontaneamente pelo mercado de injustos.

Em primeiro lugar, porque os resultados foram produzidos espontaneamente, não tendo sido pretendidos por ninguém especificamente em detrimento de alguém em especial⁵⁵³.

Em segundo lugar, porque esses resultados decorrem de um arranjo de diversos fatores sobre os quais ninguém tem controle, incluindo sorte⁵⁵⁴.

Na concepção de Hayek, atribuir justiça ou injustiça a esses resultados passa necessariamente por adotar determinado padrão de justiça acerca da distribuição de recursos produzidos pelo livre mercado, providência que demandaria à submissão dos indivíduos a um poder de direção que interferisse nas suas escolhas, bem como nas forma como deveriam ser repartidos os resultados produzidos pela economia. Na visão do autor, essa interferência estatal implicaria em uma mudança completa na ordem social, com sacrifício de alguns importantes valores, como a liberdade pessoal⁵⁵⁵.

A ideia de se utilizar a tributação como meio de produzir redistribuição de renda também é objeto de questionamentos por parte de Hayek, que enxerga essa política pública como uma

⁵⁵⁰ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Desigualdade e tributação na era da austeridade seletiva* – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, 128.

⁵⁵¹ MISES, Ludwig Von. *Ação Humana: um tratado de economia*. 31ª edição. São Paulo: Instituto Ludwig von Mises Brasil, 1966, p. 291.

⁵⁵² SANDEL, Michael J. *A tirania do mérito: o que aconteceu com o bem comum?* Tradução: Bhuvli Libanio. 8ª edição - Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2023, p. 185.

⁵⁵³ HAYEK, Friedrich August Von. *Direito, Legislação e Liberdade v. 2: Os equívocos das políticas de justiça social*. São Paulo: Faro Editorial, 2023, p. 77-99.

⁵⁵⁴ Hayek entende que os resultados produzidos pela economia apenas refletem a medida de valor que consumidores dão aos bens e serviços produzidos, vendidos e ofertados, consubstanciando aquilo que estão dispostos a pagar pelos produtos ou serviços (SANDEL, 2023, op. cit., p. 186.)

⁵⁵⁵ HAYEK, Friedrich August Von. *Direito, Legislação e Liberdade v. 2: Os equívocos das políticas de justiça social*. São Paulo: Faro Editorial, 2023, p. 79-83.

ineficiente e ilegítima imposição da maioria sobre a minoria⁵⁵⁶.

Dentro de uma concepção de Estado com funções bastante restritas, Hayek defende que a ideia de justiça distributiva acaba por interferir e limitar a atuação dos indivíduos nas suas escolhas e concepções de vida, razão pela qual demandaria para sua implementação de modelos de governos totalitários, como o socialismo. Nessa senda, a justiça distributiva seria incompatível com uma sociedade de homens livres, com o Estado de Direito e com as liberdades que dele derivam⁵⁵⁷.

Milton Friedman (1912-2006) notabilizou-se como um dos mais influentes economistas do século XX, tendo servido também de inspiração para uma legião de políticos e economistas defensores das ideias neoliberais.

Friedman se denominava um liberal coerente, que enxergava a importância do Estado, mas via sua atuação limitada a algumas poucas funções (como, por exemplo, preservação da lei e da ordem, definição e proteção do direito de propriedade e da execução dos contratos, fornecimento de justiça, defesa da livre concorrência e dos incapazes - crianças, loucos etc.)⁵⁵⁸.

Friedman considerava injustificável, por exemplo, a interferência estatal em diversas áreas, tais como: a) fixação ou limitação de preços ou salários, inclusive a instituição de salários mínimos; b) concessão de subsídios para o setor agrícola; c) programas sociais relacionados ao financiamento habitacional ou concessão de subsídios a moradias populares; d) políticas relacionadas à previdência e assistência social, inclusive através de redistribuição de renda; e) regulação e intervenção minuciosa em áreas como transportes e bancos; f) tributação progressiva com finalidade redistributiva⁵⁵⁹.

A visão de Friedman quanto às funções do Estado é totalmente compatível com sua concepção acerca do conteúdo da liberdade. Friedman sustentava que o homem é livre para extrair o máximo de suas capacidades e oportunidades de acordo com suas aptidões, dependendo apenas da condição de não interferir na liberdade dos outros indivíduos de fazer o mesmo⁵⁶⁰. Nesse contexto, a distribuição dos resultados econômicos em uma sociedade de livre mercado deve se dar nos seguintes termos: *“a cada um de acordo com o que produz, por suas qualificações e instrumentos.”*⁵⁶¹

Assim como outros pensadores, Milton Friedman enxerga a desigualdade de renda e

⁵⁵⁶ HAYEK, Friedrich August Von. *A Constituição da Liberdade*. São Paulo: Avis Rara, 2022, p. 303.

⁵⁵⁷ HAYEK, op. cit., p. 99-103.

⁵⁵⁸ FRIEDMAN, Milton. *Capitalismo e liberdade*. Rio de Janeiro: LTC, 2019, p. 37.

⁵⁵⁹ Ibidem, p. 37-39 e 176-192.

⁵⁶⁰ FRIEDMAN, Milton. *Capitalismo e liberdade*. Rio de Janeiro: LTC, 2019, p. 198.

⁵⁶¹ Ibidem, p. 165.

riqueza como traços comuns das economias liberais. Na visão de Friedman, as desigualdades refletem diferenças equalizadoras ou prêmios por preferências e/ou escolhas individuais entre trabalho, lazer, assunção de risco, desenvolvimento, experimentação, inovação etc.⁵⁶². Ademais, Friedman sustenta que o sistema liberal capitalista tem produzido inegável avanço ou progresso da espécie humana, com substancial melhora em indicadores sociais e incontáveis invenções médicas, mecânicas e tecnológicas que tornaram a vida dos seres humanos melhor, produzindo, de certa forma, redução das desigualdades⁵⁶³.

Partindo da ideia de que a cooperação entre os indivíduos através de transações voluntárias é essencial para uma economia de mercado, Friedman sustenta que o resultado das atividades econômicas decorre de um processo de alocação que reflete a distribuição conforme o produto, onde o pagamento é fixado com base no interesse dos indivíduos na satisfação dos seus respectivos desejos⁵⁶⁴. A interferência estatal nesse campo (substituição da cooperação por compulsão) iria impactar na dinâmica das trocas, na quantidade de recursos disponíveis e na eficiência do mercado⁵⁶⁵.

Crítico da interferência ou ampliação da atuação estatal, Friedman apresenta diversos questionamentos acerca de políticas públicas voltadas para o bem-estar das camadas mais pobres da população (por exemplo, programas habitacionais, previdência e assistência social, distribuição de renda etc.), questionando sua eficiência e legitimidade⁵⁶⁶. Além disso, Milton Friedman também enxerga que algumas desigualdades existentes têm origem na própria atuação do Estado, através de interferências indevidas ou injustificadas na ordem econômica-social⁵⁶⁷.

Embora prefira ações voluntárias ou filantrópicas, Friedman admite a adoção de políticas públicas para reduzir a pobreza, desde que, a exemplo do que sustenta Hayek, essas políticas públicas não produzam interferência ou distorções no livre funcionamento do mercado⁵⁶⁸. No que tange à tributação progressiva com fins de reduzir desigualdade, Friedman apresenta críticas quanto à eficiência da medida e sua compatibilidade com a liberdade individual⁵⁶⁹.

⁵⁶² REBOUÇAS, Marcus Vinícius Parente. *Tributação e Desigualdade Econômica: Elementos de Tributação Redistributiva para o Brasil do Séc. XXI*. Volume I. RJ: Lumen Juris, 2020a, p. 363.

⁵⁶³ FRIEDMAN, 2019, op. cit., p. 170-173.

⁵⁶⁴ Ibidem, p. 160/170.

⁵⁶⁵ Ibidem, p. 168-170.

⁵⁶⁶ Ibidem, p. 180-192.

⁵⁶⁷ REBOUÇAS, Marcus Vinícius Parente. *Tributação e Desigualdade Econômica: Elementos de Tributação Redistributiva para o Brasil do Séc. XXI*. Volume I. RJ: Lumen Juris, 2020a, p. 365.

⁵⁶⁸ FRIEDMAN, 2019, op. cit., p. 195.

⁵⁶⁹ Ibidem, p. 175/176.

Robert Nozick (1938-2002) foi outro grande pensador que apresentou críticas contundentes à ideia de justiça distributiva. Nozick era um filósofo claramente vinculado aos conceitos liberais conservadores. Defendia, assim como outros críticos da justiça distributiva, um Estado com funções bastante restritas, que deveriam se limitar a proteger as pessoas contra o roubo, a fraude, o uso ilegítimo da força, bem como assegurar o cumprimento dos contratos⁵⁷⁰.

Nozick aduz que “a ideia de justiça distributiva” demanda que se adote princípios de justiça padronizados, que impõem um modelo ideal de distribuição dos resultados, ao invés de permitir que os indivíduos que compõem a sociedade adotem seus próprios caminhos e cheguem aos respectivos resultados finais⁵⁷¹.

Segundo Nozick, uma sociedade livre deve garantir e proteger a propriedade individual sobre recursos distintos, assegurando que os resultados econômicos gerados pelo mercado sejam legítimos, decorrendo de decisões, escolhas, trocas e ações voluntárias dos agentes envolvidos. Nesse contexto, a justiça na distribuição de recursos ou resultados econômicos depende da justiça na distribuição original, fundamentada na aquisição legítima da propriedade e em sua transferência igualmente justa⁵⁷².

Partindo das ideias originalmente formuladas por Locke quanto ao direito de propriedade, Nozick constrói seu modelo libertário de Estado com base na ideia de que a proteção à propriedade privada possui papel primordial, entendendo, nesse contexto, ilegítimas as atuações estatais redistributivas. De acordo com Nozick, políticas redistributivas significam invadir ou tomar os resultados do trabalho de alguém (propriedade) para atender a padrões distributivos impostos compulsoriamente. Tal procedimento promove uma violação aos direitos de propriedade daqueles que têm seus resultados tomados ou transferidos a terceiros, tornando esses últimos coproprietários de direitos de propriedade sobre a própria pessoa daqueles primeiros indivíduos⁵⁷³.

Além de ser refratário a políticas redistributivas de um modo geral, Nozick também se mostrava contrário à própria tributação da renda gerada pelo trabalho. Na visão de Nozick, a tributação sobre as rendas do trabalho equivale a impor trabalho forçado ao indivíduo que é tributado⁵⁷⁴, porque o Estado, quando o tributa esse rendimento, acaba por confiscar os ganhos

⁵⁷⁰ GARGARELLA, Roberto. *As teorias da justiça depois de Rawls: um breve manual de filosofia política*. Tradução: Alonso Reis Freire. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2008, p. 33. Nas palavras do próprio Nozick, “o Estado mínimo é o mais extenso que se pode justificar. Qualquer outro mais amplo viola os direitos da pessoa.” (*Anarquia, Estado e Utopia*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1991, p. 170)

⁵⁷¹ FLEISCHACKER, Samuel. *Uma breve história da justiça distributiva*. Tradução: Álvaro de Vita. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 175.

⁵⁷² NOZICK, Robert. *Anarquia, Estado e Utopia*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1991, p. 171/172.

⁵⁷³ NOZICK, Robert. *Anarquia, Estado e Utopia*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1991, p. 191-192.

⁵⁷⁴ *Ibidem*, p. 188/189.

de parte do tempo de trabalho do cidadão⁵⁷⁵.

Carlos Alexandre de Azevedo Campos sublinha que Nozick, a despeito de compartilhar questionamentos de outros importantes críticos da ideia de justiça distributiva, parte de uma premissa mais filosófica. De acordo com Nozick, as pessoas teriam plena liberdade de escolha a fazerem o que desejarem com suas propriedades e com os frutos produzidos por essas, sendo ilegítima qualquer intervenção do governo no mercado, sob pena de se violar o direito fundamental de propriedade e da liberdade individual de dispor sobre essa propriedade, bens e serviços⁵⁷⁶.

2.6.5 A sistematização da ideia moderna de justiça distributiva: Rawls

Consoante mencionado, durante a maior parte da história humana, não se via a distribuição de recursos em uma sociedade como uma questão de justiça, tampouco se entendia que a justiça deveria exigir uma distribuição de recursos que atendesse às necessidades dos indivíduos. Essas discussões são relativamente recentes, sendo possível afirmar que a ideia moderna de justiça distributiva, que invoca a participação do Estado para interferir na distribuição dos resultados produzidos pelo mercado, de forma a garantir que os indivíduos recebam uma parcela dos frutos produzidos, tem pouco mais de dois séculos⁵⁷⁷.

Após o surgimento da ideia, a noção moderna de justiça distributiva vagou de forma amorfa, sem sistematização e definição clara, com avanços e retrocessos, pelo ambiente político-filosófico até a segunda metade da década de 1950. A partir daí, o filósofo norte-americano, John Rawls (1921-2002) começa a publicar importantes trabalhos discutindo a formulação de uma teoria de justiça que pudesse ser aplicada à estrutura básica da sociedade. A partir da publicação de *Uma Teoria da Justiça* (1971), Rawls finalmente organiza, sistematiza e define a concepção moderna de justiça distributiva.

Com efeito, como bem observado por Samuel Fleischacker, Rawls parte do lugar correto para definir a noção moderna de justiça distributiva, apresentando uma formulação clara para uma ideia que vagava de maneira amorfa no ambiente político, jurídico e filosófico ao longo de dois séculos⁵⁷⁸.

⁵⁷⁵ REBOUÇAS, Marcus Vinícius Parente. *Tributação e Desigualdade Econômica: Elementos de Tributação Redistributiva para o Brasil do Séc. XXI*. Volume I. RJ: Lumen Juris, 2020^a, p. 369.

⁵⁷⁶ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. *Filosofia Política e Tributação*. *Revista Jurídica Luso-Brasileira*, Ano 10, N.º 2. Universidade de Lisboa. Lisboa: Portugal, 2024, p. 139.

⁵⁷⁷ FLEISCHACKER, Samuel. *Uma breve história da justiça distributiva*. Tradução: Álvaro de Vita. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 4/8.

⁵⁷⁸ FLEISCHACKER, Samuel. *Uma breve história da justiça distributiva*. Tradução: Álvaro de Vita. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. . 160.

Para John Rawls, a sociedade é um empreendimento cooperativo mútuo que visa o benefício comum. Tal empreendimento, contudo, encontra-se marcado por conflitos de interesses quanto ao modo como são distribuídos direitos, deveres e os resultados da cooperação entre os indivíduos. Diante desse contexto, John Rawls busca construir uma teoria da justiça que sirva de instrumento para a escolha do modo de organização social, atribua direitos / deveres aos indivíduos e determine o modo de distribuição apropriada dos encargos e produtos resultantes do empreendimento cooperativo⁵⁷⁹.

Para cumprir esse desiderato, Rawls recorre a uma concepção de justiça contratualista, que se vale de uma figura a-temporal (posição original), para escolher um conjunto de princípios de justiça que seja baseado em um consenso acerca da distribuição de direitos e deveres institucionais, bem como acerca dos quinhões resultantes da cooperação em sociedade.

A noção moderna de justiça distributiva, que vagava à procura de um contorno preciso, encontra em Rawls, enfim, uma definição clara. Decerto, os dois princípios de justiça de Rawls fornecem uma explicação compreensiva de 1) quais bens devem ser distribuídos, 2) que necessidades esses bens satisfazem, 3) por que se deve favorecer as necessidades sobre a contribuição, 4) como se deve equilibrar a distribuição com a liberdade, de modo que a distribuição da liberdade tenha prioridade sobre a distribuição dos bens econômicos e sociais⁵⁸⁰.

Além disso, a concepção de justiça distributiva delineada por Rawls exige um Estado ativo e estruturado em setores (alocação, estabilização, transferência e distribuição) capazes de promover ajustes/adequações nos resultados produzidos pelo mercado, de modo que esses resultados sejam compatíveis com os seus dois princípios de justiça⁵⁸¹. Como pontuado por Carlos Alexandre de Azevedo Campos, trata-se de uma concepção de justiça que busca enfrentar o problema da desigualdade sem sair do marco do liberalismo⁵⁸². A teoria de Rawls retrata uma visão de justiça, que a despeito do seu forte conteúdo igualitário, não deixa de ser liberal, combinando liberdade e igualdade como bases para alcançar uma distribuição mais equitativa de bens, direitos e benefícios entre os membros da sociedade política⁵⁸³.

Embora sujeita a críticas⁵⁸⁴, a concepção de justiça de Rawls inaugura uma nova fase de debates no âmbito político-filosófico. Realmente, não se pode negar que, desde então, boa

⁵⁷⁹ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 5.

⁵⁸⁰ FLEISCHACKER, Samuel. *Uma breve história da justiça distributiva*. Tradução: Álvaro de Vita. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 167.

⁵⁸¹ RAWLS, 2008, op. cit., p. 344/348.

⁵⁸² CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. Filosofia Política e Tributação. *Revista Jurídica Luso-Brasileira*, Ano 10, N.º 2. Universidade de Lisboa. Lisboa: Portugal, 2024, p.128.

⁵⁸³ Ibidem, p. 130.

⁵⁸⁴ Para um compilado das críticas à teoria de Rawls, conferir: GARGARELLA, Roberto. *As teorias da justiça depois de Rawls: um breve manual de filosofia política*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2008.

parte das obras de filosofia política normativa contemporânea adota Rawls como interlocutor, indiferente da posição que adote: neoliberais, libertários, liberais igualitários, marxistas, comunitaristas, feministas e republicanistas dialogam com as ideias de Rawls na formulação e apresentação de suas ideias e teorias.

2.7 Filosofia Política, Tributação e a Escolha de John Rawls

2.7.1 O uso da Filosofia Política para instrumentalizar mudanças

Já foi mencionado em seções anteriores que a CF/88 instituiu um Estado Democrático de Direito vinculado a importantes fundamentos e objetivos, tais como: a dignidade da pessoa humana (art. 1º, III, CF/88), o valor social do trabalho e da livre iniciativa (art. 1º, IV, CF/88), a construção de uma sociedade livre, justa e solidária (art. 3º, I, CF/88), a garantia do desenvolvimento nacional (art. 3º, II, CF/88); a erradicação da pobreza e da marginalização (art. 3º, III, CF/88), a redução das desigualdades sociais e regionais (art. 3º, III, CF/88).

No contexto da necessidade de recorrer à filosofia política como fundamento para promover mudanças no cenário tributário brasileiro, é essencial considerar as observações de Carlos Alexandre Azevedo Campos. O autor enfatiza que a Filosofia Política busca identificar os princípios e práticas institucionais que contribuem para uma melhor organização política da comunidade, bem como os defeitos que levam a uma estruturação pior da sociedade⁵⁸⁵.

Trata-se, portanto, de uma disciplina normativa, que busca estabelecer princípios ou regras ideais para a construção de uma espécie de sociedade. Não se questiona “*o que é ou como é*”, mas “*o que deve e como deve ser*”⁵⁸⁶. Evidentemente, as propostas normativas, para serem viáveis, devem guardar certo grau de conexão com condicionantes históricas, sociais e políticas, a fim de se pugnar pela construção de uma ordem política, econômica e social viável e mais adequada⁵⁸⁷.

Considerando que a Filosofia Política se ocupa de proposições normativas acerca dos regimes políticos, das instituições de governo e dos próprios fins do estado, sob a perspectiva de valores fundamentais, não parece difícil concluir que a essa disciplina deve se ocupar também da justificação das medidas tributárias como parte essencial das políticas e programas de governo, fornecendo argumentos que estruturam os discursos normativos, críticos e

⁵⁸⁵ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. Filosofia Política e Tributação. *Revista Jurídica Luso-Brasileira*, Ano 10, N.º 2. Universidade de Lisboa. Lisboa: Portugal, 2024, p.128.

⁵⁸⁵ Ibidem, p. 106.

⁵⁸⁶ Ibidem, p. 109.

⁵⁸⁷ Ibidem, p. 113.

racionais, justificadores das escolhas Tributárias⁵⁸⁸.

Carlos Alexandre de Azevedo Campos observa que os níveis atuais de concentração de renda e riqueza verificados na grande maioria dos países têm evidenciado a importância moral fundamental das medidas tributárias redistributivas, bem como têm colocado as políticas fiscais no primeiro plano dos debates políticos contemporâneos. Isso implica reflexões normativas sobre o uso redistributivo dos tributos, que suscitam questões de filosofia política sobre o espaço que os tributos podem ocupar como instrumento de justiça redistributiva, além da própria formatação dos sistemas tributários sob o ângulo dos princípios de justiça desenvolvidos pela Filosofia Política⁵⁸⁹. No Brasil, o uso da filosofia política para repensar e justificar medidas tributárias bastante progressivas, que produzam redistribuição / desconcentração, é ainda mais justificável. A uma, porque, após quase 40 anos de vigência da CF/88, o Brasil continua apresentando indicadores de desigualdade que o colocam entre os países mais desiguais do mundo. A duas, porque a insuficiente progressividade na tributação sobre a renda e propriedade, além de não contribuir para diminuir desigualdades, têm colaborado para acentuar a concentração de renda e riqueza entre os mais ricos.

Nesse cenário, é essencial que se integrem as discussões e preocupações da filosofia política contemporânea nos debates acerca do sistema tributário brasileiro e sua progressividade, de forma a receber os influxos normativos produzidos pelas reflexões filosófico-políticas acerca do problema da desigualdade e das injustiças sociais de nosso tempo.

2.7.2 Marco filosófico e a Constituição Federal de 1988

Assentada a importância da filosofia política como disciplina normativa instrumental para a formatação de instituições, princípios e regras que contribuem para uma melhor organização político-social, cabe perquirir se a Constituição Federal de 1988 se comprometeu com algum modelo específico de teoria de filosofia política.

De início, vale salientar que não é papel da Constituição Federal cristalizar uma doutrina político-filosófica específica, de forma a impor determinado modelo a gerações futuras⁵⁹⁰.

A despeito disso, não se pode negar que a CF/88, ao enunciar valores e objetivos fundamentais da República (art. 1º, 3º e 170 da CF/88), deixou transparecer concepções

⁵⁸⁸ Ibidem, p. 116.

⁵⁸⁹ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. *Filosofia Política e Tributação*. *Revista Jurídica Luso-Brasileira*, Ano 10, N.º 2. Universidade de Lisboa. Lisboa: Portugal, 2024, p. 115.

⁵⁹⁰ PAULA, Fernanda de. *A tributação da herança sob um enfoque de justiça: considerações e propostas para um correto aproveitamento tributário das heranças nos sistemas do ITCMD e do IRPF*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 26

político-filosóficas que orientaram sua produção, bem como evidenciou proposições evidentemente incompatíveis com suas disposições⁵⁹¹.

Assim, sem embargo da Constituição não impor uma fórmula específica, ela ao menos estabelece uma moldura: no seu interior, as escolhas políticas são válidas, mas fora dela não o são. Nesse contexto, por exemplo, é possível afirmar que a tábua de princípios e valores estampados pela CF/88 não se mostra compatível com a adoção das teses de filosofia política abarcadas pelo utilitarismo e pelas ideias libertárias.

O utilitarismo é incompatível com a CF/88 porque confere igual importância aos interesses dos indivíduos na busca da felicidade geral, tese que pode implicar em violações aos direitos fundamentais das minorias⁵⁹². A filosofia libertária, por sua vez, pugna por um Estado mínimo, com funções bem limitadas e ausência de intervenção estatal sobre os resultados do mercado. Tal tese parece não se encontrar inserida dentro das possibilidades político-jurídicas previstas pelo Constituinte. Com efeito, como já mencionado, a CF/88 enxergou um Estado ativo, interventor e inconformado com a realidade social brasileira, que se comprometeu com erradicação da pobreza e com a construção de uma sociedade livre, justa e solidária⁵⁹³.

Conclusão diversa se extrai da análise da compatibilidade entre a filosofia política contemplada pelo comunitarismo e a Constituição Federal de 1988. Aqui, não parece haver colisão expressa entre a Constituição e essa linha de filosofia política.

Decerto, rápida leitura do Texto Constitucional revela que seu teor contempla uma dimensão comunitária, eis que o Constituinte efetivamente produziu um texto analítico, que buscou consolidar uma ordem concreta de princípios e valores fundamentais da sociedade brasileira, os quais devem orientar a interpretação e aplicação das normas constitucionais⁵⁹⁴. Por outro lado, a dimensão liberal igualitária também se encontra abarcada na Constituição Federal de 1988, que valoriza e protege as liberdades individuais, garante a cada um o direito de autodeterminação, além de reconhecer a existência de direitos sociais oponíveis ao Estado⁵⁹⁵.

Embora se possa afirmar que o Texto Constitucional se abre igualmente para valores comunitários e liberais igualitários, situando seu conteúdo em algum lugar entre essas duas linhas da filosofia política, o presente trabalho irá adotar como referencial teórico as ideias de John Rawls.

⁵⁹¹ PAULA, Fernanda de. *A tributação da herança sob um enfoque de justiça: considerações e propostas para um correto aproveitamento tributário das heranças nos sistemas do ITCMD e do IRPF*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 26.

⁵⁹² Ibidem, p. 27.

⁵⁹³ Ibidem, p. 30.

⁵⁹⁴ Ibidem, p. 32/34.

⁵⁹⁵ Ibidem.

Em primeiro lugar, em razão da grande preocupação desse autor com os efeitos deletérios que a excessiva concentração de renda e riqueza pode produzir sobre as liberdades políticas (democracia) e sobre a igualdade de oportunidades. Em segundo lugar, em virtude desse autor admitir expressamente a utilização de normas tributárias, com as funções de redistribuição e desconcentração de rendas e riquezas, para se combater a desigualdade e construir uma sociedade mais igualitária e com efetiva igualdade equitativa de oportunidades.

2.7.3 Marco filosófico: a ideia de justiça como equidade em John Rawls

A obra e o pensamento do filósofo norte-americano John Rawls (1921-2002) constituem um verdadeiro divisor de águas na história do pensamento jurídico-filosófico contemporâneo⁵⁹⁶. Will Kymlicka associa o “recente” renascimento da filosofia política normativa à publicação de *Uma teoria da justiça*, de John Rawls, em 1971⁵⁹⁷. A partir daí, a teoria de Rawls passa ocupar o centro dos debates contemporâneos, não porque todos a aceitem, mas porque visões alternativas passam a ser apresentadas como respostas a ela.

Por certo, a imensa maioria das obras de filosofia política normativa contemporânea adota como interlocutor John Rawls, indiferente da posição que adote. Em outras palavras: a importância e influência das ideias de Rawls passou a ser tão grande que, mesmo aqueles que discordam das suas teses, acabam tendo que enfrentá-las no bojo do desenvolvimento e construção das suas respectivas teses.

De maneira a se opor às concepções que dominavam o debate político-filosófico desde o século XVIII (utilitarismo e intuicionismo), Rawls se propõe a desenvolver uma teoria, que, valendo-se da tradição de autores contratualistas (Locke, Rousseau etc.), busca construir uma ideia de justiça de natureza Kantiana, em clara e franca oposição à concepção utilitarista⁵⁹⁸, combinando a defesa do individualismo com a justiça redistributiva⁵⁹⁹.

⁵⁹⁶ Para um compilado das críticas à teoria de Rawls, conferir: GARGARELLA, Roberto. *As teorias da justiça depois de Rawls: um breve manual de filosofia política*. Tradução: Alonso Reis Freire. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2008, p. XIV.

⁵⁹⁷ KYMLICKA, Will. *Filosofia política contemporânea: uma introdução*. Tradução: Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 11. Ricardo Lobo Torres afirma que *Uma teoria da justiça* é a “certidão de nascimento” da “virada kantiana”. Segundo Torres, a partir da década de 1970, assiste-se a um movimento de retomada da importância dos valores, como caminho para a superação dos positivismos. Esse movimento (virada kantiana) é marcado por uma retomada das ideias de Kant, com a reaproximação entre ética e direito, com base na fundamentação moral dos direitos humanos e a busca de justiça através do imperativo categórico (*Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário - Volume II - Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005a, p. 41).

⁵⁹⁸ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. XLIII e XLIV.

⁵⁹⁹ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. Filosofia Política e Tributação. *Revista Jurídica Luso-Brasileira*, Ano 10, N.º 2. Universidade de Lisboa. Lisboa: Portugal, 2024, p. 128.

Consoante já exposto, Rawls parte da premissa de que as sociedades são empreendimentos cooperativos, onde os integrantes, embora possuam alguns objetivos convergentes e busquem benefícios mútuos, encontram-se em constante conflito de interesses no que tange ao modo de distribuição dos produtos resultantes da colaboração ou atividade comum. Esse conflito de interesses expõe a necessidade de que um conjunto de princípios estabeleça os modos de organização social e a divisão de direitos, deveres e vantagens, selando um acordo sobre a divisão do produto decorrente de cooperação mútua entre os indivíduos (divisão das parcelas distributivas apropriadas)⁶⁰⁰.

Esse pensamento aparece a primeira vez no artigo “*Distributive Justice*” (1967) onde Rawls aduz expressamente que uma concepção de justiça é um conjunto de princípios que permite escolher entre os arranjos sociais que determinam a divisão dos benefícios produzidos por uma sociedade, subscrevendo um consenso com relação aos quinhões distributivos apropriados⁶⁰¹.

A mesma ideia retorna aperfeiçoada em *Uma teoria da justiça*, onde Rawls afirma que esses princípios são os princípios da justiça social, os quais fornecem um modo de atribuir direitos e deveres perante as instituições da sociedade, definindo a distribuição apropriada dos benefícios e encargos da cooperação social⁶⁰².

A utilização dos adjetivos justo e injusto pode se dar em diversos contextos. Muitas espécies de coisas podem ser consideradas justas ou injustas (leis, ações, julgamentos etc.). Nessa linha, para evitar confusões e delimitar bem o objeto de sua construção teórica, Rawls deixa claro que o objeto primeiro dos seus princípios de justiça social é a estrutura básica da sociedade, ou seja, a organização das principais instituições e o modo como essas instituições distribuem direitos e deveres e determinam a divisão de vantagens decorrentes da cooperação social⁶⁰³.

Essa observação, além de delimitar com mais precisão o objeto da tese desenvolvida por Rawls, também evidencia a importância de dois outros conceitos na sua concepção de justiça, quais sejam: a estrutura básica da sociedade e as instituições que a compõem.

Em *Uma teoria da justiça*, Rawls, de forma singela, afirma que a estrutura básica é um sistema de regras públicas que definem um esquema de atividades que conduz os homens a agirem em cooperação, com o objetivo de produzir uma quantidade maior de benefícios,

⁶⁰⁰ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 5.

⁶⁰¹ RAWLS, John. *Distributive Justice*. In: *Collected Papers*. FREEMAN, Samuel (ed). Cambridge: Harvard University Press, 1999, p. 130.

⁶⁰² RAWLS, 2008, op. cit., 5.

⁶⁰³ Ibidem, p. 8 e 65.

atribuindo a cada um direitos reconhecidos a uma parte dos produtos⁶⁰⁴.

Em “*Justiça como Equidade: uma reformulação*”⁶⁰⁵, Rawls apresenta um conceito de estrutura básica mais aperfeiçoado, consignando que a estrutura básica é a forma pela qual as principais instituições da sociedade se relacionam, formando um sistema de cooperação social, bem como a maneira como distribuem direitos, deveres e as vantagens provenientes da cooperação social, entre os indivíduos, ao longo do tempo. Para Rawls, uma estrutura básica justa garante a *background justice* ou justiça de fundo⁶⁰⁶.

Condições e circunstâncias podem favorecer ou prejudicar indivíduos, influenciando suas perspectivas de vida como um todo, com eventuais repercussões sobre metas, aspirações, caráter e oportunidades. Nessa linha, o objeto primeiro da justiça deve ser a estrutura básica da sociedade, porque seus efeitos podem impactar nas expectativas de vida das pessoas, produzindo desigualdades muito profundas, que não podem ser justificadas mediante apelo às noções de mérito ou valor⁶⁰⁷.

Segundo Rawls, é a essas desigualdades, de certo modo inevitáveis na estrutura básica de qualquer sociedade, que os princípios da justiça social devem ser aplicados. Esses princípios de justiça irão regular, então, a escolha de uma constituição política e os elementos principais do sistema econômico e social. Na visão de Rawls, a justiça de um esquema social dependerá de como se atribuem direitos e deveres fundamentais e das oportunidades econômicas e condições sociais que existem nos vários setores da sociedade.⁶⁰⁸

Assentado que objeto principal de Rawls é tratar da justiça no âmbito da estrutura básica da sociedade, faz-se necessário buscar a conceituação do que Rawls entende como instituições, eis que esse conceito está entrelaçado com a ideia de estrutura básica como modo pelo qual as principais instituições se relacionam, bem como promovem a divisão de direitos e deveres decorrentes da cooperação social.

Rawls entende *instituição* como um sistema público de normas que define cargos e funções, estabelecendo seus direitos, deveres, poderes e imunidades etc. Essas normas, segundo Rawls, definem obrigações, direitos, deveres, proibições e permissões⁶⁰⁹. Dentro desse contexto, é possível classificar o sistema tributário, ou as normas tributárias de determinado

⁶⁰⁴ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 102.

⁶⁰⁵ RAWLS, John. *Justiça como equidade: uma reformulação*. KELLY, Erin (org.). Tradução: Cláudia Berliner. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

⁶⁰⁶ Ibidem, p. 13/14. Nesse mesmo sentido, conferir MARINHO, Marina Soares. *As funções da tributação*. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito, 2019, p. 88.

⁶⁰⁷ RAWLS, 2008, op. cit., p. 8/9 e 13/14.

⁶⁰⁸ Ibidem, p. 9.

⁶⁰⁹ Ibidem, p. 66.

Estado, como uma das instituições do modelo idealizado por Rawls.

Conforme mencionado acima, Rawls enxerga a sociedade como um empreendimento cooperativo para benefício mútuo⁶¹⁰. Além disso, *Uma teoria da justiça* objetiva apresentar uma concepção de justiça que generalize e eleve a um nível mais alto de abstração a teoria do contrato social desenhada por autores como Locke, Rousseau e Kant⁶¹¹.

Contudo, ao contrário dos autores contratualistas clássicos, que relacionam o contrato social com a fundação ou inauguração de determinada sociedade ou forma específica de governo, Rawls entende que o objetivo do contrato social ou acordo original é determinar os princípios de justiça que vão servir à estrutura básica da sociedade, pois aqueles que se comprometem com uma sociedade cooperativa escolhem juntos, em uma ação conjunta, os princípios de justiça que devem atribuir os direitos e deveres básicos e determinam a divisão de benefícios sociais⁶¹².

Assentado que o objeto do contrato social, na concepção de Rawls, é estabelecer os princípios de justiça que irão se aplicar à estrutura básica da sociedade, impõe-se definir quais princípios serão esses. A questão que se coloca é: pessoas diferentes têm princípios diferentes, que refletem seus diversos interesses, crenças morais, religiosas, econômicas e sociais⁶¹³.

Tais fatos, naturalmente, dificultam a formação de consensos. Além disso, de acordo com Michael Sandel, não se pode desconsiderar que eventual consenso poderia refletir a influência de maior poder político, econômico ou de barganha de determinados indivíduos sobre outros⁶¹⁴.

Preocupado com a necessidade de que o contrato social não seja contaminado por interesses, crenças morais e religiosas, posições econômicas e sociais dos participantes, Rawls propõe que os princípios de justiça sejam definidos, através da posição original⁶¹⁵, que é uma situação hipotética e a-temporal, onde os cidadãos encontram-se sob o véu da ignorância, sem saber suas posições sociais, direitos, defeitos e habilidades concretas.

⁶¹⁰ A ideia de sociedade como um sistema equitativo de cooperação ao longo do tempo (entre gerações), segundo Rawls expõe em *Liberalismo político*, é a ideia organizadora fundamental da justiça como equidade, a partir de onde todas as demais ideias fundamentais se articulam de forma sistemática (RAWLS, John. *O liberalismo político*. Tradução: Dinah De Abreu Azevedo. 2ª ed. São Paulo: Editora Ática, 2000b, p. 58).

⁶¹¹ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 13.

⁶¹² Ibidem, p. 13/14.

⁶¹³ SANDEL, Michael J. *Justiça – O que é fazer a coisa certa*. Tradução: Heloísa Matias e Maria Alice Máximo. 34ª edição - Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2021, p. 178.

⁶¹⁴ Ibidem, p. 178.

⁶¹⁵ Will Kymlicka observa que, embora a posição original de Rawls seja equivalente à ideia de um estado de natureza, ela também difere desse último modelo, pois Rawls acredita que o estado de natureza costumeiro não é realmente uma posição inicial de igualdade (*Filosofia política contemporânea: uma introdução*. Tradução: Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 78).

Rawls aduz que, nessa situação hipotética, é essencial que os participantes não conheçam seu lugar na sociedade, a posição de sua classe econômica ou o status social, sua sorte na distribuição de dotes e habilidades naturais, sua inteligência, força, concepções do bem ou suas propensões psicológicas particulares. Dessa forma, os princípios da Justiça serão escolhidos sob um véu de ignorância, garantindo que ninguém seja favorecido ou desfavorecido na escolha dos princípios pelo resultado do acaso natural ou pela contingência de circunstâncias sociais⁶¹⁶.

A posição original e as escolhas realizadas sob o véu da ignorância conferem legitimidade e equidade a essa espécie de contrato social de Rawls⁶¹⁷. Com efeito, como todos estão numa situação semelhante e ninguém pode designar princípios para favorecer sua condição particular, os princípios da justiça são o resultado de um consenso ou ajuste equitativo, razão pela qual se justifica a utilização da expressão “justiça como equidade”. Essa expressão transmite a ideia de que os princípios da justiça são acordados numa situação inicial que é equitativa⁶¹⁸.

Will Kymlicka observa que, como ninguém sabe que posição irá ocupar na sociedade (pobre, rico, negro, branco, indígena, homem, mulher, forte, fraco etc.), pedir às pessoas que decidam o que é melhor para elas tem a mesma consequência de pedir que escolham o que é melhor para todos. No momento da escolha dos princípios, é inevitável que a pessoa pense que pode acabar ocupando o lugar de qualquer indivíduo na sociedade, razão pela qual cada um indivíduo pensa no bem do próximo como se fosse o seu próprio bem⁶¹⁹.

Rawls ressalva, contudo, que a posição original deve ser vista como um artifício de representação e, por conseguinte, todo acordo estabelecido pelas partes deve ser visto como hipotético e a-temporal. A importância desse acordo hipotético é dada pelo papel das várias características da posição original enquanto artifício de representação.

Além disso, a posição original também serve como meio de reflexão e autoesclarecimento público, servindo de ideia mediadora a permitir que todas as convicções dos indivíduos se relacionem umas com as outras, de forma a possibilitar um acordo mais amplo entre os cidadãos na escolha dos princípios de justiça⁶²⁰.

⁶¹⁶ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 15.

⁶¹⁷ Segundo Michael Sandel, Rawls entende o contrato social como um acordo hipotético em uma posição original de equidade (*Justiça – O que é fazer a coisa certa*. 34ª edição - Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2021, p. 178).

⁶¹⁸ RAWLS, 2008, op. cit., p. 15.

⁶¹⁹ KYLMICKA, Will. *Filosofia política contemporânea: uma introdução*. Tradução: Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 82.

⁶²⁰ RAWLS, John. *O liberalismo político*. 2ª ed. São Paulo: Editora Ática, 2000b, p. 67/69.

A posição original representa a igualdade entre os seres humanos como pessoas morais, legitimando os princípios de justiça escolhidos nesse ambiente, pois são resultantes de um procedimento em que as pessoas anuíram como iguais, quando não se tinha conhecimento de ninguém que fosse favorecido por contingências sociais e naturais⁶²¹.

É importante deixar claro, outrossim, que o argumento de Rawls não é o de que certa concepção de igualdade deriva da ideia de um contrato hipotético. De fato, como bem observado por Will Kylimcka, o contrato hipotético é uma maneira de incorporar certa concepção de igualdade e extrair consequências dessa concepção para a justa regulamentação das instituições sociais. Segundo Kymlicka, ao remover fontes de predisposição e contingências, Rawls busca encontrar uma solução que seja aceitável para todos, a partir de uma posição de cada pessoa tem o direito de ser tratada como livre e igual⁶²².

2.7.3.1 Os princípios de justiça de Rawls

Dito tudo isso, quais seriam os princípios de justiça escolhidos em circunstâncias tão específicas? Segundo Rawls, como resultado de suas deliberações na posição original, sob o véu da ignorância, os sujeitos livres e racionais acabariam se comprometendo com dois princípios básicos de justiça.

O primeiro princípio de justiça impõe que cada pessoa deve ter direito igual a um sistema plenamente adequado de liberdades básicas iguais que seja compatível com um esquema semelhante de liberdades para as demais pessoas⁶²³.

O segundo princípio de justiça prescreve que as desigualdades sociais e econômicas somente serão admitidas se, atenderem ao mesmo tempo, as seguintes condições: primeiro, devem estar vinculadas a cargos e posições acessíveis a todos em condições de igualdade (conhecido como princípio da igualdade equitativa de oportunidades); e, em segundo lugar, têm de beneficiar ao máximo os membros menos favorecidos da sociedade (conhecido como princípio da diferença)⁶²⁴.

⁶²¹ KYLIMCKA, Will. *Filosofia política contemporânea: uma introdução*. Tradução: Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 80.

⁶²² Ibidem, p. 80/81.

⁶²³ RAWLS, John. *Justiça como equidade: uma reformulação*. KELLY, Erin (org.). São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 60. A versão atual do princípio é fruto de uma reformulação textual que se deu a partir de *O liberalismo político* (1993). Em *Uma teoria da justiça* (1971), o princípio estipulava que cada pessoa deveria ter direito “ao sistema mais extenso de iguais liberdades fundamentais que seja compatível com um sistema similar de liberdades para os demais”. (RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Tradução: Jussara Simões. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 73).

⁶²⁴ RAWLS, 2003, op. cit., 60.

Os dois princípios serão objeto de análise mais detalhada abaixo. Todavia, a leitura dos citados princípios revela uma dificuldade: como resolver possíveis divergências entre os princípios, no caso dos bens que são objeto de distribuição entrarem em conflito?

Por exemplo, seria admissível aumentar a renda de uma pessoa privando-a de suas liberdades básicas? E se uma distribuição desigual gerasse benefícios para todos em termos de renda, mas criasse uma desigualdade de oportunidades que prejudicasse aqueles com menos renda?⁶²⁵ Por isso, como bem destaca Will Kymlicka, é preciso estabelecer um sistema de prioridades entre os diferentes elementos da teoria defendida por Rawls⁶²⁶.

Atento a evitar problemas desse tipo, Rawls estabelece uma “prioridade léxica” entre os princípios, consignando que o primeiro tem precedência sobre o segundo; enquanto que, no segundo princípio, a igualdade equitativa de oportunidades tem precedência sobre o princípio de diferença⁶²⁷. Marina Soares Marinho sintetizou a prioridade léxica entre os princípios da seguinte forma: As desigualdades somente serão aceitas se forem asseguradas anteriormente as liberdades básicas elencadas por Rawls e, depois disso, se estiverem garantidas as oportunidades equitativas⁶²⁸.

2.7.3.2 O primeiro princípio e as liberdades básicas iguais

Retomando especificamente aos princípios de justiça, já foi dito que o primeiro princípio garante que cada pessoa tenha direito a um sistema plenamente adequado de liberdades básicas iguais e que seja compatível com o mesmo esquema de liberdades para todos.

De início, cabe destacar que, embora o primeiro princípio tenha prioridade lexical sobre o segundo, isso não significa, a exemplo do que observou Will Kymlicka, que Rawls está endossando um princípio geral de liberdade, de modo que qualquer coisa que possa ser chamada plausivelmente de liberdade receberá prioridade sobre o segundo princípio de justiça⁶²⁹. Esse tipo de interpretação levaria, em síntese, a uma prioridade absoluta da liberdade sobre a igualdade.

⁶²⁵ Os exemplos são retirados da obra de KYLMCKA, Will. *Filosofia política contemporânea: uma introdução*. Tradução: Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 67.

⁶²⁶ Ibidem, p.67.

⁶²⁷ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 60. Rawls explica que a prioridade léxica significa que ao aplicar um princípio (ou testá-lo em situações de controle) parte-se do pressuposto de que os princípios anteriores já foram plenamente satisfeitos (RAWLS, John. *Justiça como equidade: uma reformulação*. KELLY, Erin (org.). São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 60/61).

⁶²⁸ MARINHO, Marina Soares. *As funções da tributação*. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito, 2019, p. 92.

⁶²⁹ KYLMCKA, 2006, op. cit., p. 68.

Essa interpretação, no entanto, parece conflitar com o pensamento geral que perpassa todos os escritos de Rawls. Nesse sentido, Kymlicka observa que Rawls confere proteção especial às liberdades básicas, que são espécies de liberdade associadas a direitos civis e políticos reconhecidos pela tradição das democracias liberais⁶³⁰. Prova disso é que a versão inicial do primeiro princípio sofreu uma reformulação textual, de modo a se afastar uma possível confusão quanto à maximização do rol dessas espécies de liberdades (“*sistema mais extenso de iguais liberdades básicas*” foi substituído por “*sistema plenamente adequado de iguais liberdades básicas*”)

Dentre as liberdades básicas, cabe destacar, entretanto, que deve ser conferido maior peso às liberdades políticas. Realmente, nas democracias contemporâneas, não se pode negar que a atuação daqueles que dispõem de maior riqueza e melhores posições sociais no sentido de influenciar a dinâmica da vida política, com a finalidade de promulgar legislações e políticas sociais que promovam seus interesses, é um traço característico.

Norman Daniels destaca que as desigualdades de riqueza e de poder tendem a produzir desigualdades no campo da liberdade. Para ilustrar sua posição, Daniels cita o seguinte exemplo: o sufrágio universal concede aos ricos e aos pobres direitos de voto idênticos. Mas os ricos têm mais capacidade do que os pobres para selecionar candidatos, influenciar a opinião pública e influenciar os eleitos. Consequentemente, surge uma clara desigualdade na liberdade de participar no processo político⁶³¹.

No mesmo sentido, Noam Chomsky adverte que a concentração de riqueza proporciona concentração de poder político. Segundo o autor, esse poder político acaba se convertendo em leis que acabam por beneficiar os mais ricos (pessoas e corporações), gerando mais concentração de riquezas e mais concentração de poder político.⁶³²

A interferência do poder econômico sobre o jogo democrático foi mencionada em outro trecho dessa pesquisa, onde, inclusive, foram apresentados exemplos de interferência de um bilionário nas eleições americanas. No Brasil, a interferência da bancada ruralista em favor de projetos favoráveis ao setor do agronegócio tem sido recorrente.

⁶³⁰ KYLMICKA, Will. *Filosofia política contemporânea: uma introdução*. São Paulo: Martins Fontes, 2006. 68. O próprio Rawls, em *O liberalismo político*, ressalva que não se atribui nenhuma prioridade à “liberdade como tal”, como se o exercício de algo denominado “liberdade” tivesse um valor superior e fosse a principal ou única finalidade da justiça política e social. Há, segundo Rawls, uma pressuposição geral contra a imposição de restrições legais e outras à conduta, sem respaldo legal, mas isso não cria nenhuma prioridade especial para qualquer liberdade específica (RAWLS, John. *O liberalismo político*. 2ª ed. São Paulo: Editora Ática, 2000b, p. 345).

⁶³¹ DANIELS, Norman. Equal Liberty and Unequal Worth of liberty. In: *Reading Rawls: Critical studies on Rawls' a Theory of justice*. DANIELS, Norman (org.). Califórnia: Stanford University Press, 1975, p. 256.

⁶³² CHOMSKY, Noam. *Réquiem para o sonho americano: os dez princípios de concentração de riqueza e poder*. Tradução: Milton Chaves de Almeida. 4ª ed. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 2019, p. 13.

Rawls reconhece a existência do problema e tenta enfrentá-lo, esmiuçando seu primeiro princípio de justiça, no sentido de estabelecer uma diferenciação entre as liberdades políticas e demais liberdades básicas. Nesse sentido, aduz que a justiça como equidade impõe que deve ser conferido às liberdades políticas igual valor equitativo, para além de uma mera garantia formal de igual participação política⁶³³.

Nesse contexto, o valor das liberdades políticas deve ser igual para todos os cidadãos, seja qual for sua posição econômica ou social⁶³⁴. Isso significa que deve ser garantido que todos tenham uma oportunidade equitativa de ocupar cargos públicos, de afetar o resultado das eleições e assim por diante. Essa ideia de oportunidade equitativa é comparável com a ideia de igualdade equitativa de oportunidades⁶³⁵.

Rawls destaca que a liberdade política equitativa, quando efetivamente assegurada, produz um profundo efeito na qualidade moral da vida cívica. O fato de tomar parte da vida política dá voz igual a todos os cidadãos na determinação de como se devem ordenar as condições sociais básicas; exigindo-se de cada um que modere suas reivindicações com base naquilo que todos podem reconhecer como justo.

A vontade pública de consultar e considerar as crenças e interesses de todos assenta as fundações do civismo e forma o *ethos* da cultura política⁶³⁶. Além disso, as liberdades políticas iguais formam as bases do autogoverno e seu exercício promove o aumento da autoestima e o senso de capacidade política individual⁶³⁷. Em suma: Os laços cívicos são reforçados, estimulando-se a participação política dos cidadãos.

Realmente, um dos efeitos do autogoverno, dentro de um ambiente de liberdades políticas equitativas, é o de aumentar a autoestima e o senso de capacidade política do cidadão comum, integrando-o em um ambiente social de pluralidade e diversidade, no qual se espera que participe de forma cívica e política⁶³⁸.

⁶³³ RAWLS, John. *Justiça como equidade: uma reformulação*. KELLY, Erin (org.). Tradução: Cláudia Berliner. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 210/211.

⁶³⁴ Considerando que o valor da liberdade não é o mesmo para cada cidadão, Rawls distingue a liberdade do *valor da liberdade* para cada indivíduo, conforme se vê na seguinte passagem de *Uma teoria da justiça*: “Assim, a liberdade e o valor da liberdade se distinguem da seguinte maneira: a liberdade é representada por um sistema completo das liberdades de cidadania igual, enquanto o valor da liberdade para pessoas e grupos depende de sua capacidade de promover seus fins dentro da estrutura definida pelo sistema.[...]. Mas o valor da liberdade não é o mesmo para todos. Alguns têm mais autoridade e riqueza, e portanto maiores meios de atingir seus objetivos (*Uma teoria da justiça*. Tradução: Jussara Simões. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 251).

⁶³⁵ RAWLS, 2003, op. cit., p. 211.

⁶³⁶ RAWLS, 2008, op. cit., p. 288/289.

⁶³⁷ MARINHO, Marina Soares. *As funções da tributação*. Belo Horizonte: Letramento, 2019, p. 100.

⁶³⁸ RAWLS, 2008, op. cit., p. 289.

Sem esses sentimentos mais abrangentes os homens ficam alienados e isolados em seus menores agrupamentos, fato que pode levar a que laços afetivos não se estendam para além da família e do reduzido círculo de amizades. As liberdades políticas equitativas reforçam nos cidadãos o senso do próprio valor, ampliam suas sensibilidades intelectuais e morais e lançam a base de uma noção de dever e obrigação, da qual depende a estabilidade das instituições justas⁶³⁹.

Conforme salienta Marina Soares Marinho, Rawls apresenta algumas sugestões para viabilizar efetivamente o valor equitativo das liberdades públicas, tais como: financiamento público do sistema eleitoral, utilização de tributos para promover a desconcentração de propriedade e riqueza etc.⁶⁴⁰

2.7.3.3 O segundo princípio e a divisão de recursos nas sociedades

O segundo princípio de justiça da teoria de Rawls trata da repartição de recursos na sociedade⁶⁴¹, podendo ser dividido em duas partes, com prioridade lexical entre elas. Assim, as desigualdades sociais e econômicas somente são admitidas quando atenderem a duas condições: 1) devem estar vinculadas a cargos e posições acessíveis a todos em condições equitativas de oportunidades - princípio da igualdade equitativa de oportunidades; e 2) têm de beneficiar ao máximo os membros menos favorecidos da sociedade – princípio da diferença⁶⁴².

O princípio da igualdade equitativa de oportunidades impõe que todos os indivíduos tenham igual direito de acessar carreiras, cargos e posições sociais privilegiadas. Mas isso não se resume a uma ideia de meritocracia.

Muito a igualdade de oportunidades seja utilizada frequentemente de modo a justificar os resultados produzidos pelo mercado, dentro de uma ótica de sociedade que valoriza a meritocracia, não é essa a ideia que se pode extrair do pensamento de Rawls, o qual não trata de uma mera igualdade de oportunidades, mas sim uma igualdade equitativa de oportunidades. Além disso, para Rawls os talentos ou posições privilegiadas decorrentes do acaso devem ser compensados e condicionados pelo princípio da diferença⁶⁴³.

⁶³⁹ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 289/290.

⁶⁴⁰ MARINHO, Marina Soares. *As funções da tributação*. Belo Horizonte: Letramento; 2019, p. 99.

⁶⁴¹ Roberto Gargarella observa acertadamente que, enquanto o primeiro princípio de justiça encontra-se vinculado à ideia de liberdade, o segundo princípio de justiça da teoria de Rawls governa a distribuição dos recursos na sociedade, vinculando-se a ideia de igualdade (*As teorias da justiça depois de Rawls: um breve manual de filosofia política*. Tradução: Alonso Reis Freire. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2008, p. 25)

⁶⁴² RAWLS, John. *Justiça como equidade: uma reformulação*. KELLY, Erin (org.). Tradução: Cláudia Berliner. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 60.

⁶⁴³ RAWLS, 2008, op. cit., p. 120/129. No mesmo sentido: MARINHO, 2019, op. cit., p. 103/104.

De acordo com o pensamento liberal, as posições sociais e políticas devem ser mantidas abertas para todos competirem com base em qualificações relevantes para desempenhar as tarefas daquela posição, independentemente de raça, etnia, grupo de gênero, visões religiosas ou filosóficas, ou posição social ou econômica⁶⁴⁴.

Contudo, Will Kymlicka afirma que a visão liberal tradicional enxerga que as desigualdades de renda, prestígio etc., são tidas como justificadas se houver competição equitativa pelos cargos e posições que produziram esses benefícios. Essa linha de raciocínio entende que é justo que os indivíduos se apropriem de parcelas diferentes do produto produzido pelo mercado, se estas desigualdades decorrerem das ações e escolhas dos indivíduos, dentro de uma ótica de merecimento⁶⁴⁵.

No entanto, o ideal prevalecente de igualdade oportunidades é instável, pois desconsidera que o acesso a cargos, carreiras etc. é diretamente influenciado por contingências sociais e/ou acaso natural (sorte), que desconectam a relação entre os benefícios conquistados e o trabalho, esforço ou a escolha das pessoas⁶⁴⁶.

Samuel Freeman observa que Rawls distingue a ideia liberal clássica de posições abertas - ou "igualdade formal de oportunidades" - de uma ideia mais substantiva, "igualdade justa de oportunidades". Para Freeman, a posição de Rawls, que defende uma "igualdade justa de oportunidades", além de prevenir a discriminação e fazer valer posições abertas, busca corrigir desvantagens sociais⁶⁴⁷.

Na verdade, a igualdade equitativa de oportunidades não se contenta com a existência de uma mera igualdade formal de oportunidades. A igualdade equitativa de oportunidades exige mais e vai além. Em *Justiça como equidade*, Rawls afirma que a igualdade equitativa de oportunidades é introduzida para corrigir os defeitos da igualdade formal de oportunidades. Segundo Rawls, enquanto a igualdade formal de oportunidades se contenta com a ideia de carreiras abertas a talentos - no sistema da chamada liberdade natural, a igualdade equitativa de oportunidades exige não só que cargos e posições sejam abertos no sentido formal, mas que todos tenham uma chance equitativa de ter acesso a eles⁶⁴⁸.

⁶⁴⁴ FREEMAN, Samuel. *Rawls*. New York: Routledge, 2007, p. 88.

⁶⁴⁵ KYLMICKA, Will. *Filosofia política contemporânea: uma introdução*. Tradução: Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 70/71.

⁶⁴⁶ Ibidem, p. 70/71.

⁶⁴⁷ FREEMAN, 2007, op. cit., p. 89. No mesmo sentido, Marina Soares Marinho observa que, para que as capacidades se desenvolvam e todos tenham chances de aprimorar suas habilidades e desenvolver suas aptidões é preciso garantir oportunidades equitativas justas (fair), e não apenas garantir oportunidades iguais formalmente (*As funções da tributação*. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito, 2019, p. 104).

⁶⁴⁸ RAWLS, John. *Justiça como equidade: uma reformulação*. KELLY, Erin (org.). São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 61.

Rawls enxerga três principais motivos que justificam o princípio da “justa igualdade de oportunidades”: a) ele é essencial para o status igualitário de cidadãos livres e iguais e é uma das bases sociais da autoestima; b) pessoas privadas de oportunidades justas são impedidas de experimentar a realização do eu que vem de um exercício habilidoso e dedicado dos deveres sociais e do desenvolvimento de capacidades superiores; c) o aludido princípio complementa o princípio da diferença⁶⁴⁹.

Quanto à ligação entre o princípio da igualdade equitativa de oportunidades e o princípio da diferença, de fato, mesmo em uma sociedade bem-ordenada, as perspectivas de vida dos cidadãos são profundamente afetadas por contingências sociais, naturais e fortuitas, e pela maneira como a estrutura básica dispõe as desigualdades ou usa essas contingências para cumprir certas metas sociais⁶⁵⁰.

Rawls adverte que a estrutura básica de uma sociedade cooperativa deve atender para as desigualdades nas perspectivas de vida das pessoas que decorrem das contingências naturais, sociais e econômicas. Nessa linha, devem ser instituídas regulamentações necessárias para preservar a justiça de fundo, sob pena de se colocar em risco a ideia de uma sociedade como sistema equitativo de cooperação entre cidadãos livres e iguais⁶⁵¹.

Dentro da concepção de Rawls, a “igualdade justa (ou equitativa) de oportunidades” deve ser buscada através de certas imposições à estrutura básica da sociedade, por meio, por exemplo, de mecanismos que evitem a concentração excessiva de propriedades e de riquezas nas mãos de alguns indivíduos, bem como através de oportunidades iguais de educação para todos⁶⁵².

E é justamente nesse ponto que o princípio da igualdade equitativa de oportunidades se conecta com o princípio da diferença, no sentido de que estrutura básica da sociedade seja organizada de forma que essas contingências funcionem para o bem dos menos afortunados⁶⁵³. A ideia de que “ninguém merece sua maior capacidade natural nem um ponto de partida mais favorável na sociedade”⁶⁵⁴ é algo bastante presente e marcante na teoria de justiça de Rawls.

⁶⁴⁹ FREEMAN, Samuel. *Rawls*. New York: Routledge, 2007, p. 91/92.

⁶⁵⁰ RAWLS, John. *Justiça como equidade: uma reformulação*. KELLY, Erin (org.). São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 78. Rawls identifica três tipos de contingências que podem influenciar nas perspectivas de vida dos cidadãos: (a) a classe social de origem; b) os talentos naturais (em contraposição aos talentos adquiridos); (c) sua boa ou má sorte ao longo da vida - como são afetados por doenças, por acidentes e/ou questões econômicas - desemprego involuntário e declínio econômico regional (RAWLS, 2003, op. cit., p. 78).

⁶⁵¹ Ibidem, p. 78/79.

⁶⁵² Ibidem, p. 62.

⁶⁵³ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 122. Consoante destaca Will Kymlicka, chega-se ao princípio da diferença a partir da visão tradicional da igualdade de oportunidades (*Filosofia política contemporânea: uma introdução*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 73).

⁶⁵⁴ RAWLS, 2008, op. cit., p. 121.

Essa compreensão não implica, contudo, que os mais favorecidos não tenham direito aos seus dons naturais ou a sua posição privilegiada (sorte bruta). Conforme o próprio Rawls admite, os mais favorecidos têm direito aos benefícios decorrentes de sua sorte bruta, desde que isso se dê dentro de um sistema equitativo de cooperação, fundado no princípio da diferença⁶⁵⁵.

Retornando ao princípio da diferença, seu enunciado, consoante já exposto, condiciona as desigualdades sociais e econômicas à produção de benefício em favor dos membros da sociedade. Cabe recordar, contudo, que o aludido princípio está subordinado: 1) ao primeiro princípio de justiça, que garante liberdades básicas iguais entre os indivíduos; 2) a primeira parte do segundo princípio, que estabelece a igualdade equitativa de oportunidades.

Ademais, não se deve olvidar da observação de Rawls, no sentido de que o aludido princípio deve funcionar em associação com os outros dois princípios prioritários e deve sempre ser aplicado no interior de instituições de fundo em que esses outros princípios são satisfeitos⁶⁵⁶.

O princípio da diferença não implica, entretanto, distribuição igual de rendas e riquezas, nem o nivelamento dos cargos e posições dentro das instituições⁶⁵⁷, porque isso seria contrário ao seu próprio enunciado, bem como contrário aos outros dois princípios. Nas palavras do próprio Rawls, “ninguém merece a maior capacidade natural que tem, nem um ponto de partida mais favorável na sociedade”, mais “isso não é motivo para ignorar essas distinções, muito menos para eliminá-las”⁶⁵⁸.

Por fim, Samuel Freeman faz observação bastante interessante quanto à importância do princípio da diferença, estabelecendo clara distinção entre o mesmo e o famigerado princípio econômico do *trickle down*⁶⁵⁹, que serviu durante muito tempo, no âmbito da disseminação e hegemonia das teses neoliberais, como fundamento para justificar desigualdades.

O *trickle down economics* defende, em síntese, a ideia de que avanços no crescimento econômico automaticamente iriam “escorrer” ou “gotejar” para as grandes massas, na forma de empregos de qualidade e de melhores oportunidades. Consoante já visto, embora tenha servido durante bastante tempo para fundamentar a existência de desigualdades econômicas, o tempo e as evidências históricas serviram para colocar em xeque as premissas e conclusões preconizadas pelo *trickle down economics*.

⁶⁵⁵ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p.124/125.

⁶⁵⁶ RAWLS, John. *Justiça como equidade: uma reformulação*. KELLY, Erin (org.). Tradução: Cláudia Berliner. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 88.

⁶⁵⁷ BOTELHO, Cristiane Miranda. *O princípio da capacidade econômica no imposto de renda das pessoas físicas: tributação dos lucros, dividendos e transferências fiscais*. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito, 2020, p. 96.

⁶⁵⁸ RAWLS, 2008, op. cit., 121/122.

⁶⁵⁹ FREEMAN, Samuel. *Rawls*. New York: Routledge, 2007, p. 99.

Na visão de Freeman, o princípio da diferença não acrescenta simplesmente um dever de ajudar aos pobres, através de “pagamentos de bem-estar” ou assistência pública aos que estão em dificuldades devido a circunstâncias infelizes. Para Freeman, o citado princípio é mais profundo, atuando em um plano diferente, de forma a vincular instituições legais - que especificam direitos de propriedade e contratos - e econômicas - que fazem a produção, o comércio e o consumo⁶⁶⁰.

Nesse contexto, em vez de configurar o sistema econômico de modo a promover idealmente algum outro valor (eficiência⁶⁶¹, utilidade agregada, liberdade de escolha etc.), permitindo que seus benefícios “gotejem” ou “escorram” até aos pobres – como se o seu bem-estar fosse uma reflexão tardia, o princípio da diferença concentra-se primeiro nas perspectivas dos menos favorecidos ao formatar o sistema de propriedade, controle e trocas⁶⁶².

Marina Soares Marinho ressalta que, embora leituras apressadas possam identificar alguma conexão entre o princípio da diferença e a política econômica do *trickle down*, existe uma enorme diferença entre as duas teorias, especialmente no que tange à perspectiva imediata em que os menos favorecidos são colocados: enquanto os menos favorecidos são colocados à margem dos programas governamentais na política do *trickle down*, o princípio da diferença os elege como protagonistas e destinatários das políticas públicas e ações estatais⁶⁶³.

Ainda no âmbito das diferenças entre o *trickle down economics* e o princípio da diferença, na visão de Marina Soares Marinho, em vez de procurar lucrar com as desigualdades, o princípio da diferença busca mitigar os efeitos da loteria natural ao exigir o favorecimento daqueles que estão em pior situação⁶⁶⁴.

Não se pode concluir essa seção sem destacar as precisas palavras de Rawls, para quem “*A distribuição natural não é justa nem injusta; nem é injusto que se nasça em determinada posição social. Isso são meros fatos naturais. Justo ou injusto é o modo como as instituições lidam com esses fatos.*”⁶⁶⁵.

Ora, consoante já mencionado, no modelo de sociedade cooperativa equitativa de homens livres e iguais, os indivíduos concordam em se valer dos acidentes da natureza ou das circunstâncias sociais (sorte bruta), apenas quando disso resultar benefício comum.

⁶⁶⁰ FREEMAN, Samuel. *Rawls*. New York: Routledge, 2007, p. 99.

⁶⁶¹ Marina Soares Marinho sublinha que a dicotomia entre justiça e eficiência é nota frequente na obra de John Rawls. Segundo a autora, Rawls entende que a justiça detém prioridade sobre a eficiência, podendo determinar mudanças na estrutura básica que tornem o sistema econômico menos eficiente (*As funções da tributação. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito*, 2019, p 109).

⁶⁶² FREEMAN, 2007, op. cit., p. 99.

⁶⁶³ MARINHO, 2019, op. cit., p 109.

⁶⁶⁴ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 109.

⁶⁶⁵ Ibidem, p. 122.

Nessa conjuntura, os dois princípios de justiça são um modo equitativo de se enfrentar a arbitrariedade da sorte bruta; e embora apresentem imperfeições em outros aspectos, as instituições que os satisfazem podem ser consideradas justas⁶⁶⁶.

2.7.4 A justiça como equidade e suas interações com a tributação

Consoante mencionado, um dos principais objetivos da teoria de justiça de Rawls é estabelecer princípios de justiça que se apliquem à estrutura básica da sociedade. Considerando que o efeito cumulativo da legislação econômica, tributária e social é o de especificar a estrutura básica da sociedade⁶⁶⁷, parece claro que existe um evidente ponto de interseção entre a teoria de justiça de Rawls e os arranjos político-econômicos e político-sociais possíveis⁶⁶⁸.

Segundo Rawls, os arranjos econômicos e sociais dão forma às necessidades e aspirações que os cidadãos possuem, definindo os tipos de pessoas que são e querem ser. Não são apenas dispositivos institucionais para satisfazer desejos e necessidades existentes, mas também um modo de criar e moldar necessidades para o futuro. Nessa senda, a escolha das instituições econômicas e sociais deve levar em conta razões de justiça, porque as instituições devem ser, além de eficientes e organizadas, justas. Se assim não o forem, devem ser reformuladas⁶⁶⁹.

Naturalmente, Rawls não se ocupa de forma detalhada de princípios de economia ou tributação, somente se interessando por problemas específicos dessas áreas, especialmente nos campos que possuem conexão com a justiça, tais como, por exemplo: *Como deveriam ser organizadas as instituições básicas de tributação e propriedade? Ou: em que patamar se deve fixar o mínimo social?*⁶⁷⁰ A proposta de Rawls não consiste em esmiuçar a teoria econômica nem em contribuir diretamente para a compreensão do funcionamento das instituições sob essa perspectiva. Seu objetivo é, antes, examinar aspectos fundamentais da economia à luz dos princípios de justiça, dado que uma teoria da justiça voltada à estrutura básica da sociedade requer, inevitavelmente, a análise dos arranjos econômicos e tributários que a sustentam.⁶⁷¹

⁶⁶⁶ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 122.

⁶⁶⁷ Ibidem, p. 322/323.

⁶⁶⁸ Na visão de Rawls, os arranjos econômicos e sociais dão forma às necessidades e aspirações que os cidadãos possuem, definindo os tipos de pessoas que são e querem ser. Não são apenas dispositivos institucionais para satisfazer desejos e necessidades existentes, mas também um modo de criar e moldar necessidades para o futuro (RAWLS, 2008, op. cit., p. 323).

⁶⁶⁹ Ibidem, p. 323. Cabe aqui recordar que, para Rawls, a justiça é a primeira virtude das instituições sociais, assim como a verdade o é dos sistemas de pensamento. Dessa forma, as Leis e instituições, por mais eficientes e bem-organizadas que sejam, devem ser reformuladas ou abolidas se forem injustas (RAWLS, 2008, op. cit., p. 4).

⁶⁷⁰ Ibidem, p. 329/330.

⁶⁷¹ Ibidem, p. 330.

Rawls entende que os sistemas econômicos e sociais fazem parte da estrutura básica da sociedade, devendo ser estruturados dentro de um contexto de instituições políticas e jurídicas adequadas para que os resultados produzidos sejam justos. Para implantar essas instituições, de acordo com aquilo que já foi mencionado em momento anterior da presente pesquisa, o Estado deve se dividir em quatro setores básicos: alocação, estabilização, transferência e distribuição.

Os setores de alocação e estabilização se destinam a manter a eficiência geral da economia de mercado. Enquanto o sistema de alocação busca manter o sistema de preços razoavelmente equilibrado, bem como evitar a concentração de mercados, através da utilização de impostos e subsídios, o setor de estabilização objetiva criar condições de pleno emprego e possibilitar a livre escolha da ocupação, assegurados por uma forte demanda⁶⁷².

O setor de transferências busca garantir um mínimo de bem estar social aos cidadãos, buscando protegê-los de contingências e da natural inaptidão do sistema de mercado de atender às necessidades. De acordo com Rawls, um sistema competitivo de preços assegura a livre escolha de ocupação, conduzindo à eficiência no uso de recursos e nas alocações de mercadorias entre os consumidores. No entanto, esse sistema não se pauta por razões de necessidade, razão pela qual não pode servir como único instrumento de distribuição dos resultados. O sistema de transferência busca, então, garantir um certo nível de bem estar social, bem como atender às exigências de necessidade⁶⁷³.

Repise-se, a distribuição dos resultados produzidos pela sociedade não pode ficar unicamente sob a responsabilidade do sistema de livre mercado, devendo o Estado se valer do setor de transferência para garantir um certo nível de bem-estar aos cidadãos e atender às exigências de necessidade⁶⁷⁴.

Esse nível de bem-estar é conhecido como mínimo social. Essas condições sociais mínimas são, para Rawls, indispensáveis para que os indivíduos possam exercer suas liberdades e seus direitos básicos e devem ser asseguradas por Estado em razão de a “garantia do mínimo social ser um elemento constitucional essencial”⁶⁷⁵.

Como bem destaca Carlos Alexandre de Azevedo Campos, a noção de mínimo existencial em Ricardo Lobo Torres, que se refere a direitos relacionados a situações existenciais dignas, aproxima-se da ideia de mínimo social tratada por Rawls⁶⁷⁶.

⁶⁷² RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 344.

⁶⁷³ Ibidem, p. 343/344

⁶⁷⁴ Ibidem, p. 344.

⁶⁷⁵ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. Filosofia Política e Tributação. *Revista Jurídica Luso-Brasileira*, Ano 10, N.º 2, p. 91-181. Universidade de Lisboa. Lisboa: Portugal, 2024, p. 133.

⁶⁷⁶ Ibidem, p. 133.

Por fim, o setor de distribuição tem como objetivo preservar uma justiça aproximada das parcelas distribuídas pelo mercado, através da tributação e de ajustes nos direitos de propriedade, com a finalidade de corrigir gradualmente a distribuição de riqueza e impedir concentrações de poder que prejudiquem o valor equitativo da liberdade política e da igualdade equitativa de oportunidades, bem como arrecadar receita para o Estado prestar bens e serviços públicos e realizar as transferências necessárias para atender aos princípios de justiça⁶⁷⁷.

A análise da exposição de Rawls quanto aos quatro setores acima mencionados, bem como de suas ligações com as receitas e despesas estatais revela que o autor enxerga a tributação como um instrumento de atuação estatal para além da mera arrecadação de recursos financeiros para o Estado.

Decerto, além da tributação com finalidade arrecadatória, necessária para custear a prestação de serviços públicos, fornecimento de bens e realização de transferências necessárias ao princípio de justiça (que se insere dentro da segunda parte do setor de distribuição), Rawls admite a utilização de impostos e subsídios para manter a eficiência geral da economia de mercado, através dos setores de alocação e estabilização, além da tributação com objetivo de desconcentrar riquezas e diluir poder (que se insere dentro da primeira parte do setor de distribuição), de forma a preservar as igualdades equitativas de liberdade política e de oportunidade⁶⁷⁸.

A preocupação de Rawls com a construção de uma teoria de justiça, que consagre os valores liberdade e igualdade, é claramente compatível com a utilização de uma tributação bastante progressiva sobre renda e propriedade, que sirva de instrumento para a implementação de políticas públicas de redistribuição e desconcentração de rendas e riquezas, na linha do que consta da Constituição Federal de 1988 (art. 1º, 3º e 170, da CF/88).

2.7.4.1 Tributação e o primeiro princípio de justiça de Rawls

Tradicionalmente, um dos argumentos mais usados para justificar uma tributação mais pesada sobre os indivíduos mais ricos é o princípio da diferença de John Rawls. De fato, a lógica é quase que intuitiva: as desigualdades de renda e riqueza somente são permitidas quando beneficiam os menos favorecidos, razão pela qual o Estado deve se valer da tributação para onerar mais pesadamente os mais abastados, de forma a financiar as políticas públicas⁶⁷⁹.

⁶⁷⁷ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 342/348.

⁶⁷⁸ Ibidem, p. 345/347.

⁶⁷⁹ MARINHO, Marina Soares. *As funções da tributação*. Belo Horizonte: Letramento, 2019, p. 114.

Entretanto, Linda Sugin observa, acertadamente, que existe um grande campo de atuação para a tributação com viés redistributivo ou desconcentrador no âmbito do primeiro princípio de justiça da teoria de Rawls. De acordo com Sugin, o primeiro princípio da teoria de Rawls pode impor providências ou limitações ao sistema tributário, com base na exigência de que cada indivíduo tenha liberdades básicas iguais, que têm sido pouco exploradas pelos pesquisadores e estudiosos da matéria⁶⁸⁰.

Com efeito, para Linda Sugin, o primeiro princípio de justiça seria incompatível com qualquer sistema tributário que permita desigualdades econômicas que possuam o condão de interferir na integridade do sistema político. Assim, onde concentrações de riqueza produzissem ou pudessem produzir concentrações de poder político, o primeiro princípio exigiria que o sistema tributário atuasse contra as concentrações de riqueza politicamente ameaçadoras para o valor equitativo das liberdades políticas iguais⁶⁸¹.

Embora reconheça a importância do direito de propriedade e do sistema de mercados competitivos, a teoria da justiça de John Rawls manifesta uma preocupação recorrente com a acumulação excessiva de renda e riqueza, sobretudo em razão de seus impactos sobre o valor equitativo das liberdades políticas e a igualdade equitativa de oportunidades.

Em diversas passagens de suas obras, Rawls afirma expressamente que o Estado deve adotar medidas para prevenir ou mitigar a concentração excessiva de propriedade e riqueza. Essa preocupação é amplamente evidenciada em textos fundamentais do autor, como *Uma teoria da Justiça*⁶⁸², *O Liberalismo político*⁶⁸³ e *Justiça como equidade*⁶⁸⁴.

⁶⁸⁰ SUGIN, Linda. Theories of Distributive Justice and Limitations on Taxation: What Rawls Demands from Tax Systems. *Fordham Law Review*. V. 72, 2004, p. 2004/2006. Mariana Soares Marinho segue essa mesma linha, destacando que os pesquisadores de Direito Tributário teriam mais sucesso em procurar as delimitações da tributação no primeiro princípio de justiça que no princípio da diferença (MARINHO, 2019, op. cit., p. 114).

⁶⁸¹ SUGIN, op. cit., p. 2006.

⁶⁸² A título de exemplo, conferir: “Devem ser estabelecidas adaptações do mercado livre dentro de uma estrutura de instituições políticas e legais que regule as tendências globais dos eventos econômicos e preserve as condições sociais necessárias para a igualdade equitativa de oportunidades. Os elementos dessa estrutura são bastante familiares, embora possa ser útil relembrar a importância de se evitarem acúmulos excessivos de propriedade e riqueza e de se manterem iguais oportunidades de educação para todos” (RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 88).

⁶⁸³ Como exemplo, verificar: “Os dois princípios também especificam uma forma ideal para a estrutura básica, à luz da qual os processos institucionais e procedimentais existentes são restringidos e ajustados. Entre essas restrições estão os limites à acumulação de propriedade (principalmente quando existe a propriedade privada de bens de produção), que derivam dos requisitos do valor equitativo da liberdade política e da igualdade equitativa de oportunidades, e os limites baseados em considerações de estabilidade e de inveja escusável, ambas ligadas ao bem primário essencial do autorrespeito” (RAWLS, John. *O liberalismo político*. 2ª ed. São Paulo: Editora Ática, 2000b, p. 337).

⁶⁸⁴ A título de exemplo, conferir: “É preciso estabelecer um sistema de mercado livre no contexto de instituições políticas e legais que ajuste as tendências de longo prazo das forças econômicas a fim de impedir a concentração excessiva da propriedade e da riqueza, sobretudo aquela que leva à dominação política.” (RAWLS, John. *Justiça como equidade: uma reformulação*. KELLY, Erin (org.). Tradução: Cláudia Berliner. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 62).

Há uma clara percepção de que a concentração de poder econômico ameaça o livre exercício das liberdades políticas⁶⁸⁵. Ademais, segundo Rawls, historicamente, os sistemas legais têm falhado em adotar medidas corretivas necessárias para assegurar o valor equitativo da liberdade política⁶⁸⁶.

As concentrações de renda e riqueza podem comprometer o exercício da liberdade política e das demais liberdades, quando os detentores de maiores recursos econômicos tiverem a possibilidade de usar suas vantagens financeiras para controlar o curso do debate público⁶⁸⁷. Na visão de Rawls, essas desigualdades irão possibilitar aos mais abastados exercer uma influência maior sobre a produção legislativa, de forma a conseguir aprovar projetos que favoreçam suas posições privilegiadas⁶⁸⁸.

Dentre os instrumentos aptos a garantir o valor equitativo da igual liberdade política, Rawls enxerga a utilização da tributação progressiva, especialmente sobre propriedades, doações e heranças (e, em alguns casos, sobre a renda), como um meio de proteger a estrutura básica da sociedade, evitando concentrações excessivas de riqueza e poder que possam solapar o valor da liberdade igual em uma democracia⁶⁸⁹.

Como já exposto, dentro da concepção de sociedade idealizada por Rawls, o Estado possui entre suas funções (setor de distribuição) preservar uma justiça aproximada nas parcelas distributivas por meio da tributação e dos ajustes necessários sobre o direito de propriedade.

Rawls adverte, contudo, que a finalidade desses tributos e normas não seria obter recursos para o Estado, “*mas corrigir gradual e continuamente, a distribuição da riqueza e impedir as concentrações de poder que prejudiquem o valor equitativo da liberdade política e igualdade equitativa de oportunidades*”⁶⁹⁰.

Cabe destacar, por último, que não se nega ou desconhece que a utilização da tributação com a finalidade de desconcentrar riquezas encontra-se potencialmente em zona de conflito

⁶⁸⁵ No mesmo sentido, conferir: EDMUNDSON, William A. *John Rawls: Reticent Socialist*. New York: Cambridge University Press, 2017, p. 53 e MARINHO, Marina Soares. *As funções da tributação*. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito, 2019, p. 116.

⁶⁸⁶ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 279.

⁶⁸⁷ Atualmente, como se viu na presente pesquisa, os níveis de concentração de renda e riqueza têm se mostrado potencialmente ameaçadores à integridade do jogo democrático. Exemplos recentes, inclusive, têm apontado para indivíduos muito ricos interferindo diretamente ou indiretamente no jogo político. William A. Edmundson destaca a existência de trabalhos empíricos recentes que apoiam a ideia do senso comum de que os muito ricos exercem uma influência desproporcionalmente grande sobre a política nos Estados Unidos. Segundo Edmundson, também há evidências empíricas de que os americanos muito ricos tendem a ser muito ativos politicamente e tendem, de fato, a compartilhar um certo ponto de vista político, especialmente sobre questões de tributação e regulamentação econômica, que é amplamente variante das visões da grande maioria da população (EDMUNDSON, op. cit., p. 61)

⁶⁸⁸ RAWLS, 2008, op. cit., p. 278.

⁶⁸⁹ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008, , p. 348.

⁶⁹⁰ Ibidem, p. 346.

com o direito de propriedade, que é reconhecido por Rawls como uma liberdade básica ou direito fundamental.

Nada obstante, a solução do eventual conflito encontra-se previsto na própria teoria de Rawls, que ressalva expressamente que nenhuma liberdade básica é absoluta, podendo ser objeto de limitação quando entrarem em conflito umas com as outras, de maneira que possam ser combinadas dentro de um sistema único ou harmônico.⁶⁹¹

Por outro lado, o primeiro princípio de justiça confere ao valor equitativo das liberdades políticas certa prioridade sobre as demais liberdades/direitos⁶⁹², razão pela qual é plenamente justificável a limitação de outros direitos, como, por exemplo, direito de propriedade, através da tributação, nos casos em que concentrações de renda e riqueza possam afetar o valor equitativo das liberdades políticas.

2.7.4.2 Tributação e o segundo princípio de justiça de Rawls

O segundo princípio de justiça da teoria de John Rawls atua sobre a distribuição da renda e riqueza produzidas em uma sociedade. Esse princípio parte de uma premissa: o mercado pode (e frequentemente) produz resultados injustos quanto à distribuição dos bens e produtos resultantes da cooperação social.

Nesse contexto, a finalidade do segundo princípio é regular como as instituições da estrutura básica devem lidar com as desigualdades sociais e econômicas resultantes do livre mercado. Basicamente, o segundo princípio estabelece os critérios elementares para a realização da justiça distributiva em uma sociedade liberal.

Como já dito, na visão de Rawls, as desigualdades socioeconômicas devem satisfazer a duas exigências: a) devem estar vinculadas a posições e cargos abertos a todos os indivíduos, em um contexto de igualdade equitativa de oportunidades; 2) devem se estabelecer em benefício dos indivíduos menos favorecidos da sociedade⁶⁹³.

A igualdade de oportunidades, na teoria de justiça de Rawls, conforme já exposto, deve ser efetiva. Nessa conjuntura, há uma preocupação específica em se evitar a acumulação

⁶⁹¹ RAWLS, John. *Justiça e democracia*. AUDARD, Catherine (org.). Tradução: Irene A. Paternot. São Paulo: Martins Fontes, 2000^a, p. 150. No mesmo sentido, Marina Soares Marinho entende que eventual conflito entre a tributação com o objetivo de desconcentrar renda e riqueza e o direito de propriedade é resolvido pela limitação do direito de propriedade, eis que não existem liberdades básicas absolutas (*As funções da tributação*. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito, 2019, p. 121).

⁶⁹² Nesse sentido, conferir RAWLS, John. *Justiça como equidade: uma reformulação*. KELLY, Erin (org.). Tradução: Cláudia Berliner. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 211.

⁶⁹³ DOMINGUES, Nathália Daniel. *Tributação da herança: o resgate da função redistributiva do tributo na realidade brasileira*. Dissertação de mestrado. UFMG, 2016, p. 44.

excessiva de renda e riqueza e garantir a igualdade de acesso à educação para todos⁶⁹⁴. Com base no desenho de funções estatais apresentadas por Rawls, é possível afirmar que a tributação se apresenta como a melhor forma de garantir a igualdade equitativa de oportunidades⁶⁹⁵.

O setor de distribuição tem a função de arrecadar recursos para que o Estado possa fornecer bens públicos e realizar as transferências necessárias ao atendimento do princípio da diferença⁶⁹⁶. Trata-se da dimensão mais relevante da tributação com finalidade redistributiva: arrecadar recursos e prestar serviços ou fornecer bens aos cidadãos⁶⁹⁷.

Por outro lado, Rawls também vê a tributação como forma de se evitar concentrações excessivas de riqueza e renda que possam prejudicar a igualdade equitativa de oportunidades. Essa função, que também se encontra dentro do escopo do setor de distribuição, não busca aumentar a receita arrecadada pelo Estado, mas sim impedir concentrações de riqueza e renda que ponham em risco a igualdade equitativa de oportunidades⁶⁹⁸.

Quanto ao princípio da diferença, não se deve olvidar de seu conteúdo fortemente igualitário “*no sentido de que, se não houver uma distribuição que melhore a situação de ambas as pessoas (limitando-nos ao caso de duas pessoas, para simplificar), deve-se preferir uma distribuição igualitária*”⁶⁹⁹.

Nesse contexto, Rawls entende possível “*transferir pelo menos parte do grande ganho dos mais favorecidos para os menos favorecidos, por meio da tributação*”, de forma a atender ao princípio da diferença⁷⁰⁰. Trata-se de evidente utilização de normas tributárias com efeito redistributivo, de forma a corrigir ou atenuar os resultados produzidos naturalmente pelo mercado.

Nessa linha, como já dito, o setor de distribuição tem papel fundamental, eis que possui entre uma de suas funções arrecadar recursos, através da utilização dos tributos, para financiar o fornecimento de bens e prestação de serviços, além de garantir um mínimo social, que garanta bem-estar aos indivíduos⁷⁰¹.

⁶⁹⁴ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 88. Samuel Freeman afirma que Rawls enxerga que a igualdade equitativa de oportunidades impõe uma preocupação quanto à acumulação excessiva de propriedade e riquezas, bem como de se garantir oportunidades de acesso igual à educação para todos (Rawls. New York: Routledge, 2007, p. 90).

⁶⁹⁵ No mesmo sentido é o pensamento de Samuel Freeman e Marina Soares Marinho (FREEMAN, 2007, op. cit. e MARINHO, Marina Soares. *As funções da tributação*. Belo Horizonte: Letramento; 2019, p. 106.

⁶⁹⁶ RAWLS, 2008, op. cit., p. 347.

⁶⁹⁷ MARINHO, op. cit., 2019, p. 106.

⁶⁹⁸ RAWLS, 2008, op. cit., p. 345/346.

⁶⁹⁹ Ibidem, p. 90.

⁷⁰⁰ RAWLS, John. *Justiça como equidade: uma reformulação*. KELLY, Erin (org.). Tradução: Cláudia Berliner. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 95/96.

⁷⁰¹ RAWLS, 2008, op. cit., p. 346/348.

2.7.4.3 Tributação redistributiva e desconcentradora: compatibilidade com a CF/88

Os níveis de desigualdade que se verificam atualmente no Brasil são altíssimos, mostrando-se incompatíveis com os dois princípios de justiça de Rawls. Em primeiro lugar, porque a concentração de renda e riqueza atual tem se apresentado como uma ameaça à igual liberdade política e à própria democracia, dado a inquestionável influência que os indivíduos mais ricos têm sobre o processo político. Em segundo lugar, porque os níveis atuais de desigualdade têm transformado a igualdade efetiva de oportunidades em letra morta, em virtude da divisão da sociedade brasileira em “castas superiores”, que possuem acesso à saúde, educação, lazer etc. e “marginalizados”, que apenas conseguem sobreviver. Por último, além desses altos índices de desigualdades não produzirem benefícios em favor dos menos favorecidos, têm gerado ainda mais concentração de renda e riqueza em benefício dos mais ricos.

Conforme sublinha Carlos Alexandre de Azevedo Campos, a influência e as possibilidades de utilização da Teoria de Justiça de Rawls no campo da tributação são enormes. Decerto, é possível afirmar que uma incidência fortemente progressiva de tributos sobre a renda e o patrimônio, com transferência de riquezas dos mais ricos para os mais pobres, aliada a gastos relacionados a direitos sociais como educação e saúde, em benefício dos menos afortunados, configuram meios adequados para cumprir os princípios de justiça de Rawls e reduzir as desigualdades profundas e resilientes enraizadas na sociedade brasileira⁷⁰².

Realmente, a despeito da teoria de justiça de Rawls admitir, em tese, desenhos tributários distintos, à medida que as sociedades se apresentam concretamente com desigualdades potencialmente violadoras aos princípios de justiça, as concepções de Rawls passam a impor condições e limites aos sistemas fiscais⁷⁰³. Acertadamente, Linda Sugin afirma que, quanto mais longe uma sociedade se encontra da igualdade, mais trabalho um sistema fiscal deve fazer para contribuir para a justiça⁷⁰⁴. Nesse contexto, a teoria de justiça de Rawls serve como fundamento filosófico para justificar uma tributação bastante progressiva sobre renda e propriedade, no Brasil, de modo a promover a redistribuição e/ou a desconcentração de rendas e riquezas, com a finalidade de reduzir desigualdades.

⁷⁰² CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. *Filosofia Política e Tributação*. *Revista Jurídica Luso-Brasileira*, Ano 10, N.º 2, p. 91-181. Universidade de Lisboa. Lisboa: Portugal, 2024, p. 134.

⁷⁰³ SUGIN, Linda. Theories of Distributive Justice and Limitations on Taxation: What Rawls Demands from Tax Systems. *Fordham Law Review*. V. 72, 2004, p. 2010.

⁷⁰⁴ SUGIN, Linda. A Philosophical Objection to the Optimal Tax Model. *Tax Law Review*, Vol. 64, p. 229, 2011, p. 280.

Como explorado em outra parte dessa pesquisa, as normas tributárias podem assumir funções de redistribuição e desconcentração de rendas e riquezas. A função redistributiva é aquela que busca obter recursos para o Estado, para, em um momento posterior, destiná-los a políticas públicas destinadas aos mais pobres⁷⁰⁵. Trata-se de função eminentemente fiscal da norma tributária, eis que a finalidade imediata é arrecadar recursos para o Estado. Em contrapartida, a função desconcentradora busca atuar sobre o acúmulo excessivo de rendas e riquezas nas mãos dos indivíduos mais ricos, promovendo sua desconcentração. Essa função tem cunho extrafiscal, tendo em vista que sua finalidade imediata é promover a redução das desigualdades econômicas.

As duas situações são plenamente compatíveis com a Constituição Federal de 1988⁷⁰⁶, que arrola como objetivos do Estado brasileiro a erradicação da pobreza e a construção de uma sociedade, livre, justa, solidária e menos desigual (art. 1º, 3º e 170 da CF/88). Tais objetivos, como já mencionado, podem e devem ser buscados através de um sistema tributário justo e não regressivo, sempre respeitando-se a garantia constitucional do não confisco (art. 145, §3º, §4º e 150, IV, CF/88).

⁷⁰⁵ Ricardo Lobo Torres apresenta uma distinção relevante entre redistribuição e distribuição de renda. A redistribuição ocorre por meio do gasto público, manifestando-se em políticas voltadas à transferência de recursos dos mais ricos para os mais pobres. Já a distribuição de renda, por sua vez, não se concentra prioritariamente no gasto público subsequente, mas busca, sobretudo, mitigar a concentração de renda e riqueza. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário - Volume II - Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005a, p. 348.

⁷⁰⁶ Sergio André Rocha entende que a utilização de tributos simplesmente para “empobrecer” os mais ricos não encontra fundamento na Constituição Federal (*Fundamentos do direito tributário brasileiro*. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito, 2020, p. 114). Consoante exposto, a finalidade da função desconcentradora das normas tributárias não é empobrecer os ricos, mas reduzir desigualdades, que é um dever do Estado brasileiro. Além disso, as funções das normas tributárias são exercidas de forma preponderante, não se devendo olvidar que eventual norma desse tipo acabará por arrecadar recursos que serão usados, posteriormente, em gastos públicos.

3 PROGRESSIVIDADE, EFEITOS REGRESSIVOS E EC Nº 132/2023

Já foi apresentada, de forma preliminar, a noção de progressividade, bem como sua relação com a desigualdade e com a capacidade contributiva. Neste capítulo, a progressividade será abordada com maior profundidade, examinando-se aspectos essenciais para a presente pesquisa.

Serão analisadas, além das questões conceituais, a abrangência e os fundamentos econômicos e jurídicos da progressividade tributária. Além disso, nesse capítulo serão discutidas as principais críticas dirigidas ao uso de tributos progressivos, assim como as respostas a esses questionamentos. Também será examinado o principal limite à progressividade, representado pelo princípio do não confisco, além dos efeitos regressivos decorrentes da tributação indireta.

Embora a recente reforma tributária tenha se concentrado na simplificação do sistema tributário, algumas alterações introduzidas pela Emenda Constitucional nº 132/2023 podem impactar a progressividade do sistema como um todo. Por essa razão, tais modificações também serão objeto de análise neste capítulo.

3.1 Progressividade: conceito, esboço histórico e fundamento

3.1.1 Conceito: importância das alíquotas e da base de cálculo

Tradicionalmente, o conceito de progressividade é associado a elevação de alíquotas à medida que cresce o montante tributável⁷⁰⁷. Em outras palavras, a progressividade significa que o tributo será graduado de forma a atingir, por alíquotas maiores, as bases tributárias mais elevadas⁷⁰⁸.

A proporcionalidade, por sua vez, implica a utilização de uma alíquota invariável, independentemente do aumento da base de cálculo. O valor a se pagar irá se alterar apenas em razão do aumento da base de cálculo, não em função da alíquota⁷⁰⁹.

Já os impostos regressivos são aqueles onde as alíquotas diminuem à medida que se

⁷⁰⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 300.

⁷⁰⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário - Volume III - Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005b, p. 351. Na mesma linha, Misabel Derzi (em atualização à obra de Aliomar Baleeiro) aponta que os tributos progressivos são aqueles cujas alíquotas crescem à medida que se eleva a quantidade ou valor da coisa tributada, em contraste com a relação constante dos impostos simplesmente proporcionais” (BALEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, atualização de Misabel Derzi, 8. ed., Rio de Janeiro, Forense, 2010, p. 1.161).

⁷⁰⁹ ABRAHAM, Marcus. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 3ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022, p. 119/120.

aumenta a base de cálculo. Também é comum falar em regressividade quando os tributos oneram de forma pesada os mais pobres, como, por exemplo, a cobrança por cabeça (“capitação”), onde se cobra o mesmo valor de todos⁷¹⁰.

De acordo com o critério da “capitação”, todo contribuinte deve pagar a mesma quantia de tributo, independentemente se ele obtém renda e o quão elevada ela seja. Nesse modelo, os impostos são iguais para todos e são coletados por cabeça, estando ligados à mera existência da pessoa, e não a sua capacidade econômica.

No que tange aos tributos progressivos, é interessante apontar que a progressividade pode ser dividida em simples e graduada. Na progressão simples, cada alíquota maior se aplica por inteiro a toda base tributária. Na progressão graduada, cada alíquota maior incide apenas sobre a parcela de valor compreendida entre um limite inferior e o limite superior, de modo que é necessário aplicar tantas alíquotas quantas sejam as parcelas de valor, para depois somar todos esses resultados e obter o imposto a pagar⁷¹¹.

A progressividade simples pode gerar conflitos com os princípios da isonomia e da capacidade contributiva⁷¹². Nessa linha, Irapuan de Souza Passos e Marcos Aurélio Pereira Valadão acentuam que a progressividade tributária deve ocorrer de forma graduada, ou seja, cada alíquota deverá incidir tão somente sobre a parcela de valor compreendida entre os limites inferior e superior de respectiva faixa, de modo que serão aplicadas tantas alíquotas quantas sejam as faixas de tributação alcançadas pela renda do sujeito passivo. Após a apuração dos valores parciais devidos em cada faixa, somar-se-ão os resultados parciais, obtendo-se o total a pagar⁷¹³.

Dentro dos impostos classificados como graduados, os impostos degressivos são, muitas vezes, confundidos com impostos efetivamente progressivos. Nos impostos degressivos, conjuga-se uma faixa de não tributação, que é aplicável a todos os contribuintes, com renda acima ou abaixo desse patamar, com a incidência de uma alíquota única aplicável a todos aqueles que se encontram acima da faixa de não tributação⁷¹⁴.

⁷¹⁰ PIKETTY, Thomas. *Uma breve história da igualdade*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2022, p. 141.

⁷¹¹ ZILVETI, Fernando Aurelio. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004a, p. 168.

⁷¹² GUTIERREZ, Miguel Delgado. Imposto de Renda: princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade – Série Doutrinária v. XI. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 235.

⁷¹³ PASSOS, Irapuan de Souza; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. A Constituição e a (Re) progressividade do Imposto de Renda no Brasil. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário. RDIET*, Brasília, V. 17, nº 1, p. 37 – 73, Jan-Jun, 2022, p. 48. No mesmo sentido: PAULSEN, Leandro; PÊGAS, Paulo Henrique. Tributação da renda da pessoa física no Brasil: análise dos últimos 27 anos como base para reflexão e debate com vista à reforma tributária. *Revista Tributária e de Finanças Públicas. RTrib.* v. 154, p. 106

⁷¹⁴ LAVEZ, Raphael Assef. *Progressividade no Imposto sobre a Renda: capacidade contributiva, desigualdade e direitos fundamentais*. São Paulo: IBDT, 2020. Série Doutrinária Tributária, 29, p. 61.

Walter J. Blum e Harry Kalven Jr. detalham a situação com acuidade didática, destacando que, sob uma única taxa de imposto, a concessão de uma isenção a todos os contribuintes pode acarretar um resultado progressivo. De acordo com os autores, isso ocorre porque os contribuintes têm uma fração progressivamente maior de suas rendas sujeita a imposto, uma vez que ultrapassam o nível de isenção⁷¹⁵.

Embora possam produzir efeitos progressivos, os impostos degressivos não são, dentro das classificações tradicionais, propriamente progressivos, porque não possuem variação de alíquota à medida que cresce a base de cálculo.

Nesse mesmo sentido, cabe ressaltar, outrossim, que a imunidade garantida ao mínimo existencial tem fundamento distinto da progressividade tributária, razão pela qual eventuais efeitos progressivos, decorrentes da combinação desses institutos, são ocasionais e não servem para justificar o cumprimento de eventual mandamento que imponha progressividade para determinada espécie tributária.

Apesar de a progressividade ter íntima conexão com a variação das alíquotas, diversos autores têm destacado que, quando se trata de tributação progressiva, a base é tão importante quanto as alíquotas⁷¹⁶. Realmente, de nada adianta possuir uma estrutura tributária com alíquotas progressivas e elevadas, se a base tributária (base de cálculo) possui diversas brechas (isenções, deduções, tratamentos diferenciados etc.) que permitem sua erosão.

Como bem pontua Raphael Assef Lavez, a efetividade da progressividade depende da previsão de uma base tributária abrangente⁷¹⁷. Evidentemente, isso não quer dizer que não se deve admitir isenções ou deduções da base de cálculo.

No entanto, não se deve olvidar que as hipóteses de dedução, isenção e/ou tratamento diferenciado implicam distorções na alocação da carga tributária e mitigações quanto aos objetivos relacionados à progressividade.

Em primeiro lugar, porque reduzem a abrangência que se espera da base tributável de um tributo progressivo. Em segundo lugar, porque tratamentos diferenciados (isenções, benefícios fiscais etc.) importam em gasto tributário (renúncia de receita), que acaba por romper com o principal critério de comparação em matéria tributária. Em terceiro lugar, porque acabam por macular uma das ideias principais que subjaz à progressividade, qual seja: aqueles com maior capacidade contribuem para os custos estatais em maior proporção (concretização da

⁷¹⁵ BLUM, Walter J.; KALVEN JR, Harry. The Uneasy Case for Progressive Taxation. *The University of Chicago Law Review* 19, no. 3 (1952), p. 420.

⁷¹⁶ ATKINSON, Anthony B. *Desigualdade: o que pode ser feito?* São Paulo: LeYa, 2015b, p. 90.

⁷¹⁷ LAVEZ, Raphael Assef. *Progressividade no Imposto sobre a Renda: capacidade contributiva, desigualdade e direitos fundamentais*. São Paulo: IBDT, 2020. Série Doutrinação Tributária, 29, p. 207

capacidade contributiva). Nesse sentido, quanto mais exceções ou tratamentos diferenciados forem incorporados ao imposto, mais distorções serão infligidas sobre a isonomia, progressividade e capacidade contributiva⁷¹⁸.

Ricardo Lodi Ribeiro salienta que a progressividade deve considerar também o outro elemento quantitativo do fato gerador, qual seja: a base de cálculo. Nesse contexto, a análise da efetiva progressividade de determinado tributo deve ser feita levando-se em conta também a base de cálculo, porque, não raras vezes, a erosão da base de cálculo enfraquece a efetiva progressividade⁷¹⁹.

Atento ao fato de que apenas alíquotas elevadas não são suficientes para garantir a efetividade da progressividade, Anthony Atkinson destaca que a erosão da base tributária é um dos motivos pelos quais as alíquotas efetivas se mostram muito distantes das alíquotas nominais. Tal fato, segundo o autor, tem comprometido o impacto da tributação progressiva⁷²⁰. Em sentido similar, Joseph Stiglitz sustenta que um sistema tributário progressivo, justo e eficiente deveria ser parte importante de uma sociedade dinâmica e justa. Na visão do autor, o sistema tributário americano demanda mudanças, que passam não só pelo aumento de alíquotas, mas também eliminar brechas legais inseridas por lobistas na legislação tributária⁷²¹.

De fato, a progressividade tributária, especialmente nos casos em que está prevista como mandamento constitucional obrigatório (por exemplo, IRPF, ITR e ITCMD - art. 153, III, §2º, I, 153, §4º, I e 155, I, §1º, VI, CF/88)⁷²², não pode ser esvaziada ou enfraquecida através da erosão da base de cálculo por intermédio de isenções, benefícios e tratamentos tributários diferenciados que não encontram justificativa constitucional.

⁷¹⁸ LAVEZ, Raphael Assef. Progressividade no Imposto sobre a Renda: capacidade contributiva, desigualdade e direitos fundamentais. São Paulo: IBDT, 2020, p. 204/207.

⁷¹⁹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Desigualdade e tributação na era da austeridade seletiva – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 216.

⁷²⁰ ATKINSON, Anthony B. *Desigualdade: o que pode ser feito?* São Paulo: LeYa, 2015b, p. 90

⁷²¹ STIGLITZ, Joseph E. *Povo, poder e lucro: capitalismo progressista para uma era de descontentamento*. Rio de Janeiro: Record, 2020, p. 227.

⁷²² Art. 153. *Compete à União instituir impostos sobre:*

(...) III - renda e proventos de qualquer natureza;

(...) VI - propriedade territorial rural;

§ 2º O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

§ 4º O imposto previsto no inciso VI do caput:

I - será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas;

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

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

§ 1º O imposto previsto no inciso I:

VI - será progressivo em razão do valor do quinhão, do legado ou da doação;

Esse esvaziamento ou erosão da base de cálculo, além de enfraquecer ou tornar letra morta a progressividade, distanciando as alíquotas nominais das efetivas, acaba por repercutir na capacidade contributiva e na desigualdade e na concentração de rendas/riquezas, porque são justamente os indivíduos mais ricos que se beneficiam (em maior medida) dessas brechas tributárias ou tratamentos diferenciados.

Quando se analisar especificamente o imposto sobre a renda e propriedade, a pesquisa irá demonstrar que benefícios tributários e tratamentos diferenciados podem esvaziar bastante a base tributável, esfarelando a progressividade, produzindo efeitos regressivos, e servindo como instrumento para acentuar concentração de rendas e riquezas. Dessa forma, quando se trata de tributação progressiva, é importante repisar, uma vez mais, a base é tão importante quanto as alíquotas.

3.1.2 Esforço histórico

Segundo Edwin R. A. Seligman, o registro mais antigo de tributação progressiva de que se tem notícia é encontrado em Atenas. De acordo com o autor, embora haja alguma controvérsia, é possível reconhecer no imposto sobre a propriedade, principalmente sobre a terra, cobrado na época de Sólon (596 a.C.), uma espécie de imposto progressivo⁷²³. O registro histórico seguinte de tributação progressiva é encontrado ainda em Atenas, durante a gestão de Nausinico (380/377 a.C.). A tributação progressiva sobre a propriedade a essa altura, incluía não apenas imóveis, mas também bens pessoais⁷²⁴.

Conquanto José Manuel Gallego Peragon identifique uma espécie de tributação progressiva no *tributum ex censu* romano (Reinado de Sérvio Túlio - século VI a.C.)⁷²⁵, outros autores, como, por exemplo, Edwin R. A. Seligman, apontam que, em Roma, tanto durante a república quanto no império, não se tem notícia de que tributação fosse graduada progressivamente⁷²⁶.

Alguns outros registros históricos esporádicos de tributação progressiva podem ser encontrados na Antiguidade e na Idade Média, em países como França, Itália, Inglaterra e Alemanha. Todavia, é a partir do século XVII, especialmente durante o século XVIII, que os

⁷²³ SELIGMAN, Edwin R. A. *Progressive Taxation in Theory and Practice*. Publications of the American Economic Association, Vol. 9, No. 1/2, 1894, p. 13.

⁷²⁴ SELIGMAN, Edwin R. A. *Progressive Taxation in Theory and Practice*. Publications of the American Economic Association, Vol. 9, No. 1/2, 1894, p. 14.

⁷²⁵ PERAGON, José Manuel Gallego. *Los principios materiales de justicia tributaria*. Granada - Spain: Editorial Comares, 2003, p. 157.

⁷²⁶ SELIGMAN, 1894, op. cit., p. 15.

exemplos de tributação progressiva passam a se tornar mais frequentes.

Edwin S. Cohen, aponta o “*faculty tax*”, que era cobrado como um adicional sobre os impostos sobre a propriedade, ainda durante o século XVII, nos Estados Unidos da América, como gérmen de primeiro imposto progressivo em território norte-americano. Embora tenha se espalhando pelas diversas colônias americanas nos anos seguintes, o referido imposto caiu em desuso no início do século XIX ⁷²⁷. Cabe destacar, outrossim, a instituição de tributação progressiva sobre a renda durante a guerra civil norte americana, através de atos de 1861 e 1862⁷²⁸.

Edwin R. A. Seligman⁷²⁹ destaca que os debates envolvendo a tributação progressiva tornaram-se mais frequentes durante o século XVIII, quando passam a surgir alguns exemplos de tributação progressiva aplicada em ocasiões extraordinárias em diversos locais, como, por exemplo, em Genebra (1709), Saxônia (1742), Holanda (em 1748), Inglaterra (1778), EUA (1798) e Áustria (1799).

Nessa senda, Thomas Piketty afirma que os debates sobre impostos progressivos, embora tenham uma longa história, passam a ganhar corpo a partir do século XVIII, sobretudo durante a revolução francesa, onde diversos livretos propuseram sistemas bastante parecidos com aqueles que vieram a ser implantados em grande escala a partir do século XX⁷³⁰.

Não obstante esses registros históricos, a tributação progressiva começa a se estabelecer de forma definitiva (não mais periódica) a partir do século XIX, com a instituição de impostos progressivos sobre a renda e heranças, em importantes países como Japão – 1887 e Prússia – 1891⁷³¹. A partir do início do século XX, o imposto progressivo se espalha rapidamente por quase todos os países, cabendo destacar os seguintes casos: Reino Unido – 1909, Estados Unidos – 1913 e França – 1920⁷³².

Ao longo do século XX, a tributação progressiva experimentou uma expansão significativa, acompanhada do aumento das alíquotas marginais máximas, tendência que se manteve até aproximadamente a década de 1980. A partir desse período, conforme já mencionado nesta pesquisa, a adoção de políticas fiscais de viés neoliberal levou à implementação de cortes tributários, resultando na redução da progressividade e na diminuição

⁷²⁷ COHEN, Edwin S. Reflections on the U. S. Progressive Income Tax: Its Past and Present. *Virginia Law Review*, Vol. 62, No. 8 (Dec., 1976), p. 1317/1318. No mesmo sentido, conferir Fernando Aurélio Zilveti, *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004a, p. 169.

⁷²⁸ SELIGMAN, op. cit., p. 59.

⁷²⁹ Ibidem, p. 26/30.

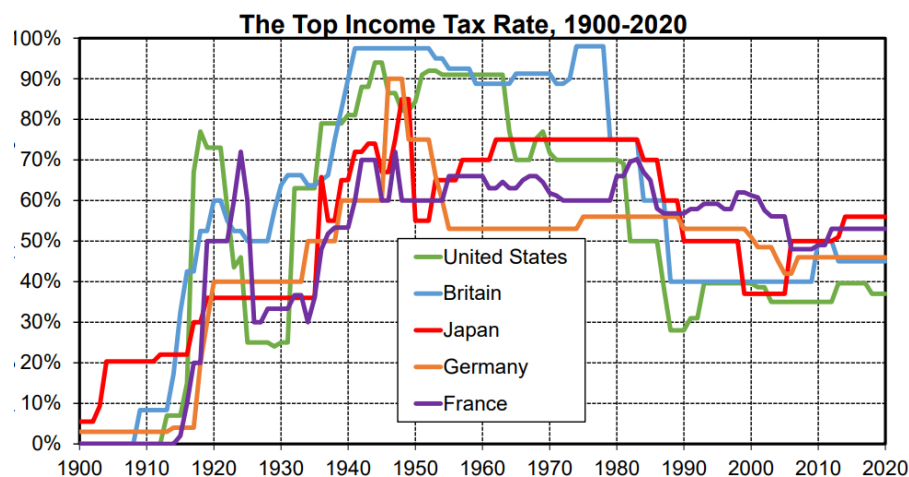
⁷³⁰ PIKETTY, Thomas. *Uma breve história da igualdade*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2022, p. 142

⁷³¹ Exemplos de PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014a., p. 485.

⁷³² Ibidem, p. 485/487.

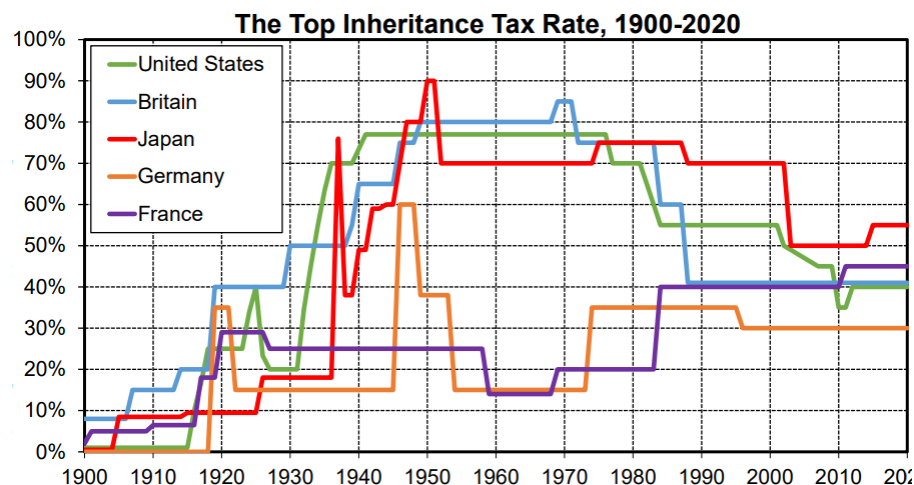
das alíquotas marginais máximas em diversos países, como ilustrado nas figuras a seguir:

Figura 1: Alíquotas Máximas de Imposto de Renda entre 1900-2020



Fonte: Thomas Piketty, 2022, p. 144 e 145⁷³³.

Figura 2: Alíquotas Máximas de Imposto sobre Herança entre 1900-2020



Fonte: Thomas Piketty, 2022, p. 144 e 145⁷³⁴.

As figuras indicam que a tributação progressiva atingiu seu ápice em meados do século XX, especialmente nos EUA e Reino Unido. A verificação dos dados revela que a alíquota marginal do imposto de renda aplicada às rendas mais altas foi, em média, de: 23% nos EUA de 1900 a 1932; 81% de 1932 a 1980; e 39% de 1980 a 2018. Durante esses mesmos períodos,

⁷³³ PIKETTY, Thomas. *Uma breve história da igualdade*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2022, p. 144/145.

⁷³⁴ PIKETTY, Thomas. *Uma breve história da igualdade*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2022, p. 144/145.

a alíquota máxima foi de: 30%, 89% e 46% na Grã-Bretanha; 26%, 68% e 53% no Japão; 18%, 58% e 50% na Alemanha; e 23%, 60% e 57% na França.

A exemplo do que ocorreu com a tributação sobre a renda, a progressividade sobre a herança atingiu a máxima histórica em meados do século XX, especialmente nos EUA e na Grã-Bretanha. A alíquota marginal do imposto sobre heranças aplicada às maiores heranças foi, em média, de: 12% nos EUA de 1900 a 1932; 75% de 1932 a 1980; e 50% de 1980 a 2018. Durante esses mesmos períodos, a alíquota máxima foi de: 25%, 72% e 46% na Grã-Bretanha; 9%, 64% e 63% no Japão; 8%, 23% e 32% na Alemanha; e 15%, 22% e 39% na França.

Dois pontos devem ser destacados: Em primeiro lugar, ao contrário dos impostos sobre a renda, onde todos os países citados tiveram redução da alíquota média máxima a partir de 1980, no caso dos impostos sobre a herança, França e Alemanha tiveram um aumento na alíquota máxima média desse tipo de imposto entre 1980 e 2020. Em segundo lugar, é interessante destacar que nos EUA e no Reino Unido, durante quase meio século (1930-1980), a média das alíquotas máximas de Imposto de Renda superou 80% (oitenta por cento).

É bastante importante mencionar que, a partir de 1980, quando as alíquotas máximas sofreram cortes, os índices de desigualdade e concentração de renda e riqueza registraram aumentos, como se viu no capítulo anterior. Esses dados indicam, mais uma vez, que existe uma relação entre progressividade e desigualdade, sendo possível identificar uma diminuição da desigualdade nos períodos de maior progressividade, bem como um aumento da desigualdade, na maioria dos países, a partir de 1980, com a diminuição da progressividade tributária.

3.1.3 Fundamentos da progressividade⁷³⁵

A conceituação em si da progressividade parece não despertar maiores polêmicas. Já a sua fundamentação ou justificação, por outro lado, tem suscitado muitos debates e divergências ao longo do tempo. Embora a questão tenha sido tangenciada dentro da análise relativa à capacidade contributiva, onde se apontou de forma breve uma eventual ligação entre capacidade contributiva e progressividade, nessa seção serão apresentadas, de forma detalhada, as principais justificativas e fundamentos para a utilização de impostos progressivos e sua relação com a capacidade contributiva, bem como eventuais críticas que têm sido apresentadas a essas teses.

⁷³⁵ A fundamentação filosófica já fez parte da pesquisa no capítulo anterior (marco filosófico e escolha de Rawls), motivo pelo qual não será abordada aqui.

3.1.3.1 Teoria do benefício

Conforme já analisado anteriormente, a teoria do benefício baseia-se em uma lógica comercial, de justiça comutativa, trasladada para o direito tributário. Preconiza uma divisão dos encargos tributários de acordo com as vantagens obtidas pelos cidadãos como resultado da atuação estatal.

No contexto de seu desenvolvimento, a principal função estatal era a proteção patrimonial, razão pela qual passou a se sustentar a ideia de que os impostos deveriam ser graduados e estruturados, segundo aspectos relacionados à proteção que cada contribuinte usufruía por parte do Estado. Nessa ordem, quanto maior o patrimônio ou renda, presumia-se que maiores eram os benefícios que esse cidadão obtinha da proteção estatal⁷³⁶.

A maior parte dos autores que defendem a teoria do benefício trabalham com o conceito de uma graduação meramente proporcional dos impostos. Há, no entanto, autores que, conforme observa Seligman, defendem uma tributação progressiva⁷³⁷.

De acordo com Seligman, esses autores partem de algumas premissas não coincidentes: a) a maioria das despesas públicas destina-se a proteger os ricos contra os pobres (por exemplo, defesa da propriedade e segurança pública); b) Os ricos devem pagar mais em decorrência de certos benefícios exclusivos que obtêm da atividade governamental; c) Os benefícios que os indivíduos mais ricos obtêm da atividade estatal aumentam em progressão geométrica⁷³⁸.

As principais dificuldades para justificar a tributação com base na teoria do benefício são conhecidas. Decorrem, sobretudo, da complexidade em mensurar economicamente as prestações estatais recebidas por cada indivíduo, bem como do fato de que uma parcela significativa desses benefícios é usufruída justamente pelas camadas mais pobres da população. Esses desafios tornam ainda mais problemática a sustentação da progressividade tributária sob essa perspectiva teórica⁷³⁹.

⁷³⁶ SELIGMAN, Edwin R. A. *Progressive Taxation in Theory and Practice*. Publications of the American Economic Association, Vol. 9, No. 1/2, 1894, p. 177. Conforme adverte Raphael Assef Lavez, embora a teoria do benefício se aproxime da capacidade contributiva em termos de resultados, levando a uma maior imposição tributária sobre aqueles com maiores rendimentos ou riqueza, suas premissas são de difícil demonstração, diante da dificuldade de mensurar os benefícios auferidos pelos contribuintes em virtude da existência do Estado e do fornecimento de prestações indivisíveis (*Progressividade no Imposto sobre a Renda: capacidade contributiva, desigualdade e direitos fundamentais*. São Paulo: IBDT, 2020, p. 52-55).

⁷³⁷ SELIGMAN, op. cit., p. 111.

⁷³⁸ Ibidem, p. 120/126.

⁷³⁹ Como bem observado por Andrei Pitten Velloso, os benefícios estatais não têm qualquer relação direta, imediata e necessária com conteúdo econômico da renda ou patrimônio do contribuinte, sobretudo atualmente, onde as prestações estatais vão muito além da mera proteção patrimonial. Ademais, o critério do benefício poderia acabar impondo uma tributação mais pesada sobre os mais necessitados, especialmente diante do fato de que esses

Realmente, ainda que se possa admitir que os mais ricos fossem os mais prejudicados se o Estado deixasse de lhes prestar segurança ou oferecer um serviço de justiça, não se pode mensurar objetivamente esse prejuízo, tampouco se ele seria desproporcional à renda ou patrimônio dos cidadãos mais ricos⁷⁴⁰.

Além disso, conforme bem salientam Joel Slemrod e Jon Bakija, ao se defender a teoria do benefício, mesmo em sua vertente da imposição progressiva, deve se ter em mente que essa teoria, em princípio, não busca amenizar a desigualdade de renda, mas sim "cobrar" corretamente pelos benefícios progressivos dos programas governamentais⁷⁴¹.

Nessa linha, ainda que de alguma forma o verdadeiro benefício de cada família com o governo pudesse ser determinado e que sua responsabilidade tributária fosse definida exatamente nesse valor, não haveria maneira de aliviar as pessoas de baixa renda atribuindo-lhes impostos baixos ou nulos ou aumentando sua renda, através de programas assistenciais.

Por certo, nessa concepção todos deveriam arcar com um valor de imposto que igualasse seu benefício individual da defesa nacional, proteção policial, estradas, e assim por diante. Logo, uma aplicação estrita do princípio do benefício tem implicações radicais tanto para como o governo arrecada dinheiro quanto para como ele o gasta⁷⁴².

3.1.3.2 Teoria do sacrifício

Como já apontado, a capacidade contributiva figura atualmente como principal critério de repartição dos ônus tributários. A ideia fundamental é que cada indivíduo contribua para o custeio das atividades estatais de acordo com sua capacidade financeira ou econômica.

Dentro desse contexto, a técnica da proporcionalidade não necessitaria de maiores esforços teóricos para figurar como técnica de graduação dos impostos, pois parece natural concluir que a aplicação de uma alíquota de 10% sobre rendas tributáveis de R\$ 100.000,00 e R\$ 10.000,00 levará a um ônus tributário maior para aqueles contribuintes com maior renda.

Entretanto, diversos autores observaram que a utilização da técnica da proporcionalidade não importava em divisão igualitária do encargo tributário segundo o sacrifício decorrente da imposição tributária. Efetivamente, a submissão de contribuintes com

cidadãos recebem prestações sociais mais expressivas (*O princípio da Isonomia Tributária - Da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 149).

⁷⁴⁰ LAVEZ, Raphael Assef. *Progressividade no Imposto sobre a Renda: capacidade contributiva, desigualdade e direitos fundamentais*. São Paulo: IBDT, 2020, p. 58.

⁷⁴¹ SLEMROD, Joel; BAKIJA, Jon. *Taxing Ourselves: A Citizen's Guide to the Debate over Taxes*. 5ª ed. Cambridge, Massachusetts: The MIT Press, 2017, p. 129.

⁷⁴² Ibidem, p. 129.

capacidades econômicas distintas, a uma mesma alíquota (tributação proporcional), permite que os mais ricos suportem um sacrifício menor do que aqueles mais pobres.

Segundo Edwin R. A. Seligman, os impostos impõem sacrifícios aos indivíduos na medida em que reduzem seus meios para a satisfação de desejos e necessidades. No entanto, o ônus decorrente da renúncia a recursos essenciais para a satisfação de necessidades básicas difere substancialmente daquele associado à renúncia de recursos destinados a desejos menos urgentes ou de caráter supérfluo⁷⁴³. Com efeito, é incontestável que o impacto do sacrifício tributário varia conforme a natureza da necessidade atingida, sendo significativamente mais gravoso quando afeta a subsistência do que quando incide sobre bens ou serviços de luxo.

Realmente, se dois homens têm, respectivamente, uma renda de US\$ 1.000 dólares e US\$ 100.000 dólares, a imposição de uma tributação de 10% sobre cada um deles, submete-os a sacrifícios muito desiguais. O indivíduo que auferir renda de US\$ 1.000 dólares tem, após a tributação, apenas US\$ 900 dólares. Esse homem, possivelmente, irá privar a si mesmo e sua família de itens necessários ao seu bem-estar, em razão da tributação. Em contrapartida, o indivíduo que auferir renda de US\$ 100.000 dólares, tributado a mesma alíquota de 10%, terá, após a tributação, US\$ 90.000 dólares. Esse último homem, caso reduza seus gastos, abrirá mão apenas de luxos, que não satisfazem nenhum desejo urgente ou necessário⁷⁴⁴.

Essa linha argumentativa está alicerçada na premissa de que os recursos econômicos e a renda se agregam segundo uma utilidade marginal decrescente, ou seja, o “valor” de cada unidade monetária, em termos de utilidade e satisfação, diminui à medida que o contribuinte possui ou auferir mais unidades monetárias⁷⁴⁵.

Nessa ordem de ideias, parece provável que US\$ 1 dólar tenha menos “valor” para uma pessoa com um US\$ 1 milhão de dólares de renda do que para uma pessoa com apenas US\$ 1 mil dólares de renda⁷⁴⁶. Dessa forma, a progressividade tributária estaria justificada, na medida em que, com o decréscimo da utilidade marginal de cada unidade monetária, uma maior proporção de unidades monetárias deveria ser expropriada dos contribuintes mais abastados, para que esses indivíduos suportem o mesmo sacrifício sofrido pelos menos afortunados⁷⁴⁷.

Sob as premissas firmadas pela teoria de sacrifício, apresentam-se três perspectivas

⁷⁴³ SELIGMAN, Edwin R. A. *Progressive Taxation in Theory and Practice*. Publications of the American Economic Association, Vol. 9, No. 1/2, 1894, p. 131.

⁷⁴⁴ Ibidem, p. 132.

⁷⁴⁵ LAVEZ, Raphael Assef. *Progressividade no Imposto sobre a Renda: capacidade contributiva, desigualdade e direitos fundamentais*. São Paulo: IBDT, 2020, p. 64.

⁷⁴⁶ BLUM, Walter J.; KALVEN JR, Harry. The Uneasy Case for Progressive Taxation. *The University of Chicago Law Review* 19, no. 3, 1952, p. 456.

⁷⁴⁷ LAVEZ, 2020, op. cit., p. 65.

distintas para dividir os ônus tributários pela sociedade: a) mínimo sacrifício (ou sacrifício marginal); b) igualdade absoluta de sacrifícios; c) igualdade proporcional de sacrifícios.

De acordo com Andrei Pitten Velloso, a perspectiva do mínimo sacrifício pugna por uma tributação progressiva sobre os mais ricos, em razão dessa técnica produzir um sacrifício tributário menor à coletividade (como um todo) do que a tributação proporcional⁷⁴⁸.

Essa concepção tem nítida ligação com ideias utilitaristas, pois se baseia no princípio utilitarista de maximização de bem-estar para o maior número de pessoas. Nesse contexto, se o governo necessita obter uma quantia com a tributação, ele deve começar a arrecadar essa quantia pelos mais ricos, somente passando a tributar os mais pobres após a utilidade dos valores arrecadados dos mais ricos se igualar a utilidade dos valores dos mais pobres⁷⁴⁹.

A teoria do mínimo sacrifício ou sacrifício marginal abarca não só uma política de tributação, mas sobretudo uma política de redistribuição de riquezas, pois pretende que todos os contribuintes, após a tributação, estejam nivelados em termos de igual quantidade de renda ou riqueza⁷⁵⁰.

A teoria do sacrifício mínimo, por buscar um nivelamento total de riquezas e um igualitarismo confiscatório, não se compatibiliza com as ordens constitucionais contemporâneas, inclusive a brasileira, colidindo com princípios e valores consagrados pelas Constituições Modernas Ocidentais, tais como: igualdade, capacidade contributiva, propriedade, vedação ao confisco, livre iniciativa etc.⁷⁵¹.

A ideia de igualdade absoluta de sacrifícios preconiza que os contribuintes sofram uma imposição tributária que lhes imponha idêntica perda de utilidades ou unidades de satisfação, independentemente do quanto isso irá corresponder em termos monetários⁷⁵². Na visão de Andrei Pitten Velloso, o sacrifício igual seria alcançado mediante o pagamento de somas de valores aos quais os contribuintes atribuem valores de utilidade iguais, de forma que se estabelece juízos de igualdade acerca dos sacrifícios individuais dos contribuintes⁷⁵³.

A igualdade de sacrifícios proporcionais pugna que os contribuintes sofram, em virtude da imposição tributária, a mesma perda proporcional de bem-estar ou de utilidades em face da

⁷⁴⁸ VELLOSO, Andrei Pitten. *O princípio da Isonomia Tributária - Da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 155.

⁷⁴⁹ GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, Igualdade e Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 217. No mesmo sentido, conferir José Maurício Conti (*Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 84).

⁷⁵⁰ VELLOSO, op. cit., p. 156.

⁷⁵¹ Ibidem, p. 155. No mesmo sentido, conferir Raphael Assef Lavez. *Progressividade no Imposto sobre a Renda: capacidade contributiva, desigualdade e direitos fundamentais*. São Paulo: IBDT, 2020, p. 66/67.

⁷⁵² LAVEZ, op. cit., p. 68. Na visão de Marciano Seabra de Godoi, a igualdade absoluta de sacrifícios conduziria a uma tributação proporcional (GODOI, 1999, op. cit., p. 217).

⁷⁵³ VELLOSO, op. cit., p. 155.

utilidade total de suas rendas ou riquezas⁷⁵⁴.

De acordo com Raphael Assef Lavez, todos os contribuintes devem perder o mesmo percentual de seu estoque de unidades de satisfação ou utilidades, independentemente do montante de unidade monetária absorvida pelo pagamento do imposto⁷⁵⁵.

Antes de se avançar para as críticas comuns às teorias do sacrifício, cabe esclarecer uma certa confusão acerca da posição de John Stuart Mill quanto à progressividade tributária. De fato, em razão de Stuart Mill defender que a igualdade na tributação demanda sacrifícios iguais dos contribuintes⁷⁵⁶, percebe-se, por vezes, uma associação equivocada de suas ideias a uma necessária tributação progressiva.

Embora tenha defendido que a igualdade na tributação passa pela igualdade de sacrifícios entre os contribuintes, Stuart Mill não foi um defensor da tributação progressiva para todos os tipos de impostos. Na concepção de Stuart Mill, a igualdade de sacrifícios entre contribuintes impõe que se conceda uma isenção sobre os valores considerados indispensáveis à sobrevivência dos indivíduos, devendo ser tributadas as rendas que superem esse valor, não sobre seu total, mas apenas sobre seu excedente⁷⁵⁷. Na verdade, especificamente quanto à progressividade, Mill apresenta posição refratária à sua utilização como regra geral, somente considerando sua utilização justificável nos casos de tributos sobre herança e legado⁷⁵⁸.

Feita essa pequena observação, retorna-se à análise das teorias do sacrifício. Muito embora as teorias possuam contornos distintos, é possível destacar que as três dependem da presença concomitante de condições específicas para fundamentar a tributação progressiva.

As condições são as seguintes: a) possibilidade de equiparação ou relacionamento entre unidades monetárias (recursos financeiros) e unidades de utilidade e/ou satisfação, a fim de se verificar o igual sacrifício; b) curva decrescente da utilidade marginal monetária à medida que se aumenta a renda ou riqueza; c) constância ou semelhança da curva decrescente de utilidade marginal entre todos os contribuintes.

O grau de subjetividade, a indeterminação e a impossibilidade de verificação ou

⁷⁵⁴ GODOI, 1999, op. cit., p. 216.

⁷⁵⁵ LAVEZ, Raphael Assef. *Progressividade no Imposto sobre a Renda: capacidade contributiva, desigualdade e direitos fundamentais*. São Paulo: IBDT, 2020, p. 69. Interessante destacar que, enquanto Marciano Seabra de Godoi enxerga que a teoria dos sacrifícios proporcionais aponta para uma tributação progressiva (1999, op. cit., p. 217), Andrei Pitten Velloso parece entender que sua aplicação pode se dar, “mediante a aplicação de uma alíquota uniforme para todos.” (VELLOSO, Andrei Pitten. *O princípio da Isonomia Tributária - Da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 155).

⁷⁵⁶ Nesse sentido MILL, John Stuart; LAUGHLIN, J. Laurence (ed.). *Principles of Political Economy*. New York: Project Gutenberg Ebook, 2009, p. 516.

⁷⁵⁷ MILL, 2009, op. cit., p. 517/518. No mesmo sentido, conferir SELIGMAN, Edwin R. A. *Progressive Taxation in Theory and Practice*. Publications of the American Economic Association, Vol. 9, No. 1/2, 1894, p. 154/156.

⁷⁵⁸ MILL, 2009, op. cit., p. 518.

demonstração empírica dessas condições, têm fornecido diversos argumentos para as críticas que vêm sendo direcionadas às teorias do sacrifício ao longo dos anos.

Seligman salienta que o “sacrifício” denota algo psíquico ou psicológico, enquanto o imposto retira mercadorias ou valores que são algo material ou tangível. Determinar as relações exatas entre algo psíquico e algo material é impossível. Nenhum cálculo de dores e prazeres pode ser suficiente, pois nenhuma tentativa de reduzir o heterogêneo ao homogêneo pode jamais ter sucesso⁷⁵⁹.

Além disso, Andrei Pitten Velloso adverte que a apreciação que cada cidadão tem de suas unidades de riqueza, utilidades decorrentes e sofrimento relacionado à imposição tributária (ou perda de renda e riqueza) são elementos claramente subjetivos, que envolvem questões psicológicas, que são praticamente imensuráveis⁷⁶⁰.

Decerto, o sacrifício ocasionado por um imposto é apenas um dos fatores problemáticos das teorias do sacrifício. Veja-se, por exemplo, que dois homens podem ter a mesma renda ou riqueza, mas valorizá-las de forma muito diferente. Um pode ser solteiro, enquanto o outro pode ter uma família grande e dependente dele; um pode estar bem de saúde e o outro doente; um pode ter gostos simples, enquanto o outro tem gostos extravagantes; um pode ser avarento e o outro um esbanjador. As variações em cada caso particular são inúmeras, tornando praticamente impossível dizer se o imposto idêntico sobre pessoas com renda ou propriedade idêntica produzirá a mesma pressão, isto é, ocasionará um sacrifício igual⁷⁶¹.

Esses pontos são suficientes para colocar em xeque outro ponto fundamental das teorias do sacrifício, qual seja: a questão da curva decrescente (e constante) da utilidade marginal do capital entre diferentes contribuintes. Com efeito, como bem destacado por Richard A. Musgrave, embora a hipótese de curvas de utilidade marginal decrescentes pareça razoável, a inclinação exata de cada ponto dessas curvas não é conhecida. Além disso, as curvas podem variar entre os indivíduos, motivo pelo qual, as teorias do sacrifício apenas indicam que a imposição tributária deve aumentar conforme aumenta a renda ou riqueza, não se podendo, a partir desse ponto, concluir intuitivamente pela necessidade de progressividade ou seu grau⁷⁶².

⁷⁵⁹ SELIGMAN, Edwin R. A. *Progressive Taxation in Theory and Practice*. Publications of the American Economic Association, Vol. 9, No. 1/2, 1894, p. 144.

⁷⁶⁰ VELLOSO, Andrei Pitten. *O princípio da Isonomia Tributária - Da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 155.

⁷⁶¹ SELIGMAN, op. cit., p. 144. Raphael Assef Lavez aponta que as teorias do sacrifício têm seu ponto fraco justamente na necessidade de estarem ancoradas em comparações interpessoais que elevam o grau de subjetividade e a questões relacionadas às sensações ou sentimentos, que tornam muito difícil sua quantificação (*Progressividade no Imposto sobre a Renda: capacidade contributiva, desigualdade e direitos fundamentais*. São Paulo: IBDT, 2020, p. 70).

⁷⁶² MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy M. *Finanças Públicas: teoria e prática*. Tradução: Carlos Alberto Primo Braga. Rio de Janeiro: Campus; São Paulo: Ed. da Universidade de São Paulo, 1980, p. 185.

3.1.3.3 Teoria do aumento mais que proporcional da renda ou riqueza

Partindo da concepção de que as teorias de sacrifício possuem problemas, Edwin R. A. Seligman busca justificar a tributação progressiva no poder ou capacidade de produzir maior riqueza ou renda que os mais abastados possuem, quando comparados aos mais pobres. De acordo com Seligman, a posse de fortunas ou grandes rendas proporciona ao possuidor uma vantagem decisiva em aumentar seu patrimônio ou renda. Nessa ordem de ideias, a facilidade em aumentar renda ou riqueza cresce mais do que uma proporção aritmética⁷⁶³.

Essa ideia não é nova e encontra respaldo no próprio Adam Smith, que reconhecia expressamente que grandes capitais aumentavam mais depressa do que pequenos capitais. Segundo Smith, “*o dinheiro, diz o provérbio, faz dinheiro. Quando se consegue um pouco, é fácil conseguir mais. A grande dificuldade é conseguir aquele pouco.*”⁷⁶⁴

Por certo, não é difícil concluir que quanto mais recursos possui um indivíduo, mais fácil para ele será conseguir ainda mais, através melhores opções de investimentos, melhores preços, linhas de financiamento etc.

Nesse sentido, José Maurício Conti destaca que um dos principais argumentos a favor da progressividade repousa na ideia de que a capacidade de contribuir para as despesas estatais aumenta mais do que proporcionalmente, isto é, um indivíduo com maiores recursos econômicos goza de maiores possibilidades de aumentar seu patrimônio ou renda do que aquele com menores recursos⁷⁶⁵.

A teoria de Edwin R. A. Seligman possui uma linha de conexão direta com as teorias do sacrifício, conforme o próprio autor admite⁷⁶⁶, razão pela qual as críticas às teorias do sacrifício podem ser transportadas para atacar também essa teoria, nos pontos de conexão entre as duas teses.

3.1.3.4 Piketty e a relação “ $r > g$ ”

Após a publicação de *O capital no século XXI*⁷⁶⁷, a concepção de que o modelo capitalista de produção, em ambientes de baixo crescimento econômico, tem uma tendência

⁷⁶³ SELIGMAN, Edwin R. A. *Progressive Taxation in Theory and Practice*. Publications of the American Economic Association, Vol. 9, No. 1/2, 1894, p. 190/191.

⁷⁶⁴ SMITH, Adam. *A riqueza das nações [e-book]: uma investigação sobre a natureza e as causas da riqueza das nações*. Tradução: Norberto de Paula Lima. 4. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2017, p. 102.

⁷⁶⁵ CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*. São Paulo. Dialética, 1996, p. 75.

⁷⁶⁶ SELIGMAN, 1894, op. cit., p. 192.

⁷⁶⁷ PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014a.

natural a produzir uma espiral de acumulação de riquezas notabilizou-se.

Para Piketty, quando a taxa de remuneração do capital (“r”) excede a taxa de crescimento da economia (“g”), durante um período razoável, como ocorreu na maior parte do século XIX, a riqueza aumenta mais rápido do que a renda ou a produção, fato que pode levar a um crescimento exponencial das desigualdades⁷⁶⁸.

Isso ocorre porque, em um cenário de rendimento do capital superior ao crescimento econômico (“r > g”), os indivíduos detentores de capital, mesmo com pouca poupança, obtêm um acréscimo do seu capital ou riqueza superior ao crescimento econômico da economia como um todo. Nesse cenário, é natural que a riqueza herdada supere àquela construída durante uma vida de trabalho (salários e produção), com elevações substanciais nos níveis de concentração de riqueza entre os indivíduos mais ricos⁷⁶⁹. Trata-se de uma situação que tem se repetido na história da dinâmica do modelo capitalista, mas que é passível de sofrer modificações, através de fatores, mais ou menos, comuns⁷⁷⁰.

Dentre os fatores que contribuíram, durante o século XX, para impedir que a desigualdade retornasse aos níveis verificados no século XIX, Piketty destaca a utilização significativa de impostos progressivos, sobre a renda e a herança, como instrumentos decisivos no processo de redução das desigualdades verificado durante o século XX⁷⁷¹.

Consoante apontado na presente pesquisa, não se pode negar a existência de conexões entre desigualdade e tributação. Obviamente, outros fatores também contribuíram para o processo de redução das desigualdades mencionado acima, tais como o Estado Social, regulamentações legais, educação etc. No entanto, é possível apontar que, em um ambiente de crescimento econômico inferior à taxa de retorno do capital, que é o cenário que predomina na maior parte dos países do mundo, inclusive no Brasil, a tendência de crescimento exponencial da concentração de riqueza é uma realidade, com potencial risco para os valores e princípios de justiça social que se encontram na base das sociedades democráticas modernas⁷⁷². Nesse contexto, a progressividade encontraria fundamento no combate à concentração de renda e riqueza, que se apresenta, historicamente, como uma tendência natural do modelo capitalista da maioria dos países.

⁷⁶⁸ PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014^a, p. 32/33.

⁷⁶⁹ Ibidem.

⁷⁷⁰ REBOUÇAS, Marcus Vinícius Parente. *Tributação e Desigualdade Econômica: Elementos de Tributação Redistributiva para o Brasil do Séc. XXI*. Volume I. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020a, p. 150.

⁷⁷¹ PIKETTY, 2014a., op. cit., p. 364.

⁷⁷² Ibidem, p. 33.

3.1.3.5 Compensação de efeitos regressivos de outros tributos

Outro argumento comumente utilizado para justificar progressividade tributária aparece relacionado a uma possível compensação de efeitos regressivos da tributação indireta. Nesse contexto, determinado imposto deve ser progressivo e atuar como um mecanismo de compensação de outros impostos regressivos. A ideia seria: para alcançar um tratamento igualitário, os impostos indiretos regressivos devem ser contrabalançados por impostos diretos progressivos⁷⁷³.

Raphael Assef Lavez entende que essa linha de justificação da progressividade tem por pressuposto um ideal de tributação proporcional do sistema como um todo, de tal forma que determinado imposto progressivo somente se prestaria para compensar a regressividade de outros tributos. Na visão de Raphael Lavez, esse modelo de tributação progressiva é defendido por aqueles autores que enxergam que o sistema tributário deve ser genericamente proporcional⁷⁷⁴.

Edwin Seligman aponta que essa linha de defesa da progressividade está baseada na concepção de que a tributação proporcional é o ideal a ser buscado, razão pela qual eventuais afastamentos da proporcionalidade, em determinadas situações, devem ser compensados com tributos progressivos. De acordo com Seligman, essa argumentação é uma forma de justificar um imposto progressivo sobre a renda ou a propriedade na prática, sem que se defenda a progressão geral na teoria⁷⁷⁵.

Embora também enxergue a utilização da progressividade como forma de compensar a regressividade de tributos indiretos, Fritz Neumark sustenta que a utilização da progressividade não se limita a buscar um sistema tributário proporcional. Segundo Neumark, após a neutralização dos efeitos regressivos dos impostos indiretos (compensação), e, constatado que a capacidade de contribuir cresce mais do que proporcionalmente às imposições, a progressividade passa a servir de instrumento para se assegurar uma tributação total que corresponda à capacidade contributiva dos contribuintes⁷⁷⁶.

⁷⁷³ SELIGMAN, Edwin R. A. *Progressive Taxation in Theory and Practice*. Publications of the American Economic Association, Vol. 9, No. 1/2, 1894, p. 76.

⁷⁷⁴ LAVEZ, Raphael Assef. *Progressividade no Imposto sobre a Renda: capacidade contributiva, desigualdade e direitos fundamentais*. São Paulo: IBDT, 2020, p. 86.

⁷⁷⁵ SELIGMAN, 1894, op. cit., p. 76.

⁷⁷⁶ NEUMARK, Fritz. *Principios de La Imposicion*. 2ª ed. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1994, p. 190/195. Andre Pitten Velloso aponta que Neumark classificou a progressividade em três categorias. As duas primeiras relacionadas à capacidade contributiva e a terceira vinculada à redistribuição de renda ou do patrimônio. A primeira espécie se destinaria a compensar os efeitos regressivos de determinados tributos, mediante a progressividade de outros. A segunda funda-se na premissa de que a capacidade contributiva cresce mais do que proporcionalmente. A terceira busca empreender a redistribuição de renda ou do patrimônio (O princípio da

Pedro Manuel Herrera Molina, por sua vez, defende que a tributação segundo a capacidade contributiva impõe a progressividade do sistema tributário como um todo. Admite, contudo, que a regressividade de determinados tributos indiretos possa ser compensada, quando, no conjunto do sistema tributário, predominem impostos progressivos⁷⁷⁷.

3.1.3.6 Capacidade contributiva, solidariedade e igualdade

As teorias e teses vistas até aqui para justificar a progressividade, embora não tratem diretamente da capacidade contributiva, acabam tangenciando, de alguma forma, a divisão da carga tributária segundo a capacidade contributiva. Nessa seção, todavia, o que se pretende é analisar de que modo capacidade contributiva e progressividade se relacionam, e em qual medida.

A questão não é bizantina. Ao contrário. Caso se entenda, por exemplo, que a progressividade é inerente à capacidade contributiva, onde existir capacidade contributiva, os impostos deverão ser progressivos. Esse é o entendimento de Américo Lourenço Masset Lacombe, que sustenta que a progressividade é uma decorrência lógica da capacidade contributiva, de modo que todos os impostos devem ser progressivos, alterando-se as alíquotas de acordo com diversos parâmetros, como essencialidade dos bens (IPI e ICMS), renda da pessoa física (IRPF) e valor dos bens (impostos sobre patrimônio)⁷⁷⁸.

Roque Antônio Carraza segue linha parecida quando afirma que todos os impostos, a princípio, devem ser progressivos (com exceção de alguns poucos, como o ICMS e IPI), porque é graças à progressividade que os impostos atendem à capacidade contributiva e a pessoalidade⁷⁷⁹.

No mesmo sentido é o entendimento de José Maurício Conti, que, embora reconheça a existência de diversas críticas quanto à incidência tributária de forma progressiva, entende que essa técnica ou princípio deve ser reconhecido como instrumento eficiente e até mesmo inerente ao princípio da capacidade contributiva⁷⁸⁰.

Luciano Amaro, por sua vez, embora reconheça a ligação entre capacidade contributiva

Isonomia Tributária - Da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p.176).

⁷⁷⁷ HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Capacidad Económica y Sistema Fiscal: Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*. Madri: Marcial Pons, 1998, p. 108/109.

⁷⁷⁸ LACOMBE, Américo Lourenço Masset. *Princípios Constitucionais Tributários*. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 28.

⁷⁷⁹ CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 34ª ed. São Paulo: Editora JusPodivm, 2023, p. 87/88.

⁷⁸⁰ CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*. São Paulo. Dialética, 1996, p. 78.

e progressividade, afirma que essa última não decorre necessariamente da capacidade contributiva, funcionando apenas como um refinamento desse princípio⁷⁸¹.

Sob outra perspectiva, José Casalta Nabais aduz que o princípio da capacidade contributiva não implica necessariamente em exações progressivas. Na visão do autor português, a capacidade contributiva impõe que a tributação se dê de forma meramente proporcional (igualdade no imposto ou igualdade aritmética - fundamentada na justiça comutativa). Dentro desse contexto, a tributação progressiva (igualdade através do tributo ou pelo tributo – fundamentada na justiça distributiva) não teria por fundamento a capacidade contributiva, mas sim o princípio do estado social⁷⁸².

Esse também é o entendimento de Klaus Tipke, que afirma expressamente que não se deduz da capacidade contributiva que as alíquotas devam ser progressivas. As alíquotas progressivas, segundo o referido autor, são admissíveis e compatíveis com a capacidade contributiva, mas não decorrem desse princípio. Decorrem do princípio do estado social⁷⁸³.

Humberto Ávila segue entendimento similar, afirmando que, do princípio da capacidade contributiva, não nasce um dever constitucional de se utilizar a tributação progressiva em todos os tributos. Nas palavras de Ávila, a tributação progressiva pode até decorrer de mandamentos constitucionais, como a redução de desigualdades ou a proteção da vida, por exemplo, mas isso não conduz à conclusão de que essa técnica de tributação advenha da capacidade contributiva. Seu fundamento, segundo Ávila, repousa no princípio da solidariedade social⁷⁸⁴.

Por outro lado, a solidariedade também tem sido muito utilizada pela doutrina europeia (sobretudo na Itália e Espanha) para fundamentar a utilização de impostos progressivos. Exemplo claro disso é a posição de Cláudio Sacchetto, que aponta como um dos efeitos da solidariedade “a conquista do princípio da progressividade na repartição dos tributos”⁷⁸⁵.

Importante setor da doutrina enxerga a igualdade como fundamento da progressividade. Misabel Derzi, em nota de atualização da obra clássica de Aliomar Baleeiro, parece seguir nessa

⁷⁸¹ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 166/167.

⁷⁸² NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Edições Almedina S/A, 2009, p. 493/494 e 577.

⁷⁸³ Tipke chega a afirmar que a incidência tributária progressiva rompe com a igualdade, mas que esse rompimento é justificado pelo princípio do Estado Social, que tem por objetivo, entre outros, a distribuição da renda e do patrimônio (Princípio de igualdade e ideia de sistema no Direito Tributário. In: MACHADO, Brandão. Estudos em homenagem ao professor Ruy Barbosa Nogueira, p. 515-527. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 527)

⁷⁸⁴ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 393/394.

⁷⁸⁵ SACCHETTO, Cláudio. O Dever de Solidariedade no Direito Tributário: O Ordenamento Italiano. In: *Solidariedade Social e Tributação*. GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coord.). São Paulo: Dialética, 2005, p. 25. Na mesma linha, Douglas Yamashita também justifica a progressividade tributária como base na solidariedade social (Princípio da Solidariedade em Direito Tributário. In: *Solidariedade Social e Tributação*. GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coord.). São Paulo: Dialética, 2005, p. p. 62).

linha, destacando que a ideia atual de igualdade obriga o legislador a medidas que importem alteração no *status quo* (algo que a mera proporcionalidade não é capaz de alcançar). Para a referida autora, além disso, a utilização de tributos progressivos é a única técnica que permite a personalização dos tributos, como determina expressamente o artigo 145, §1º, da CRFB/88⁷⁸⁶.

Marciano Buffon também segue por esse caminho, afirmando que a progressividade é um meio através do qual o princípio da igualdade pode ser concretizado, servindo de instrumento para a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, na qual as desigualdades sociais sejam reduzidas, bem como a pobreza e a marginalização sejam erradicadas⁷⁸⁷. Segundo Sacha Calmon Navarro Coelho, o princípio da igualdade é invocado, então, para justificar o tratamento desigual entre os contribuintes em favor dos economicamente mais fracos, com o fim de reduzir desigualdades⁷⁸⁸.

Partindo da ideia de que a capacidade contributiva é apenas um dos meios de concretização da justiça no campo tributário, bem como de que um sistema tributário somente será justo se for informado pela igualdade de fato, Ernesto Lejeune Valcárcel aduz que a progressividade é uma exigência inafastável para a concretização da igualdade, sendo exigível até mesmo em uma hipotética sociedade com perfeita distribuição de riquezas, e onde todos os cidadãos disponham de condições econômicas suficientes para cobrir suas necessidades elementares, a progressividade continuaria sendo exigível para manter as situações de igualdade relativas⁷⁸⁹.

Convém destacar, outrossim, que as Constituições Espanhola⁷⁹⁰ e Italiana⁷⁹¹ estabelecem que a tributação não será graduada apenas levando-se em conta o princípio da capacidade contributiva, mas também com base no princípio da progressividade. Nesses países,

⁷⁸⁶ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 871 e 1165.

⁷⁸⁷ BUFFON, Marciano. *O princípio da progressividade tributária na Constituição Federal de 1988*. São Paulo: Memória Jurídica Editora, p. 84.

⁷⁸⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 301. No mesmo sentido, Regina Helena Costa sustenta que a progressividade dos impostos é a técnica mais adequada para se atingir a igualdade, que é o ideal para o qual se deve voltar todo o ordenamento jurídico-positivo, porque a tributação meramente proporcional à capacidade contributiva dos sujeitos não se presta a esse fim (COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 83).

⁷⁸⁹ LEJEUNE VALCÁRCCEL, Ernesto. El principio de igualdad. AMATUCCI, Andrea (dir.), *Tratado de Derecho Tributario*, Tomo 1, p. 221-239, Bogotá – Colômbia: Editorial Temis S/A, 2001, p. 230/231.

⁷⁹⁰ *Constituição Espanhola*

Art. 31.1

Todos contribuirão para o sustento das despesas públicas de acordo com sua capacidade econômica por meio de um sistema tributário justo inspirado nos princípios de igualdade e progressividade, que, em nenhum caso, será confiscatório.

⁷⁹¹ *Constituição Italiana*

Art. 53 *Todos têm a obrigação de contribuir para as despesas públicas na medida de sua capacidade contributiva. O sistema tributário é inspirado nos critérios de progressividade.*

entretanto, entende-se que o comando constitucional refere-se ao sistema como um todo, e não a cada um dos tributos⁷⁹².

Não obstante as valiosas opiniões colacionadas acima, parece mais correto, para fins de verificação de legitimidade e controle, o entendimento sustentado por Andrei Pitten Velloso, que enxerga a possibilidade da progressividade, a depender de sua intensidade e finalidade, encontrar fundamento distinto⁷⁹³.

Nessa linha, nos casos em que a progressividade tiver como finalidade primordial a justa repartição dos ônus tributários e a arrecadação de recursos financeiros para o Estado (progressividade fiscal), é possível afirmar que seu fundamento encontra-se capacidade contributiva. Em contrapartida, nas situações em que a progressividade tiver como finalidade principal, por exemplo, a redução das desigualdades econômicas (através da desconcentração de riquezas⁷⁹⁴ - progressividade extrafiscal), é possível enxergar a graduação progressiva fundamentada na ideia de igualdade/estado social⁷⁹⁵.

Não há que se falar, portanto, em tributos necessariamente progressivos em razão da capacidade contributiva. Progressividade e proporcionalidade convivem na busca pela concretização da capacidade contributiva⁷⁹⁶. A progressividade pode encontrar fundamento na capacidade contributiva, mas não é uma decorrência necessária desse princípio constitucional. Nada obstante, a utilização da progressividade para se atingir fins extrafiscais (desconcentrar riquezas ou rendas, promover a função social da propriedade ou meio ambiente equilibrado etc.) é mais do que justificável, sobretudo diante dos fundamentos e finalidades encampados pelo Texto Constitucional.

Quanto à progressividade em impostos reais, cabe destacar que a matéria, atualmente, encontra-se superada, com reiterados julgados do STF admitindo-a, mesmo sem autorização constitucional expressa. A matéria será analisada no último capítulo da presente pesquisa.

⁷⁹² LEJEUNE VALCÁRCEL, Ernesto. El principio de igualdad. AMATUCCI, Andrea (dir.), *Tratado de Derecho Tributario*, Tomo 1, p. 221-239, Bogotá – Colômbia: Editorial Temis S/A, 2001, p. 231 e COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 83.

⁷⁹³ VELLOSO, Andrei Pitten. *O princípio da Isonomia Tributária - Da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 174.

⁷⁹⁴ A tributação progressiva que busca arrecadar recursos para empregá-los, posteriormente, em políticas redistributivas é eminentemente fiscal, eis que a finalidade primordial da norma é arrecadar recursos. A redução da desigualdade dar-se-á posteriormente, através do gasto público.

⁷⁹⁵ VELLOSO, 2010, op. cit., p. 174/178. No mesmo sentido, Marciano Seabra de Godoi entende que a progressividade pode se fundamentar no princípio da capacidade contributiva ou no princípio do Estado Social, objetivando, nesse último caso, a redução de desigualdades econômicas e sociais. (GODOI, Marciano Seabra. *Justiça, Igualdade e Direito Tributário*. Dialética, 1999, p. 218)

⁷⁹⁶ Nesse mesmo sentido, Ricardo Lodi Ribeiro entende que proporcionalidade e progressividade convivem, buscam na capacidade contributiva, e podem, de acordo com a natureza do tributo, ser aplicadas pelo legislador, independentemente de previsão constitucional expressa. *Desigualdade e tributação na era da austeridade seletiva* – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 192.

Por fim, vale mencionar que a Constituição Federal determina expressamente a utilização de alíquotas progressivas para determinados tributos⁷⁹⁷ (Imposto de Renda - art. 153, III, §2º, I, CF/88, Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação - art. 155, I, §6º, VI, CF/88 e Imposto sobre a propriedade Territorial Rural (art. 153, VI, §4º, I, CF/88). Nesses casos, o legislador não pode se afastar da progressividade e adotar alíquotas proporcionais.

3.2 Críticas à tributação progressiva (e as respectivas respostas)

Os impostos progressivos têm enfrentado críticas ao longo do tempo. Na presente seção, busca-se apresentar as principais críticas formuladas à tributação progressiva, com eventuais contrapontos que foram apresentados. Para se evitar repetições desnecessárias, não serão aqui reproduzidas as oposições apresentadas aos fundamentos da tributação progressiva que já foram objeto de análise nas seções anteriores da presente pesquisa. Pelo mesmo motivo, também não serão expostas nessa seção eventuais opiniões contrárias à justiça distributiva, tema que foi objeto de análise em outra seção do presente trabalho.

3.2.1 Aumento da complexidade

Uma das críticas mais conhecidas à tributação progressiva diz respeito ao fato de que sua utilização traria um aumento da complexidade do sistema tributário. Conforme apontam alguns autores, a técnica inerente à tributação progressiva viria a complicar uma já emaranhada legislação tributária⁷⁹⁸.

Não se pode negar que impostos progressivos acrescentam alguma complexidade ao sistema. No entanto, cabe questionar quanto de complexidade decorre da progressividade em si. Veja, ao se comparar um imposto de renda progressivo com um imposto de renda proporcional, não é possível afirmar que o imposto progressivo, por si só, acrescente complexidade substancial à tributação da renda, especialmente diante de um mundo com diversas funcionalidades decorrentes de equipamentos eletrônicos e programas de computador.

Por outro lado, a eventual complexidade acrescida ao sistema deve ser sopesada com os ganhos de equidade e justiça fiscal que a progressividade traz. Com efeito, como bem observa Carlos Alexandre de Azevedo Campos, não se pode perder de vista que a complexidade

⁷⁹⁷ Em todos esses casos, a CF utiliza a expressão “será”.

⁷⁹⁸ PERAGON, José Manuel Gallego. *Los principios materiales de justicia tributaria*. Granada - Spain: Editorial Comares, 2003, p. 164; BLUM, Walter J.; KALVEN JR, Harry. The Uneasy Case for Progressive Taxation. *The University of Chicago Law Review* 19, no. 3 (1952), p. 430/435.

tributária é fenômeno multidimensional, com múltiplas causas e efeitos adversos, cuja redução deve ter caráter instrumental em relação à equidade e eficiência sistêmica. Nesse contexto, descabe o discurso sedutor da simplificação pela simplificação, pois o tributo não é apenas um instrumento econômico de arrecadação; é política pública e social⁷⁹⁹.

É fundamental destacar, outrossim, na linha sustentada por Joseph Stiglitz, que um tributo não linear (progressivo) acrescenta muito pouco custo aos sistemas fiscais modernos, que são controlados ou operados por computadores. O que poderia ser considerado custoso ou complexo no passado, deve ser analisado sob a ótica dos avanços tecnológicos que tornaram atividades, outrora custosas ou complexas, muito mais simples⁸⁰⁰.

3.2.2 A suposta ditadura da maioria e uso abusivo da progressividade

Walter J. Blum e Harry Kalven Jr apontam que uma segunda objeção bastante conhecida à progressividade diz respeito ao fato de que as maiores taxas marginais progressivas, na maior parte dos sistemas, acabam por incidir sobre uma parcela pequena dos contribuintes. De acordo com os autores, os opositores à progressividade sustentam que, dentro de um regime democrático, a progressividade pode ser usada de forma irresponsável, pois a maioria dos cidadãos, que não irá arcar com as maiores alíquotas, impõe sua vontade fiscal a uma minoria de indivíduos, os quais irão suportar as maiores alíquotas⁸⁰¹.

Friedrich August Von Hayek é um dos autores que segue essa linha, atacando a progressividade sob o argumento de sua utilização continuada e descontrolada no âmbito de regimes democráticos⁸⁰². Entretanto, uma possível utilização abusiva ou confiscatória de tributos progressivos não parece ter relação direta com as alíquotas progressivas em si, mas sim com seus limites ou formas de controle.

José Manuel Gallego Peragon adverte que atacar a progressividade sob o viés de uma possível ditadura da maioria coloca em xeque o próprio regime democrático, como sistema que se baseia em aprovações legislativas formadas por maiorias⁸⁰³.

⁷⁹⁹ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. Um Esboço da Teoria da Complexidade Tributária. In: *Complexidade Tributária: Teoria e Prática*. CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo (coord.). p. 21-65. Rio de Janeiro: Anagrama, 2022, p. 62/63.

⁸⁰⁰ STIGLITZ, Joseph E. *Pareto Efficient Taxation and Expenditures: Pre- and Re-Distribution*. Working Paper No. W 23892, National Bureau Of Economic Research. Cambridge, USA. 2017, p. 47.

⁸⁰¹ BLUM, Walter J.; KALVEN JR, Harry. The Uneasy Case for Progressive Taxation. *The University of Chicago Law Review* 19, no. 3 (1952), p. 435.

⁸⁰² HAYEK, Friedrich August Von. Princípios e Limites da Tributação. FERRAZ, Roberto (coord.). *Reexaminando a Taxação Progressiva*. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2005, p. 749/752.

⁸⁰³ PERAGON, José Manuel Gallego. *Los principios materiales de justicia tributaria*. Granada - Spain: Editorial Comares, 2003, p. 164.

De fato, a regra da maioria, com todas as suas dificuldades, é o melhor princípio para decisões de grupo, mesmo no campo tributário. Não estar de acordo com a regra da maioria supõe rechaçar o próprio autogoverno democrático⁸⁰⁴.

De mais a mais, os modernos Estados Democráticos de Direito costumam contemplar um extenso rol de direitos e garantias fundamentais em suas Constituições, inclusive, de forma a oferecer proteção às minorias. Nessa conjuntura, as maiorias não podem se sobrepor aos direitos e garantias fundamentais das minorias (por exemplo, garantia do não confisco), cabendo às Cortes Supremas, nesse caso, o papel contramajoritário.

Walter J Blum e Harry Kalven Jr. destacam que a história não oferece exemplos que ratifiquem um suposto poder desenfreado da maioria para impor tributos a uma minoria. Além disso, salientam que as sociedades liberais são baseadas em igualdades de oportunidades, as quais permitem, em tese, que cidadãos que hoje fazem parte de uma minoria mais pobre possam ascender socialmente à minoria dos mais ricos⁸⁰⁵.

3.2.3 Efeitos econômicos colaterais

Uma terceira objeção bastante comum à tributação progressiva diz respeito a um suposto efeito de desestímulo à produtividade na sociedade. Embora essa objeção vá ser tratada na seção onde será abordada a teoria da tributação ótima, alguns pontos serão adiantados nesse momento. O argumento do efeito de desestímulo subdivide-se sob a ótica da produtividade do trabalhador e sob a ótica do investidor. Friedrich August Von Hayek aborda as duas nuances do problema.

Para Hayek, a tributação progressiva interfere nos ganhos que indivíduos diferentes recebem (médico, motorista, engenheiro, artesão etc.), podendo equiparar, após a incidência tributária, remunerações que o mercado valoriza de forma diversa. Segundo Hayek, essa dinâmica pode desestimular os indivíduos a se esforçarem mais⁸⁰⁶.

Essa objeção não se sustenta por alguns motivos.

Em primeiro lugar, porque esse efeito não decorre especificamente da tributação progressiva em si mesmo. A tributação proporcional já é suficiente para onerar aqueles que ganham mais, podendo, por vezes, equiparar, após a incidência tributária, sujeitos com ganhos profissionais distintos antes da tributação. Ademais, não se deve olvidar da precisa observação

⁸⁰⁴ BLUM, Walter J.; KALVEN JR, Harry. The Uneasy Case for Progressive Taxation. *The University of Chicago Law Review* 19, no. 3 (1952), p. 435.

⁸⁰⁵ Ibidem, p. 436.

⁸⁰⁶ HAYEK, Friedrich August Von. Princípios e Limites da Tributação. FERRAZ, Roberto (coord.). *Reexaminando a Taxação Progressiva*. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2005, p. 756.

de que ninguém tem direito a uma renda pré-tributária⁸⁰⁷.

Em segundo lugar, porque não há como medir esse suposto desestímulo com base em razões meramente monetárias, diante do fato de que as pessoas, no que tange aos aspectos profissionais, não se orientam somente pelo aspecto financeiro. Realmente, nesse ponto, não se deve olvidar que outros fatores interferem no aspecto psicológico-motivacional dos indivíduos acerca do trabalho, tais como, prestígio, vocação, poder etc.⁸⁰⁸.

Em terceiro lugar, não se pode desconsiderar que a tributação mais pesada pode produzir justamente o efeito contrário, estimulando as pessoas a trabalharem mais para manterem sua posição ou padrão de vida após a incidência dos impostos progressivos⁸⁰⁹.

Ainda dentro da objeção que trata de eventual desestímulo à produtividade da sociedade ou dos efeitos colaterais econômicos da utilização de alíquotas progressivas, Hayek, como já dito, aborda a questão também sob a ótica dos investimentos de capital.

De acordo com Hayek, a tributação progressiva acaba atingindo a motivação em buscar investimentos mais arriscados ou empreender. Menores rendimentos, em razão da tributação, passam a desestimular os indivíduos a buscarem essas atividades⁸¹⁰.

Walter J. Blum e Harry Kalven Jr. reconhecem que a relação entre progressividade tributária e investimentos é complexa, sugerindo que a adoção de impostos progressivos pode influenciar a propensão dos indivíduos a alocar recursos em investimentos de maior ou menor risco. Por outro lado, os autores apontam que essa dinâmica pode levar os investidores a preferirem aplicações de menor risco, como títulos da dívida pública, os quais, devido à sua rigidez e menor volatilidade, são menos suscetíveis a oscilações econômicas ou movimentos especulativos. Nesse sentido, segundo Blum e Kalven Jr., a progressividade tributária contribui, de forma indireta, para a estabilidade econômica ao incentivar a alocação de capital em ativos menos voláteis.⁸¹¹

Em resumo: os efeitos da tributação progressiva sobre o estímulo ao trabalho, a assunção de riscos e a poupança dependem de diversas variáveis.

⁸⁰⁷ A ideia de que não existe mercado sem governo e sem impostos, bem como de que a existência e a garantia das formas contemporâneas de renda e riqueza dependem das instituições estatais, que são instrumentalizadas através dos tributos, torna logicamente impossível que as pessoas tenham direito a qualquer tipo de renda que eventualmente acumularam antes de pagar impostos. Esses são os argumentos que dão sustentáculo à ideia de que não existe direito a uma renda pré-tributária. A matéria é explorada e detalhada em MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: Os impostos e a Justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

⁸⁰⁸ BLUM, Walter J.; KALVEN JR, Harry. The Uneasy Case for Progressive Taxation. *The University of Chicago Law Review* 19, no. 3 (1952), p. 438/439.

⁸⁰⁹ Ibidem, p. 438/439.

⁸¹⁰ HAYEK, Friedrich August Von. Princípios e Limites da Tributação. FERRAZ, Roberto (coord.). *Reexaminando a Taxação Progressiva*. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2005, p. 756/759.

⁸¹¹ BLUM; KALVEN JR; op. cit., p. 439/452.

Para além disso, mesmo que se admita algum efeito da progressividade sobre eventuais estímulos, a complexidade das distintas motivações é tamanha que não podem ser desconsiderados eventuais influências compensadoras, nem as consequências daí derivadas⁸¹².

Esse famoso *trade-off* entre eficiência econômica e justiça tributária será mais bem abordado em uma das próximas seções, quando será analisada a questão da tributação ótima, com análises de estudos históricos e empíricos de possíveis efeitos da tributação nas escolhas comportamentais dos indivíduos.

3.2.4 Fuga de capitais, evasão⁸¹³ ou êxodo

A quarta objeção apresentada à utilização de impostos progressivos talvez seja a mais banalizada e repetida por não estudiosos da matéria. Essa crítica está relacionada a uma suposta tendência da progressividade de produzir fraude, evasão ou êxodo de pessoas e capitais⁸¹⁴.

Edwin R. A. Seligman admite que a possibilidade existe e é real, mas questiona se essa objeção não tem sido um tanto quanto exagerada. De acordo com Seligman, ainda não se provou que uma progressão tributária moderada produza resultados nefastos quanto à evasão, fraude ou êxodo de capital⁸¹⁵.

Essa linha argumentativa sempre aparece como argumento para tentar obstar discussões relacionadas ao aumento de impostos, incluindo-se a própria tributação progressiva. No entanto, essa objeção à progressividade raramente (quase nunca) vem acompanhada de estudos ou estatísticas que comprovem empiricamente os efeitos supostamente decorrentes da imposição progressiva.

Atualmente, não se pode negar que a competição fiscal entre os países e a extrema facilidade na mobilidade de capitais oferecem um tempero extra à essa discussão. Por outro lado, a maior transparência fiscal entre os países e os avanços das técnicas administrativas e tecnológicas, das administrações tributárias, também são componentes que não podem ser desconsiderados nesse debate. As propostas de integração entre os sistemas fiscais de todos os países e de criação de um imposto global igualmente não podem ser olvidadas.

⁸¹² BLUM, Walter J.; KALVEN JR, Harry. The Uneasy Case for Progressive Taxation. *The University of Chicago Law Review* 19, no. 3 (1952), p. 439/442.

⁸¹³ Para efeitos da presente pesquisa, considera-se evasão as situações em que os contribuintes buscam transferir parte dos seus ganhos tributáveis para outra forma/espécie de rendimento ou outro período de tempo, para que seja tratado de forma mais favorável do ponto de vista fiscal (PIKETTY, Thomas; SAEZ, Emmanuel; STANTCHEVA, Stefanie. Optimal Taxation of Top Incomes: A Tale of Three Elasticities. *American Economic Journal: Economic Policy* 6, (1): p. 230-271, 2014b, p. 235

⁸¹⁴ SELIGMAN, Edwin R. A. *Progressive Taxation in Theory and Practice*. Publications of the American Economic Association, Jan. - Mar. 1894, p. 52.

⁸¹⁵ Ibidem, p.52.

A possibilidade de migração de pessoas, quando se trata de tributação progressiva ou mudanças tributárias que impactem em aumento de tributos para os mais ricos, também sempre é ventilada. Nesse ponto, uma vez mais, parece que o argumento é utilizado de forma exagerada, sem muito embasamento empírico e desconsiderando pontos importantes acerca da matéria.

Thomas Piketty e Emmanuel Saez fazem interessantes ponderações sobre a questão, abordando pontos que passam, muitas vezes, despercebidos, tais como: a possibilidade de atuação dos Estados sobre suas respectivas políticas de emigração, como forma de desestimular mudanças de residência fiscal de pessoas que busquem fugir da tributação. Segundo os autores, embora seja bastante comum que as democracias controlem e regulem a imigração, nada impede que haja também políticas destinadas a influenciar a política de emigração de seus cidadãos⁸¹⁶.

Por outro lado, a elasticidade dos movimentos de migração com objetivo fiscal depende também do tamanho da jurisdição. Por exemplo, jurisdições pequenas, como cidades, normalmente têm grande elasticidade, pois os indivíduos podem se mudar para outra jurisdição a custos relativamente baixos⁸¹⁷.

No caso de jurisdições maiores, como países, a elasticidade tende a ser menor, eis que as mudanças tendem a ser mais dispendiosas⁸¹⁸. De fato, não se pode perder de vista que movimentos migratórios entre países, para pessoas e empresas, não são tão simples. Começar uma nova vida ou atividade empresarial em outro país envolve custos pessoais e financeiros.

Nada obstante, em um contexto sem maiores regulações quanto às políticas de emigração, não se pode negar que determinados indivíduos podem procurar fixar residência em outro país, como forma de diminuir sua tributação. Nessa conjuntura, Thomas Piketty e Emmanuel Saez sublinham a necessidade de uma coordenação fiscal entre as diversas jurisdições, com a finalidade de minimizar esse problema e tornar esse tipo de elasticidade irrelevante para uma política fiscal ótima⁸¹⁹.

Quanto à possibilidade de fraude, conforme será demonstrado mais à frente, estudos têm apontado que sua relação é mais próxima com a existência de brechas ou possibilidades que o sistema tributário oferece. A pesquisa voltará ao tema quando da análise do Imposto sobre Grandes Fortunas, para onde se remete o leitor para outros contrapontos ao tema dessa seção.

⁸¹⁶ PIKETTY, Thomas; SAEZ, Emmanuel. *Optimal Labor Income Taxation*. Working Paper N w18521. National Bureau Of Economic Research. Cambridge, 2012a, p. 38.

⁸¹⁷ PIKETTY; SAEZ, 2012a, p. 39.

⁸¹⁸ Ibidem.

⁸¹⁹ Ibidem.

3.2.5 Aspecto subjetivo e base x tempo

Cabem, outrossim, breves considerações acerca de duas críticas que se encontram frequentemente associadas à progressividade e sua relação com razões de equidade, quais sejam: a) escolha da unidade-contribuinte ou aspecto subjetivo da relação jurídica tributária; b) a relação entre a base tributária e o fator tempo.

De acordo com José Manuel Gallego Peragon, a escolha da unidade-contribuinte (indivíduo solteiro ou casado, família, lar etc.), em alguns impostos progressivos, pode levar a problemas de equidade, além de repercutir no imposto a ser arrecadado, razão pela qual esse ponto tem surgido como uma objeção à tributação progressiva⁸²⁰. Mais uma vez, não parece correto relacionar esse tipo de objeção à progressividade em si, pois as escolhas e combinações de base tributária e contribuintes de determinados impostos (como por exemplo, imposto sobre a renda), podem produzir efeitos criticáveis, mesmo diante de uma tributação proporcional.

Em outras palavras: eventuais efeitos indesejáveis (ou não equitativos) não decorrem da progressividade em si mesma, mas das escolhas de configuração ou estrutura de determinados impostos, as quais podem aparecer mesmo diante de um modelo de tributação proporcional.

Na verdade, a questão relevante que se coloca aqui diz respeito à tributação da família. Tradicionalmente, existem dois modelos utilizados pelos sistemas fiscais para lidar com o problema: a) sistema individual, onde cada pessoa é tributada separadamente, com base no seu rendimento individual. Os casais são tratados como indivíduos separados; b) sistema familiar, onde o imposto sobre o rendimento é baseado na soma dos rendimentos de ambos os cônjuges.

Nesse último caso, se as alíquotas de impostos progressivos para casais forem as mesmas que para os indivíduos solteiros, o sistema familiar acaba por criar um imposto sobre o casamento⁸²¹, afastando-se da neutralidade que deve se exigir de um tributo com relação às escolhas pessoais (afetivas) dos indivíduos.

Aliado a esse problema, diversos estudos indicam que a elasticidade da oferta de trabalho para os trabalhadores secundários (normalmente mulheres casadas) é maior do que a elasticidade da oferta de trabalho para trabalhadores primários (homens casados). Nesse ambiente, a tributação do casal pode levar as mulheres a optarem por deixarem seus empregos e se ocuparem como “donas de casa”, em virtude da tributação sobre o casal tornar o trabalho da mulher (fora de casa) financeiramente não razoável (mais custoso).

⁸²⁰ PERAGON, José Manuel Gallego. *Los principios materiales de justicia tributaria*. Granada - Spain: Editorial Comares, 2003, p. 165.

⁸²¹ PIKETTY, Thomas; SAEZ, Emmanuel. *Optimal Labor Income Taxation*. Working Paper N w18521. National Bureau Of Economic Research. Cambridge, 2012a, p. 59.

Tais problemas têm contribuído para mudanças nos modelos de tributação dos países, no que tange à tributação da família. Na prática, a maioria dos países da OCDE passou da tributação do rendimento da família para a tributação do rendimento individual⁸²².

No Brasil, os casais podem optar pela tributação em conjunto da família, onde seus rendimentos são somados, ou de forma individualizada, onde cada cônjuge é tributado de forma separada, de acordo com suas necessidades e peculiaridades.

A relação entre o fator tempo e os impostos progressivos também aparece como uma objeção comum à utilização da progressividade⁸²³.

A título de exemplo, Luís Eduardo Schoueri afirma que a progressividade se mostra incompatível com a capacidade contributiva, pois permite que indivíduos que concentrem rendas elevadas em determinados períodos de suas vidas, como, por exemplo, atletas de futebol, paguem tributos sobre a renda mais pesados do que aqueles cidadãos que possuem uma renda mais ou menos estável durante toda sua vida, como, por exemplo, funcionários públicos⁸²⁴.

Uma vez mais, a objeção que se coloca não se direciona, na verdade, à progressividade em si. Nesse caso, o problema apontado relaciona-se à justiça ou equidade da periodicidade de incidência ou período de apuração do IRPF. O problema eventualmente citado por Luís Eduardo Schoueri continuaria existindo em um modelo de tributação proporcional. Ademais, esse tipo de objeção tem mais relação com questões de praticabilidade tributária e definição do fato gerador do que com a incidência progressiva propriamente dita.

3.2.6 Ineficiência redistributiva

Por fim, é importante mencionar que muitos autores criticam a utilização de alíquotas progressivas com base em uma suposta ineficiência da progressividade como política redistributiva. Dois dos maiores críticos modernos da atuação redistributiva do Estado, Milton Friedman e Friedrich Von Hayek se colocavam contra à tributação progressiva, em razão de uma suposta ineficiência dessa medida para promover a redistribuição de renda⁸²⁵.

⁸²² PIKETTY, Thomas; SAEZ, Emmanuel. *Optimal Labor Income Taxation*. Working Paper N w18521. National Bureau Of Economic Research. Cambridge, 2012a, p. 60.

⁸²³ PERAGON, José Manuel Gallego. *Los principios materiales de justicia tributaria*. Granada - Spain: Editorial Comares, 2003, p. 165/166.

⁸²⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 372.

⁸²⁵ HAYEK, Friedrich August Von. *A Constituição da Liberdade*. São Paulo: Avis Rara, 2022, p. 303/305; e FRIEDMAN, Milton. *Capitalismo e liberdade*. Rio de Janeiro: LTC, 2019, p. 175/176. No Brasil, conferir: ZILVETI, Fernando Aurélio. Mínimo Existencial – Imposto de Renda – Desigualdade pós-pandemia. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.); MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito (org.); FARIAS MACHADO, Schubert de (org.). *Tributação e desigualdade pós-pandemia*. São Paulo: Editora Foco, 2023, p. 169 e CALIENDO, Paulo. A tributação progressiva da renda e a redistribuição da renda: o caso do Brasil. *Revista da Faculdade Mineira de Direito*. V. 20 n° 40, 2017, p.210/211

Como foi explorado no capítulo anterior, pesquisas recentes têm se debruçado sobre efeitos redistributivos da política fiscal, apontando sua existência em maior ou menor grau⁸²⁶, apontando, inclusive, variações no Gini pré e pós-imposto.

O próprio Fundo Monetário Internacional, cujo viés refratário às ideias de redistribuição pela via fiscal é conhecido, tem, nos últimos anos, reconhecido que a política fiscal pode contribuir para a redução das desigualdades, sobretudo através da tributação progressiva. De acordo com o FMI, essa diminuição da desigualdade pode se dar através da tributação em si mesmo ou por meio da obtenção de recursos para o custeio de gastos públicos que visem a redução das desigualdades⁸²⁷.

3.2.7 Teoria da Tributação Ótima

3.2.7.1 Escorço histórico e desenvolvimento até os anos 2000

Sérgio Wulff Gobetti observa que, a partir da década de 1970, a progressividade tributária, que era amplamente aplicada sobre as rendas do trabalho e do capital, passou a ser questionada em duas frentes: política-ideológica e acadêmica. No âmbito político-ideológico, Ronald Reagan e Margareth Thatcher, a partir de 1980, com apoio em diversos economistas (Milton Friedman, Friedrich Von Hayek etc.), lideraram uma “revolução” liberal conservadora, baseada no corte de impostos. No campo acadêmico, a Teoria da Tributação Ótima (TTO) passa a desfrutar de prestígio e se desenvolve, especialmente no que tange à busca de maior eficiência e neutralidade do sistema tributário⁸²⁸.

O conceito de que a tributação provoca um *trade-off* entre equidade e eficiência é esgarçado e explorado ao máximo. Ganham força as ideias de que medidas tributárias que visem à redistribuição de renda (como a tributação progressiva da renda do trabalho ou do capital) produzem pouco efeito redistributivo, geram distorções e apresentam custo econômico, principalmente por desestimular os indivíduos mais capazes de trabalhar, poupar e investir.

Além disso, para os partidários dessas concepções, a tributação sobre os rendimentos do capital teria a propriedade de distorcer as decisões intertemporais entre consumo e trabalho,

⁸²⁶ Nesse sentido, conferir, dentre outras: HANNI, Michael; MARTNER, Ricardo; PODESTÁ, Andrea. *El potencial redistributivo de la fiscalidad en América Latina*. Cepal Review. 2015. 7-26; PACCHIONI, Edwin Goni; LOPEZ, Humberto; SERVÉN, Luis. *Fiscal Redistribution and Income Inequality in Latin America*. World Bank. Policy Research Working Paper No. 4487, 2008.

⁸²⁷ INTERNATIONAL MONETARY FUND. *Fiscal monitor. Tackling Inequality*. World economic and financial surveys. IMF, Washington, DC, 2017.

⁸²⁸ GOBETTI, Sérgio Wulff. Novas Tendências Para Uma Boa Reforma Da Tributação Da Renda. In: *Progressividade Tributária E Crescimento Econômico*. PIRES, Manoel (organizador). Rio de Janeiro: FGV IBRE, 2022, p. 20/21.

penalizando mais o consumo futuro do que o presente⁸²⁹.

A partir dessas hipóteses, a Teoria da Tributação Ótima passa a ser utilizada como suporte teórico para a) a redução da progressividade na tributação sobre a renda do trabalho; e, b) a redução/eliminação da tributação sobre as rendas do capital.

Embora ainda pouco explorada no campo teórico brasileiro, a teoria da tributação ótima (TTO) e a análise de um suposto *trade-off* entre equidade e eficiência influenciou bastante a política fiscal de inúmeros países nos últimos 50 anos. Sobretudo a partir da década de 1970, é possível notar uma grande influência da tributação ótima no âmbito acadêmico e na escolha de políticas fiscais pelo mundo.

Nessa linha, por exemplo, Joel Slemrod, em texto crítico da tese, datado de 1990, afirma que a teoria da tributação ótima (TTO) figurou, nas últimas décadas, como a abordagem normativa predominante em relação à tributação, tendo gerado vários insights sobre o conjunto de instrumentos fiscais disponíveis para o governo, a estrutura da economia e os objetivos da política fiscal⁸³⁰.

Precisar o exato momento histórico de surgimento da teoria da tributação ótima não é questão das mais fáceis, pois os estudos envolvendo as melhores formas de se tributar datam de muitos séculos atrás⁸³¹. Exemplo bastante simbólico é a preocupação já existente na obra de Adam Smith de apresentar quatro máximas relativas aos impostos em geral, dentre as quais se incluem, em certa medida, a equidade (1ª máxima) e a eficiência (4ª máxima)⁸³².

Muito embora diversos autores e estudiosos tenham abordado de uma forma ou de outra aspectos relacionados a modelos de sistemas tributários que consideravam mais ou menos adequados, é possível afirmar que o artigo publicado por Frank Ramsey, em 1927, é o grande marco em direção a formulação da teoria da tributação ótima moderna⁸³³. Frank Ramsey se propôs a analisar de que forma o Estado poderia arrecadar receitas com a tributação sobre bens de consumo, produzindo a menor perda de utilidade econômica possível.

Para tanto, propositalmente, Ramsey decidiu restringir sua análise a aspectos apenas de eficiência do sistema, deixando de lado questões distributivas, de bem-estar social ou de

⁸²⁹ GOBETTI, Sérgio Wulff. Novas Tendências Para Uma Boa Reforma Da Tributação Da Renda. In: *Progressividade Tributária E Crescimento Econômico*. PIREs, Manoel (organizador). Rio de Janeiro: FGV IBRE, 2022, p. 21.

⁸³⁰ SLEMROD, Joel. Optimal Taxation and Optimal Tax Systems. *Journal of Economic Perspectives* — Volume 4, Number 1, 1990, p. 157.

⁸³¹ VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. Teoria da Tributação Ótima: Passado, Presente e Futuro. *Revista Direito Tributário Atual*, (34), 2015, p. 278.

⁸³² SMITH, Adam. *A riqueza das nações: uma investigação sobre a natureza e as causas da riqueza das nações*. 4. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2017, p. 518.

⁸³³ VILLAS-BÔAS, op. cit., p. 279. No mesmo sentido, conferir, LAGEMANN, Eugênio. Tributação ótima. *Ensaio FEE*, Porto Alegre, v. 25, n. 2, p. 403-426, out. 2004, p. 409.

utilidade marginal da renda⁸³⁴.

Através de teoremas e equações, Ramsey concluiu que produtos com menor elasticidade de demanda deveriam ter alíquotas maiores, porque possuem uma demanda menos influenciada por alterações de preço (exemplo: arroz, feijão etc.). Nesse contexto, para Ramsey, a redução da eficiência econômica seria menor com uma maior tributação sobre esses produtos ou bens⁸³⁵.

Ramsey partiu de pressupostos muito específicos que limitam bastante a aplicação de sua teoria, quais sejam: a) ausência de preocupação com equidade ou foco exclusivo na eficiência; b) economia de um único agente ou agentes com preferências idênticas; c) análise exclusiva da tributação sobre bens; d) retorno constantes de escala e hipótese de lucro zero para empresas⁸³⁶.

De todo modo, a principal conclusão de Ramsey levaria a instituição de tributos mais elevados sobre bens de primeira necessidade (que costumam ter menor elasticidade preço-demanda), enquanto bens de luxo (que costumam ter maior elasticidade preço-demanda) seriam tributados a alíquotas menores. Em suma: embora “eficiente”, o imposto de Ramsey não tem qualquer preocupação com a equidade, caracterizando-se por uma evidente regressividade, eis que, aplicados seus teoremas, os agentes de renda mais baixa acabariam arcando com uma porção maior de sua renda (proporcionalmente) do que os indivíduos de renda mais elevada⁸³⁷.

Apesar dos pressupostos bastante limitados e conclusões que levam a uma tributação sem compromisso com a equidade, o texto de Ramsey tem o mérito de despertar e fomentar o debate acerca dos efeitos da tributação sobre a eficiência econômica. Seu estudo foi seguido de diversos outros textos e livros, com maior ou menor importância, entre os anos de 1950 e 1980. Nesse período, dentre os diversos estudiosos que contribuíram de uma forma ou de outra para a consolidação e o aprofundamento da teoria da tributação ótima (TTO), quatro autores merecem papel de destaque: Peter Diamond, James Mirrlees, Anthony Atkinson e Joseph Stiglitz.

Peter A. Diamond e James A. Mirrlees tem inegável destaque e importância no desenvolvimento do tema, pois apresentam um aprofundamento da TTO, agregando questões de equidade às equações que até então abordavam apenas a repercussão dos tributos sob a

⁸³⁴ RAMSEY, Frank Plumpton. P. A Contribution to the Theory of Taxation. *The Economic Journal* Vol. 37, No. 145, 1927, p. 47.

⁸³⁵ Ibidem.

⁸³⁶ BARBOSA, Ana Luiza Neves de Holanda; SIQUEIRA, Rozane Bezerra de. *Imposto ótimo sobre o consumo: resenha da teoria e uma aplicação ao caso brasileiro*. Texto para Discussão (TD) 811 – IPEA. 2001, p. 8.

⁸³⁷ Ibidem, p. 11/12.

economia sob a ótica da eficiência⁸³⁸.

Realmente, enquanto os estudos clássicos sobre a TTO, por influência da visão econômica predominante, estavam quase sempre focados exclusivamente na questão da eficiência do mercado, Diamond e Mirrlees procuram desenvolver o modelo de Ramsey, agregando análises sobre equidade, bem estar e distribuição de renda às tradicionais preocupações com eficiência econômica. Nesse contexto, os autores passam a trabalhar e desenvolver o principal ponto de debate e discussão até hoje vigente na teoria da tributação ótima, o chamado *trade-off* entre eficiência e equidade⁸³⁹.

A preocupação com o bem-estar e com a distribuição de renda aparece logo no início de “*Optimal taxation and public production I: production efficiency*”, de 1971. Nesse escrito, os autores afirmam categoricamente que os impostos sobre bens e rendimentos podem ser usados para aumentar o bem-estar dos indivíduos, destacando que seus resultados vão além daqueles atingidos por Ramsey, em virtude de considerarem o problema da redistribuição de renda juntamente com o aumento de receita⁸⁴⁰.

Embora apresente limitações quanto aos pressupostos utilizados (por exemplo, tributação apenas sobre bens e economia em perfeito equilíbrio), o resultado mais importante para o objeto do presente estudo encontra-se em “*Optimal taxation and public production II: Tax Rules*”, texto também publicado em 1971⁸⁴¹.

Nesse escrito, os autores desenvolvem o modelo de Ramsey, introduzindo a ideia de que a tributação ótima é aquela em que os bens consumidos mais intensamente por indivíduos mais pobres são tributados por alíquotas menores, enquanto bens consumidos por indivíduos mais abastados devem suportar alíquotas maiores, em razão do bem-estar e da utilidade marginal da renda dos mais pobres⁸⁴².

Nada obstante, em “*An Exploration in the theory of optimum income taxation*”, também datado de 1971, James A. Mirrlees, dessa vez sem a coautoria de Peter A. Diamond, procura desenvolver a teoria da tributação ótima especificamente sob a ótica do imposto sobre a renda e sua eficiência econômica e redistributiva.

Apesar de admitir que suas premissas e resultados são limitados por uma formulação

⁸³⁸ DIAMOND, Peter A; MIRRLEES, James A. Optimal taxation and public production I: production efficiency. *American Economic Review*, vol. 61,1, 8-27, 1971a. e DIAMOND, Peter A; MIRRLEES, James A. Optimal taxation and public production II: Tax Rules. *American Economic Review*, vol. 61,3, 261-268, 1971b

⁸³⁹ VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. Teoria da Tributação Ótima: Passado, Presente e Futuro. *Revista Direito Tributário Atual*, (34), 2015, p. 282.

⁸⁴⁰ DIAMOND; MIRRLEES, 1971a, op. cit., p. 8/9.

⁸⁴¹ DIAMOND; MIRRLEES, 1971b, op. cit., p. 270.

⁸⁴² Ibidem.

teórica bastante distante do mundo real⁸⁴³, bem como que existe espaço teórico para outros trabalhos sobre o tema, Mirrlees apresentou conclusões contrárias à lógica então dominante, tais como: a) a tributação ótima aponta para um imposto de renda “linear” e de alíquota zero (ou quase zero) no topo (alíquotas máximas até determinado em nível de renda e redução a partir daí); b) o imposto de renda é um instrumento muito menos eficaz para reduzir desigualdades do que se supunha⁸⁴⁴.

Além das limitações identificadas pelo próprio autor, é fundamental destacar que Mirrlees conduz sua análise com base em um modelo idealizado de imposto de renda, sem realizar uma comparação concreta com os sistemas tributários em vigor. Sua abordagem não contempla a estrutura efetiva das alíquotas vigentes nem seus possíveis impactos na distribuição de renda, restringindo-se à formulação de equações e teoremas que buscam estimar a repercussão do tributo sobre o consumo e a oferta de trabalho em um sistema tributário hipotético.

Malgrado tenha produzido seu texto em um período em que os níveis de desigualdade eram muito inferiores àqueles que se verificam atualmente, Mirrlees já demonstra certa preocupação com o tema, conforme se vê em duas passagens do texto. Em um primeiro momento, ele admite que, em uma economia onde há mais desigualdade intrínseca nas habilidades, o imposto de renda é uma arma mais importante do que em uma economia onde a dispersão das habilidades inatas é menor⁸⁴⁵. Em um segundo momento, após admitir que o imposto de renda não produz efeitos redistributivos tão eficientes como se supunha, Mirrlees sugere a criação de impostos complementares, destinados tanto a evitar as dificuldades enfrentadas pelo imposto de renda, como compensar os favores imerecidos que alguns recebem de forma genética ou em decorrência da família em que nascem⁸⁴⁶.

No âmbito dos textos mais influentes para o desenvolvimento da teoria da tributação ótima, não se pode olvidar do seminal texto de Anthony Atkinson e Joseph Stiglitz, que foi publicado em 1976 (*The Design Of Tax Structure: Direct Versus Indirect Taxation*)⁸⁴⁷.

Nesse texto, Atkinson e Stiglitz buscam oferecer um modelo de tributação ótima mais

⁸⁴³ MIRRLEES, James A. An Exploration in the Theory of Optimum Income Taxation. *The Review of Economic Studies*, Vol. 38, No. 2. 1971c, p. 175-208.

⁸⁴⁴ Cabe registrar a ponderação feita por Anthony Atkinson e Joseph Stiglitz, que observam que os resultados e conclusões de Mirrlees partem de uma visão utilitarista de bem-estar social, que contrasta com a visão Rawlsiana, bem como utiliza como parâmetro de comparação um imposto de renda de soma fixa (lump-sum) (*Lectures on public economics*. New Jersey: Princeton University Press, 2015a, p. 350/351).

⁸⁴⁵ MIRRLEES, 1971c, op. cit., p. 207.

⁸⁴⁶ Ibidem, p. 208.

⁸⁴⁷ ATKINSON, Anthony B; STIGLITZ, Joseph E. The design of tax structure: Direct versus indirect taxation, *Journal of Public Economics*, Volume 6, Issues 1–2, 1976, p. 55-75.

amplo, que considerasse as possíveis interações entre tributação direta e indireta e a relação desses impostos com as metas de eficiência, equidade vertical e equidade horizontal⁸⁴⁸.

Contrariando os resultados de importantes estudos publicados anteriormente, Anthony Atkinson e Joseph Stiglitz sustentam a desnecessidade de um imposto sobre bens ou mercadorias com efeitos redistributivos (na hipótese de perfeita separação na utilidade entre consumo e lazer), diante da existência de um imposto de renda ideal⁸⁴⁹.

No que tange ao modelo de imposto de renda mais simples, os autores enxergavam esse imposto com um viés progressivo e atrelado ao fornecimento de um suplemento de receitas para os contribuintes abaixo do nível de isenção⁸⁵⁰.

Curiosamente, o resultado mais importante que se extraiu do texto de Atkinson e Stiglitz, contudo, é algo que não foi dito expressamente pelos autores. Na verdade, com base em derivações do que os autores escreveram, muitos estudiosos e políticos passaram a sustentar, a partir de então, a não tributação da renda do capital. É interessante observar como os estudos de Mirrlees, Atkinson e Stiglitz acabaram servindo direta ou diretamente para uma mudança radical nos rumos da política fiscal em grande parte dos países a partir da década de 1970.

Como já dito, a teoria da tributação ótima passa a ser utilizada, sobretudo a partir da década de 1970/1980, como sustentáculo teórico para justificar movimentos em duas direções: a) a redução da progressividade (ou implementação da proporcionalidade) na tributação sobre a renda do trabalho, com base em James Mirrlees (1971); b) redução ou eliminação da tributação sobre as rendas do capital, como base em Atkinson e Stiglitz (1976)⁸⁵¹.

Lucas di Candia Ramundo observa que essa linha de pensamento serviu, na prática, de base teórica para reforma de muitos sistemas tributários nas últimas décadas. Primeiramente, inspirou reformas nos EUA e Inglaterra, ambos na década de 1980. A partir daí, diversos outros países adotaram medidas tributárias relacionadas a essas teses, inclusive o Brasil⁸⁵².

⁸⁴⁸ ATKINSON, Anthony B; STIGLITZ, Joseph E. The design of tax structure: Direct versus indirect taxation, *Journal of Public Economics*, Volume 6, Issues 1–2, 1976, p. 55.

⁸⁴⁹ Ibidem, p. 74.

⁸⁵⁰ Ibidem, p. 64. Cientes dos perigos da generalização dos resultados expostos no texto, especialmente em razão das diversas variáveis, limitações e pressupostos utilizados, Atkinson e Stiglitz ressaltam expressamente ao final do trabalho que os resultados deveriam ser tratados com cautela (ATKINSON; STIGLITZ, 1976, op. cit., p. 74).

⁸⁵¹ Outros autores também tiveram importância nesse movimento, cabendo citar Kenneth Judd (Redistributive Taxation In A Simple Perfect Foresight Model. *Journal of Public Economics* 28, p. 59-83. 1985. North-Holland) e Christophe Chamley (Optimal Taxation of Capital Income in General Equilibrium with Infinite Lives. *Econometrica*, Vol. 54, No. 3, pp. 607-622 - May, 1986), que defendem de forma contundente a não tributação das rendas do capital.

⁸⁵² RAMUNDO, Lucas Di Candia. Tributação Ótima: *A Face Tributária Do Neoliberalismo - Consolidação, Espalhamento, Reformulação e Perspectivas Atuais*. Tese de doutoramento. Programa de Pós-Graduação em Economia da Universidade Federal Fluminense – UFF – Niterói, 2021, p. 53.

3.2.7.2 As críticas à tributação ótima e as revisões propostas pelos autores clássicos

Mike Brewer, Emmanuel Saez e Andrew Shephard destacam que a teoria da tributação ótima postula que um sistema fiscal possua duas características desejáveis: que seja justo e que minimize os efeitos de desestímulo (equidade e eficiência)⁸⁵³. Entretanto, o problema de ter duas características desejáveis é que se tem de saber qual o peso a atribuir a cada uma delas. Por exemplo, um *poll tax* pode não ter efeitos de desincentivo (muito eficiente), mas é bastante injusto para as pessoas com baixos rendimentos⁸⁵⁴.

Realmente, em um desenho que se compromete a buscar dois objetivos que se encontram em constante tensão, como equidade e eficiência, o peso que vai se dar a cada um deles, no âmbito das escolhas de política fiscal, será determinante para o modelo fiscal ótimo.

Mais uma vez, Mike Brewer, Emmanuel Saez e Andrew Shephard fazem uma observação extremamente importante, apontando que não se pode esperar dizer qual a melhor forma de conceber impostos e transferências sem saber como é que os indivíduos vão reagir (aspecto comportamental) e sem especificar quais objetivos está se tentando alcançar⁸⁵⁵.

Todavia, muitas vezes, esses elementos não são expostos de forma franca no debate. Mais que isso: por vezes, essas variáveis se confundem. Políticos e acadêmicos de centro-direita raramente declaram explicitamente que têm pouco gosto pela redistribuição (através da tributação), buscando atacá-la, com base em supostas reações comportamentais adversas a impostos elevados ou a benefícios sociais generosos. Por outro lado, políticos e acadêmicos de centro-esquerda enfatizam as virtudes da tributação redistributiva, buscando minimizar as reações comportamentais adversas às elevações de taxas de impostos⁸⁵⁶.

Consoante já destacado, a partir da década de 1970, a tributação progressiva passou a ser atacada em diversas frentes. No âmbito acadêmico, impostos progressivos sobre a renda do trabalho e do capital foram objeto de ataque com base nas ideias preconizadas pela TTO, que convergiam para algumas proposições de orientação liberal, mas com a sofisticação de modelos que pretendiam mimetizar o comportamento dos agentes em diferentes arranjos tributários e derivar o resultado disso sobre o equilíbrio econômico e o bem-estar social⁸⁵⁷.

⁸⁵³ BREWER Mike; SAEZ, Emmanuel; SHEPHARD, Andrew. Means testing and tax rates on earnings. In: ADAM, Stuart (et al). *Dimensions of Tax Design*. p. 91-164. Oxford: Oxford University Press, 2010, p. 94.

⁸⁵⁴ Ibidem, p. 94.

⁸⁵⁵ Ibidem, p. 95.

⁸⁵⁶ Ibidem, p. 95.

⁸⁵⁷ GOBETTI, Sérgio Wulff. Novas Tendências Para Uma Boa Reforma Da Tributação Da Renda. In: *Progressividade Tributária E Crescimento Econômico*. PIRES, Manoel (organizador). Rio de Janeiro: FGV IBRE, 2022, p. 20/21.

Conforme salienta Sérgio Wulff Gobetti, a pretensão de restringir a progressividade sobre a renda do trabalho baseava-se em duas premissas: 1) a de que os salários refletem exatamente a produtividade marginal do trabalho; 2) a de que a oferta de trabalho (medida em horas) é bastante elástica entre os indivíduos mais capazes, ou seja, responde sensivelmente às variações na renda líquida pós-tributação. Partindo dessas premissas, alíquotas marginais elevadas e crescentes tenderiam a provocar desestímulos para os indivíduos mais produtivos, resultando em uma perda econômica para o conjunto da sociedade e, portanto, em menos receita para o governo utilizar em políticas redistributivas ou sociais⁸⁵⁸.

No âmbito da tributação sobre o capital, a tese era de que, quanto mais pesada fosse a tributação sobre “investimentos/poupança”, maior seria o estímulo para indivíduos incrementarem seu consumo presente, reduzindo a poupança e investimento, com repercussões negativas na dinâmica econômica.

As concepções expostas acima demonstram como os conceitos iniciais da Teoria da Tributação Ótima serviam como uma luva para dar suporte teórico-acadêmico, no âmbito político-fiscal, às ideias e políticas do modelo de Estado Neoliberal.

Com efeito, como bem destaca Lucas di Candia Ramundo, é possível notar que o espraiamento das ideias da Teoria da Tributação Ótima se dá justamente em sincronia com a disseminação do pensamento neoliberal pelo mundo, não por coincidência, mas porque ambos os modelos convergem para uma mesma vertente econômica, que seria o neoclassicismo e os modelos de equilíbrio geral⁸⁵⁹.

Assim como já referido, a teoria da tributação ótima (TTO), inicialmente, identificava-se com a questão da neutralidade e da eficiência do sistema tributário. Nessa linha, Eugênio Lagemann sustenta que o ponto de partida da tributação ótima é a minimização da carga tributária com a maximização do bem-estar, ou seja, o foco original está na eficiência. Segundo o autor, a preocupação com a distribuição é introduzida, na literatura, em uma fase posterior do desenvolvimento da teoria⁸⁶⁰.

Nesse sentido, é interessante destacar que autores clássicos da TTO enxergam o tributo verdadeiramente ótimo como aquele que não provoca qualquer distorção econômica.

⁸⁵⁸ GOBETTI, Sérgio Wulff. Novas Tendências Para Uma Boa Reforma Da Tributação Da Renda. In: *Progressividade Tributária E Crescimento Econômico*. PIRES, Manoel (organizador). Rio de Janeiro: FGV IBRE, 2022, p. 22.

⁸⁵⁹ RAMUNDO, Lucas Di Candia. *Tributação Ótima: A Face Tributária Do Neoliberalismo - Consolidação, Espalhamento, Reformulação e Perspectivas Atuais*. Tese de doutoramento. Programa de Pós-Graduação em Economia da Universidade Federal Fluminense – UFF – Niterói, 2021, p. 53.

⁸⁶⁰ LAGEMANN, Eugênio. Tributação ótima. *Ensaio FEE*, Porto Alegre, v. 25, n. 2, p. 403-426, out. 2004, p. 419.

Tal tributo somente seria possível com base na observação das habilidades naturais dos indivíduos. Entretanto, como destacado por Lucas di Candia Ramundo, a possibilidade de o Estado observar diretamente essas características é muito restrita, seja por impossibilidade física, ou pelos excessivos custos que seriam associados ao processo⁸⁶¹.

Não sendo possível a instituição do tributo como base nas características inatas de cada indivíduo, parte-se para o *second best*, que consiste na observação dos contribuintes pelo fisco, através de indicadores indiretos, que seriam a renda efetivamente adquirida, o consumo realizado, o nível patrimonial etc., que poderiam refletir de algum modo as características dos indivíduos, sem custos de observação⁸⁶².

Em suma, diante da impossibilidade da implantação de um tributo que não provocasse distorções, que seria o tributo único, passa-se a trabalhar com a ideia de que o sistema precisa trabalhar com as inevitáveis distorções econômicas decorrentes da incidência dos impostos, com a menor perda possível de bem-estar social⁸⁶³. É justamente nesse ponto que se dissemina a ideia do famigerado *trade-off* entre equidade e eficiência no campo da TTO.

Os anos de 1970 e 1980 marcam o encontro definitivo entre as ideias neoliberais e os conceitos da teoria da tributação ótima em sua versão clássica, generalizando-se no debate político-econômico a ideia de que a tributação deveria ser o mais neutra possível em termos econômicos. Com isso, dissemina-se a diminuição da tributação progressiva sobre as rendas do trabalho e do capital. Além disso, justifica-se a redução de tributos para os mais ricos como forma de estimular os investimentos e o empreendedorismo, sob o fundamento de que isso geraria ganhos para toda a sociedade, dentro da ótica da teoria do *trickle-down* (escorrer ou gotejar)⁸⁶⁴.

Nessa conjuntura, legitimam-se políticas que beneficiam os estratos mais altos de renda, que seriam as classes que poupam, investem, e geram o crescimento. No campo tributário, redução de tributos e concessão de benefícios fiscais para os mais ricos justificam-se para que esses indivíduos possam poupar e investir, gerando o prometido crescimento que iria gotejar ou escorrer por toda a sociedade⁸⁶⁵.

⁸⁶¹ RAMUNDO, Lucas Di Candia. *Tributação Ótima: A Face Tributária Do Neoliberalismo - Consolidação, Espalhamento, Reformulação e Perspectivas Atuais*. Tese de doutoramento. Programa de Pós-Graduação em Economia da Universidade Federal Fluminense – UFF – Niterói, 2021, p. 32.

⁸⁶² Ibidem, p. 32.

⁸⁶³ LAGEMANN, Eugênio. Tributação ótima. *Ensaio FEE*, Porto Alegre, v. 25, n. 2, p. 403-426, out. 2004, p. 407.

⁸⁶⁴ Na ótica do *trickle-down economics*, o desenvolvimento é visto como um fenômeno essencialmente econômico, no qual avanços da economia econômica iriam automaticamente “escorrer ou gotejar” para as grandes massas, na forma de empregos de qualidade e de melhores oportunidades (RAMUNDO, 2021, op. cit., p. 39).

⁸⁶⁵ RAMUNDO, 2021, op. cit., p. 38/39.

Embora se possa notar uma substancial diminuição na utilização da progressividade tributária na maioria dos países, a partir do final da década de 1970, é preciso reconhecer que a maior parte dos países não adotou integralmente as teses mais radicais defendidas pela TTO (por exemplo, a eliminação da tributação do capital)⁸⁶⁶.

Uma explicação plausível para a não adoção completa da agenda da TTO talvez esteja ligada à falta de conexão da teoria com o mundo real, bem como à ausência de amparo de suas premissas e conclusões em dados empíricos⁸⁶⁷.

De fato, inúmeros estudos sobre tributação ótima publicados entre as décadas de 1970 e 2000 fundamentam-se em modelagens teóricas que carecem de respaldo em dados empíricos e na prática concreta da política fiscal dos países. Os teoremas, equações e teses desenvolvidos nesse período baseavam-se na premissa de que os indivíduos agiriam de maneira estritamente racional, dispondo de ampla informação e liberdade de escolha entre trabalho e lazer, ajustando suas decisões alocativas em resposta à introdução ou majoração de determinados tributos. No entanto, as reações comportamentais que embasavam essas formulações teóricas não estavam sustentadas por evidências empíricas rigorosamente demonstradas⁸⁶⁸.

Ora, se os custos de eficiência da tributação dependem da análise das respostas comportamentais, o desenho de sistemas fiscais ótimos vai depender fortemente da avaliação e comprovação empírica dessas respostas, que foram usadas para dar sustentáculo às premissas que fundamentam a tese⁸⁶⁹. Em suma: se a TTO se baseia em supostas respostas comportamentais aos tributos, é essencial que essas respostas estejam documentadas.

Nesse mesmo sentido, Thomas Piketty e Emmanuel Saez afirmam, acertadamente, que poucas propriedades interessantes dos sistemas fiscais ótimos são verdadeiras independentemente da dimensão dos dados empíricos comprovadores das supostas respostas comportamentais⁸⁷⁰.

⁸⁶⁶ Os países que mais se aproximaram de eliminar a progressividade e a tributação do capital foram as pequenas nações do Leste Europeu, durante a década de 90, após a dissolução da União Soviética (GOBETTI, Sérgio. *Novas Tendências Para Uma Boa Reforma Da Tributação Da Renda*. In: *Progressividade Tributária E Crescimento Econômico*. PIRES, Manoel (organizador). 2022, p. 23).

⁸⁶⁷ GOBETTI, 2022, op. cit., p. 23.

⁸⁶⁸ RAMUNDO, Lucas Di Candia. *Tributação Ótima: A Face Tributária Do Neoliberalismo - Consolidação, Espalhamento, Reformulação e Perspectivas Atuais*. Tese de doutoramento. Programa de Pós-Graduação em Economia da Universidade Federal Fluminense – UFF – Niterói, 2021, p. 54.

⁸⁶⁹ PIKETTY, Thomas; SAEZ, Emmanuel. *Optimal Labor Income Taxation*. Working Paper N w18521.

National Bureau Of Economic Research. Cambridge, 2012^a, p. 11/12.

⁸⁷⁰ PIKETTY; SAEZ, 2012a, op. cit., p. 11/12. Em sentido similar, Peter Diamond e Emmanuel Saez sustentam que uma condição imprescindível para que um resultado teórico possa ser utilizado como parte de uma recomendação política é que esse resultado esteja baseado em um mecanismo econômico empiricamente relevante e de primeira ordem para o problema em questão (The Case for a Progressive Tax: From Basic Research to Policy Recommendations. *Journal Of Economic Perspectives*, vol. 25, N. 4, pp. 165–90, 2011, p. 166).

Além dos problemas de falta de robustez teórica e empírica, a realidade dos fatos econômicos ocorridos nos últimos quarenta anos ao redor do mundo tem colocado em xeque as ideias iniciais defendidas pelos autores clássicos da Teoria da Tributação Ótima. Por certo, como eficiência e equidade não foram atingidas de forma satisfatória pelos sistemas tributários dos principais países, encontra-se em curso uma revisão da TTO. Dentre os líderes dessa correção de rota, autores cânones da formulação original, juntamente com novas e importantes contribuições de autores contemporâneos⁸⁷¹.

A revisão dos conceitos e premissas da Teoria da Tributação Ótima tem sido capitaneada por economistas clássicos responsáveis pelo desenvolvimento e disseminação da TTO (como, por exemplo, Anthony Atkinson, Joseph Stiglitz e James Mirrlees), bem como por economistas de uma nova geração, muito preocupados com a repercussão das políticas fiscais sobre aspectos sociais, como a crescente desigualdade (tais como, Thomas Piketty, Emmanuel Saez e Stefanie Stantcheva).

A revisão da teoria passa necessariamente pela própria releitura do que seria uma “teoria da tributação ótima”. Nessa conjuntura, alguns autores têm destacado que um sistema fiscal ótimo não deve ser visto somente sob o prisma da análise das respostas comportamentais aos tributos ou benefícios concedidos aos indivíduos, mas também sob a ótica do critério de bem-estar utilizado pelo governo⁸⁷².

Nessa linha de ideias, a formulação dos teoremas, equações e funções que são utilizadas para se chegar ao imposto ótimo, deve considerar como variáveis não só a maior ou menor resposta comportamental dos indivíduos à incidência ou aumento dos impostos, mas também o maior ou menor peso à questão redistributiva que determinado governo ou sociedade entende como compatível com o critério de bem-estar escolhido.

Lucas di Candia Ramundo salienta que a maior parte autores atuais que buscam aprimorar a TTO acreditam que, num ambiente socioeconômico complexo, não existe um único modelo ótimo, ou seja, não existe uma “receita” única que seja aplicável a todos os sistemas tributários⁸⁷³.

⁸⁷¹ RAMUNDO, Lucas Di Candia. *Tributação Ótima: A Face Tributária Do Neoliberalismo - Consolidação, Espalhamento, Reformulação e Perspectivas Atuais*. Tese de doutoramento. Programa de Pós-Graduação em Economia da Universidade Federal Fluminense – UFF – Niterói, 2021, p. 50/51. A título de exemplo, a observação empírica dos últimos anos mostrou que a tese do *trickle down* não entregou o prometido. Ao contrário, constata-se que a ideia do “gotejamento” acabou por levar a matrizes tributárias ineficientes e custosas na cobrança e na fiscalização, desestimulantes à atividade produtiva, não tendo gerado benefícios ou empregos para os menos abastados ou uma distribuição mais justa da renda. Na verdade, tais medidas acabaram concorrendo para agravar a concentração dos rendimentos e riqueza (RAMUNDO, op. cit., 55).

⁸⁷² BREWER Mike; SAEZ, Emmanuel; SHEPHARD, Andrew. Means testing and tax rates on earnings. In: ADAM, Stuart (et al). *Dimensions of Tax Design*. Oxford: Oxford University Press, 2010, p. 97.

⁸⁷³ RAMUNDO, 2021, op. cit., 57.

O ótimo no campo fiscal é visto agora como resultado de uma equação entre as ações efetivas no âmbito dos tributos, outras medidas tomadas pelo governo em campos relacionados, além dos costumes e hábitos socioeconômicos dos indivíduos envolvidos, que são bem menos previsíveis do que os autores clássicos da teoria da tributação ótima supunham⁸⁷⁴.

Aliado a tudo isso, não se pode olvidar do caráter instrumental da tributação, que deve servir para a consecução dos fins escolhidos por cada comunidade, que se encontra organizada politicamente através do respectivo Estado. Nessa linha, um sistema fiscal ótimo não pode ser avaliado sem se levar em consideração os objetivos, propósitos e valores da comunidade a que serve.

Nesse sentido, por exemplo, os artigos 1º, 3º, 145, §3 e §4, e 170 da Constituição Federal (CF/88) elencam expressamente, como propósitos da República Federativa do Brasil, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a erradicação da pobreza e da marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais, com base em um sistema tributário justo e não regressivo. Diante desse quadro, como falar em tributação ótima que não atente para os fundamentos, objetivos e princípios estampados expressamente na Constituição Federal de 1988?

No âmbito dos autores clássicos responsáveis pelo desenvolvimento e disseminação da teoria da tributação ótima, cabe destacar que as ideias e conclusões de James Mirrlees passaram por profunda discussão e escrutínio recente, através de dois volumes dedicados ao tema publicados pela Universidade de Oxford.

*Dimensions of Tax Design*⁸⁷⁵ e *Tax by Design*⁸⁷⁶, foram publicados entre os anos de 2010 e 2011, com a participação de diversos estudiosos de política fiscal, inclusive do próprio James Mirrlees. A despeito das publicações terem como foco a política fiscal do Reino Unido, para fins de análise teórica, as conclusões expostas podem ser apreendidas de forma genérica, especialmente quanto a pontos relacionados à teoria da tributação ótima.

De início, cabe destacar que a leitura dos dois volumes da *“Mirrlees Review”* revela autores, inclusive o próprio James Mirrlees, que, mesmo sem romper totalmente com as ideias centrais da Teoria da Tributação ótima, demonstram uma maior apreensão com as questões de política tributária real, sua conexão com a efetiva realidade e os resultados empíricos das políticas fiscais na economia e na distribuição de renda.

⁸⁷⁴ RAMUNDO, Lucas Di Candia. *Tributação Ótima: A Face Tributária Do Neoliberalismo - Consolidação, Espalhamento, Reformulação e Perspectivas Atuais*. Tese de doutoramento. Programa de Pós-Graduação em Economia da Universidade Federal Fluminense – UFF – Niterói, 2021, p. 57.

⁸⁷⁵ ADAM, Stuart. et al. *Dimensions of Tax Design*. Oxford: Oxford University Press, 2010.

⁸⁷⁶ ADAM, Stuart. et al. *Tax by design*. Oxford: Oxford University Press, 2011.

A título de exemplo, logo na introdução de *"Tax by Design"*, percebe-se uma preocupação dos autores quanto à necessidade de que os sistemas tributários sejam desenhados para refletir as características e necessidades das sociedades nos quais vão operar, levando em conta, por exemplo, eventuais mudanças ocorridas na estrutura do mercado de trabalho, distribuição de renda e organização produtiva⁸⁷⁷. Esse ponto é bastante importante porque demonstra um certo afastamento daquela postura mais clássica da teoria da tributação ótima que enxergava uma “receita” peremptória para um sistema fiscal ótimo.

Dentro desse contexto, os autores destacam que a exponencial concentração de renda e riqueza operada no Reino Unido nos últimos 30 anos e suas eventuais repercussões para as políticas públicas e tributárias deve ser levada em conta na formulação das políticas fiscais, autorizando, por exemplo, que, diante da constatação da grande desigualdade de riquezas e heranças no Reino Unido nos últimos anos, a tributação progressiva sobre as heranças torne-se mais forte⁸⁷⁸.

Embora os autores continuem defendendo a neutralidade como um dos alicerces das propostas de reforma apresentadas, existe uma clara e evidente consciência de que a tributação sobre a renda deve ser progressiva, compromissada com a redistribuição e com os incentivos ao trabalho⁸⁷⁹.

No que tange à tributação sobre a renda, o texto revela claramente uma inflexão na posição original de James Mirrlees, cabendo recordar que em seu artigo *"An exploration in the theory of optimum income taxation"*, datado de 1971, o autor defendia uma tributação sobre a renda quase linear, demonstrando certo ceticismo quanto às aptidões redistributivas dessas espécies de imposto⁸⁸⁰.

Lucas di Candia Ramundo observa, entretanto, que a *Mirrlees Review* compartilha a maior parte da visão clássica TTO acerca da taxação de bens e serviços. Permanece a ideia de que esses tributos não devem ser usados, em regra, com objetivos de redistribuição⁸⁸¹.

De fato, em suas propostas, os autores afirmam expressamente que, em um sistema tributário moderno, a tributação indireta é uma escolha ruim para produzir efeitos redistributivos, razão pela qual defendem ampliar bastante sua base para incluir bens e serviços

⁸⁷⁷ ADAM, Stuart. et al. *Tax by design*. Oxford: Oxford University Press, 2011, p. 8.

⁸⁷⁸ Ibidem, p. 8/13.

⁸⁷⁹ Ibidem, p. 473/475.

⁸⁸⁰ MIRRLEES, James A. An Exploration in the Theory of Optimum Income Taxation. *The Review of Economic Studies*, Vol. 38, No. 2. 1971, p. 8.

⁸⁸¹ RAMUNDO, Lucas Di Candia. *Tributação Ótima: A Face Tributária Do Neoliberalismo - Consolidação, Espalhamento, Reformulação e Perspectivas Atuais*. Tese de doutoramento. Programa de Pós-Graduação em Economia da Universidade Federal Fluminense – UFF – Niterói, 2021, p. 58.

atualmente sujeitos a uma taxa zero, reduzida ou beneficiados com isenções⁸⁸².

Entretanto, os autores advertem que essa medida deve ser feita em combinação com um pacote apropriado de cortes no imposto de renda e aumentos em benefícios prestacionais que, em combinação com a ampliação da base do IVA, possam criar uma reforma neutra em termos de receita para o governo e renda para os indivíduos, ao longo do tempo⁸⁸³.

Quanto à tributação sobre as rendas decorrentes de capital, o avanço com relação às ideias clássicas da TTO foi bastante tímido, limitando-se, praticamente, às conclusões acerca da necessidade de uma tributação mais eficiente e contundente sobre as heranças e doações, com fundamento em razões de equidade e eficiência⁸⁸⁴. No mais, embora os autores reconheçam a existência de argumentos a favor da tributação das rendas de capital⁸⁸⁵, permanece a tese central de priorização da neutralidade do sistema, de modo a não interferir nas escolhas entre consumo e poupança⁸⁸⁶.

Nesse contexto, embora admitam alguma tributação dos retornos dos investimentos e poupanças (para pessoas físicas e jurídicas), os autores defendem que essa tributação deve incidir apenas sobre os rendimentos “excedentes”, isentando-se de tributação o componente do rendimento e dos ganhos de capital obtidos com investimentos ou poupanças que correspondam a uma taxa de rendimento “normal” ou isenta de risco⁸⁸⁷.

A despeito da timidez quanto a revisões mais profundas nas ideias clássicas da TTO, devem ser destacados alguns avanços relevantes nas ideias da teoria da tributação ótima, especialmente quando se nota uma preocupação expressa quanto à necessidade de um sistema fiscal progressivo, comprometido com questões referentes à diminuição da desigualdade e justiça⁸⁸⁸.

Uma das mais importantes revisões acerca das ideias clássicas da teoria da tributação ótima passa pela análise dos escritos mais recentes de Joseph E. Stiglitz. Respondendo diretamente aqueles que não entenderam as premissas e conclusões expostas no artigo seminal de 1976, escrito em coautoria com Atkinson, Joseph E. Stiglitz tem sustentado que a conclusão de que não deveria haver tributação sobre as rendas do capital é, em geral, errada, havendo, ao contrário uma forte presunção de que a tributação sobre o capital seja bastante elevada⁸⁸⁹.

⁸⁸² ADAM, Stuart. et al. *Tax by design*. Oxford: Oxford University Press, 2011, p. 486/487.

⁸⁸³ Ibidem, p. 484/485.

⁸⁸⁴ Ibidem, p. 490/491.

⁸⁸⁵ Ibidem, p. 308/309.

⁸⁸⁶ Ibidem, p. 316/317.

⁸⁸⁷ ADAM, Stuart. et al. *Tax by design*. Oxford: Oxford University Press, 2011, p. 487/490.

⁸⁸⁸ Ibidem, p. 503.

⁸⁸⁹ STIGLITZ, Joseph E. *Pareto Efficient Taxation and Expenditures: Pre- and Re-Distribution*. Working Paper No. W 23892, National Bureau Of Economic Research. Cambridge, USA. 2017, p. 1/2.

De início, Joseph E. Stiglitz se dedica a demonstrar que a modelagem e o desenho teórico de Atkinson e Stiglitz (1976) eram voltados para analisar a necessidade de tributos progressivos sobre consumo em condições bastante específicas e limitadas, não podendo se derivar daí uma conclusão geral de não tributação sobre a renda decorrente do capital, especialmente retornos de ativos financeiros em geral e lucros de corporações⁸⁹⁰. Ou seja, ao contrário da leitura que se fez do texto, o artigo tinha âmbito de aplicação bem limitado.

Dentro desse contexto, Stiglitz chama a atenção para algo fundamental: em Atkinson e Stiglitz (1976), os autores partem da premissa de que os indivíduos são idênticos, exceto por suas diferentes habilidades. Desconsideravam-se as enormes diferenças entre os indivíduos em razão de riquezas herdadas e as diferenças decorrentes de retornos de capital daqueles que possuem maior riqueza⁸⁹¹. Em suma: trata-se de um modelo desenhado sem considerar as heranças herdadas, onde toda a desigualdade derivada da riqueza deriva da poupança construída ao longo da vida.

Pois bem, a partir do momento que admite a existência de diferenças substanciais entre as pessoas, muitas das quais não guardam qualquer relação com esforço ou merecimento (por exemplo, heranças ou legados), Stiglitz passa a enxergar a tributação progressiva sobre os rendimentos do capital como uma excelente ferramenta de redução de desigualdades, que pode contribuir positivamente para a economia⁸⁹².

Realmente, além dos supostos efeitos adversos sobre a poupança ou investimento sofrerem substancial compensação através de investimentos públicos que possam melhorar a produtividade de trabalhadores com menos qualificação, Stiglitz destaca também que existe uma consciência crescente que a desigualdade em si produz efeitos adversos sobre a sociedade e sobre a atividade econômica, motivo pelo qual a tributação progressiva sobre o capital estaria justificada em razões de equidade e também de eficiência⁸⁹³.

⁸⁹⁰ STIGLITZ, Joseph E. *Pareto Efficient Taxation and Expenditures: Pre- and Re-Distribution*. Working Paper No. W 23892, National Bureau Of Economic Research. Cambridge, USA. 2017, p. 1/19. Como bem observa Lucas Di Candia Ramundo, a defesa da não taxação sobre rendas de capital, com base no teorema Atkinson- Stiglitz está baseada no conceito de que a taxação ou subsídio de determinado bem ou atividade deve ter relação com seu caráter complementar em relação ao lazer. A ideia por trás dessa dinâmica seria tornar menos vantajoso que indivíduos de alta habilidade se comportassem como tivessem baixa habilidade, fazendo-os sempre aumentar o seu lazer. No âmbito do texto original, parte-se do pressuposto de que indivíduos que trabalham longas horas do dia para angariar maiores salários e poupar mais, visando uma aposentadoria tranquila, estão evidenciando uma complementariedade entre lazer e consumo. Dessa forma, seguindo-se essa lógica construiu-se a ideia de se taxar o consumo e subsidiar a poupança ou não taxar os rendimentos oriundos das rendas de capital (*Tributação Ótima: A Face Tributária Do Neoliberalismo - Consolidação, Espalhamento, Reformulação e Perspectivas Atuais*. Tese de doutoramento. Programa de Pós-Graduação em Economia da Universidade Federal Fluminense – UFF – Niterói, 2021, p. 65).

⁸⁹¹ STIGLITZ, 2017, op. cit., p. 36.

⁸⁹² Ibidem, p. 37/41.

⁸⁹³ Ibidem, p. 49/50.

Consoante destaca Lucas di Candia Ramundo, a postura de autocrítica de Stiglitz reconhece que a política tributária, atualmente, tem de ser necessariamente sensível às suas possíveis consequências distributivas, preocupação que não era o foco da teoria da tributação ótima clássica, que se encontrava muito mais preocupada com questões relacionadas à eficiência e neutralidade⁸⁹⁴.

Outro nome muito influente que vinha oferecendo fortes críticas ao *mainstream* de política fiscal dominante a partir dos anos de 1980 é o economista Anthony Atkinson, que escreveu em conjunto com Stiglitz o artigo seminal que deu origem ao teorema Atkinson-Stiglitz, em 1976.

Nas últimas décadas, Atkinson demonstrou especial preocupação com a desigualdade, apontando-a como um dos principais problemas político-sociais dos últimos anos. Na visão de Atkinson, a tributação progressiva poderia servir como um dos instrumentos para lidar com esse preocupante problema⁸⁹⁵.

Um ponto bastante importante que deve ser destacado dentre as ideias expostas por Anthony Atkinson é a afirmação que o autor faz acerca dos objetivos das políticas fiscais dominantes dos últimos anos. Segundo o autor, as políticas fiscais não devem ser analisadas somente sob a ótica da eficiência ou de respostas a incentivos, mas também sob a ótica da justiça⁸⁹⁶.

Lucas di Candia Ramundo observa que essa passagem é uma espécie de admissão do próprio Atkinson de que as considerações específicas sobre justiça na tributação estiveram fora da prioridade de estudo da Teoria da Tributação ótima clássica (ou relegadas a um segundo plano). O movimento revisional mais recente da teoria da tributação ótima, todavia, enxerga os efeitos distributivos da tributação como um componente mais central da discussão de políticas tributárias, com a distribuição de renda devendo ser vista como um objetivo final em si, e não somente um aspecto secundário depois da eficiência arrecadatória⁸⁹⁷.

Nessa linha, Anthony Atkinson defende um incremento da tributação progressiva sobre a renda dos indivíduos, através de alíquotas marginais crescentes, que cheguem à uma alíquota-teto de 65%, além da “ampliação da base tributária”, com a eliminação de diversos benefícios fiscais e deduções da base de cálculo⁸⁹⁸.

⁸⁹⁴ RAMUNDO, Lucas di Candia. *Tributação Ótima: A Face Tributária Do Neoliberalismo - Consolidação, Espalhamento, Reformulação e Perspectivas Atuais*. Tese de doutoramento. Programa de Pós-Graduação em Economia da Universidade Federal Fluminense – UFF – Niterói, 2021, p. 65/66.

⁸⁹⁵ ATKINSON, Anthony B. *Desigualdade: o que pode ser feito?* São Paulo: LeYa, 2015b, p. 220/249.

⁸⁹⁶ Ibidem, p. 229.

⁸⁹⁷ RAMUNDO, 2021, op. cit., p. 68.

⁸⁹⁸ ATKINSON, 2015b, op. cit., 230/233.

No que tange à tributação das rendas de capital (investimento e poupanças), Atkinson preconiza uma taxa que mantém a mesma alíquota no topo (65%), mas admite uma menor alíquota marginal sobre os rendimentos para um grupo inicial, e um desconto para a renda auferida, de modo que a tributação progressiva não prejudique os grupos de renda inferior⁸⁹⁹. Ainda nesse campo, Anthony Atkinson defende um esquema de tributação altamente progressivo sobre heranças e doações, como instrumento para reduzir desigualdades e nivelar oportunidades⁹⁰⁰.

Diante do exponencial aumento das desigualdades de renda e concentração de riqueza verificados nos últimos anos, Atkinson também se mostra amplamente favorável a uma proposta de tributação sobre a riqueza anual, em nível nacional, no âmbito de cada país, ou em nível global, seguindo linha similar à defendida Thomas Piketty⁹⁰¹.

Stiglitz e Atkinson são economistas que se mostram atentos às mudanças ocorridas nas últimas décadas. Seus textos mais recentes refletem uma nova forma de encarar os tributos e seus objetivos principais, diante de uma mudança substancial na perspectiva da realidade. Nessa nova fase, a utilização de instrumentos tributários como meio redistributivo ganha espaço, tanto na teoria quanto nas recomendações de novos sistemas tributários⁹⁰².

Christophe Chamley é outro autor clássico da primeira geração da TTO que passou por uma espécie de revisão ou autocrítica. Em 1986, Chamley publicou *Optimal Taxation of Capital Income in General Equilibrium with Infinite Lives*.⁹⁰³ Esse texto levou à construção de um dos teoremas mais cultuados em prol da taxa zero do capital no longo prazo (conhecido como teorema “Chamley-Judd”)⁹⁰⁴. O conhecido teorema “Chamley-Judd” advogava a isenção total de tributação sobre os rendimentos do capital no longo prazo, sob certas circunstâncias⁹⁰⁵.

Anos mais tarde, em texto publicado em 2001 (*Capital income taxation, wealth distribution and borrowing constraints*), Chamley admite que o teorema possui limitações, não tendo aplicação em situações de imperfeições no mercado e/ou com agentes que encontram restrições ao crédito⁹⁰⁶.

Muito embora não proponha uma revisão total de suas premissas, Chamley mostra-se

⁸⁹⁹ ATKINSON, Anthony B. *Desigualdade: o que pode ser feito?* São Paulo: LeYa, 2015b, p. 236.

⁹⁰⁰ Ibidem, p. 236/240.

⁹⁰¹ Ibidem, p. 246/248.

⁹⁰² RAMUNDO, Lucas di Candia. *Tributação Ótima: A Face Tributária Do Neoliberalismo - Consolidação, Espalhamento, Reformulação e Perspectivas Atuais*. Tese de doutoramento. Programa de Pós-Graduação em Economia da Universidade Federal Fluminense – UFF – Niterói, 2021, p. 70.

⁹⁰³ CHAMLEY, Christophe. *Optimal Taxation of Capital Income in General Equilibrium with Infinite Lives*. *Econometrica*, Vol. 54, No. 3, pp. 607-622 - May, 1986.

⁹⁰⁴ Embora a citação ao teorema “Chamley-Judd” seja frequente, os autores produziram textos independentes.

⁹⁰⁵ RAMUNDO, 2021, op. cit., p. 70.

⁹⁰⁶ CHAMLEY, 2001, op. cit., p. 55.

atento à realidade dos fatos, afirmando que o movimento de poupar ou investir nem sempre é uma opção pelo consumo futuro, refletindo, muitas vezes, uma defesa ou precaução em face das incertezas decorrentes de variações de rendimento e falta de acesso ao crédito⁹⁰⁷.

A despeito de não romper totalmente com as premissas clássicas, é importante reconhecer a sinalização revisional de Chamley, que manifesta compreensão quanto à possibilidade de a tributação sobre capital servir a questões distributivas, bem como que a taxação do capital pode ser ótima sob certas circunstâncias⁹⁰⁸.

3.2.7.3 As críticas dos autores mais jovens à Teoria da Tributação Ótima

Dentre os economistas mais jovens, James Banks, Thomas Piketty, Emmanuel Saez e Stefanie Stantcheva têm se destacado em analisar de forma crítica a TTO, não só apontando problemas, mas apresentando ponderações e sugestões de aperfeiçoamento às teses originais, para a construção de sistemas mais justos e eficientes.

Uma iniciativa comum entre os economistas mais jovens é confrontar as premissas da TTO clássica com questões de política-fiscal real, utilizando dados empíricos / históricos coletados nos últimos 30/40 anos, especialmente para questionar as supostas respostas comportamentais dos indivíduos às políticas fiscais.

Em texto de 2012, Emmanuel Saez, Joel Slemrod e Seth H. Giertz se dedicaram a analisar um ponto central da TTO: a noção de elasticidade comportamental diante de tributos e de benefícios concedidos aos cidadãos. Partindo da ideia tradicional, que serviu como principal pressuposto para a elaboração dos teoremas clássicos da TTO, os autores buscam demonstrar que os reflexos na oferta de trabalho não podem servir como único critério de resposta comportamental, porque os impostos geram uma série de respostas por parte dos indivíduos⁹⁰⁹. Os impostos podem produzir uma série de respostas comportamentais com o objetivo de amenizar a carga tributária, como, por exemplo, redução da oferta de trabalho, aumento de contribuições de caridade, pagamentos de despesas médicas, aumento de contribuições para previdência privada etc. Segundo os autores, todas essas respostas devem ser consideradas.

Com base nisso, Saez, Slemrod e Giertz buscam analisar os pontos positivos e negativos

⁹⁰⁷ CHAMLEY, Christophe. Optimal Taxation of Capital Income in General Equilibrium with Infinite Lives. *Econometrica*, Vol. 54, No. 3, pp. 607-622 - May, 1986, p. 55 e 58.

⁹⁰⁸ RAMUNDO, Lucas di Candia. *Tributação Ótima: A Face Tributária Do Neoliberalismo - Consolidação, Espalhamento, Reformulação e Perspectivas Atuais*. Tese de doutoramento. Programa de Pós-Graduação em Economia da Universidade Federal Fluminense – UFF – Niterói, 2021, p. 71.

⁹⁰⁹ SAEZ, Emmanuel; SLEMROD, Joel; GIERTZ, Seth H. The Elasticity of Taxable Income with Respect to Marginal Tax Rates: A Critical Review. *Journal of Economic Literature*, 50 (1). 2012, p. 3.

da elasticidade do rendimento tributável, que é uma estimativa que busca considerar diversas respostas e externalidades sobre eventuais mudanças tributárias⁹¹⁰.

O texto traz à tona questões bastante interessantes, especialmente por elencar diversas respostas comportamentais possíveis dos contribuintes diante da tributação, destacando que a resposta comportamental ou elasticidade não é um parâmetro estrutural que depende apenas de preferências individuais. Além disso, os autores também destacam a existência de diversos estudos empíricos que apontam que grande parte das respostas às mudanças tributárias está concentrada entre os contribuintes de maior rendimento, verificando-se baixa resposta entre os contribuintes de renda média e média-alta⁹¹¹.

Na visão dos autores, mesmo nos casos de contribuintes de renda elevada, não há nenhuma evidência convincente, até o momento, de respostas comportamentais ou de mudanças de preferências, no longo prazo, dos contribuintes em razão das alterações nas taxas de imposto. As respostas substanciais desses contribuintes devem-se, em geral, à reprogramação de curto prazo ou à transferência de rendimentos⁹¹².

De todo modo, mesmo que existam mudanças, reprogramações ou transferência de rendimentos, os autores demonstram que eventuais compensações ou diminuições de perda de arrecadação de rendimento não podem ser descartadas. Por exemplo, o diferimento do pagamento do tributo, doações para caridade ou a tributação de um rendimento que foi reclassificado devem ser considerados na análise das respostas às mudanças tributárias⁹¹³.

Por outro lado, Saez, Slemrod e Giertz destacam que o sistema tributário como um todo, em especial o grau de definição da base tributável afeta a elasticidade do rendimento tributável. Em outras palavras, quanto mais deduções ou brechas fiscais forem permitidas, maior será a elasticidade do rendimento tributável diante de mudanças tributárias. Isso conduz a uma conclusão importante: a elasticidade do rendimento tributável não é imutável e depende não apenas das preferências individuais, mas também da estrutura fiscal, que permitem eventualmente que os contribuintes, em regra aqueles com rendimentos mais elevados, consigam diminuir sua renda tributável através de reprogramações, reduções, isenções ou brechas⁹¹⁴.

Em texto também de 2012, Thomas Piketty e Emmanuel Saez buscam analisar a

⁹¹⁰ SAEZ, Emmanuel; SLEMROD, Joel; GIERTZ, Seth H. The Elasticity of Taxable Income with Respect to Marginal Tax Rates: A Critical Review. *Journal of Economic Literature*, 50 (1). 2012, p. 4.

⁹¹¹ Ibidem, p. 6.

⁹¹² Ibidem, p. 35.

⁹¹³ Ibidem, p. 14

⁹¹⁴ Ibidem, p. 16 e 33.

aplicação da teoria da tributação ótima na atualidade e o desenvolvimento histórico da tributação sobre a renda nos países da OCDE, apresentando uma abordagem bastante interessante.

O diferencial da análise feita por Thomas Piketty e Emmanuel Saez reside no fato de que os autores utilizam as teorias clássicas da TTO, adaptando-as a modelagens distintas, quais sejam: a) dados reais e históricos; b) elasticidades comportamentais elevadas, realistas e moderadas; c) preferências sociais por maior ou menor distribuição de renda entre a população⁹¹⁵. As diversas variáveis utilizadas pelos autores apontam no sentido de que os desenhos tributários podem variar bastante, a depender das escolhas de política fiscal elencadas como objetivo.

Por exemplo, Piketty e Saez afirmam que, para elasticidades comportamentais realistas e moderadas, as taxas médias de imposto atualmente observadas nos países da OCDE são consistentes com preferências sociais por redistribuição relativamente modestas. Por outro lado, os autores admitem que as taxas de impostos podem ser mais elevadas quando (a) a elasticidade comportamental for baixa; (b) a desigualdade antes de impostos for grande; (c) as preferências sociais para a redistribuição forem elevadas⁹¹⁶.

Tais premissas e conclusões, contudo, não devem ser lidas de forma separada da análise que Piketty e Saez fazem acerca da taxa marginal máxima do imposto de renda ideal sobre os rendimentos mais elevados. Nesse ponto do trabalho, os autores apresentam resultados muito importantes, especialmente diante do aumento de concentração de renda no topo dos maiores rendimentos que tem se verificado nos últimos anos.

Por exemplo, Piketty e Saez observam que, na maior parte dos países da OCDE, existe uma correlação muito clara e forte entre o corte nas taxas de imposto mais elevadas e o aumento na parcela de rendimento dos 1% mais bem remunerados. Contudo, questionam se essa evidência pode ser atribuída a uma elasticidade real, ou se tem relação com evasão fiscal ou com efeitos *rent-seeking*⁹¹⁷. Esse ponto será analisado mais à frente.

Quanto à evasão fiscal⁹¹⁸, não se pode negar que aumentos de tributos podem provocar

⁹¹⁵ PIKETTY, Thomas; SAEZ, Emmanuel. *Optimal Labor Income Taxation*. Working Paper N w18521. National Bureau Of Economic Research. Cambridge, 2012a.

⁹¹⁶ Ibidem, 2012a, op. cit., p. 25. Na mesma linha, mas com uma análise exclusivamente direcionada para uma tributação ótima voltada para o Reino Unido, Mike Brewer, Emmanuel Saez e Andrew Shephard admitem que as alíquotas efetivas ótimas para o imposto de renda podem e devem ser mais elevadas: a) quanto menos responsivos aos aumentos de tributos forem os indivíduos; b) quanto maior for o valor dado à redistribuição; c) em pontos de distribuição com número pequenos de contribuintes comparativamente ao todo (Means testing and tax rates on earnings. In: ADAM, Stuart. et al. *Dimensions of Tax Design*. 2010. Oxford: Oxford University Press. p. 104.

⁹¹⁷ PIKETTY; SAEZ, 2012a, op. cit., p. 42.

⁹¹⁸ Para efeitos da presente pesquisa, considera-se evasão as situações em que os contribuintes buscam transferir parte dos seus ganhos tributáveis para outra forma/espécie de rendimento ou outro período de tempo, para que seja

respostas comportamentais de evasão da tributação. Tal evidência é reconhecida por muitos estudos empíricos e literatura específica sobre as espécies de elasticidades, como por exemplo, no artigo que foi escrito em conjunto por Thomas Piketty, Emmanuel Saez e Stefanie Stantcheva⁹¹⁹.

Entretanto, de acordo com Thomas Piketty, Emmanuel Saez e Stefanie Stantcheva, existe uma distinção entre as respostas comportamentais reais e a evasão. A principal distinção entre as respostas reais (elasticidade real) e de evasão fiscal é que as respostas reais refletem preferências individuais em termos de trabalho e consumo, enquanto as respostas de evasão fiscal dependem da concepção do sistema fiscal e das oportunidades que o mesmo oferece aos contribuintes para fugir da tributação⁹²⁰.

Peter Diamond e Emmanuel Saez destacam a existência de vários estudos que registram respostas amplas e rápidas no topo dos contribuintes mais abastados através de expedientes de evasão fiscal, mas nenhum estudo robusto com respostas reais substanciais ao aumento de tributos na mesma faixa de contribuintes⁹²¹.

De acordo com Diamond e Saez, quando um sistema tributário oferece brechas, a base tributária fica sujeita a uma alta elasticidade decorrente de respostas de evasão, quando do aumento de tributos. Entretanto, esse parâmetro de elasticidade não é imutável, podendo ser corrigido através de reformas fiscais anteriores aos aumentos de tributos, como, por exemplo, com um alargamento da base e da aplicação fiscal⁹²².

Na mesma linha, Piketty e Saez afirmam que as grandes respostas de evasão fiscal são consequência de sistemas fiscais mal concebidos, que oferecem oportunidades de reprogramação de rendimentos em antecipação ou logo após as mudanças fiscais. Quando o sistema fiscal oferece poucas brechas (por exemplo, o sistema da Dinamarca), as respostas de

tratado de forma mais favorável do ponto de vista fiscal (PIKETTY, Thomas; SAEZ, Emmanuel; STANTCHEVA, Stefanie. Optimal Taxation of Top Incomes: A Tale of Three Elasticities. *American Economic Journal: Economic Policy* 6, (1): p. 230-271, 2014b, p. 235.

⁹¹⁹ Ibidem.

⁹²⁰ Ibidem, p. 235.

⁹²¹ DIAMOND, Peter A; SAEZ, Emmanuel. The Case for a Progressive Tax: From Basic Research to Policy Recommendations. *Journal Of Economic Perspectives*, vol. 25, N. 4, pp. 165–90, 2011, p. 172/173

⁹²² Ibidem, p. 172/173. Segundo essa mesma linha e olhando especificamente para a realidade brasileira, Sérgio Wulff Gobetti adverte que, embora exista espaço para aumento das alíquotas máximas de imposto de renda pessoa física, qualquer alteração deve ser precedida de ajustes nos regimes especiais de tributação das pequenas empresas (lucro presumido e Simples), com alterações substanciais na política de isenção total de imposto de renda sobre dividendos, eis que, sem essas alterações, qualquer aumento de imposto de renda sobre a pessoa física acabaria por estimular a “pejotização” (Novas Tendências Para Uma Boa Reforma Da Tributação Da Renda. In: *Progressividade Tributária E Crescimento Econômico*. PIRES, Manoel (organizador). Rio de Janeiro: FGV IBRE, 2022, p. 26).

curto prazo às alterações nas taxas de imposto são bastante modestas⁹²³.

Não se nega que as mudanças tributárias, especialmente com aumento na carga tributária, provoquem respostas no campo da evasão fiscal. Contudo, se as principais variações da percentagem de rendimento se devessem apenas a esse comportamento, o rendimento tributável sujeito à tabela fiscal progressiva deveria ser muito mais elástico ou responsivo a um aumento tributário do que os estudos empíricos têm apontado. Na verdade, no cenário de pura evasão fiscal, o rendimento real total dos que ganham mais deveria ser completamente inelástico às taxas de imposto⁹²⁴.

Obviamente, eliminar brechas fiscais não é tarefa fácil. Envolve, muitas vezes, enfrentar *lobbies* poderosos e debates políticos ideológicos. Mudanças desse tipo demandam mobilização e apoio popular, mas devem ser buscadas e construídas.

Pois bem. Se a correlação entre as percentagens de renda no topo e as taxas de imposto mais elevadas não é motivada substancialmente pela evasão fiscal, a questão principal a ser respondida é se é motivada por respostas comportamentais reais do lado da oferta (ou aumento da produtividade) ou se reflete meramente efeitos de *rent-seeking*, através dos quais alguns indivíduos conseguem obter rendimentos à custa de outros.

Piketty e Saez salientam que, em princípio, os dois tipos de respostas comportamentais poderiam ser avaliados através de uma análise do crescimento econômico do país. Segundo os autores, seria natural que as respostas comportamentais do lado da oferta (aumento da produtividade) apresentassem algum reflexo no PIB do país, enquanto as respostas de *rent-seeking* não teriam esse efeito, não se verificando variação no PIB⁹²⁵.

A ideia é bastante conhecida no *mainstream* econômico: um corte nas taxas máximas de imposto produziria um aumento de produtividade ou atividade econômica entre os rendimentos mais elevados, com repercussão nas parcelas de renda/riqueza apropriadas pelos mais ricos, mas também no crescimento econômico como um todo. Por outro lado, no cenário de *rent-seeking* ou negociação, um corte nas taxas de imposto mais elevadas geraria apenas uma transferência “em cascata” de rendimentos entre indivíduos, sem aumento adicional da

⁹²³ PIKETTY, Thomas; SAEZ, Emmanuel. *Optimal Labor Income Taxation*. Working Paper N w18521. National Bureau Of Economic Research. Cambridge, 2012a, p. 40. Piketty e Saez oferecem dois exemplos de reformas fiscais americanas que geraram evasão fiscal antecipada para corroborar sua tese: o aumento nos ganhos de capital realizados em 1986, em antecipação ao aumento da taxa de imposto sobre ganhos de capital realizados a partir de 1987 e o aumento nas realizações de opções de ações em 1992, em antecipação ao aumento tributário de 1993 (2012a, op. cit., p. 40).

⁹²⁴ Ibidem, p. 43.

⁹²⁵ Ibidem.

atividade econômica⁹²⁶.

Em extensa análise de um conjunto de dados que envolve o PIB total, PIB per capita e os impostos de 18 países da OCDE, entre os anos de 1960 e 2010, Thomas Piketty, Emmanuel Saez e Stefanie Stantcheva não encontraram nenhuma correlação visível entre a mudança nas principais taxas de imposto e as taxas de crescimento dos países objeto de exame⁹²⁷.

Por exemplo, Estados Unidos e Reino Unido, que registraram os maiores aumentos nas participações no topo dos rendimentos, tiveram taxas de crescimento (PIB *per capita*) comparáveis às da Alemanha e da Dinamarca. Esses dois últimos países não registraram grandes cortes nas taxas máximas de impostos e aumentos na parcela da renda e/ou riqueza apropriada pelos indivíduos do topo.

A conclusão de que os cortes de impostos não tiveram impacto detectável no PIB *per capita*⁹²⁸ é bastante relevante, pois coloca em xeque a tese de que o corte de tributos leva a um aumento de produtividade dos mais abastados, gera crescimento econômico e repercute no bem-estar de toda sociedade. Tal tese ainda é repetida quase que como um mantra por economistas e políticos de linha ideológica neoliberal, mas passa a encontrar em estudos empíricos uma forte linha de contestação.

De outro lado, desses dados, é possível inferir que a remuneração dos indivíduos mais abastados pode não refletir necessariamente seu produto econômico marginal ou seu trabalho, fato que pode indicar que esses indivíduos (por exemplo, executivos) recebem rendimentos superiores à sua produtividade.

Seguindo essa linha, Peter Diamond e Emmanuel Saez salientam que, ao contrário das premissas utilizadas para a modulação ou teorema de Mirrlees, que parte da ideia onde a remuneração é igual ao produto marginal, em ambientes de negociação ou com informações assimétricas, as pessoas podem não receber exatamente o equivalente ao esforço realizado pelo seu trabalho, com esforços respondendo a um preço superior ou inferior ao produto marginal ou ao trabalho por eles desenvolvido⁹²⁹.

Com base em pesquisas sobre a estrutura remuneratória de CEO's (indivíduos que possivelmente possuem as maiores remunerações entre os contribuintes aptos para o trabalho) nos EUA e em alguns países da OCDE, Thomas Piketty, Emmanuel Saez e Stefanie Stantcheva

⁹²⁶ PIKETTY, Thomas; SAEZ, Emmanuel; STANTCHEVA, Stefanie. Optimal Taxation of Top Incomes: A Tale of Three Elasticities. *American Economic Journal: Economic Policy* 6, (1): p. 230-271, 2014b.p. 256.

⁹²⁷ Ibidem, p. 256/257.

⁹²⁸ Ibidem, p. 256.

⁹²⁹ DIAMOND, Peter A; SAEZ, Emmanuel. The Case for a Progressive Tax: From Basic Research to Policy Recommendations. *Journal Of Economic Perspectives*, vol. 25, N. 4, pp. 165–90, 2011, p. 172.

sugerem que esses indivíduos têm conseguido aumentar sua remuneração desproporcionalmente aos demais trabalhadores, quando se tem um corte de tributos, sem que isso esteja relacionado efetivamente a um aumento de produtividade⁹³⁰.

A principal hipótese sustentada é que esses indivíduos têm conseguido aumentar sua remuneração em virtude de uma maior capacidade de negociação, bem como em razão da sua estrutura remuneratória ser composta por rubricas de pouco controle ou difícil compreensão / percepção pelos conselhos de administração das empresas (bônus, opções de ações etc.)⁹³¹.

Esse conjunto de fatos conduz à conclusão de que o aumento dos rendimentos dos contribuintes mais abastados, após o corte de tributos, que se tem verificado nos últimos anos, não se deu em virtude do aumento de sua produtividade, mas sim à custa daqueles trabalhadores que ganham menos⁹³².

Essas evidências e resultados apresentados acima ratificam as ideias em favor de uma maior progressividade, bem como indicam que as alíquotas máximas de imposto de renda sobre os indivíduos mais abastados (alíquotas marginais máximas para o topo das rendas) poderiam ser substancialmente maiores, já que as respostas comportamentais desses indivíduos retratam muito mais *rent-seeking* do que qualquer outra resposta comportamental ligada à produtividade⁹³³.

Olhando exclusivamente para a realidade dos EUA, mas partindo das mesmas premissas (especialmente quanto ao fato das respostas comportamentais dos contribuintes de rendas aos aumentos de tributos estarem superestimadas, com exceção das hipóteses de respostas através de evasão), Peter Diamond e Emmanuel Saez defendem taxas de imposto de renda sobre rendas oriundas do trabalho bem mais elevadas para os contribuintes do topo das rendas⁹³⁴.

Consoante já exposto, a segunda grande bandeira dos defensores da TTO era a tributação zero sobre as rendas de capital, com base nos trabalhos produzidos por Atkinson e Stiglitz (1976), reforçado posteriormente por Judd (1985) e Chamley (1986). Tomada ao pé da letra, essa tese conduziria a eliminação de todos os impostos sobre a herança, impostos sobre a propriedade, impostos sobre os lucros das empresas e os impostos individuais sobre o rendimento do capital.

⁹³⁰ PIKETTY, Thomas; SAEZ, Emmanuel; STANTCHEVA, Stefanie. Optimal Taxation of Top Incomes: A Tale of Three Elasticities. *American Economic Journal: Economic Policy* 6, (1): p. 230-271, 2014b, p. 258/268.

⁹³¹ Ibidem, p. 268.

⁹³² Ibidem.

⁹³³ PIKETTY, Thomas; SAEZ, Emmanuel. *Optimal Labor Income Taxation*. Working Paper N w18521. National Bureau Of Economic Research. Cambridge, 2012a, p. 43.

⁹³⁴ DIAMOND, Peter A; SAEZ, Emmanuel. The Case for a Progressive Tax: From Basic Research to Policy Recommendations. *Journal Of Economic Perspectives*, vol. 25, N. 4, pp. 165–90, 2011, p. 171/173.)

Como bem destaca Sérgio Wulff Gobetti, o principal argumento para não tributar as rendas do capital seria evitar, em última instância, uma distorção intertemporal nas decisões sobre poupança e consumo (consumir hoje ou no futuro), em virtude da redução do valor da renda oriunda do capital, por conta da incidência do tributo sobre sua remuneração⁹³⁵.

A realidade da política fiscal demonstrou o equívoco da tese. Realmente, todas as economias avançadas impõem substancial tributação sobre capital, com algumas pequenas exceções sobre espécies de tributação sobre a renda do capital, como é o caso do Brasil, que não tributa a distribuição de dividendos⁹³⁶.

Piketty e Saez, todavia, advertem que o imposto zero sobre o capital continua a ser um ponto de referência importante no ensino da economia e nas discussões políticas, especialmente sob o argumento de que o imposto nulo sobre o capital seria um fator importante em um ambiente de concorrência fiscal. Não obstante isso, os autores afirmam que o grande fosso entre a teoria e a prática dos impostos ótimos sobre o capital é uma das falhas mais importantes da economia pública moderna⁹³⁷.

Em texto de 2008, James Banks e Peter Diamond se dedicam a analisar a tributação direta, especialmente impostos sobre a renda do trabalho e do capital. Quanto à não tributação das rendas derivadas do capital, Banks e Diamond contestam as premissas clássicas usadas pela TTO.⁹³⁸ Um dos pressupostos clássicos da TTO questionado pelos autores diz respeito a uma suposta existência de preferências perfeitamente separáveis entre consumo e trabalho. Na visão de Banks e Diamond, não existe perfeita separação intertemporal entre consumo e trabalho, porque, dentre outros motivos, as preferências podem se modificar ao longo da vida⁹³⁹.

Um bom exemplo é o indivíduo aposentado. Ele tem mais tempo para fazer atividades domésticas e realizar consumos que são intensivos em tempo. Se, por um lado, esse indivíduo tenderia, nessa fase da vida, a valorizar menos a não taxaçaõ das rendas de capital, por outro lado, ele também possui razões para valorizar os rendimentos do capital outrora obtidos, porque, com base neles, poderá, nesse momento da vida, desfrutar mais intensamente de oportunidades de consumo⁹⁴⁰.

⁹³⁵ GOBETTI, Sérgio. Novas Tendências Para Uma Boa Reforma Da Tributação Da Renda. In: *Progressividade Tributária E Crescimento Econômico*. PIRES, Manoel (organizador). Rio de Janeiro: FGV IBRE, 2022, p. 23.

⁹³⁶ Sérgio Wulff Gobetti destaca que a maior parte da agenda mais radical da tributação ótima (como a tributação zero sobre rendas de capital) jamais foi adotada pelas principais economias mundiais, sendo adotada, com temperamentos, por alguns países em desenvolvimento (GOBETTI, 2022, op. cit., p.17/18).

⁹³⁷ PIKETTY, Thomas; SAEZ, Emmanuel. *A Theory of Optimal Capital Taxation*. Working Paper N w17989. National Bureau Of Economic Research. Cambridge, 2012b, p. 1.

⁹³⁸ BANKS, James; DIAMOND, Peter. *The Base for Direct Taxation*. The Institute for Fiscal Studies. Oxford: Oxford University Press, 2008, p. 2.

⁹³⁹ Ibidem, p. 15/20.

⁹⁴⁰ Ibidem, p. 17.

Dois efeitos intertemporais contrários, sem clareza para afirmar qual dos dois apresenta dominação sobre o outro. Nesse contexto, os autores entendem que esse fundamento não é um pressuposto adequado para fundamentar a não taxação da poupança no tempo presente, contrariando, nesse ponto, a tese de não tributação das rendas do capital, conforme defendido pela TTO clássica⁹⁴¹.

Um segundo ponto objeto de crítica contundente por parte de James Banks e Peter Diamond diz respeito à questão da uniformidade da utilidade marginal do consumo para os diferentes indivíduos. De acordo com os autores, existem evidências de uma correlação positiva entre o nível de habilidade no trabalho (taxa salarial) e a taxa de poupança, no sentido de aqueles com maiores habilidades de ganhos têm maior propensão a poupar⁹⁴².

Nesse contexto, aqueles indivíduos com mais habilidade (em geral, mais bem remunerados), possuem tendência de poupar independentemente da renda (poupam sempre). Nessa situação, a tributação da poupança poderia servir como equilíbrio entre equidade e eficiência, sendo uma fonte de evidência indireta sobre quem tem maiores habilidades de ganhos, bem como contribuindo para uma tributação redistributiva mais eficiente⁹⁴³.

Lucas di Candia Ramundo registra que existem evidências de uma correlação positiva entre a capacidade de obtenção de renda e a vontade (ou habilidade) dos indivíduos de suavizar o consumo ao longo da vida, para lidar com as incertezas da vida, através da poupança. Em suma: agentes com maior habilidade tenderiam a poupar mais do que necessário, fato que levaria a menor oferta de trabalho futura⁹⁴⁴.

Dentro dessa lógica, a tributação da poupança/investimento passa a ser vista como um instrumento fiscal importante, seja para incitar um consumo menor no presente – e evitar um nível de trabalho menor no futuro – seja para subsidiar (através de menor tributação sobre a renda do trabalho) os indivíduos que não têm capacidade de suavizar seu consumo ao longo da vida. Nesse contexto, as diferenças de comportamento e capacidade em relação à poupança podem cumprir um papel importante no desenho da tributação sobre o capital e sobre o trabalho, mas esse fato teve menos atenção do que deveria por parte dos autores clássicos da teoria da tributação ótima⁹⁴⁵.

⁹⁴¹ BANKS, James; DIAMOND, Peter. *The Base for Direct Taxation*. The Institute for Fiscal Studies. Oxford: Oxford University Press, 2008, p. 17.

⁹⁴² PIKETTY, Thomas; SAEZ, Emmanuel. *A Theory of Optimal Capital Taxation*. Working Paper N w17989. National Bureau Of Economic Research. Cambridge, 2012b, p. 17/18.

⁹⁴³ Ibidem, p. 18.

⁹⁴⁴ RAMUNDO, Lucas di Candia. *Tributação Ótima: A Face Tributária Do Neoliberalismo - Consolidação, Espalhamento, Reformulação e Perspectivas Atuais*. Tese de doutoramento. Programa de Pós-Graduação em Economia da Universidade Federal Fluminense – UFF – Niterói, 2021, p. 61.

⁹⁴⁵ Ibidem.

Interessante apontar, outrossim, que Banks e Diamond advertem que o comportamento daqueles indivíduos com muita riqueza parece exigir a modelagem da utilidade para algumas pessoas, como proveniente diretamente da posse de riqueza, não indiretamente do consumo posterior. Isso sugere pouca elasticidade no comportamento de consumo, razão pela qual se justificaria impostos bem mais altos sobre a renda de capital para aqueles com muita riqueza⁹⁴⁶.

Peter Diamond e Emmanuel Saez também apresentam críticas contundentes às ideias clássicas da teoria da tributação ótima acerca da não tributação das rendas do capital⁹⁴⁷.

Em primeiro lugar, quanto ao modelo supostamente racional de tomada de decisões daqueles que optam pela poupança, Diamond e Saez, destacam que há um número crescente de trabalhos que têm mostrado que decisões de poupança não são meramente racionais, sendo fortemente influenciadas por questões psicológicas ou custos de transações menores⁹⁴⁸.

Em segundo lugar, quanto ao pressuposto de que as escolhas racionais de poupança não se estendem apenas por vidas inteiras, mas também através de dinastias, Peter Diamond e Emmanuel Saez salientam que dados empíricos demonstram que legados e doações nem sempre estão vinculados a questões de dinastia. Por exemplo, em muitos casos, as pessoas direcionam heranças e fazem doações por motivos altruístas⁹⁴⁹.

Quanto ao modelo de Atkinson-Stiglitz (1976), Peter Diamond e Emmanuel Saez também questionam o pressuposto de perfeita separação entre trabalho e lazer defendido pelos autores, além de destacarem a existência de evidências empíricas de uma correlação positiva entre o nível de competências laborais (taxa salarial) e as propensões de poupança⁹⁵⁰.

As evidências de que aqueles com mais habilidade ou capacidade tendem a poupar mais de qualquer maneira (além de, em tese, evidenciar maior capacidade de rendimento), leva Peter Diamond e Emmanuel Saez a sustentarem que a tributação da poupança poderia contribuir para uma economia mais eficiente, bem como ajudar no equilíbrio entre equidade e eficiência e instrumentalizar uma tributação redistributiva⁹⁵¹.

⁹⁴⁶ BANKS, James; DIAMOND, Peter. *The Base for Direct Taxation*. The Institute for Fiscal Studies. Oxford: Oxford University Press, 2008, p. 60.

⁹⁴⁷ DIAMOND, Peter A; SAEZ, Emmanuel. The Case for a Progressive Tax: From Basic Research to Policy Recommendations. *Journal Of Economic Perspectives*, vol. 25, N. 4, pp. 165–90, 2011.

⁹⁴⁸ Ibidem, p. 177/178.

⁹⁴⁹ Ibidem, p. 178/179.

⁹⁵⁰ Ibidem, p. 179.

⁹⁵¹ Ibidem. Embora sustentem que os estudos empíricos sobre o comportamento da poupança revelem, na sua maioria, que aqueles com rendimentos mais elevados ao longo da vida poupam mais, Peter Diamond and Emmanuel Saez advertem que a análise do padrão completo do comportamento de poupança requer uma complexidade considerável no modelo subjacente (incluindo incertezas sobre rendimentos, despesas médicas, disponibilidade diferencial de veículos de poupança, motivos de legado etc.) para serem consistentes com os diferentes aspectos da poupança em diferentes idades (DIAMOND; SAEZ, 2011, op. cit., p. 180).

Outra crítica bastante interessante formulada por Peter Diamond e Emmanuel Saez aos modelos Chamley-Judd e Atkinson-Stiglitz tem relação com o fato de que tais modelos partem do pressuposto de um mercado de capitais perfeitos, incluindo a ausência de restrições ao crédito. No entanto, as restrições ao crédito pertencem ao mundo real e são relevantes para a política fiscal, proporcionando outra razão para uma tributação positiva do rendimento do capital⁹⁵².

Considerando que tais impostos irão recair justamente sobre aqueles que não estão sujeitos a restrições de crédito (porque têm capital), o aumento da receita proveniente dessa arrecadação poderá permitir um imposto mais baixo sobre o rendimento do trabalho, incluindo o imposto sobre aqueles que estão tão limitados – permitindo um ganho de eficiência quando os impostos são recolhidos.

A incerteza sobre as oportunidades de ganhos no futuro é grande e generalizada. Nesse contexto, Diamond e Saez apontam que também seria interessante tributar as poupanças de modo a obter recursos para o fornecimento de seguros futuros para um mercado de trabalho deficiente, bem como para evitar que indivíduos deixem de trabalhar mais cedo, graças a uma excessiva poupança⁹⁵³.

Segundo Diamond e Saez, um argumento que também justifica tributar o capital é que muitas vezes é difícil distinguir entre rendimentos de capital e de trabalho. Por exemplo, nas pequenas empresas, os lucros surgem tanto do trabalho dos proprietários como dos retornos sobre os ativos, de modo que, os indivíduos podem converter o rendimento do trabalho em rendimento de capital⁹⁵⁴.

A exemplo de outros autores, Piketty e Saez entendem que uma razão bastante simples para tributar o rendimento do capital é a existência de uma fronteira difusa entre esses rendimentos e os rendimentos do trabalho. Nesse contexto, observam os autores, qualquer diferença de tributação entre essas duas espécies rendimentos poderá levar à evasão⁹⁵⁵.

Um exemplo dessa situação pode ser colhido da realidade brasileira, onde se tem percebido um aumento constante no número de profissionais independentes ou autônomos que têm constituído empresas, transformando rendimentos de trabalho em rendimento de capital, de forma a se valer do benefício fiscal de isenção de IRPF para a distribuição de dividendos.

⁹⁵² DIAMOND, Peter A; SAEZ, Emmanuel. The Case for a Progressive Tax: From Basic Research to Policy Recommendations. *Journal Of Economic Perspectives*, vol. 25, N. 4, pp. 165–90, 2011, p. 181.

⁹⁵³ Ibidem, p. 182.

⁹⁵⁴ Ibidem, p. 181.

⁹⁵⁵ PIKETTY, Thomas; SAEZ, Emmanuel. *A Theory of Optimal Capital Taxation*. Working Paper N w17989. National Bureau Of Economic Research. Cambridge, 2012b, p. 31.

De acordo com Piketty e Saez, existem extensas provas empíricas de que a transferência de rendimentos é significativamente responsável por uma grande fração das respostas comportamentais observadas às alterações fiscais. Ora, se os indivíduos podem transferir seus fluxos de renda de trabalho e de capital (sem nenhum custo), com pouca possibilidade de identificação pela administração, as taxas de imposto têm de ser as mesmas⁹⁵⁶.

Sem romper com a ideia de que a tributação ótima passa pela busca do equilíbrio entre equidade e eficiência, Thomas Piketty e Emmanuel Saez buscam desenhar um modelo de tributação sobre o capital que claramente confere maior peso à equidade, especialmente em razão do fato de que a riqueza proveniente do passado tende cristalizar desigualdades e acentuar a concentração de riquezas, em um contexto em que o retorno do capital investido supere o crescimento econômico⁹⁵⁷.

Todavia, ao contrário da modelagem clássica, o modelo Piketty e Saez admite combinações ou calibrações numéricas nas equações ou teoremas, a depender do objetivo de bem-estar buscado, ou seja, quanto maior for a desigualdade herdada verificada em determinada sociedade, maior deveria ser a tributação sobre o capital.

A título de exemplo, partindo de pressupostos que consideram que a riqueza herdada no mundo é altamente concentrada, bem como que o objetivo social deve estar alinhado a igualdade de oportunidades, fato que deve aumentar o peso social de bem-estar daqueles com pouca ou nenhuma herança, Piketty e Saez defendem uma tributação sobre capital com alíquotas substancialmente maiores que as atuais, no caso de heranças e legados, entre 70% e 80%⁹⁵⁸. Os autores advertem, contudo, que a calibração não é tão simples, pois deve levar em conta também o efeito redistributivo do imposto de renda e as preferências sociais quanto à tributação sobre a herança⁹⁵⁹.

Após essa breve exposição sobre a Teoria da Tributação Ótima, pode-se afirmar que, embora sua formulação original—centrada na maximização da eficiência econômica em detrimento da equidade—apresente limitações em termos de robustez teórica e distanciamento da realidade fiscal concreta, seu desenvolvimento contemporâneo, especialmente com base em estudos empíricos e análises históricas, revela avanços significativos. Esses aprimoramentos conferem à teoria um potencial relevante para contribuir com o desenho e o aperfeiçoamento de sistemas tributários mais justos e eficientes.

⁹⁵⁶ PIKETTY, Thomas; SAEZ, Emmanuel. *A Theory of Optimal Capital Taxation*. Working Paper N w17989. National Bureau Of Economic Research. Cambridge, 2012b, p. 31.

⁹⁵⁷ Ibidem, p. 13.

⁹⁵⁸ Ibidem, p. 3.

⁹⁵⁹ Ibidem, p. 17/26.

Como bem observa Linda Sugin, em análise acerca da moderna concepção da TTO, os utilizadores e formuladores de políticas fiscais podem introduzir vários padrões de distribuição de rendimentos e custos de eficiência da tributação para avaliar regimes fiscais. Na visão da autora, o modelo é receptivo a diferentes definições de justiça distributiva e pode se ajustar para acomodar limitações específicas na concepção fiscal que possam surgir de restrições políticas ou administrativas, oferecendo, ainda, insights sobre aspectos fiscais fundamentais: como progressividade e base tributária⁹⁶⁰.

3.3 Progressividade e vedação ao não confisco

Após o corte de tributos que foi implementado nos últimos 40/50 anos, diversos autores têm sustentado que os tributos sobre a renda e patrimônio, em grande parte dos países, encontram-se em patamar substancialmente inferior àquele que seria possível e necessário para combater as desigualdades atuais. Essa constatação traz à tona a problemática questão dos limites jurídicos da tributação progressiva.

Como se disse, a tributação é atividade indispensável ao Estado Fiscal. Todavia, os tributos não podem ser usados para disfarçar pretensões destrutivas em desfavor do contribuinte. Há muito tempo reverberam as palavras proferidas no julgamento do caso “*Mac Culloch vs. Maryland* (1819), onde o *Chief* John Marshall afirmou que a tributação carrega em si o poder de destruir (“*the power to tax involve the power to destroy*”)⁹⁶¹.

O princípio da vedação da utilização de tributos com efeitos de confisco (art. 150, IV, CF/88⁹⁶²), atua justamente para evitar que a tributação provoque efeitos destrutivos ou confiscatórios, conciliando, em termos práticos, os interesses do Estado (em arrecadar fundos fiscais) e os do contribuinte (proteção da propriedade e da livre iniciativa econômica)⁹⁶³.

Muito embora possua como escopo imediato a garantia do direito de propriedade (art. 5º, *caput* e XXII, CF/88) dos contribuintes, o princípio do não confisco, mediatamente, tutela outros direitos fundamentais, tais como: a liberdade econômica e/ou livre iniciativa (art. 170, *caput* c/c, 170 § único, CF/88)⁹⁶⁴.

⁹⁶⁰ SUGIN, Linda. A Philosophical Objection to the Optimal Tax Model. *Tax Law Review*, Vol. 64, 2011, 229/230.

⁹⁶¹ BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; COELHO, Inocêncio Mártires; MENDES, Gilmar Ferreira. *Curso de Direito Constitucional*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 1347.

⁹⁶² Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

⁹⁶³ REBOUÇAS, Marcus Vinícius Parente. *Tributação e Desigualdade Econômica: Elementos de Tributação Redistributiva para o Brasil do Séc. XXI*. Volume I. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020ª, p. 317.

⁹⁶⁴ VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição Tributária Interpretada*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 280.

Além disso, o princípio do não confisco guarda intrínseca ligação com o princípio da capacidade contributiva (art. 145, §1º, CF/88), no que tange à necessária correlação que deve existir entre a exigência tributária e a força econômica do contribuinte (mínimo existencial e máximo confiscatório)⁹⁶⁵.

Malgrado seja comum encontrar a tributação confiscatória associada à imposição que aniquila, suprime ou solapa a propriedade privada⁹⁶⁶ ou impede o exercício da atividade lícita e moral⁹⁶⁷, muitos autores têm reconhecido a impossibilidade da fixação de um parâmetro objetivo e de caráter genérico, a partir do qual a tributação seria considerada confiscatória⁹⁶⁸. A questão não parece ser mesmo cartesiana. Prova disso é o fato de que os ordenamentos jurídicos não têm adotado um critério matemático que define um limite ou medida objetiva para demarcar a fronteira não confiscatória daquela considerada confiscatória⁹⁶⁹.

A dificuldade quanto à quantificação ou delimitação do não confisco tem levado diversos autores a reconhecerem que se trata de um conceito indeterminado⁹⁷⁰. Nessa linha, Ricardo Lobo Torres sustenta que a proteção ao não confisco é uma cláusula constitucional aberta, que necessita ser colmatada por outros princípios e valores⁹⁷¹.

Acertadamente, o Supremo Tribunal Federal tem optado por realizar uma análise casuística, com base na razoabilidade e nos efeitos da carga tributária sobre o contribuinte. É o que se vê, por exemplo, nos acórdãos da ADI 2.010-MC e do RE 875.958/GO, onde diante de contextos fáticos e jurídicos diversos, o STF decidiu de maneira distinta acerca da constitucionalidade de contribuições previdenciárias progressivas sobre os vencimentos de servidores públicos.

No primeiro caso, o STF declarou inconstitucional dispositivo da Lei nº 9.783/99, que estabelecia alíquotas adicionais progressivas, que poderiam elevar substancialmente a alíquota total da contribuição previdenciária dos servidores públicos federais até o patamar de 25%, por entender violado a razoabilidade e garantia do não confisco⁹⁷².

⁹⁶⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 911.

⁹⁶⁶ TIPKE, Klaus. *Moral tributária do estado e dos contribuintes*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012, p. 47/49;

⁹⁶⁷ BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; COELHO, Inocêncio Mártires; MENDES, Gilmar Ferreira. *Curso de Direito Constitucional*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 1347.

⁹⁶⁸ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Direito Constitucional Tributário e "Due Process Of Law"*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 196; TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário - Volume III - Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005b, p. 160

⁹⁶⁹ REBOUÇAS, 2020a, op. cit., p. 318

⁹⁷⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 333.

⁹⁷¹ TORRES, 2005b, op. cit., p. 160

⁹⁷² ADI 2010 MC, Relator: CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 30-09-1999.

No segundo caso, diante de um contexto fático de grande *déficit* atuarial do regime próprio previdenciário estadual de Goiás e de alíquotas de contribuição previdenciária progressivas menores (LC nº 100/2012 - Goiás), o STF decidiu que a progressividade de alíquotas previdenciárias sobre os vencimentos de servidores públicos não violava a razoabilidade e a garantia do não confisco.

Nesse caso, que foi julgado sob repercussão geral (tema 933), o STF considerou a progressividade constitucional, por entender que a medida era necessária e não excessiva (vedação ao excesso), bem como não importou em comprometimento da renda e patrimônio dos servidores em patamar incompatível com o atendimento de necessidades primordiais de uma vida digna⁹⁷³.

Como já dito, a jurisprudência do STF tem se dedicado a analisar a garantia do não confisco caso a caso. De todo modo, algumas lições podem ser extraídas dos julgados do STF que envolvem a garantia do não confisco, servindo de balizamento para o futuro, inclusive para as sugestões apontadas pela presente pesquisa.

Em primeiro lugar, a análise do efeito confiscatório não deve ser realizada de forma isolada para cada espécie tributária, mas, sim, a partir de considerações da totalidade da carga tributária devida à pessoa política que tiver instituído o tributo impugnado. Sob essa sistemática, o caráter confiscatório de determinado tributo estará configurado sempre que o efeito cumulativo, resultante das múltiplas incidências tributárias devidas ao mesmo ente tributante, afete, substancialmente, de maneira não razoável, os rendimentos ou a riqueza dos contribuintes⁹⁷⁴.

Em segundo lugar, eventual violação à garantia do não confisco deve ser sempre verificada diante do contexto fático-jurídico existente, em cotejo com o princípio da proporcionalidade. Isso fica bastante claro no RE 875.958 e na ADI 2.034/DF⁹⁷⁵, onde os relatores mencionam a condição deficitária dos regimes de previdência e sua repercussão sobre as contas públicas. Tal circunstância não fez parte da análise da ADI 2.010.

Ricardo Lobo Torres segue linha parecida, sustentando que a análise da garantia do não confisco deve levar em conta os tipos de tributos envolvidos e considerar as circunstâncias fáticas, como a conjuntura econômica do país (por exemplo, recessão ou guerra), para examinar a caracterização ou não do confisco diante do direito de propriedade privada⁹⁷⁶.

⁹⁷³ ARE 875958, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2021.

⁹⁷⁴ ADI 2010 MC, Relator: CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 30/09/1999.

⁹⁷⁵ ADI 2034, Relator: Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 20/06/2018.

⁹⁷⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário* - Volume III - *Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005b, p. 161/162.

Por último, os casos de tributação com finalidade extrafiscal, inclusive progressividade com fim de desconcentrar riquezas, merecem análise mais cuidadosa quanto à garantia do não confisco. Nesses casos, é de se admitir maior agressividade fiscal⁹⁷⁷, diante dos fins extrafiscais que a progressividade tributária está a perseguir. Nada obstante, nos casos de extrafiscalidade, a progressividade também se encontra sujeita a limites, devendo ser controlada através do teste da proporcionalidade, cotejando o não confisco, a progressividade e o valor ou fim constitucional buscado⁹⁷⁸.

Quanto às sugestões de mudança na tributação sobre a renda e sobre o patrimônio, que serão apresentadas nos próximos capítulos, vale repisar que o não confisco deve levar em consideração as circunstâncias fático-jurídicas existentes, cabendo ressaltar, nesse particular, os seguintes pontos: a) mesmo após mais de 30 anos de vigência da CF/88 e de diversos programas de transferência de renda implementados pelo Brasil, o país continua apresentando elevados níveis de concentração de renda e riqueza; b) a EC nº 132/2023 promoveu alterações importantes na CF/88, inserindo dispositivos no Texto Constitucional que devem ser levados em conta nas futuras discussões envolvendo a garantia do não confisco.

Por exemplo, os artigos 18, inciso I, e 18, parágrafo único, da Emenda Constitucional nº 132/2023 estabelecem expressamente que eventual arrecadação adicional resultante da reforma na tributação da renda poderá ser utilizada como mecanismo de compensação para a redução da tributação sobre o consumo e a folha de salários. Essa disposição deve ser considerada na análise de possíveis alterações ou acréscimos na tributação da renda e sua compatibilidade com a garantia do não confisco, uma vez que o aumento da arrecadação decorrente dessas mudanças não implicará, necessariamente, um incremento da carga tributária global.

Em suma, a progressividade fiscal e a extrafiscal devem se compatibilizar com a garantia constitucional do não confisco. Tal garantia constitucional, no entanto, somente tem seu conteúdo determinado diante do caso concreto, em análise casuística. Em outras palavras, o caráter confiscatório de determinada imposição tributária, inclusive alíquotas progressivas, deve ser verificada caso a caso, levando-se em conta a razoabilidade da medida e o ônus suportado como um todo pelo contribuinte.

⁹⁷⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 915.

⁹⁷⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 251.

Essa investigação, entretanto, deve ser realizada levando-se em conta as circunstâncias fático-jurídicas envolvidas, inclusive as recentes mudanças constitucionais, que apontam para a necessidade de uma futura reforma da tributação da renda (art. 18 da EC nº 132/2023), bem como para uma tributação vinculada à justiça tributária e à atenuação dos efeitos regressivos do sistema (art. 145, §3º e §4º, CF/88). Além disso, não se deve olvidar que tributos ou medidas extrafiscais, inclusive a tributação progressiva com fins de desconcentrar riquezas, podem assumir uma postura mais agressiva do que medidas tributárias meramente fiscais⁹⁷⁹.

3.4 **Progressividade: síntese conclusiva**

Como visto, a teoria de justiça que serve de suporte ao presente trabalho, enxerga a utilização de tributos progressivos como instrumentos adequados para implementar políticas de redistribuição e desconcentração de rendas e riquezas, de forma a garantir o valor igual das liberdades políticas e da igualdade equitativa de oportunidades.

Por outro lado, a CF/88 elencou como fundamentos e objetivos do Estado brasileiro, a dignidade da pessoa humana, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades, inclusive econômicas. Tais objetivos podem e devem ser buscados através de normas tributárias progressivas, de modo a contribuir para um sistema tributário justo, não regressivo e apto a reduzir desigualdades.

Também restou demonstrado que a utilização progressiva de tributos é perfeitamente compatível com o livre mercado e com o crescimento econômico. Na verdade, existem inúmeras pesquisas que mostram que elevados níveis de desigualdade são prejudiciais à economia, à sociedade e à democracia, fato que justifica a utilização da progressividade para reduzi-los.

Parece claro, portanto, que a progressividade redistributiva (fiscal) e a progressividade desconcentradora (extrafiscal) encontram-se justificadas em termos filosóficos, econômicos e jurídicos. As duas espécies de progressividade, a depender da finalidade, irão buscar fundamentos distintos. Seja como for, devem guardar compatibilidade com a garantia do não confisco, que será sopesada, caso a caso, levando em conta as circunstâncias fático-jurídicas envolvidas, bem como a natureza fiscal ou extrafiscal da norma tributária.

⁹⁷⁹ Nesse sentido, conferir o seguinte trecho da Ementa da ADI 4787/AP: “(...) 12. O tributo dotado de extrafiscalidade pode exorbitar algumas restrições constitucionais ao poder de tributar, desde que justificada a política administrativa adotada, v. g., o que se passa com os impostos do comércio exterior, em que a calibragem das alíquotas ultrapassa, por vezes, parâmetros usuais de mercado unicamente para a preservação da balança comercial do país. (...)” . STF. Relator: Min. Luiz Fux, julgado em 01/08/2022.

3.5 Regressividade e tributação sobre bens e serviços

Tradicionalmente, a regressividade é associada à situação em que os indivíduos mais pobres suportam um ônus tributário mais pesado (proporcionalmente) do que os mais ricos. Embora a regressividade possa ser encontrada em diversos tipos e espécies tributárias, é na tributação indireta que ela se verifica com mais frequência.

Considerando que a matriz tributária brasileira está alicerçada majoritariamente na tributação indireta, faz-se necessário abordar de que maneira a tributação sobre essa grandeza econômica se relaciona com a desigualdade e com o caráter redistributivo dos tributos.

De início, cabe delimitar de que espécie de tributos se trata, quando se menciona a categoria impostos sobre bens e serviços. Na visão da OCDE, impostos sobre bens e serviços são aqueles que incidem sobre a produção, extração, venda, transferência, locação ou entrega de bens; a prestação de serviços; o uso de bens ou permissão para usar bens ou realizar atividades⁹⁸⁰.

A despeito de algumas limitações e ponderações, as classificações internacionais merecem investigação e ponderação diante do cenário nacional. No caso brasileiro, a Receita Federal do Brasil, que é o órgão responsável pela administração tributária em nível nacional, entende que os tributos sobre bens e serviços são aqueles que incidem sobre a alienação, transferência, produção de bens ou prestação de serviços.

Nessa categoria, segundo a RFB, incluem-se tributos monofásicos ou multifásicos, tributos sobre a receita ou faturamento aplicados em qualquer fase da cadeia produtiva, os tributos sobre o valor agregado, os tributos seletivos e os tributos aplicados no comércio exterior⁹⁸¹.

Embora as semelhanças entre as classificações sejam muitas, existem algumas zonas de conflito, como, por exemplo, os impostos sobre a transferência de bens imóveis (ITBI) e propriedade de veículo automotor (IPVA), que são classificados pela RFB como impostos sobre a propriedade⁹⁸², enquanto na OCDE figuram como impostos sobre bens e serviços⁹⁸³.

Feita essa pequena ressalva, vale pontuar que a presente pesquisa irá se valer da classificação utilizada pela RFB, que considera como impostos incidentes sobre bens e serviços as seguintes espécies tributárias: ICMS; IPI; ISS; II; IE e IOF⁹⁸⁴.

⁹⁸⁰ OCDE. *Revenue Statistics 2023: Tax Revenue Buoyancy in OECD Countries*. Paris, 2023, p. 349.

⁹⁸¹ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Carga Tributária No Brasil 2022: Análise por tributos e bases de incidência*, Brasil, p. 33

⁹⁸² Ibidem, p. 32.

⁹⁸³ OCDE, 2023, op. cit., p. 349.

⁹⁸⁴ RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2022, op. cit., p. 33/35.

É fundamental sublinhar, entretanto, que a classificação utilizada pela RFB faz menção a “tributos sobre bens e serviços”, gênero que abarca não apenas os impostos, mas também outras espécies tributárias, como taxas, contribuições previdenciárias e outras contribuições sociais e econômicas. Nesse cenário, incluem-se, por exemplo, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), o Programa de Integração Social (PIS) e as Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE's), com incidência sobre bens e serviços⁹⁸⁵.

Os tributos sobre bens e serviços são classificados comumente como tributos indiretos. De acordo com Ricardo Lodi Ribeiro, impostos diretos são aqueles em que o encargo financeiro não é transferido a terceiros, sendo suportado pelo próprio contribuinte (contribuinte de direito). Já os impostos indiretos são aqueles em que a carga tributária é suportada por uma outra pessoa (contribuinte de fato)⁹⁸⁶. As críticas à classificação dos impostos em diretos e indiretos são bastante difundidas no âmbito jurídico, com muitos autores sustentando que a aludida classificação é irrelevante ou meramente econômica⁹⁸⁷. No campo econômico, contudo, a classificação tem sido largamente utilizada⁹⁸⁸.

Não por acaso, tem sido comum ver as expressões “impostos sobre bens e serviços” e “impostos indiretos” sendo usadas com o mesmo sentido nas pesquisas que envolvem tributação e desigualdade⁹⁸⁹. Sem adentrar na utilidade ou não da referida classificação para outros fins, a presente investigação fará uso das expressões “impostos indiretos” e “impostos sobre bens e serviços” como equivalentes. Da mesma forma, a expressão “impostos diretos” será utilizada como gênero do qual fazem parte os “impostos sobre a renda” e os “impostos sobre a propriedade ou riqueza”.

É possível encontrar registros envolvendo impostos sobre bens e serviços no Egito Antigo. Charles Adams afirma que os egípcios tributavam quase tudo, incluindo vendas, escravos, importações, exportações, negócios, utilização de bens etc.⁹⁹⁰

⁹⁸⁵ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Carga Tributária No Brasil 2022: Análise por tributos e bases de incidência*, 2023, p. 33/35.

⁹⁸⁶ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Tributos: teoria geral e espécies*. Niterói: Impetus, 2013, p. 24/25.

⁹⁸⁷ Nesse sentido é o entendimento de Geraldo Ataliba, em *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 143. Na visão de Ricardo Lodi, no aspecto econômico, qualquer tributo, a depender das regras do mercado, pode assumir feição de tributo direto ou indireto. No âmbito jurídico, apenas IPI e ICMS seriam realmente tributos indiretos, em razão da não cumulatividade (RIBEIRO, 2013, op. cit., p. 24/25)

⁹⁸⁸ SILVEIRA, Fernando Gaiger. et.al. *Tributação Indireta: alíquotas efetivas e incidência sobre as famílias. Texto para Discussão n° 2823*, IPEA. Brasília: IPEA, 2023.

⁹⁸⁹ Conforme se vê em: SILVEIRA, op. cit., 2023, p. 8 e NUNES, Cleucio Santos. *Justiça Tributária*. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 146.

⁹⁹⁰ ADAMS, Charles. *For Good and Evil - The Impact of Taxes on The Course of Civilization*. 2. ed. Lanham, Maryland, Reino Unido: Madison Books, 2001, p. 7

A tributação sobre bens e serviços foi utilizada também pelos gregos e pelos romanos. Na Roma antiga, instituíram-se impostos sobre importação, exportação e também sobre vendas, taxando, por exemplo, a importação e venda de escravos⁹⁹¹.

Os impostos indiretos também aparecem com relativo destaque na Idade Média, onde incidem sobre serviços ou sobre a utilização de bens / atividades outorgadas pelo Imperador ou Soberano, como por exemplo, o transporte ou produção de determinado bem. Nesse período, tributos sobre determinados bens específicos, como cerveja e carne, se popularizaram, passando a figurar como uma importante fonte de receita para as cidades medievais⁹⁹².

Conquanto a utilização de tributos sobre bens especiais de consumo tenha se ampliado consideravelmente a partir da Idade Média, os impostos indiretos somente atingem o patamar de impostos gerais, suplantando os impostos especiais sobre determinados bens, a partir do Século XX⁹⁹³. Atualmente, esses tributos são uma importante fonte de recursos para os Estados. Nota-se, entretanto, que os países em desenvolvimento costumam ter a maior parte de sua arrecadação sobre essa base econômica, tributando menos renda e propriedade, como se vê do quadro abaixo:

Tabela 12:

Carga Tributária por base - Brasil, OCDE e América Latina e Caribe- 2021.

Região	Carga Tributária % PIB		Parcela da carga tributária	
OCDE - Média	Renda + Propriedade	14%	Renda + Propriedade	41%
	Folha/Contribuições	9%	Folha/Contribuições	27%
	Bens e Serviços	11%	Bens e Serviços	32%
	Carga total	34%	Parcela da carga	100%
Região	Carga Tributária % PIB		Parcela da carga tributária	
Brasil	Renda + Propriedade	9%	Renda + Propriedade	29%
	Folha/Contribuições	8%	Folha/Contribuições	26%
	Bens e Serviços	15%	Bens e Serviços	45%
	Carga total	32%	Parcela da carga	100%
Região	Carga Tributária % PIB		Parcela da carga tributária	
América Latina e Caribe - Média	Renda + Propriedade	7%	Renda + Propriedade	32%
	Folha/Contribuições	4%	Folha/Contribuições	19%
	Bens e Serviços	10%	Bens e Serviços	49%
	Carga total	21%	Parcela da carga	100%

Fonte: Elaborado pelo autor, 2025 (com base em dados da OCDE)

⁹⁹¹ ADAMS, Charles. *For Good and Evil - The Impact of Taxes on The Course of Civilization*. 2. ed. Lanham, Maryland, Reino Unido: Madison Books, 2001, p. 79/80.

⁹⁹² GRAPPERHAUS, Ferdinand H.M. *O tributo ao longo dos tempos: uma história em imagens*. Tradução: André Mendes Moreira. Belo Horizonte: Fórum; Amsterdã: IBFD, 2019b, p. 71.

⁹⁹³ Ibidem.

A tabela mostra que os países da América Latina e Caribe, incluindo o Brasil, têm quase metade da sua arrecadação ligada à tributação indireta, enquanto os ingressos decorrentes da tributação direta giram em torno de um terço da arrecadação. A situação se inverte entre os países da OCDE, que possuem a maior parte da sua receita tributária relacionada à renda e propriedade. A despeito de se constatar um aumento da importância da tributação do consumo nos países desenvolvidos, especialmente nos últimos 20 anos, há uma clara preferência nesses países pela tributação direta.

A base da arrecadação fiscal brasileira foi estruturada, desde a Primeira República, com base na tributação indireta. Entre 1900-1930, por exemplo, os tributos indiretos representavam em torno de 86,5% do total arrecadado com tributos no Brasil⁹⁹⁴. Obviamente, o fato de o imposto de renda somente ter sido instituído em 1923 tem um impacto importante nesses números. A despeito de o imposto de renda ter aumentado sistematicamente sua importância quanto ao total de receitas tributárias arrecadadas a partir da década de 1940, os tributos indiretos têm se mantido como principal fonte de recursos do Estado brasileiro.

A importância dessa espécie de impostos em face dos tributos sobre a renda fica patente quando se coloca uma lupa sobre a arrecadação brasileira. Por exemplo, em 2021, apenas 9% da arrecadação tributária total era decorrente do Imposto de Renda Pessoa Física. No mesmo período, somente um dos impostos indiretos, o ICMS, foi responsável por 16% da arrecadação tributária⁹⁹⁵.

No capítulo em que a pesquisa irá tratar da tributação sobre a renda, ficará claro que o Brasil tributa muito pouco os rendimentos da pessoa física. A maior parte da arrecadação do imposto de renda decorre da tributação da renda da pessoa jurídica. Tal escolha também impacta, por óbvio, na concentração de renda e riqueza.

A opção política por uma maior tributação sobre bens e serviços tem inegável conexão com a marcante e persistente desigualdade brasileira. Realmente, tributar mais o consumo em detrimento da renda e propriedade corresponde a onerar de maneira mais pesada os indivíduos menos abastados.

Em primeiro lugar, porque os indivíduos mais pobres consomem praticamente toda sua renda, não destinando nada à poupança. Na verdade, em muitos casos, os mais pobres acabam consumindo mais do que a renda auferida, sendo comum, entre os mais pobres, existir um *déficit* na relação entre despesa e renda.

⁹⁹⁴ NUNES, Cleucio Santos. *Justiça Tributária*. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 150.

⁹⁹⁵ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Conjunto de dados da Carga Tributária. Base de incidência e tributo por competência*. 2002 a 2021. Fevereiro 2023.

De fato, algumas pesquisas, inclusive, apontam que, entre os 20% mais pobres, existe um déficit entre as despesas de consumo e a renda de 15,9%, enquanto entre os 20% mais ricos, a renda é 1,7 vezes superiores às despesas de consumo⁹⁹⁶.

Os indivíduos mais ricos, por sua vez, além de não consumirem toda sua renda, destinam uma parcela considerável à poupança/investimento, a qual, como será examinado mais à frente, ainda conta com tratamento tributário diferenciado.

Nessa mesma linha, Hugo de Brito Machado Segundo observa que, quando se tributa pesadamente bens e serviços, as pessoas mais pobres, que destinam praticamente toda sua renda ao consumo, terão toda sua renda tributada, enquanto os indivíduos mais ricos, que destinam apenas uma parcela de sua renda ao consumo, terão apenas essa parte da renda tributada no mesmo patamar, sobrando-lhes parcela considerável, que é destinada à formação de patrimônio⁹⁹⁷.

Em segundo lugar, porque a tributação sobre o consumo, por sua natural estrutura, repercute proporcionalmente de forma mais acentuada sobre a renda dos mais pobres. De fato, como bem observado por Tatiana Junger, mesmo nos casos de alíquotas diferenciadas em razão da seletividade, os tributos sobre bens e serviços são insuscetíveis de personalização em razão da condição do contribuinte de fato.

Dessa forma, ainda que um bem básico seja submetido a uma alíquota inferior em razão seletividade, quando um bilionário e um beneficiário do bolsa família consomem esse bem, acabam pagando o mesmo valor de tributo⁹⁹⁸. É nesse contexto, portanto, que se fala que os tributos sobre bens e serviços são regressivos, porque oneram de forma mais pesada (proporcionalmente) os mais pobres.

Com efeito, além da ideia tradicional de progressividade ou regressividade de determinado tributo, como resultado da aplicação de uma alíquota que aumenta (progressividade) ou diminui (regressividade) à medida que se aumenta ou diminui a base de cálculo do tributo, é até mais comum se falar em regressividade ou efeitos regressivos como resultado de um maior ônus tributário (proporcionalmente) que é suportado pelos indivíduos menos abastados⁹⁹⁹.

⁹⁹⁶ SILVEIRA, Fernando Gaiger. et al. *Previdência e assistências sociais, auxílios laborais e tributos: características redistributivas do Estado brasileiro no século XX. Working Paper n° 07*. MADE - Centro de Pesquisa em Macroeconomia das Desigualdades, 01/2022, p. 23.

⁹⁹⁷ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Tributação e desigualdade pós-pandemia. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.); MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito (org.); FARIAS MACHADO, Schubert de (org.). *Tributação e desigualdade pós-pandemia*. São Paulo: Editora Foco, 2023, p. 178.

⁹⁹⁸ JUNGER, Tatiana. *Reforma Tributária: Desigualdade, Tributação e Desenvolvimento*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020, p. 204.

⁹⁹⁹ NUNES, Cleucio Santos. *Justiça Tributária*. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 190/196.

Nesse sentido, é interessante destacar que os indivíduos mais pobres comprometem parcela maior da sua renda (proporcionalmente) do que os indivíduos mais ricos para o pagamento dos tributos indiretos¹⁰⁰⁰. De acordo com as pesquisas de orçamento familiar de 2017/2018, constata-se que o pagamento desses impostos consome 23,4% das rendas dos 10% mais pobres, enquanto os 10% mais ricos gastam 8,6% das suas rendas com esses tributos¹⁰⁰¹.

Nos últimos anos, alguns estudos têm sustentado que a base mais adequada para calcular o peso da tributação indireta sobre os indivíduos é a despesa familiar de consumo¹⁰⁰². De acordo com essa linha de pensamento, o efeito distorcivo do comportamento de poupança revela que os resultados baseados em despesas de consumo durante toda a vida de uma família fornecem uma estimativa mais confiável do efeito progressivo ou regressivo desses tributos. Com base nessa concepção, os defensores dessa tese chegam à conclusão diversa da que foi exposta anteriormente, ou seja, de que o peso desses tributos é proporcional ou ligeiramente progressivo¹⁰⁰³.

A tese não se sustenta por diversos fundamentos. Inicialmente, porque mesmo os estudos que defendem a despesa familiar de consumo como base mais adequada para calcular o peso da tributação indireta, admitem que o cálculo que utiliza como base a renda dos indivíduos produz resultado diverso, mas não equivocado. Ou seja: esses estudos não negam que a renda pode ser utilizada como parâmetro válido para calcular o peso dos tributos indiretos sobre os indivíduos, chegando, nesse caso, ao resultado de que esses impostos são regressivos.

Parece claro, portanto, que sustentar que a tributação sobre bens e serviços deve ter seu caráter progressivo ou regressivo aferido com base nas despesas do indivíduo ou família serve a um propósito específico, especialmente no âmbito da OCDE: afastar as resistências e críticas a uma expansão da representatividade da tributação sobre bens e serviços na arrecadação tributária dos países, atacando um dos seus principais problemas, que é a conhecida regressividade¹⁰⁰⁴.

¹⁰⁰⁰ OXFAM. *A distância que nos une: retrato das desigualdades brasileiras*. São Paulo, 2017, p. 48.

¹⁰⁰¹ SILVEIRA, Fernando Gaiger .et al. *Previdência e assistências sociais, auxílios laborais e tributos: características redistributivas do Estado brasileiro no século XX. Working Paper n° 07*. MADE - Centro de Pesquisa em Macroeconomia das Desigualdades, 01/2022, p. 24.

¹⁰⁰² SIQUEIRA, Rozane Bezerra [et. al]. O sistema tributário brasileiro é regressivo? In: *Tributação e desigualdade* / Organizadores José Roberto Afonso [et al.]. Belo Horizonte (MG): Letramento/Casa do Direito/FGV Direito, 2017, p. 501-528; THOMAS, Alastair. *Reassessing the regressivity of the VAT*, OECD Taxation Working Papers, No. 49, OECD Publishing, Paris, 2020.

¹⁰⁰³ THOMAS, 2020, op. cit., p. 38/39.

¹⁰⁰⁴ Crítica similar é encontrada em GODOI, Marciano Seabra. Tributação do consumo e efeitos redistributivos: alíquotas reduzidas conforme a essencialidade dos produtos/serviços (seletividade) versus alíquotas uniformes com transferências financeiras (*refundable tax credits*) para famílias de baixa renda. In: *Tributação e desigualdade* / Organizadores José Roberto Afonso [et al.]. Belo Horizonte (MG): Letramento/Casa do Direito/FGV Direito, 2017, p. 564.

Outro motivo que deve afastar essa metodologia de cálculo é o fato de que o principal critério de comparação em matéria tributária é a capacidade contributiva do contribuinte, como já dito. Aferir o ônus tributário com base na renda consumida, deixando de fora a renda poupada, é, no mínimo, contraditório com a eleição da capacidade contributiva como princípio fundamental do sistema tributário.

Além disso, tomar por base as despesas de consumo das famílias irá produzir uma desagregação de dados, com base em uma incoerência metodológica, tendo em vista que a imensa maioria dos estudos que se debruçam sobre desigualdade, pobreza e tributação utilizam como parâmetro a renda dos indivíduos¹⁰⁰⁵. Veja, no caso específico dos tributos, a imensa maioria dos estudos investiga seu peso (IPTU, IPVA, IRPF etc.) com base na renda de determinado estrato social ou contribuinte, não fazendo sentido se falar em consumo.

Por fim, como bem menciona Marciano Seabra de Godoi, a metodologia de cálculo que preconiza que o peso dos tributos indiretos deve ser apurado com base nas despesas de consumo, de toda a vida de uma família, depende, para ser aplicada, de uma condição social muito específica, qual seja: sociedades com baixa desigualdade¹⁰⁰⁶. Nessa situação específica, com indivíduos recebendo rendimentos similares e baixa desigualdade de renda e riqueza, talvez essa sistemática de cálculo produza resultados mais confiáveis. Em sociedades muito desiguais, como o Brasil, a sistemática de cálculo que leva em conta as despesas de consumo durante toda a vida irá produzir efeitos distorcidos, servindo tão-somente para mascarar a regressividade da tributação indireta.

Certamente, em países muito desiguais, onde os mais pobres consomem toda sua renda, não faz sentido imaginar que esses indivíduos irão, em algum momento, destinar parcela considerável de sua renda à poupança, tampouco que os indivíduos mais ricos terão, ao final da vida, um consumo maior do que a renda¹⁰⁰⁷. Diante desses fundamentos, parece mais correto utilizar a renda dos contribuintes como base para o cálculo que busca aferir peso da tributação indireta sobre os indivíduos, tendo em vista que essa metodologia mostra-se mais adequada a capturar a verdadeira essência da tributação indireta, revelando efetivamente seus efeitos regressivos, bem como seus potenciais efeitos redistributivos¹⁰⁰⁸.

¹⁰⁰⁵ SILVEIRA, Fernando Gaiger. [et.al]. Tributação Indireta: alíquotas efetivas e incidência sobre as famílias. Texto para Discussão nº 2823, IPEA. Brasília: IPEA, 12/2022, p. 22.

¹⁰⁰⁶ GODOI, Marciano Seabra. Tributação do consumo e efeitos redistributivos: alíquotas reduzidas conforme a essencialidade dos produtos/serviços (seletividade) *versus* alíquotas uniformes com transferências financeiras (*refundable tax credits*) para famílias de baixa renda. In: Tributação e desigualdade / Organizadores José Roberto Afonso [et al.]. Belo Horizonte (MG): Letramento/Casa do Direito/FGV Direito, 2017, p. 566/567.

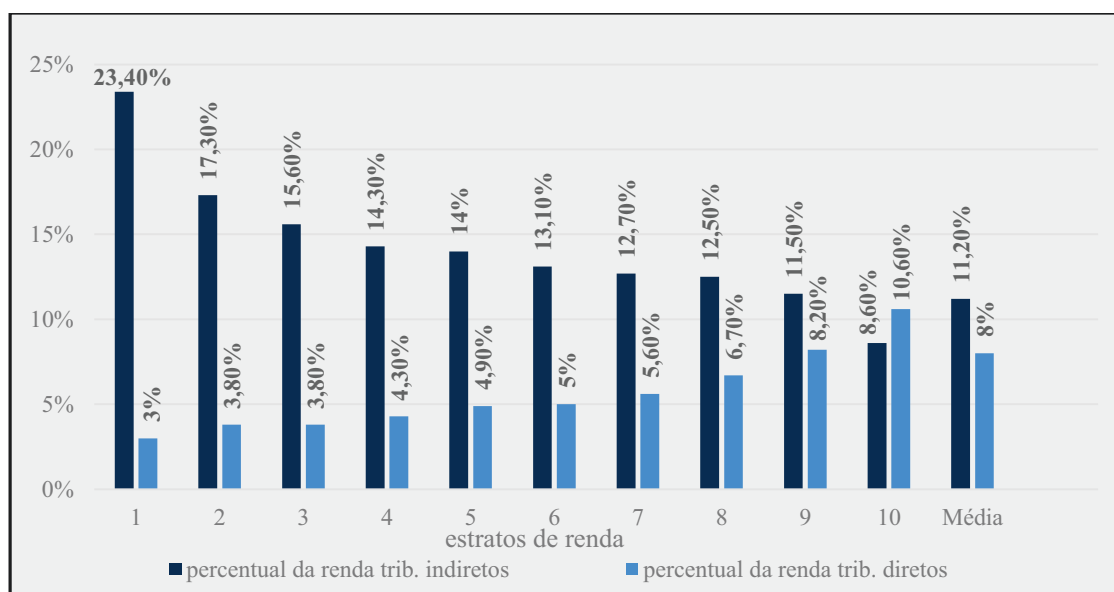
¹⁰⁰⁷ Ibidem

¹⁰⁰⁸ Nesse sentido: NUNES, Cleucio Santos. *Justiça Tributária*. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 196/200; GODOI, 2017, op. cit. 567.

Com base nas Pesquisas de Orçamento Familiar (POF's) de 2017/2018, pesquisadores do IPEA estimaram o peso dos tributos diretos e indiretos sobre os estratos familiares, apresentando dados que vão do 1º decil (10% mais pobres) ao 10º decil (10% mais ricos)¹⁰⁰⁹. O gráfico abaixo reproduz os resultados obtidos no citado estudo.

Gráfico 6:

Peso da carga tributária direta e indireta sobre a renda por estrato familiar – Brasil



Fonte: Elaborado pelo autor, 2024 (com base em dados do IPEA).

Os números confirmam a regressividade da tributação indireta no Brasil. Realmente, enquanto quase um quarto (23,4%) da renda dos 10% mais pobres é absorvida por esses tributos, menos de um décimo (8,60%) da renda dos 10% mais ricos é direcionada ao pagamento desses impostos.

No mesmo sentido, os dados apontam que, embora a tributação direta seja progressiva, seu nível de progressividade mostra-se insuficiente para compensar a regressividade dos impostos indiretos. Assim, enquanto os 10% mais pobres têm 26,40% da sua renda direcionada para o pagamento de tributos (diretos e indiretos), os 10% mais ricos têm 19,20% da sua renda absorvida pela tributação.

¹⁰⁰⁹ Nesse sentido, conferir as pesquisas de SILVEIRA, Fernando Gaiger. [et.al]. *Tributação Indireta: alíquotas efetivas e incidência sobre as famílias*. Texto para Discussão nº 2823, IPEA. Brasília: IPEA, 12/2022, p. 24/25 e PALOMO, Theo Ribas; SILVEIRA, Fernando Gaiger. *The Brazilian state's redistributive role: changes and persistence at the beginning of the 21st century*. Discussion paper nº 275. Brasília: IPEA, 2023, p. 18

É bastante interessante anotar, outrossim, que a divisão entre tributos diretos e indiretos e sua proporção sobre a renda dos indivíduos varia substancialmente a depender dos estratos sociais que se investiga. Por exemplo, para os 10% mais pobres, a tributação indireta corresponde a 88% dos tributos pagos, ao passo que a tributação direta absorve 12% do total dos gastos com tributação.

Em contrapartida, para os 10% mais ricos, a tributação sobre bens e serviços corresponde a 44% das suas despesas tributárias, enquanto que a tributação direta equivale a 56% dos seus gastos com tributos. Essa análise indica quem pode ser mais afetado por eventuais mudanças tributárias, ficando bastante claro que as mudanças na tributação direta produzem efeito mais direto sobre os indivíduos mais ricos, os quais, em regra, possuem maior poder político-financeiro para bloquear pautas desse jaez.

A regressividade da tributação indireta não é exclusividade brasileira. Ao contrário, trata-se de uma característica dessa espécie de tributos. No entanto, a grande diferença entre o caso do Brasil e de outros países está justamente no peso ou participação que a tributação indireta possui no desenho tributário brasileiro. Nesse contexto, cabe recordar que a tributação sobre bens e serviços é responsável por quase 45% da arrecadação tributária, no Brasil. Essa elevada participação da tributação indireta no total de recursos arrecadados potencializa seus efeitos concentradores e sua regressividade¹⁰¹⁰.

No que tange ao impacto da tributação indireta sobre os efeitos redistributivos do sistema tributário brasileiro, vários estudos têm apontado que a regressividade da tributação indireta impacta diretamente no Gini.

Por certo, consoante já mencionado em outro trecho da presente tese, os tributos sobre bens e serviços têm contribuído para limitar a redução das desigualdades no Brasil. Na verdade, a tributação indireta praticamente anula os ganhos conseguidos com programas de renda e com a tributação direta.

Nesse sentido, a tabela abaixo, elaborada com base em publicação de pesquisadores vinculados ao IPEA¹⁰¹¹, aponta a evolução do índice Gini, a partir das diversas classificações de renda, levando-se em conta as três últimas pesquisas de orçamento familiar realizadas pelo IBGE (POF 2002-2003, POF 2008-2009 e POF 2017-2018). Os dados reforçam a insuficiência da progressividade na tributação direta, bem como a regressividade dos tributos indiretos.

¹⁰¹⁰ SILVEIRA, Fernando Gaiger. [et.al]. *Tributação Indireta: alíquotas efetivas e incidência sobre as famílias*. Texto para Discussão nº 2823, IPEA. Brasília: IPEA, 12/2022, p. 24.

¹⁰¹¹ PALOMO, Theo Ribas; SILVEIRA, Fernando Gaiger. *The Brazilian state's redistributive role: changes and persistence at the beginning of the 21st century*. Discussion paper nº 275. Brasília: IPEA, 2023, p. 23.

Tabela 13:
Índice Gini x Parcelas da Renda – POF's

	Gini - Renda de Mercado	Gini - Renda Bruta	Gini - Renda Disponível	Gini - Renda Pós Impostos Indiretos
POF 2002/2003	0,645	0,617	0,605	0,633
POF 2008/2009	0,634	0,586	0,571	0,598
POF 2017/2018	0,640	0,568	0,557	0,586

Fonte: Elaborado pelo autor, 2025 (com base em dados do IPEA).

O gráfico demonstra que o Gini renda de mercado¹⁰¹², em todas as pesquisas de orçamento familiar realizadas, sofre interessante redução após as transferências operacionalizadas pelo Estado, resultando em um Gini renda bruta inferior ao Gini inicial. O Gini renda disponível também apresenta redução em relação ao estágio anterior, fato que indica que a tributação direta consegue timidamente reduzir a desigualdade.

Conforme já mencionado, essa redução é bastante inferior àquela que é verificada em países desenvolvidos e, em alguns países, em desenvolvimento, muito provavelmente, em razão das deficiências na progressividade do imposto de renda e tributos sobre a riqueza e propriedade. O Gini pós-imposto, por sua vez, apresenta elevação. Tal elevação retrata a regressividade dos impostos indiretos e anula os efeitos redistributivos da tributação direta, bem como enfraquece o efeito redistributivo das transferências de renda realizadas pelo Estado.

Essas informações confirmam dados já expostos nessa pesquisa, no sentido que o Brasil, nos últimos anos, conseguiu reduzir a desigualdade, sobretudo quando se analisa sob a ótica de uma redução do Gini. No entanto, essa redução tem sido instrumentalizada quase que exclusivamente através do gasto público e poderia ser bem maior, caso a estrutura tributária tivesse um desenho voltado a priorizar a tributação direta progressiva. Isso fica bastante claro quando se constata a variação do Gini após a incidência dos tributos sobre bens e consumo, onde se registra um aumento da desigualdade. Nada obstante, essa tímida redução da desigualdade não tem sido suficiente para impedir a manutenção e o crescimento dos índices de concentração de renda e riqueza entre os mais ricos.

¹⁰¹² Consoante já explicitado em outro capítulo do presente trabalho, o Gini referente à renda de mercado representa a desigualdade de renda inicial de uma sociedade, com base nas remunerações e nos prêmios com que o mercado e as instituições remuneram os indivíduos. O Gini relacionado à renda bruta equivale à renda de mercado acrescida das transferências de renda efetuadas pelo Estado, como, por exemplo, benefícios de prestação continuada ou do bolsa família. O Gini equivalente à renda disponível é aquele que surge após a incidência dos tributos diretos. Por fim, o Gini sobre a renda pós-imposto é aquele decorrente da aplicação dos tributos indiretos sobre o saldo da tributação direta

3.6 Reforma Tributária: timidez em direção à justiça e à progressividade

3.6.1 Panorama Geral

Formou-se, há algum tempo, um certo consenso acerca da necessidade de uma reforma tributária. Contudo, se havia alguma concordância quanto à necessidade de uma reestruturação do desenho tributário brasileiro, a convergência desaparecia quando se tratava de definir qual modificação deveria ser feita, as mudanças a serem buscadas e para quais objetivos¹⁰¹³. Não é objeto da presente pesquisa analisar o histórico das propostas de reforma tributária no Brasil, cabendo aqui, nesse momento, tão-somente investigar as mudanças recentemente aprovadas e suas repercussões sobre o tema da pesquisa.

Dentre os diversos problemas do sistema tributário brasileiro, regressividade e complexidade encontram lugar de destaque. Reduzir a regressividade e aumentar a equidade do sistema, demandaria modificar o desenho e realocar a carga dos tributos entre os estratos sociais. Diminuir a complexidade, por outro lado, além de tornar o sistema mais simples, não necessita de redistribuição do ônus tributário entre estratos sociais. Acabou prevalecendo a ideia de se priorizar, em um primeiro momento, uma reestruturação que tivesse como principal objetivo simplificar a tributação indireta.

Nesse contexto, intensificaram-se os esforços em torno de duas Propostas de Emenda Constitucional que tratavam da reforma da tributação sobre o consumo. As PEC's nº 45/2019 e 110/2019 passaram a concentrar os esforços e discussões sobre a matéria, tendo, ao final, a PEC nº 45/2019 sido votada e aprovada, com modificações, levando à promulgação da Emenda Constitucional nº 132/2023, em 20/12/2023.

O texto aprovado, embora tenha inserido algumas modificações de cunho principiológico e na tributação sobre renda e patrimônio, tratou de forma mais pormenorizada de modificações na tributação sobre bens e serviços, com o objetivo principal de simplificar o sistema, por meio da unificação de tributos, mas sem alteração da carga tributária¹⁰¹⁴. Em suma: a ideia principal foi realizar uma reforma neutra, em termos de carga tributária, com foco quase exclusivo na simplificação do sistema.

Nessa conjuntura, cabe destacar a extinção e unificação dos diversos tributos como uma das principais mudanças a ser implementada pelas mudanças aprovadas. De forma sintética, é

¹⁰¹³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Reforma tributária comentada e comparada: emenda constitucional nº 132/2023*. Barueri: Atlas, 2024, p. 1.

¹⁰¹⁴ CARVALHO, Daniel Melo Nunes de. et. al. O novo Sistema Tributário Nacional e a tributação sobre bens e serviços. In: CARVALHO, Daniel Melo Nunes de [et. al.]. *O novo Sistema Tributário Nacional: modelo constitucional de tributação pós-reforma tributária*, p. 91-257, São Paulo: Editora JusPodivm, 2024, p. 117

possível apontar as principais modificações trazidas pela Emenda Constitucional nº 132/2023, em termos de extinção e criação de tributos: a) a extinção do PIS, Cofins, PIS-Importação, Cofins-Importação, IPI, ICMS e ISS; b) a previsão de uma Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS); c) a previsão de Imposto sobre Bens e Serviços (IBS); d) a previsão de um Imposto Seletivo (IS)¹⁰¹⁵.

Após o período de transição previsto na Emenda Constitucional nº 132/2023, a tributação sobre bens e serviços no Brasil estará alicerçada em um desenho claramente inspirado na tradição de países que tributam essas operações através de um imposto sobre valor agregado ou adicionado (IVA).

Nada obstante, a realidade federativa brasileira impôs algumas adaptações, razão pela qual optou-se por uma espécie de IVA dual, com a instituição de dois tributos distintos: Contribuição Social sobre Bens e Serviços – de competência da União – e Imposto sobre Bens e Serviços – de competência dos Estados, Municípios e Distrito Federal. Ao lado desses tributos, também será cobrado o Imposto Seletivo, de competência da União¹⁰¹⁶.

Com efeito, o IVA brasileiro será dual, de modo que haverá incidência de dois tributos sobre a mesma base impositiva: um de competência federal (Contribuição Social sobre Bens e Serviços - CBS) e outro de competência compartilhada estadual/distrital/municipal (Imposto sobre Bens e Serviços - IBS).

Obviamente, em uma reforma que tem por objetivo principal buscar maior simplicidade, o ideal seria instituir um único tributo sobre as operações envolvendo bens e serviços, com a repartição da receita entre os entes federados. Entretanto, tal modelo enfraqueceria bastante a autonomia federativa dos entes subnacionais, razão pela qual acabou prevalecendo o modelo dual.

Nesse cenário, construiu-se um consenso em torno de um modelo dual, que desmembrou o tributo sobre bens e serviços em dois, garantindo aos entes autonomia de fixar suas alíquotas para os respectivos impostos de suas competências, mas fixou a obrigatoriedade de um regime uniforme para os dois tributos (IBS e CBS).

Dessa forma, embora existam dois tributos distintos, eles estarão sujeitos às mesmas regras quanto aos fatos geradores, bases de cálculo, sujeitos passivos, hipóteses de não

¹⁰¹⁵ BATISTA, Daniela Cristina Floriano Alves; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Um breve resumo da “reforma tributária do consumo” aprovada pela PEC 132/2023. In: SCAFF, Fernando Facury. et. al. *Reforma tributária do consumo no Brasil: entre críticos e apoiadores*, p. 74/206. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024, p. 79.

¹⁰¹⁶ SCAFF, Fernando Facury. Panorama sobre a EC 132: um salto no escuro, com torcida a favor. In: SCAFF, Fernando Facury. et. al. *Reforma tributária do consumo no Brasil: entre críticos e apoiadores*, p. 74/206. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024, p. 52.

incidência, imunidades, regimes diferenciados, específicos e favorecidos e não cumulatividade (art. 149-B da CF/88)¹⁰¹⁷.

Atendendo à EC 132/2023, que estabeleceu que o IBS e a CBS deveriam receber tratamento uniforme e ser objeto de instituição através de uma mesma Lei Complementar (art. 124, § único, do ADCT), recentemente, foi aprovada a LC nº 214/2025, que institui o IBS, a CBS e o IS.

Na linha prevista pela Constituição (art. 156-A, I, II e III, CF/88), a Lei Complementar estabeleceu como fato gerador do IBS e da CBS as *operações onerosas com bens ou com serviços* (art. 4º LC 214/2025)¹⁰¹⁸, consideradas como tais aquelas em que existe qualquer fornecimento de bem ou serviço (inclusive importação) com contraprestação (art. 4º, §2º, e 63 da LC 214/2025)¹⁰¹⁹. Quando se comparam as hipóteses de incidência do IBS e dos tributos atuais que serão extintos, percebe-se um relevante incremento na base tributária, que passará abarcar situações atualmente não contempladas, como, por exemplo, locação de bens¹⁰²⁰.

Essa maior amplitude da base tributável está dentro daquilo que se buscou com a Reforma Tributária, que objetivava justamente instituir um imposto sobre bens e serviços de base mais alargada, com incidência sobre uma série de outras materialidades. Não por acaso, a Constituição faz menção à incidência do IBS e da CBS sobre operações com bens materiais e imateriais, inclusive direitos, ou com serviços (art. 156-A CF/88)¹⁰²¹.

O Imposto Seletivo (IS) também é novidade trazida pela Reforma Tributária. Trata-se de tributo de competência da União, que incidirá sobre a produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar (art. 153, VIII, CF/88).

A Lei Complementar nº 214/2025, em seu artigo 409, §1º, estabeleceu, para fins de incidência do Imposto Seletivo, os bens e serviços considerados prejudiciais à saúde e ao meio

¹⁰¹⁷ CARVALHO, Daniel Melo Nunes de. et. al. O novo Sistema Tributário Nacional e a tributação sobre bens e serviços. In: CARVALHO, Daniel Melo Nunes de [et. al.]. *O novo Sistema Tributário Nacional: modelo constitucional de tributação pós-reforma tributária*, p. 91-257, São Paulo: Editora JusPodivm, 2024, p. 123.

¹⁰¹⁸ A incidência do IBS e da CBS sobre operações não onerosas dar-se-á somente nas hipóteses previstas na referida Lei Complementar, conforme consta do art. 4º, §1, da LC 214/2025.

¹⁰¹⁹ Após apontar como uma gama bastante ampla de fatos jurídicos, o legislador enumerou exemplificativamente, algumas espécies específicas abarcadas pela hipótese legal (art. 4º, §2º, LC 214/2025): I – compra e venda, troca ou permuta, dação em pagamento e demais espécies de alienação; II – locação; III – licenciamento, concessão, cessão; IV – mútuo oneroso; V – doação com contraprestação em benefício do doador; VI – instituição onerosa de direitos reais; VII – arrendamento, inclusive mercantil; e, VIII – prestação de serviços.

¹⁰²⁰ CARVALHO, 2024, op. cit., p. 133/134.

¹⁰²¹ BATISTA, Daniela Cristina Floriano Alves; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Um breve resumo da “reforma tributária do consumo” aprovada pela PEC 132/2023. In: SCAFF, Fernando Facury [et. al.]. *Reforma tributária do consumo no Brasil: entre críticos e apoiadores*, p. 74/206. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024, p. 89.

ambiente¹⁰²².

3.6.2 Regime único x regimes distintos

As alíquotas serão um elemento diferenciador entre o IBS e a CBS. Com efeito, enquanto as alíquotas do IBS serão fixadas por leis dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (art. 156-A, V, CF/88), a alíquota da CBS será estabelecida pela União, através de Lei Ordinária (art. 195, §15, CF/88). Outro ponto bastante importante diz respeito ao fato de que a alíquota total do IBS será composta pela soma da alíquota estadual e da alíquota municipal (art. 156-A, VII, CF/88). O Resultado dessa soma será a alíquota aplicável às operações tributadas pelo imposto¹⁰²³.

Embora Estados, Distrito Federal e Municípios possam fixar suas respectivas alíquotas próprias, a alíquota fixada por cada ente deve ser a mesma para todas as operações, ressalvadas as exceções previstas pela própria Constituição Federal.

A impossibilidade de se utilizar alíquotas distintas, de acordo com os bens ou serviços tributados, prioriza a simplificação, que é, como já dito, o foco principal da Reforma Tributária decorrente da EC nº 132/2023. Tal regramento, no entanto, trata de modo igual produtos, bens ou serviços essenciais e supérfluos, afastando-se da ideia que orienta o princípio da seletividade¹⁰²⁴.

Como se sabe, a seletividade é uma técnica de graduação de alíquotas que determina a imposição de maior ou menor alíquota, a depender da essencialidade de determinados bens ou serviços. A seletividade busca tributar menos os bens e serviços essenciais, protegendo os indivíduos mais pobres, que, como já dito, tendem a destinar praticamente toda sua renda ao consumo desses itens.

A ideia subjacente à tributação sobre valor agregado ou adicionado (IVA), todavia, é de neutralidade e unicidade de alíquotas, ou seja, veda-se, como regra geral, o estabelecimento de

¹⁰²² Art. 409. Fica instituído o Imposto Seletivo, de que trata o inciso VIII do art. 153 da Constituição Federal, incidente sobre a produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

§ 1º Para fins de incidência do Imposto Seletivo, consideram-se prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente os bens classificados nos códigos da NCM/SH e o carvão mineral, e os serviços listados no Anexo XVII, referentes a: I - veículos; II - embarcações e aeronaves; III - produtos fumígenos; IV - bebidas alcoólicas; V - bebidas açucaradas; VI - bens minerais; VII - concursos de prognósticos e fantasy sport.

¹⁰²³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Reforma tributária comentada e comparada: emenda constitucional nº 132/2023*. Barueri: Atlas, 2024, p. 97.

¹⁰²⁴ CARVALHO, Daniel Melo Nunes de. et al. O novo Sistema Tributário Nacional e a tributação sobre bens e serviços. In: CARVALHO, Daniel Melo Nunes de. et al. *O novo Sistema Tributário Nacional: modelo constitucional de tributação pós-reforma tributária*, p. 91-257, São Paulo: Editora JusPodivm, 2024, p. 143.

alíquotas diferentes para produtos ou serviços diversos, não havendo espaço para a seletividade¹⁰²⁵. A realidade dos países mostra que a concepção de uma alíquota única é um ideal teórico, que, muitas vezes, não se concretiza. Com efeito, a OCDE registra que a maioria dos países que adotam o IVA utiliza uma ou duas alíquotas reduzidas para determinados bens e serviços, como forma de promover determinados objetivos, como, por exemplo, maior equidade na tributação sobre bens e serviços¹⁰²⁶.

Conquanto tenha se afastado da utilização da seletividade como técnica de graduação dos tributos indiretos, a Reforma Tributária acabou não entregando o modelo neutro e sem distintos regimes que prometera inicialmente. Decerto, rápida leitura da Constituição e da respectiva Lei Complementar revela que, ao lado de uma alíquota padrão geral, haverá alíquotas distintas para regimes diferenciados, específicos e/ou favorecidos, além de hipóteses de alíquota zero e isenções.

Nessa conjuntura, existe a previsão de que os produtos destinados à alimentação humana, que estejam inseridos na Cesta Básica Nacional de Alimentos, terão alíquotas de IBS e CBS reduzidas a zero (art. 8º, § único da EC nº 132/2023). A fim de concretizar esse comando, o artigo 125 de LC nº 214/2025, reduziu a zero as alíquotas de IBS e CBS incidentes sobre as vendas de produtos destinados à alimentação humana integrantes da Cesta Básica Nacional de Alimentos, os quais se encontram listados no Anexo I da referida lei.

Outra espécie de tratamento diferenciado encontra-se prevista no §1º, do artigo 9º, da EC nº 132/2023, que prevê a possibilidade de redução de 60% das alíquotas de IBS e CBS. Os artigos 128 *usque* 142 da LC 214/2025 estabelecem requisitos e condições para a redução de alíquota nos seguintes casos: serviços de educação e de saúde; dispositivos médicos e de acessibilidade para pessoas com deficiência; medicamentos; alimentos destinados ao consumo humano; produtos de higiene pessoal e limpeza majoritariamente consumidos por famílias de baixa renda; produtos agropecuários, aquícolas, pesqueiros, florestais e extrativistas vegetais **in natura**; insumos agropecuários e aquícolas; produções artísticas, culturais, de eventos, jornalísticas e audiovisuais nacionais, atividades desportivas e comunicação institucional; bens e serviços relacionados a soberania e segurança nacional, segurança da informação e segurança cibernética.

Os artigos 143/156 e 158 da LC nº 214/2025¹⁰²⁷ elencam as condições e requisitos

¹⁰²⁵ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Reforma tributária comentada e comparada: emenda constitucional nº 132/2023*. Barueri: Atlas, 2024, p. 83.

¹⁰²⁶ OCDE. *Consumption tax trends 2022: VAT/GST and Excise, Core Design Features and Trends*. 2022, p. 36.

¹⁰²⁷ O artigo 157 da LC 214/2025 estabelece isenção de IBS e CBS para os serviços de transporte público coletivo de passageiros rodoviário e metroviário de caráter urbano, semiurbano e metropolitano.

necessários para o gozo da alíquota zero de IBS e CBS, que se encontra prevista pelo artigo 9º, §3º, da EC nº 132/2023, nos seguintes casos: dispositivos médicos; dispositivos de acessibilidade próprios para pessoas com deficiência; medicamentos; produtos de cuidados básicos à saúde menstrual; produtos hortícolas, frutas e ovos; automóveis de passageiros adquiridos por pessoas com deficiência ou com transtorno do espectro autista; automóveis de passageiros adquiridos por motoristas profissionais que destinem o automóvel à utilização na categoria de aluguel (táxi); serviços prestados por Instituição Científica, Tecnológica e de Inovação (ICT) sem fins lucrativos; operações relacionadas a projetos de reabilitação urbana de zonas históricas e de áreas críticas de recuperação e reconversão urbanística dos Municípios ou do DF.

Outra hipótese de tratamento diferenciado encontra previsão no artigo 9º, §12, da Emenda Constitucional nº 132/2023, que prevê a redução de 30% da alíquota de IBS e CBS incidente sobre a prestação de serviços de profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, submetidas à fiscalização por conselho profissional.

Ademais, existe também a previsão de regimes específicos de tributação, que englobam diversas atividades, como, por exemplo: a) combustíveis e lubrificantes; b) serviços financeiros; c) operações com bens imóveis; d) planos de assistência à saúde e concursos de prognósticos; e) atividades cooperativas; f) serviços de hotelaria, parques de diversão, parques temáticos e agências de viagem e turismo; g) bares e restaurantes; h) atividade esportiva desenvolvida por Sociedade Anônima de Futebol; i) aviação regional; j) serviços de transporte coletivo de passageiros rodoviário intermunicipal e interestadual, ferroviário e hidroviário¹⁰²⁸.

Por último, também vale mencionar a existência de regimes tributários favorecidos, que abarcam a Zona Franca de Manaus (art. 92-B da EC nº 132/2023), os optantes pelo Simples Nacional (art. 146, §2º e §3º, da CF/88) e os Produtores Rurais (art. 9º, §4º, da EC nº 32/2023).

Dessa forma, o IVA brasileiro, que tinha a promessa de ser neutro e ter alíquota única, terminou permeado de isenções, alíquotas zero, regimes diferenciados, especiais e favorecidos, que se encontram contemplados na própria CF/88. A adoção de novas situações de tratamento diferenciado encontra-se, entretanto, vedada pela própria CF/88¹⁰²⁹.

Como já dito, a maioria dos países da OCDE aplica uma ou mais alíquotas distintas de IVA (e/ou isenções) para determinados bens e serviços, como, por exemplo, alimentos,

¹⁰²⁸ SCAFF, Fernando Facury. Panorama sobre a EC 132: um salto no escuro, com torcida a favor. In: SCAFF, Fernando Facury [et. al]. Reforma tributária do consumo no Brasil: entre críticos e apoiadores, p. 74/206. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024, p. 60.

¹⁰²⁹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Reforma tributária comentada e comparada: emenda constitucional nº 132/2023*. Barueri: Atlas, 2024, p. 97.

suprimentos médicos e de saúde, serviços de abastecimento de água etc. De acordo com a OCDE, essas hipóteses de tratamento diferenciado sobre bens e serviços essenciais buscam atingir objetivos políticos, tais como, aliviar a carga tributária sobre os indivíduos mais pobres, que, em regra, acabam destinando praticamente toda sua renda a esse tipo de consumo¹⁰³⁰.

De fato, como já dito, a tributação indireta, tradicionalmente, acaba produzindo efeitos regressivos, pois onera de forma mais pesada os indivíduos mais pobres, que destinam praticamente toda sua renda ao consumo. Nesse contexto, desonerar ou tratar de forma diferente bens ou serviços essenciais acaba gerando benefícios aos indivíduos mais pobres.

Entretanto, não se pode negar que, a depender da formatação do tratamento diferenciado, eventual desoneração acaba por gerar benefícios também para os indivíduos mais ricos, que, do mesmo modo, consomem esses itens e acabam se favorecendo do tratamento tributário mais benéfico. É nesse sentido que alguns estudos questionam a eficiência e efetividade de tratamentos diferenciados ou favorecidos no âmbito do IVA, aduzindo que outras medidas tendem a ser mais eficientes em termos de equidade ou progressividade¹⁰³¹.

Embora a OCDE reconheça que um regime diferenciado de IVA possa produzir algum apoio para famílias de baixa renda, essa instituição entende que esse modelo é ineficiente e gera complexidade, razão pela qual sustenta que políticas redistributivas devem ser perseguidas através de outras medidas, como a transferência de renda.

Não obstante, a OCDE reconhece a complexidade prática de implementar um regime de Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) sem qualquer tratamento diferenciado. Essa dificuldade é particularmente evidente em países cujos sistemas de transferência de renda e benefícios sociais não possuem a eficácia necessária para compensar os impactos do aumento do IVA sobre a capacidade de consumo das famílias de menor renda.¹⁰³²

Nesse contexto, não se pode deixar de concordar com a ponderação de Marciano Seabra de Godoi, que adverte que uma eventual migração para um regime de alíquotas uniformes traria efeitos perversos sobre a concentração de renda no Brasil¹⁰³³.

Na visão de Marciano Seabra de Godoi, para se compensar a regressividade decorrente das alíquotas uniformes, seria necessário um robusto sistema de devolução de tributos indiretos

¹⁰³⁰ OCDE. *Consumption Tax Trends 2022: VAT/GST and Excise, Core Design Features and Trends*. OECD Publishing, Paris, 2022, p. 36.

¹⁰³¹ RASTELETTI, Alejandro. *IVA personalizado: Experiencia de 5 países y su importancia estratégica para la política y la administración tributaria*. Division de Gestion Fiscal del BID, 2021.

¹⁰³² OCDE, 2022, op. cit., p. 36/37.

¹⁰³³ GODOI, Marciano Seabra. Tributação do consumo e efeitos redistributivos: alíquotas reduzidas conforme a essencialidade dos produtos/serviços (seletividade) versus alíquotas uniformes com transferências financeiras (*refundable tax credits*) para famílias de baixa renda. Belo Horizonte (MG): Letramento/Casa do Direito/FGV Direito, 2017, p. 568/569.

para as famílias de baixa renda, que se mostra, no contexto brasileiro, de difícil implantação em razão de problemas práticos e operacionais¹⁰³⁴.

É fundamental destacar, outrossim, que a ausência de tratamento diferenciado para bens e serviços essenciais poderia acabar colidindo com a imunidade garantida ao mínimo existencial, justificando-se, portanto, também por esse motivo a manutenção de tratamento diferenciado para determinados itens.

Diante dos elevados índices de desigualdade e pobreza que caracterizam o Brasil na atualidade, bem como da limitada capacidade redistributiva da tributação sobre a renda e o patrimônio e da tímida efetividade das regras de devolução de tributos (*cashback*), revela-se pertinente a adoção de um tratamento diferenciado para a tributação de determinados bens e serviços. Nesse sentido, justifica-se a aplicação de alíquota zero para os produtos que compõem a Cesta Básica Nacional, de modo a mitigar os impactos regressivos do sistema tributário. A imposição de uma alíquota uniforme sobre esses bens, considerando o contexto socioeconômico brasileiro, teria o potencial de gerar efeitos adversos sobre as famílias de menor renda, que, conforme mencionado, destinam a maior parte de seus recursos ao consumo de itens essenciais¹⁰³⁵.

Ao contrário do caso dos alimentos da Cesta Básica Nacional, o tratamento diferenciado para algumas hipóteses previstas no §1º, do art. 9º, da EC nº 132/2023 (art. 128/142 da LC nº 214/2025) não se justifica, configurando privilégio fiscal odioso¹⁰³⁶. Nessa situação, incluem-se, por exemplo, as hipóteses de serviços de educação e saúde (exceto serviços relacionados ao abastecimento de água, esgotamento sanitário, tratamento de água, tratamento de esgoto e saneamento). Com efeito, esses serviços são majoritariamente utilizados por indivíduos mais ricos, os quais já possuem benefício fiscal envolvendo esses gastos (por exemplo, dedução do IRPF). Em suma: trata-se de privilégio odioso que irá beneficiar os indivíduos mais ricos, não encontrando, assim, amparo constitucional para sua instituição.

Por outro lado, o tratamento diferenciado conferido aos produtos agropecuários, aquícolas, pesqueiros, florestais e extrativistas vegetais *in natura*, insumos agropecuários e

¹⁰³⁴ GODOI, Marciano Seabra. *Tributação do consumo e efeitos redistributivos: alíquotas reduzidas conforme a essencialidade dos produtos/serviços (seletividade) versus alíquotas uniformes com transferências financeiras (refundable tax credits) para famílias de baixa renda*. Belo Horizonte (MG): Letramento/Casa do Direito/FGV Direito, 2017, p. 568/569.

¹⁰³⁵ A própria OCDE reconhece que um regime diferenciado de IVA sobre alimentos básicos pode produzir algum apoio para famílias de baixa renda. OCDE, 2022, p. op. cit., 36/37.

¹⁰³⁶ Segundo Ricardo Lobo Torres, privilégio fiscal odioso é a autorização, destituída de razoabilidade, para pagar tributo menor ou não pagar tributo (através de benefícios ou incentivos tributários) ou obter subvenções ou subsídios (benefícios e incentivos financeiros e creditícios), sem amparo nos princípios da segurança, justiça ou liberdade. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário - Volume III - Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005b, p. 355/357.

aquícolas não parece encontrar justificativa no Texto Constitucional, porque se destina basicamente a desonerar os grandes e médios produtores rurais, sem qualquer amparo constitucional que autorize esse tratamento distinto.

O tratamento conferido a esses produtos não busca desonerar alimentos destinados às camadas mais pobres da população (pois os alimentos integrantes da Cesta Básica Nacional estão submetidos a alíquota zero - art. 8º, § único da EC nº 132/2023), tampouco proteger o pequeno produtor rural. Parece que se trata de mais um *lobby* direcionado a obter tratamento diferenciado a indivíduos de elevada capacidade contributiva, razão pela qual configura mais um privilégio odioso, que não encontra amparo constitucional.

Aliás, cabe destacar que os produtores rurais possuem outro tratamento favorecido que também não encontra amparo constitucional. De fato, somente os produtores rurais podem optar ou não pela condição de contribuinte do IBS e da CBS, conforme previsão expressa do artigo 9º, §4º, da EC nº 32/2023¹⁰³⁷.

Não parece, portanto, existir justificativa que embase o tratamento especial conferido ao produtor rural, sobretudo quando se coteja esse benefício com os princípios da isonomia, princípio que veda tratamento diferenciado a contribuintes que se encontram em situação equivalente e princípio da capacidade contributiva. Nem se diga que esse tratamento visa proteger o pequeno produtor rural, pois esse segmento já conta com proteção, podendo se beneficiar dos benefícios concedidos aos optantes do Simples Nacional, inclusive no que tange ao IBS e CBS.

A redução de 30% da alíquota de IBS e CBS incidente sobre a prestação de serviços de profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística (artigo 9º, §12, da EC nº 132/2023 c/c artigo 127 da LC nº 214/2025¹⁰³⁸) também parece não ser compatível com os princípios da isonomia, capacidade contributiva e da vedação ao tratamento diferenciado entre contribuintes que se encontram em situação equivalente.

Não existe justificativa jurídica para que esses segmentos profissionais tenham substancial redução nas alíquotas de IBS e CBS, enquanto os demais prestadores de serviços

¹⁰³⁷ Art. 9º § 4º O produtor rural pessoa física ou jurídica que obtiver receita anual inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais), atualizada anualmente pelo Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA), e o produtor integrado de que trata o [art. 2º, II, da Lei nº 13.288, de 16 de maio de 2016](#), com a redação vigente em 31 de maio de 2023, poderão optar por ser contribuintes dos tributos de que trata o **caput**.

¹⁰³⁸ O artigo 127 da LC 214/2025 elencou as categorias profissionais aptas a gozar do tratamento diferenciado: I - administradores; II - advogados; III - arquitetos e urbanistas; IV - assistentes sociais; V - bibliotecários; VI - biólogos; VII - contabilistas; VIII - economistas; IX - economistas domésticos; X - profissionais de educação física; XI - engenheiros e agrônomos; XII - estatísticos; XIII - médicos veterinários e zootecnistas; XIV - museólogos; XV - químicos; XVI - profissionais de relações públicas; XVII - técnicos industriais; e XVIII - técnicos agrícolas.

estão sujeitos a alíquota integral dos aludidos impostos¹⁰³⁹.

Não é objeto do presente trabalho analisar cada um dos regimes diferenciados, favorecidos, especiais, isenções, alíquotas reduzidas ou benefícios fiscais que serão aplicados ao IVA brasileiro. Não se pode deixar de observar, contudo, que a reforma parte de uma premissa fundamental, qual seja: manutenção da carga tributária.

Diante disso, qualquer exceção à regra geral deve ser analisada de forma bastante criteriosa, com base não só nos princípios da isonomia, capacidade contributiva e vedação ao tratamento diferenciado entre contribuintes, como também na possibilidade de produção de efeitos regressivos, pois cada exceção à regra geral de tributação acaba por repercutir na alíquota padrão do tributo.

Realmente, algumas estimativas têm apontado que o Brasil terá uma das maiores alíquotas de IVA do mundo, entre 27% e 28%, graças, sobretudo, às exceções incluídas PEC 45/2019 durante sua tramitação no Congresso Nacional¹⁰⁴⁰.

3.6.3 IVA personalizado: *cashback*

Como dito acima, há questionamentos quanto à eficiência e equidade da utilização de alíquotas diferenciadas, isenções ou benefícios fiscais, no âmbito do IVA.¹⁰⁴¹ Nesse sentido, iniciativas que preconizam um IVA personalizado têm ganhado força. O chamado IVA personalizado engloba medidas que buscam mitigar a regressividade desse tributo com foco nas pessoas, ou seja, o tratamento diferenciado deixar de ser direcionado a bens e serviços e passa ser dirigido às pessoas¹⁰⁴². O principal exemplo desse tipo de medida é a restituição do tributo pago (*cashback*).

O modelo ideal de IVA defendido pela OCDE é o de um tributo com alíquota única e sem qualquer diferenciado, com eventual restituição integral ou parcial do tributo pago a

¹⁰³⁹ CARVALHO, Daniel Melo Nunes de et al. O novo Sistema Tributário Nacional e a tributação sobre bens e serviços. In: CARVALHO, Daniel Melo Nunes de. et. al. *O novo Sistema Tributário Nacional: modelo constitucional de tributação pós-reforma tributária*, São Paulo: Editora JusPodivm, 2024, p. 145.

¹⁰⁴⁰ Nesse sentido, conferir: *Nota Técnica: Alíquota-padrão da tributação do consumo de bens e serviços no âmbito da Reforma Tributária*. <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/estudos>

¹⁰⁴¹ Nessa linha, conferir: OCDE. *Consumption Tax Trends 2022: VAT/GST and Excise, Core Design Features and Trends*. OECD Publishing, Paris, 2022, p. 36/40; RASTELETTI, Alejandro. *IVA personalizado: Experiencia de 5 países y su importancia estratégica para la política y la administración tributaria*. Division de Gestion Fiscal del BID, 2021.

¹⁰⁴² CARDOSO, Débora Freire; DOMINGUES, Edson Paulo. *Como a devolução dos impostos pode ajudar a reduzir a desigualdade no brasil. impactos econômicos e sociais do IBS-personalizado*. Instituto Pra ser Justo, 2021, p. 6.

determinados indivíduos, em geral cidadãos mais pobres. O exemplo mais citado é o do Canadá, onde aproximadamente 10% da arrecadação do tributo federal sobre bens e serviços é restituída em dinheiro às famílias mais numerosas e mais pobres¹⁰⁴³.

Alguns países da América Latina também passaram a adotar, nos últimos anos, medidas que buscam mitigar a regressividade dessa espécie tributária, através de sua personalização, adotando, por exemplo, a restituição do tributo recolhido aos cidadãos mais pobres.

É o caso, por exemplo, da Argentina, Equador, Bolívia e Uruguai, que possuem hipóteses de restituição do IVA¹⁰⁴⁴. No Brasil, o Estado do Rio Grande do Sul adota, desde 2021, o Programa Devolve ICMS, que objetiva devolver parte do imposto pago às famílias cadastradas no cadastro único do bolsa família, de acordo com algumas condições, como a renda e o consumo real¹⁰⁴⁵.

A Reforma Tributária recentemente aprovada pelo Brasil instituiu a possibilidade de restituição do IBS e da CBS, como forma de reduzir as desigualdades de renda (art. 156-A, §5º, VIII e 195, §18). A matéria restou regulamentada pela LC nº 214/2025, entre os artigos 112 e 124.

De forma a concretizar os comandos constitucionais que estabeleceram as hipóteses de *cashback* (art. 156-A, §5º, VIII¹⁰⁴⁶ e 195, §18¹⁰⁴⁷), os artigos 112 e 113 da LC 214/2025 estabeleceram as balizas para a restituição do IBS e da CBS, restringindo o campo de beneficiários às pessoas físicas residentes no território nacional, cadastradas no CPF e integrantes de famílias de baixa renda, que se encontrem cadastradas no Cadastro Único para Programas Sociais do Governo Federal (CadÚnico) e possuam renda familiar *per capita* de até meio salário mínimo.

Não se concorda com as críticas que têm sido feitas ao instituto da restituição, em razão da utilização do CadÚnico como um dos parâmetros necessários para se fazer jus ao *cashback*. Ao contrário do que se tem sustentado, a utilização do aludido cadastro como parâmetro não

¹⁰⁴³ GODOI, Marciano Seabra. Tributação do consumo e efeitos redistributivos: alíquotas reduzidas conforme a essencialidade dos produtos/serviços (seletividade) *versus* alíquotas uniformes com transferências financeiras (*refundable tax credits*) para famílias de baixa renda. In: *Tributação e desigualdade*. AFONSO, José Roberto [et al.]. Belo Horizonte (MG): Letramento, 2017, p. 562.

¹⁰⁴⁴ RASTELETTI, Alejandro. *IVA personalizado: Experiencia de 5 países y su importancia estratégica para la política y la administración tributaria*. Division de Gestion Fiscal del BID, 2021, p. 4.

¹⁰⁴⁵ Conferir Programa Devolve ICMS: <https://www.devolveicms.rs.gov.br/o-que-e-o-devolve-icms>

¹⁰⁴⁶ Art. 156-A.

§ 5º Lei complementar disporá sobre:

VIII - as hipóteses de devolução do imposto a pessoas físicas, inclusive os limites e os beneficiários, com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda;

¹⁰⁴⁷ Art. 195.

§ 18. Lei estabelecerá as hipóteses de devolução da contribuição prevista no inciso V do **caput** a pessoas físicas, inclusive em relação a limites e beneficiários, com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda.

desnatura o instituto, não se podendo falar em um novo programa de transferência de renda em razão desse fato¹⁰⁴⁸.

A utilização do CadÚnico serve apenas para simplificar a operacionalização e controlar a condição dos beneficiários, cabendo ressaltar que o objetivo do *cashback* é justamente diminuir o caráter regressivo da tributação indireta sobre os mais pobres. Ademais, estar incluído no cadastro não é único requisito para fazer jus à restituição, que dependerá sempre de uma operação com incidência de IBS e CBS envolvendo esses indivíduos.

Embora o mecanismo vá trazer alguma complexidade ao sistema, os benefícios que, provavelmente, irão decorrer do *cashback* tendem a superar largamente esse acréscimo de complexidade. Quanto aos indivíduos beneficiados, é possível registrar efeitos positivos decorrentes do aumento de seus rendimentos disponíveis e do seu bem-estar, sendo possível falar também redução dos níveis de pobreza. Quanto aos entes governamentais, as condições a cargo dos beneficiários irão impactar nos fornecedores ou prestadores de serviços, sendo natural esperar um aumento da formalização de atividades e diminuição da sonegação, com aumento da arrecadação¹⁰⁴⁹.

O artigo 118 da LC 214/2025 estabeleceu os seguintes percentuais para o *cashback*: a) 100% (cem por cento) para a CBS e 20% (vinte por cento) para o IBS na aquisição de botijão de até 13 kg de gás liquefeito de petróleo; b) 100% (cem por cento) para a CBS e 20% (vinte por cento) para o IBS nas operações de fornecimento domiciliar de energia elétrica, abastecimento de água, esgotamento sanitário e gás canalizado e nas operações de fornecimento de telecomunicações; c) 20% (vinte por cento) para a CBS e para o IBS, nos demais casos. Esses percentuais, entretanto, podem ser fixados em patamares superiores, através de leis específicas da União, Estados, Distrito Federal ou Município (art. 118, §1º, LC 214/2025).

A restituição de tributos às famílias de baixa renda deve ser elogiada. Trata-se de instituto que, a depender da regulamentação no âmbito dos respectivos entes, pode produzir efeitos positivos sobre a renda dos mais pobres, com incrementos na arrecadação e alguma redução na regressividade da tributação indireta.

Alguns estudos chegam a apontar que o *cashback* do IVA pode produzir, inclusive, uma

¹⁰⁴⁸ Dentre os críticos, conferir: SCAFF, Fernando Facury. Panorama sobre a EC 132: um salto no escuro, com torcida a favor. In: SCAFF, Fernando Facury [et. al]. *Reforma tributária do consumo no Brasil: entre críticos e apoiadores*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024, p. 60.

¹⁰⁴⁹ RASTELETTI, Alejandro. *IVA personalizado: Experiencia de 5 países y su importancia estratégica para la política y la administración tributaria*. Division de Gestion Fiscal del BID, 2021, p. 7.

pequena redução no índice Gini do consumo (em torno de 1%)¹⁰⁵⁰. Embora seja cedo para conclusões desse tipo, parece pouco provável que institutos como o *cashback* possam produzir efeitos contundentes sobre a desigualdade ou concentração de renda e riqueza, sobretudo porque não afetam a renda ou riqueza dos indivíduos mais ricos.

3.6.4 Os “novos” princípios tributários

Consoante já explicitado linhas acima, a EC nº 132/2023, conquanto tenha focado em simplificar a tributação sobre o consumo de bens e serviços, também trouxe algumas inovações no campo dos princípios e da tributação sobre o patrimônio.

É interessante observar que, até o advento da EC nº 132/2023, o Texto Constitucional não trazia nenhum princípio tributário nominalmente qualificado como tal. Veja, embora a Constituição de 1988 tivesse uma seção dentro do Sistema Tributário Nacional denominada “*dos princípios gerais*”, não havia, até a Reforma Tributária, nenhum dispositivo constitucional tributário que incluísse a palavra “*princípio*”¹⁰⁵¹.

Malgrado não se possa negar a relevância da inclusão expressa desses princípios no Texto Constitucional, parece acertado o entendimento que defende que esse rol de princípios não é exaustivo¹⁰⁵², ou seja, esses princípios não são os únicos a integrar o sistema tributário nacional, devendo conviver com outros princípios tributários agasalhados (implicitamente) pela Constituição Federal.

A simplicidade pode ser extraída das quatro máximas ou princípios que devem orientar a tributação já no clássico “*A riqueza das nações*”, de Adam Smith¹⁰⁵³. O princípio da simplicidade (art. 145, §3º, CF/88) deve orientar um horizonte de coisas onde os deveres tributários possam ser cumpridos e fiscalizados do modo mais simples possível¹⁰⁵⁴.

Como se sabe, o Brasil é conhecido por possuir um sistema tributário complexo.

¹⁰⁵⁰ CARDOSO, Débora Freire; DOMINGUES, Edson Paulo. *Como a devolução dos impostos pode ajudar a reduzir a desigualdade no Brasil. impactos econômicos e sociais do IBS-personalizado*. Instituto Pra ser Justo, 2021, p. 11.

¹⁰⁵¹ GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. Vetores Do Sistema Tributário Nacional após a EC N. 132. *Revista Direito Tributário Atual*, nº 56 (maio): p. 752-780, 2024, p. 757.

¹⁰⁵² CARVALHO, Daniel Melo Nunes de. et. al. O novo Sistema Tributário Nacional e a tributação sobre bens e serviços. In: CARVALHO, Daniel Melo Nunes de. et. al. *O novo Sistema Tributário Nacional: modelo constitucional de tributação pós-reforma tributária*, p. 91-257, São Paulo: Editora JusPodivm, 2024, p. 386.

¹⁰⁵³ BATISTA, Daniela Cristina Floriano Alves; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Um breve resumo da “reforma tributária do consumo” aprovada pela PEC 132/2023. In: SCAFF, Fernando Facury. et. al. *Reforma tributária do consumo no Brasil: entre críticos e apoiadores*. p. 74/206. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024, p. 178.

¹⁰⁵⁴ GRECO; ROCHA, 2024, op. cit., p. 765.

Entretanto, a despeito da complexidade excessiva e desnecessária comprometer a própria equidade do sistema, algum grau de complexidade é necessário, como muito bem lembrado Carlos Alexandre de Azevedo Campos, a fim de se buscar equidade e eficiência, que também devem figurar dentre os objetivos de um bom desenho tributário¹⁰⁵⁵. Nesse contexto, a simplicidade não deve ser vista como um fim em si mesmo, mas como “*um*” dos princípios integrantes do sistema tributário nacional, devendo conviver e se compatibilizar com os demais.

A transparência é vista como um dos pilares do Direito Tributário e Financeiro contemporâneos. O princípio da transparência (art. 145, §3º, CF/88) estabelece um estado de coisas em que o contribuinte deve atuar de forma aberta e transparente perante o Estado, do mesmo modo que esse também deve adotar uma postura aberta e transparente em relação às suas funções, inclusive, no que tange à arrecadação e às despesas¹⁰⁵⁶.

O princípio da cooperação (art. 145, §3º, CF/88), embora pressuponha transparência e simplicidade, não se limita a isso. A cooperação exige que a Administração e os contribuintes atuem em prol de um interesse comum, que é o cumprimento da legislação tributária. Nessa conjuntura, não importa se o cumprimento da legislação tributária irá resultar no pagamento dos tributos, restituição ou reconhecimento de isenções¹⁰⁵⁷.

A defesa do meio ambiente é um dos temas centrais da atualidade. A CF/88, em sua redação originária, já demonstrava preocupação com o tema, mencionando a defesa do meio ambiente em diversos dispositivos (art. 5º, LXIII, 23, VI, 24, VI, VIII, 170, VI, 174, §3, §3º, 186 e 225, da CF/88). A EC nº 132/2023 dedicou especial atenção à interseção entre tributação e proteção ao meio ambiente, tendo inserido novos dispositivos constitucionais que apontam para um maior protagonismo da questão ambiental no âmbito tributário, conforme se vê da leitura dos artigos 43, §4º, 145, §3º, 153, VIII e 170, VI, do Texto Constitucional.

A inserção da defesa do meio ambiente como princípio constitucional tributário (art. 145, §3º, CF/88) colocará o tema na ordem do dia também no campo da tributação e das finanças públicas, impondo ao legislador que considere a questão ambiental sempre que for alterar a legislação tributária¹⁰⁵⁸.

De acordo com Hugo de Brito Machado Segundo, a proteção ao meio ambiente deve

¹⁰⁵⁵ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. Um Esboço da Teoria da Complexidade Tributária. In: *Complexidade Tributária: Teoria e Prática*. CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo (coord.). Rio de Janeiro: Anagrama, 2022, p. 23/25.

¹⁰⁵⁶ GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. Vetores do Sistema Tributário Nacional após a EC N. 132. *Revista Direito Tributário Atual*, nº 56 (maio): p. 752-780, 2024, p. 768.

¹⁰⁵⁷ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Reforma tributária comentada e comparada: emenda constitucional nº 132/2023*. Barueri: Atlas, 2024, p. 20.

¹⁰⁵⁸ GRECO; ROCHA, 2024, op. cit., p. 776.

figurar como preocupação nas decisões políticas tomadas pelo legislador, bem como na regulamentação e execução das leis por eles editadas¹⁰⁵⁹.

Conforme previsão expressa do Texto Constitucional, o IBS e a CBS devem ser informados pelo princípio da neutralidade (art. 156-A, §1º). A neutralidade parte da premissa de que a tributação deve interferir o menos possível nas escolhas individuais e empresariais. Contudo, como já mencionado, não existe tributo neutro.

A ideia é, então, que os tributos sobre bens e serviços provoquem a menor interferência possível nas escolhas dos indivíduos e das empresas. Trata-se de aspecto que se encontra no âmago dos desenhos tributários que adotam impostos sobre valor acrescido (IVA).

Obviamente, como todo princípio, a neutralidade deve passar por um sopesamento diante de outros princípios constitucionais (como, por exemplo, justiça tributária e não regressividade) e das circunstâncias fáticas e jurídicas. Ademais, como já dito, o IVA dual brasileiro teve sua neutralidade bastante mitigada, especialmente quando se observam as hipóteses de regimes diferenciados, favorecidos e especiais, bem como os diversos benefícios fiscais previstos no próprio Texto Constitucional.

A despeito de alguns doutrinadores sustentarem a desnecessidade da inclusão do princípio da justiça tributária na Constituição Federal (art. 145, §3, CF/88)¹⁰⁶⁰, a previsão expressa desse princípio, ao menos no plano teórico, revela um comprometimento do Estado brasileiro com um sistema tributário mais justo.

Nesse prisma, diversas vozes têm defendido que a inclusão do referido princípio no Texto Constitucional ratifica a ideia do uso da função redistributiva da tributação, com foco na redução das desigualdades e erradicação da pobreza (art. 3º, CF/88)¹⁰⁶¹. Marco Aurélio Greco e Sérgio André Rocha, por sua vez, sustentam que o princípio da justiça tributária conduz à ideia de que a distribuição do ônus tributário deve se dar efetivamente de modo a onerar de forma mais pesada, progressivamente, os indivíduos com maior capacidade contributiva¹⁰⁶².

Existe uma clara preocupação em reforçar a progressividade, como se vê do dispositivo

¹⁰⁵⁹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Reforma tributária comentada e comparada: emenda constitucional nº 132/2023*. Barueri: Atlas, 2024, p. 20.

¹⁰⁶⁰ GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. Vetores do Sistema Tributário Nacional após a EC N. 132. *Revista Direito Tributário Atual*, nº 56 (maio), 2024, p. 769.

¹⁰⁶¹ Nesse sentido, conferir: BATISTA, Daniela Cristina Floriano Alves; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Um breve resumo da “reforma tributária do consumo” aprovada pela PEC 132/2023. In: SCAFF, Fernando Facury [et. al.]. *Reforma tributária do consumo no Brasil: entre críticos e apoiadores*. p. 74/206. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024, p. 180 e CARVALHO, Daniel Melo Nunes de [et. al.]. O novo Sistema Tributário Nacional e a tributação sobre bens e serviços. In: CARVALHO, Daniel Melo Nunes de [et. al.]. *O novo Sistema Tributário Nacional: modelo constitucional de tributação pós-reforma tributária*, São Paulo: Editora JusPodivm, 2024, p. 393.

¹⁰⁶² GRECO; ROCHA, op. cit., 2024, p. 770.

que determina que as alterações das legislações tributárias deverão buscar atenuar efeitos regressivos (art. 145, §4º, CF/88). Esse comando, que já tem sido denominado por alguns de princípio da não regressividade¹⁰⁶³, robustece a ideia de que as normas tributárias devem sim servir como instrumento de construção de uma sociedade mais isonômica, inclusive, através da redução das desigualdades socioeconômicas verificadas atualmente no Brasil¹⁰⁶⁴.

Nesse mesmo sentido, cabe destacar que o IBS e a CBS foram desenhados no sentido de buscar uma atenuação da natural regressividade dos impostos indiretos, com a instituição de alíquotas zero para bens e serviços essenciais, além da previsão do *cashback*, que possui estampado na Constituição, como objetivo expresso, a redução das desigualdades de renda (art. 156-A, §13 e 195, §18, CF/88).

3.6.5 Mudanças na tributação sobre a renda e propriedade

No que tange à tributação sobre a renda e patrimônio, houve um tímido progresso em relação à equidade e à progressividade, fato que confirma a tendência de busca por mais justiça tributária. Decerto, muito embora a reforma tenha sido direcionada prioritariamente a implementar modificações na tributação sobre o consumo, é preciso registrar alguns pequenos avanços no campo da tributação sobre a renda e propriedade.

Quanto à tributação sobre a renda, o avanço foi apenas simbólico, mas alvissareiro. Nesse sentido, o artigo 18 da EC nº 132/2023 prevê que o Poder Executivo deverá encaminhar (dentro de 90 dias – prazo já expirado) ao Congresso Nacional projeto de lei que reforme a tributação da renda. Além disso, o artigo 18, § único, da EC 132/2023 estabelece expressamente que eventual arrecadação adicional decorrente de mudanças na tributação sobre a renda poderá ser considerada como fonte de compensação para redução da tributação incidente sobre a folha de pagamentos e sobre o consumo de bens e serviços. Em suma: A reforma tributária enxerga e indica um horizonte de migração do maior peso da tributação indireta para a tributação sobre a renda.

No que tange à tributação sobre o patrimônio, também é possível registrar algum avanço, com pequenas mudanças no âmbito do ITCMD, IPVA e IPTU.

Quanto ao ITCMD, um primeiro ponto a ser registrado diz respeito à adoção obrigatória

¹⁰⁶³ GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. Vetores do Sistema Tributário Nacional após a EC N. 132. *Revista Direito Tributário Atual*, nº 56 (maio), 2024, p. 770.

¹⁰⁶⁴ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Reforma tributária comentada e comparada: emenda constitucional nº 132/2023. Barueri: Atlas, 2024, p. 20

da progressividade (art. 155, §1º, VI, CF/88). Como será visto mais à frente, durante muitos anos, a progressividade nos tributos reais enfrentou resistência jurisprudencial. Após o reconhecimento, no âmbito do STF, que o ITCMD pode ser progressivo, a EC nº 132/2023 incorpora essa possibilidade à Constituição, indo além, porque prescreve que esse tributo “*será progressivo*”. Em suma, agora, não se discute mais a “possibilidade” da progressividade no ITCMD, mas sim sua obrigatória implementação progressiva pelos entes competentes.

Outro ponto importante trazido pela reforma diz respeito à cobrança do ITCMD nos casos de heranças que tenham elementos de conexão com bens, doador, inventariante ou inventário situados no exterior. Nesses casos, a Constituição já remetia a regulamentação da matéria à Lei Complementar (art. 155, §1º, III, CF/88). Ocorre que essa Lei Complementar jamais foi aprovada pelo Congresso Nacional, razão pela qual, segundo o STF, os Estados não poderiam deliberar sobre a matéria, fato que gerava, em muitos casos, uma situação de não tributação dessas sucessões.

O artigo 16 da EC nº 132/2023 traz importante mudança acerca do tema, estabelecendo que, até que a citada lei complementar regule a matéria, haverá incidência do ITCMD, de acordo com disciplina específica constante na EC 132/2023¹⁰⁶⁵. Afasta-se, portanto, o entendimento jurisprudencial que impedia a tributação por parte dos Estados, e que gerava uma situação de não tributação pelo ITCMD por ausência de Lei Complementar¹⁰⁶⁶.

Quanto ao IPVA, migra-se de um modelo de variação de alíquotas somente em função do tipo e utilização dos veículos, para um desenho constitucional mais preocupado com a justiça, equidade e meio ambiente: previu-se, de modo expresso (art. 155, §6º, II, CF/88), a variação de alíquotas em função do tipo (automóvel, caminhão, motocicleta), do valor (alíquotas maiores a depender do valor do veículo), da utilização (passeio, transporte de passageiros e cargas) e do impacto ambiental (mais ou menos poluente)¹⁰⁶⁷.

Outro ponto bastante interessante relativo ao IPVA diz respeito à superação de um

¹⁰⁶⁵ Art. 16. Até que lei complementar regule o disposto no [art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal](#), o imposto incidente nas hipóteses de que trata o referido dispositivo competirá:

I - relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal;

II - se o doador tiver domicílio ou residência no exterior:

a) ao Estado onde tiver domicílio o donatário ou ao Distrito Federal;

b) se o donatário tiver domicílio ou residir no exterior, ao Estado em que se encontrar o bem ou ao Distrito Federal;

III - relativamente aos bens do **de cujus**, ainda que situados no exterior, ao Estado onde era domiciliado, ou, se domiciliado ou residente no exterior, onde tiver domicílio o sucessor ou legatário, ou ao Distrito Federal.

¹⁰⁶⁶ As possíveis repercussões da reforma tributária no âmbito do ITCMD serão analisadas com mais detalhes no capítulo em que se analisa a progressividade na tributação sobre a propriedade.

¹⁰⁶⁷ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Reforma tributária comentada e comparada: emenda constitucional nº 132/2023*. Barueri: Atlas, 2024, p. 60.

equivoco histórico da jurisprudência do STF, que se consolidou pela não incidência desse imposto sobre veículos automotores aquáticos e aéreos¹⁰⁶⁸.

De forma a romper com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, a Constituição Federal de 1988 passa a admitir expressamente a incidência de IPVA sobre veículos automotores terrestres, aquáticos e aéreos (art. 155, § 6º, III, CF/88). Infelizmente, ao que tudo indica, na prática, essa mudança produzirá pouco efeito arrecadatário e de justiça tributária, tendo em vista as hipóteses de imunidade estabelecidas pela própria Emenda Constitucional nº 132/2023, que possuem aptidão para tornar a mudança praticamente nula (art. 155, § 6º, III, CF/88)¹⁰⁶⁹.

Em primeiro lugar, restaram imunizadas as aeronaves, tratores e máquinas agrícolas. Aqui, uma vez mais, percebe-se o poder de *lobby* de um poderoso setor econômico, que obteve tratamento tributário diferenciado sem qualquer justificativa constitucional que a ampare. Em segundo lugar, a imunidade concedida às aeronaves de operador certificado para prestar serviços a terceiros, sem qualquer restrição ou condicionamento, também limita bastante a incidência do IPVA sobre essa espécie de veículo.

Como observado por Hugo de Brito Machado Segundo, a maioria dos proprietários de aeronaves, sobretudo os mais ricos, constitui pessoa jurídica para operar com táxi aéreo, de modo a dar utilização à aeronave, quando o proprietário não está fazendo uso dela. Com a nova disciplina constitucional, aqueles que ainda não fazem isso, passarão a fazê-lo, já que a imunidade não exige a efetiva prestação de serviços, mas a mera certificação¹⁰⁷⁰.

Em terceiro lugar, também não existe justificativa para se imunizar plataformas e embarcações em razão de determinados usos ou finalidades. Veja que não existe imunidade semelhante para empresas de ônibus, caminhões utilizados para transporte de cargas e motocicletas utilizadas por entregadores para obter subsistência¹⁰⁷¹.

Quanto ao IPTU, não se pode deixar de louvar a inovação trazida pela Emenda

¹⁰⁶⁸ GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. Vetores Do Sistema Tributário Nacional após a EC N. 132. *Revista Direito Tributário Atual*, nº 56 (maio), 2024, p. 770.

¹⁰⁶⁹ Art. 155, §6º, III - incidirá sobre a propriedade de veículos automotores terrestres, aquáticos e aéreos, excetuados:

a) aeronaves agrícolas e de operador certificado para prestar serviços aéreos a terceiros;
b) embarcações de pessoa jurídica que detenha outorga para prestar serviços de transporte aquaviário ou de pessoa física ou jurídica que pratique pesca industrial, artesanal, científica ou de subsistência;
c) plataformas suscetíveis de se locomoverem na água por meios próprios, inclusive aquelas cuja finalidade principal seja a exploração de atividades econômicas em águas territoriais e na zona econômica exclusiva e embarcações que tenham essa mesma finalidade principal;
d) tratores e máquinas agrícolas.

¹⁰⁷⁰ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Reforma tributária comentada e comparada: emenda constitucional nº 132/2023*. Barueri: Atlas, 2024, p. 58.

¹⁰⁷¹ *Ibidem*, p. 59.

Constitucional nº 132/2023, que buscou corrigir jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça (súmula 160 - STJ), no que tange à possibilidade da correção da base de cálculo do IPTU, diretamente pelo Executivo, conforme critérios estabelecidos em lei municipal (art. 156, §1º, III, CF/88).

Por certo, o novo dispositivo introduzido pela EC nº 132/2023 permite que a base de cálculo do IPTU seja atualizada diretamente pelo Poder Executivo, através de decreto municipal, desde que obedecidos critérios estabelecidos em lei. Embora alguns autores permaneçam defendendo que não é possível o *aumento* da base de cálculo diretamente pelo Poder Executivo, mas somente sua *atualização*¹⁰⁷², esse não parece ser o entendimento mais correto.

Em primeiro lugar, porque a mera atualização da base de cálculo já era possível de ser efetuada diretamente pelo executivo, conforme entendimento consolidado pelo STJ¹⁰⁷³, não havendo sentido em se promover uma alteração constitucional apenas para replicar algo que já se admitia. Em segundo lugar, porque a majoração da base de cálculo diretamente pelo Poder Executivo, nos termos da lei municipal, é plenamente compatível com a legalidade tributária e praticabilidade, sendo similar ao que ocorre em outros tributos, onde a autoridade administrativa dá concretude a comandos abstratos constantes da lei, como receita, renda etc.¹⁰⁷⁴

Ademais, a interpretação que defende a possibilidade de aumento da base de cálculo diretamente pelo Poder Executivo é mais consentânea com os princípios tributários consagrados pela Reforma Tributária, sobretudo justiça tributária, simplicidade e produção de efeitos não regressivos da legislação tributária, tendo, outrossim, a aptidão para resolver um dos grandes problemas do IPTU, que é a falta de atualização dos valores dos imóveis. A necessidade de aprovação de lei para atualizar o valor dos imóveis em índices superiores à inflação tornava o processo muito mais difícil, tendo gerado, ao longo do tempo, situações de grande defasagem entre o valor real dos imóveis e o valor que servia de base de cálculo para o IPTU.

Por fim, não se deve olvidar que a adoção de critérios objetivos nas leis municipais, quando da delegação ao Poder Executivo, é plenamente compatível com a legalidade, como

¹⁰⁷² SCAFF, Fernando Facury. Panorama sobre a EC n 132: um salto no escuro, com torcida a favor. In: SCAFF, Fernando Facury [et. al]. *Reforma tributária do consumo no Brasil: entre críticos e apoiadores*, p. 74/206. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024, p. 70.

¹⁰⁷³ Súmula 160 do STJ: É defeso, ao Município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária

¹⁰⁷⁴ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Reforma tributária comentada e comparada: emenda constitucional nº 132/2023*. Barueri: Atlas, 2024, p. 66.

princípio que busca promover um estado ideal de coisas relacionados à previsibilidade, mensurabilidade e determinabilidade¹⁰⁷⁵.

À guisa de conclusão, é possível registrar que a reforma tributária decorrente da EC nº 132/2023 caracteriza-se por manter a centralidade da arrecadação tributária brasileira baseada no consumo, que é uma base tradicionalmente regressiva. O objetivo central da reforma foi reduzir a complexidade. Nada obstante, foram inseridos no Texto Constitucional alguns dispositivos que vão na linha de uma melhor justiça tributária, da perspectiva de uma melhor distribuição da carga tributária¹⁰⁷⁶.

No que tange à reforma da tributação sobre bens e serviços, é cedo para dizer se haverá redução substancial da complexidade. Durante o extenso período de transição, é certo que haverá aumento da complexidade, devido à necessidade de se conviver com o regime antigo e o novo regime. No que tange à tributação sobre a propriedade, as mudanças foram de pouca monta, ficando muito longe das necessidades de um país que ostenta os níveis de desigualdade do Brasil, conforme já mencionado no capítulo anterior. No que tange à reforma da tributação sobre a renda, que também é essencial para mudar o quadro de desigualdades brasileiro, houve apenas uma indicação da sua necessidade, bem como da possibilidade de se utilizar de eventuais avanços na arrecadação da renda para compensar futuras reduções na tributação sobre consumo e folha de salários.

¹⁰⁷⁵ MOREIRA, André Mendes. A Base de Cálculo do IPTU e sua Fixação por Decretos. *Revista Direito Tributário Atual*, nº 50, 2022, p. 73.

¹⁰⁷⁶ GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. Vetores do Sistema Tributário Nacional após a EC N. 132. *Revista Direito Tributário Atual*, nº 56 (maio), 2024, p. 770.

4 PROGRESSIVIDADE NO IMPOSTO DE RENDA E SUA RELAÇÃO COM A DESIGUALDADE

Como já dito, após um considerável declínio das desigualdades durante boa parte do século XX, nota-se, a partir de 1980, um aumento substancial na concentração de renda e riqueza em diversos países. A adoção de práticas político-econômicas de espectro neoliberal, dentre as quais, destaca-se a diminuição da tributação progressiva sobre a renda e patrimônio, pode ser apontada como uma das causas desse aumento da desigualdade.

No Brasil, as políticas públicas de transferência de renda, embora importantes, não têm sido suficientes para reduzir efetivamente a concentração de renda entre os indivíduos mais ricos. Os tributos diretos, inclusive o imposto sobre a renda, por sua vez, não conseguem produzir importante efeito redistributivo, repercutindo pouco sobre a desigualdade. Dessa forma, a despeito de alguma redução do índice Gini nos últimos anos, o Brasil continua apresentando índices de concentração de renda que o coloca entre os países mais desiguais do mundo.

Diante desse contexto, faz-se necessário analisar de que modo a tributação progressiva é aplicada no âmbito do imposto de renda, bem como investigar de que maneira a sua utilização tem ou não contribuído para agravar ou manter o cenário de desigualdade que se vê no Brasil atualmente. Esse é o caminho que a pesquisa irá trilhar a partir de agora.

Vale ressaltar que a carga tributária corporativa no Brasil está alinhada aos padrões internacionais, frequentemente superando as médias estimadas por organismos globais¹⁰⁷⁷. Além disso, considerando que a maior parte da arrecadação do imposto sobre a renda no país advém da tributação sobre pessoas jurídicas, esta pesquisa entende que deve concentrar sua análise na relação entre desigualdade, progressividade e tributação da renda das pessoas físicas.

4.1 Histórico e evolução da tributação sobre a renda

A despeito de alguns pesquisadores apontarem como origem do imposto de renda o tributo conhecido como *catasto* (posteriormente denominado *Decima Scalata*), instituído na Florença do Século XV, prevalece a ideia de que o primeiro país a instituir um tributo sobre a renda foi a Inglaterra¹⁰⁷⁸.

¹⁰⁷⁷ BORGES, Bráulio. Estimativas de alíquotas efetivas da tributação direta. In: *Progressividade tributária e crescimento econômico*. PIRES, Manoel (org.). Rio de Janeiro: FGV IBRE, 2022, p. 108.

¹⁰⁷⁸ NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da. *História do Imposto de Renda no Brasil: um enfoque da pessoa física (1922-2013)*. Receita Federal do Brasil, História do Imposto de Renda. RFB, Brasília, 2014, p.17/18.

No final do século XVIII, a Inglaterra estava ameaçada por Napoleão Bonaparte e necessitava angariar recursos para o financiamento da guerra. Nesse contexto, em 1798, o Primeiro Ministro Britânico William Pitt solicitou ao Parlamento a criação de imposto geral provisório sobre todas as fontes de rendas mais importantes¹⁰⁷⁹. O tributo de guerra de William Pitt, instituído em 1799, era uma exação geral sobre a renda, que, em seu cálculo, levava em consideração o custo de aquisição dos bens e permitia algumas deduções, como, por exemplo, em razão da existência de dependentes e do pagamento de juros¹⁰⁸⁰.

Entre o final do século XIX e o início do século XX, o imposto de renda ganha força e se espalha por diversos países. Por exemplo, em 1887, o Japão instituiu a tributação sobre os rendimentos, sob o fundamento de que esse tributo estabelecia uma forma mais equitativa de tributação. Na Europa Ocidental, em 1891, a Prússia implantou um sistema similar a taxaço sobre a renda, com alíquotas variáveis e considerações sobre características do contribuinte influenciando na apuração do *quantum* do tributo¹⁰⁸¹.

Diferenciando a renda decorrente do trabalho da renda oriunda do capital, a Holanda estabeleceu a tributação sobre a renda através de legislações específicas, nos anos de 1892 e 1893, com alíquotas mais gravosas para os rendimentos oriundos do capital. A tributação mais gravosa sobre o capital, todavia, desapareceu com a unificação implementada pela legislação de 1914. A França, por sua vez, implementou a taxaço sobre a renda através de três diferentes legislações entre os anos de 1914 e 1917. O sistema francês mesclou o regime implementado na Prússia e o regime inglês, combinando um sistema de tributação cedular com um sistema de taxaço sobre o total dos ganhos acumulados¹⁰⁸².

A história da taxaço sobre as rendas nos EUA é bastante interessante. Após a implementação de um tributo sobre as rendas em 1861, que restou suprimido em 1872, os EUA voltaram a tributar as rendas pessoais em 1894, através da aprovação de uma lei que estabeleceu a taxaço de rendas superiores a U\$ 4 mil dólares¹⁰⁸³. Os contribuintes recorreram aos tribunais sob a alegação de que a Constituição Americana previa limitações à tributação direta, que deveria ter sua receita repartida proporcionalmente entre os Estados.

¹⁰⁷⁹ NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da. *História do Imposto de Renda no Brasil: um enfoque da pessoa física (1922-2013)*. Receita Federal do Brasil, História do Imposto de Renda. RFB, Brasília, 2014, p. 18. Em razão da paz transitória entre Inglaterra e França, o imposto sobre a renda foi suprimido, em 1802. Após segundas instituições e revogações, o imposto de renda retornou em 1853 para financiar a guerra da Inglaterra contra a Crimeia. NÓBREGA, 2014, op. cit., p.20

¹⁰⁸⁰ GRAPPERHAUS, Ferdinand H.M. *O tributo ao longo dos tempos: uma história em imagens*. Tradução: André Mendes Moreira. Belo Horizonte: Fórum; Amsterdã: IBFD, 2019b, p. 52.

¹⁰⁸¹ CASTRO, Fábio Ávila de. *Ensaio em tributação da renda da pessoa física no Brasil*. Tese de doutoramento, Brasília, UNB, 2020, p. 31/32.

¹⁰⁸² Ibidem, p. 32.

¹⁰⁸³ NÓBREGA, 2014, op. cit., p. 22.

Como a lei que instituiu o Imposto de Renda americano não previa essa divisão, a Suprema Corte acabou declarando esse tributo federal inconstitucional. O imbróglio só restou resolvido com o advento da Emenda Constitucional nº16, que foi aprovada em 1913, justamente para contornar a decisão da Suprema Corte¹⁰⁸⁴, de forma a autorizar a cobrança do imposto de renda em nível federal.

Thomas Piketty destaca que, até o início do século XX, quase todos os sistemas fiscais eram claramente regressivos, baseando-se predominantemente em taxas sobre o consumo e tributos indiretos, que representavam uma maior carga tributária sobre os mais pobres¹⁰⁸⁵. Nessa conjuntura, a criação e o desenvolvimento da tributação sobre a renda, sobretudo a partir dos séculos XIX e XX, devem ser vistos como importantes passos em direção a uma tributação mais equitativa, com inegável conexão com a capacidade contributiva como princípio de justiça fiscal¹⁰⁸⁶.

Nada obstante, o surgimento e a evolução dos impostos sobre a renda foram influenciados pelos contextos político-econômicos de suas respectivas épocas. Dessa forma, é bastante natural observar que a instituição dessa espécie tributária se deu, na maior parte dos países, sob críticas das elites econômicas, com a instituição inicial de alíquotas tímidas e baixa progressividade.

Entretanto, os intensos acontecimentos históricos do século XX (quebra da bolsa de New York, eclosão de duas guerras mundiais, etc) e a necessidade de elevação das receitas públicas, com a finalidade de atender às demandas por prestações sociais positivas decorrentes do Estado Social, transformaram o imposto de renda. De um tributo de guerra (na sua instituição embrionária na Inglaterra), essa exação passa a ser a principal espécie tributária com finalidade arrecadatória dos Estados Modernos¹⁰⁸⁷.

Na visão de Piketty, a inovação fiscal mais importante do século XX foi a criação e desenvolvimento do imposto progressivo sobre a renda, que, segundo o autor, desempenhou um papel central na redução das desigualdades ao longo do século passado¹⁰⁸⁸. Por certo, não se pode negar que a utilização de uma tributação bastante progressiva sobre as rendas e heranças foi um traço comum da política fiscal de muitos países durante grande parte do século XX.

¹⁰⁸⁴ GASSEN, Valcir; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. *Tributação nos Estados Unidos e no Brasil: estudo comparativo da matriz tributária*. São Paulo: Almedina Brasil, 2020, p. 29.

¹⁰⁸⁵ PIKETTY, Thomas. *Uma breve história da igualdade*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2022, p.141.

¹⁰⁸⁶ Ricardo Lodi Ribeiro sublinha que o imposto de renda historicamente é o imposto que melhor se adequa à justiça fiscal de modo a capturar a capacidade contributiva efetiva do cidadão, a partir da sua manifestação de riqueza em movimento (*Desigualdade e tributação na era da austeridade seletiva* – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 211)

¹⁰⁸⁷ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Tributos: teoria geral e espécies*. Niterói: Impetus, 2013, p. 96.

¹⁰⁸⁸ PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014a, p. 480.

Os dados expostos no capítulo anterior demonstram uma utilização bastante progressiva da tributação sobre a renda e herança, em diversos países desenvolvidos, durante grande parte do século passado. No entanto, a política fiscal de espectro neoliberal, com suporte na Teoria da Tributação Ótima, desempenhou papel fundamental no combate à progressividade, sobretudo a partir de 1980. Essa ordem de ideias acabou por repercutir na formatação do desenho fiscal de muitos países, sendo possível constatar, inclusive, que a política de corte ou redução de tributos sobre as rendas do trabalho e do capital acabou se espalhando diversos países do mundo, a partir de 1980¹⁰⁸⁹.

No Brasil, historicamente, a “instituição” de um tributo com características similares ao imposto de renda se deu ainda durante o reinado do Monarca Dom Pedro II, no século XIX, por meio da Lei nº 317, de 21/10/1843¹⁰⁹⁰. O artigo 23 da referida Lei estabeleceu um imposto progressivo sobre os vencimentos percebidos pelos cofres públicos, mediante alíquotas progressivas de 2 a 10%.

Na verdade, a exemplo do que aconteceu em outros países, onde a instituição de tributos sobre os rendimentos foi objeto de forte resistência, no Brasil, essa primeira tentativa de se instituir um tributo desse tipo não conseguiu atingir seu objetivo. A pretensão de se tributar a renda foi fortemente criticada, tendo sido suprimida pouco tempo depois.¹⁰⁹¹ Posteriormente, por conta da necessidade de recursos gerada pela guerra do Paraguai, aprovou-se a Lei nº 1507, de 26/09/1867, que, dentre outras disposições, novamente instituiu um imposto sobre os vencimentos públicos (art. 22), que foi extinto e retomado várias vezes até sua extinção definitiva na década de 1910¹⁰⁹².

Embora tenha sido objeto de diversas tentativas de implementação desde o final do Império, o Imposto de Renda só foi instituído de forma definitiva no Brasil com o artigo 31 da Lei nº 4.625, de 31/12/1922. Na sequência, o artigo 3º da Lei 4.783/23 estabeleceu a incidência do tributo sobre quatro categorias de vencimentos, transformando o referido imposto em uma espécie de tributo cedular.

¹⁰⁸⁹ Vito Tanzi destaca que as maiores taxas marginais de imposto sobre a renda foram drasticamente reduzidas na maioria dos países a partir de 1980, como consequência da prevalência de um novo pensamento sobre o papel dos tributos que começou a ganhar força a partir da década de 1970 e que afetou as políticas implementadas nas décadas anteriores. *Termites Of The State: Why Complexity Leads to Inequality*. New York, NY: Cambridge University Press, 2018, p. 371.

¹⁰⁹⁰ REBOUÇAS, Marcus Vinícius Parente. *Tributação e Desigualdade Econômica: Elementos de Tributação Redistributiva para o Brasil do Séc. XXI. Volume II*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020b, p. 31. No mesmo sentido, conferir: CASTRO, Fábio Ávila de. *Ensaio em tributação da renda da pessoa física no Brasil*. Tese de doutoramento, Brasília, UNB, 2020, p. 39.

¹⁰⁹¹ GASSEN; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. *Tributação nos Estados Unidos e no Brasil: estudo comparativo da matriz tributária*. São Paulo: Almedina Brasil, 2020, p. 139.

¹⁰⁹² REBOUÇAS, 2020b, op. cit., p. 31.

A partir de 1926, contudo, foi adotado um sistema misto, inspirado no modelo francês: taxas proporcionais sobre o rendimento líquido cedular (categoria) e taxas progressivas sobre a renda global¹⁰⁹³. Desde 1934, o imposto de renda passa a fazer parte da Constituição, incluído dentre os tributos de competência da União (art. 6º).

Ainda que tenha sido instituído com alíquotas progressivas moderadas (máximo de 8%) pela Lei 4.783/23, o imposto de renda brasileiro foi sofrendo paulatinas elevações nas alíquotas marginais máximas, que atingiram o patamar 20%, a partir de 1944; 50%, a partir de 1948; e, 65%, a partir de 1962¹⁰⁹⁴.

A estrutura dessa exação continuou bastante progressiva entre 1960 e 1988, não só por sua alíquota máxima marginal (50% - cinquenta por cento), mas também pela existência de 12 faixas de tributação, assim como por incidir por um amplo espectro de rendimentos do capital e do trabalho¹⁰⁹⁵.

O desenho de elevada progressividade e várias faixas de alíquotas perdurou até 1988-1989, quando o presidente José Sarney, em movimento similar ao que ocorrera nos EUA e Reino Unido, reduziu o número de faixas de tributação para 3 (três), com apenas duas alíquotas (10% e 25%)¹⁰⁹⁶. Além de reduzir drasticamente a progressividade, a Lei 7.713/1988 promoveu profundas mudanças na legislação do Imposto de Renda, pondo fim ao regime de tributação que vigorava desde 1926.¹⁰⁹⁷

A Constituição de 1988 manteve o imposto de renda sob a competência da União, estabelecendo que o mesmo deve ser informado pelos princípios da generalidade, universalidade e progressividade, na forma da Lei (art. 153, III, §2º, I, CF/88¹⁰⁹⁸).

¹⁰⁹³ NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da. *História do Imposto de Renda no Brasil: um enfoque da pessoa física (1922-2013)*. Receita Federal do Brasil, História do Imposto de Renda. RFB, Brasília, 2014, p. 32.

¹⁰⁹⁴ COLARES, Laís Gramacho. *Progressividade, Redução da Desigualdade e Federação: caminhos para uma reforma tributária*. São Paulo: Editora Dialética, 2023, p. 163.

¹⁰⁹⁵ REBOUÇAS, Marcus Vinícius Parente. *Tributação e Desigualdade Econômica: Elementos de Tributação Redistributiva para o Brasil do Séc. XXI*. Volume II. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020b, p. 32. Nesse contexto, é interessante ressaltar que, durante o governo João Goulart, último presidente eleito democraticamente ante do golpe de 1964, esse tributo possuía um desenho de considerável incidência progressiva, com previsão de 15 faixas, com alíquotas que variavam de 0% a 65%, patamar mais elevado da história desse tributo no Brasil (REBOUÇAS, 2020b, op. cit., p. 32).

¹⁰⁹⁶ Conforme destacam Sérgio Wuff Gobetti e Rodrigo Octávio Orair, a partir daí, o IRPF brasileiro nunca mais teve a estrutura progressiva do passado. Ao contrário, à medida que o país avançava na construção de uma rede de direitos sociais através do gasto público, essa espécie tributária foi se tornando menos progressiva e com mais benefícios tributários para os maiores vencimentos (Tributação e Desigualdade de Renda no Brasil: Uma análise a partir da DIRPF. In: *Tributação e desigualdade* / Organizadores José Roberto Afonso [et al.]. Belo Horizonte (MG): Letramento: Casa do Direito: FGV Direito, 2017b, p. 163).

¹⁰⁹⁷ NÓBREGA, 2014, op. cit., p.114.

¹⁰⁹⁸ Art. 153. *Compete à União instituir impostos sobre:*

III - renda e proventos de qualquer natureza;

§ 2º O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

Por sua vez, o artigo 43 do CTN estabelece como fato gerador do imposto a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda e/ou dos proventos de qualquer natureza¹⁰⁹⁹. As teorias acerca do conceito de renda e o exato conteúdo do fato gerador do imposto de renda serão desenvolvidas seções mais à frente, sendo suficiente, por ora, consignar que o fato gerador do imposto de renda está intrinsecamente ligado à ideia de acréscimo patrimonial em dado período.

4.2 Panorama atual da tributação sobre a renda no Brasil

Durante muitos anos, o imposto de renda pessoa física (IRPF) teve seu fato gerador definido de forma enumerativa, com o legislador elencando diversas hipóteses nas quais haveria a tributação, dividindo-as, conforme as espécies de rendimentos, em categorias conhecidas como “cédulas”¹¹⁰⁰.

Tratava-se de um modelo conhecido como sistema de tributação cedular, onde as várias categorias de rendimentos e/ou abatimentos são classificados em cédulas e são tributadas por um imposto cedular, com alíquotas distintas, de acordo com a espécie de rendimentos.

Conquanto a incidência de impostos cedulares sobre os rendimentos líquidos tenha sido abolida a partir do artigo 7º da Lei 4.506/64¹¹⁰¹, a enumeração das diversas espécies de rendimentos nas cédulas “A” a “H” foi mantida até o advento da Lei 7.713/88¹¹⁰². Contudo, com o advento da Lei 7713/88, rompe-se com o sistema formal de tributação cedular. A declaração de imposto de renda do exercício de 1989, ano-base de 1988, foi a última com os rendimentos tributáveis e as deduções classificados em cédulas, modelo que vinha sendo utilizado desde o exercício de 1926¹¹⁰³.

É importante consignar, outrossim, que a Lei nº 7.713/1988, a despeito de introduzir importantes mudanças na tributação sobre a renda, não instituiu um modelo global de tributação, onde todos os rendimentos são tributados em conjunto sem qualquer distinção.

¹⁰⁹⁹ Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

¹¹⁰⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo; MOSQUERA, Roberto Quiroga. Manual da tributação direta da renda. São Paulo: IBDT, 2020, p. 22

¹¹⁰¹ art. 7º - A partir do exercício financeiro de 1965, inclusive, deixarão de incidir impostos cedulares sobre os rendimentos líquidos declarados pelas pessoas físicas, na forma da lei.

¹¹⁰² GUTIERREZ, Miguel Delgado. *Imposto de Renda: princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade – Série Doutrinária v. XI*. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 161.

¹¹⁰³ NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da. *História do Imposto de Renda no Brasil: um enfoque da pessoa física (1922-2013)*. Receita Federal do Brasil, História do Imposto de Renda. RFB, Brasília, 2014, p.114.

Nesse sentido, parece acertada a observação feita por Miguel Delgado Gutierrez, que enxerga o modelo brasileiro como um sistema híbrido, que é parcialmente global e parcialmente ceder. De fato, enquanto rendimentos do trabalho assalariado ou não, royalties, aluguéis etc., podem sofrer deduções, sendo o resultado sujeito à tabela progressiva do IRPF, outros tipos de rendimentos, como ganhos no mercado de renda variável, juros sobre capital próprio, rendimentos provenientes de aplicações em renda fixa etc. são tributados de forma isolada, definitiva e com alíquotas distintas¹¹⁰⁴.

As situações de tributação diferenciada devem ser tratadas como excepcionalidade, cabendo verificar de forma individualizada se existe justificativa que sustente que a imposição tributária ocorra de forma separada, bem como se essa imposição não importa em violação dos princípios da capacidade contributiva (art. 145, §1º, CF/88), generalidade, universalidade e progressividade da tributação sobre a renda (art. 153, III, §2º, I, CF/88), além dos princípios da justiça tributária e da não produção de efeitos regressivos (art. 145, §3º e §4º, CF/88).

Muito embora tenham significados parecidos, os princípios da generalidade e universalidade não se confundem. O princípio da generalidade prescreve que todos aqueles que auferirem vencimentos devem pagar o IRPF, afastando a previsão ou instituição de privilégios odiosos relacionados a sexo, domicílio, nacionalidade, profissão ou qualquer outra discriminação não fundada na manifestação de riqueza¹¹⁰⁵. Em suma, a CF/88 veda que a lei faça distinção entre as pessoas que revelem a mesma capacidade contributiva¹¹⁰⁶.

Já a universalidade impõe que o IRPF abarque quaisquer rendimentos e proventos auferidos pelo contribuinte, independentemente da natureza jurídica ou denominação, ou seja, o tributo deve alcançar as diversas espécies de ganhos, indistintamente¹¹⁰⁷.

A progressividade, por sua vez, conduz à elevação da exigência tributária à medida que cresce a capacidade de contribuir para a coletividade. Como já visto, operacionaliza-se através da incidência de alíquotas maiores, na medida que se aumenta a base imponible. Contudo, conforme mencionado, em termos de progressividade, a base é tão importante quanto as alíquotas.

¹¹⁰⁴ GUTIERREZ, Miguel Delgado. *Imposto de Renda: princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade – Série Doutrinária v. XI*. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 165.

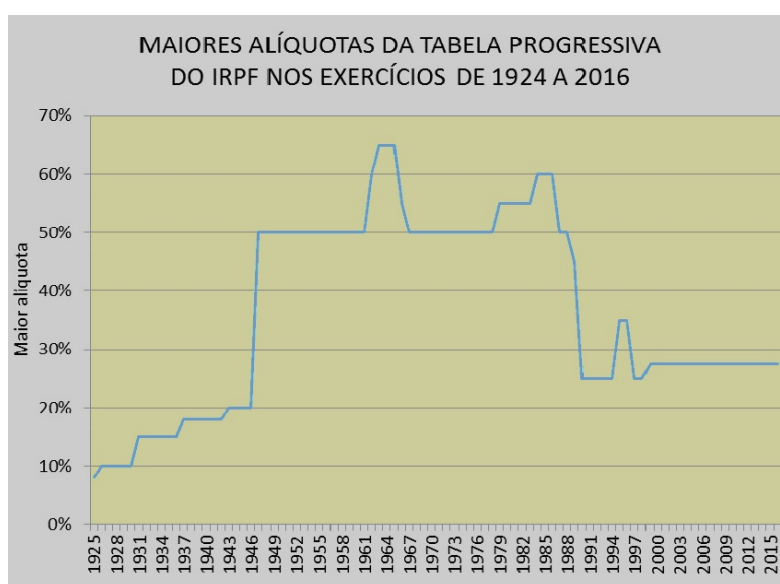
¹¹⁰⁵ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Tributos: teoria geral e espécies*. Niterói: Impetus, 2013, p. 99.

¹¹⁰⁶ PAULSEN, Leandro; PÊGAS, Paulo Henrique. Tributação da renda da pessoa física no Brasil: análise dos últimos 27 anos como base para reflexão e debate com vista à reforma tributária. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. RTrib. v. 154 (30), p. 105. Segundo Ricardo Lodi Ribeiro (2013, op. cit., p. 99), o princípio da generalidade na tributação sobre os rendimentos impede a concessão de privilégios a determinadas classes ou profissões, como já ocorreu outrora, com a não incidência de IRPF sobre proventos dos professores e escritores (isenção ou imunidade prevista pela Constituição de 1946), bem como sobre os vencimentos dos magistrados, parlamentares e membros do Ministério Público (isenção ou imunidade prevista pela Constituição de 1967/1969).

¹¹⁰⁷ PAULSEN; PÊGAS, op. cit., p. 106.

Sob a égide da Constituição Federal de 1988, a tributação progressiva sobre a renda, que, até então, tinha respaldo apenas nas respectivas legislações infraconstitucionais, ganha contornos constitucionais expressos¹¹⁰⁸. Curiosamente, é justamente a partir de 1988 que o IRPF passa a perder seu desenho mais progressivo, com a redução das alíquotas marginais máximas e a diminuição do número de faixas / alíquotas. A figura abaixo, que foi extraída do acervo da RFB, é sintomática desse fenômeno.

Figura 3
Maiores alíquotas do IRPF - Exercícios de 1924 a 2016



Fonte: Receita Federal do Brasil, 2016¹¹⁰⁹.

Além da Lei nº 7.713/88, que, conforme já dito, promoveu importantes mudanças no desenho do imposto de renda pessoa física brasileiro, o sistema atual começa a ganhar corpo com a Lei nº 9.250/95, que ampliou a alíquota marginal mínima para 15%. A Lei nº 9.887/99, por sua vez, tratou de aumentar a alíquota marginal máxima para 27,5%. As demais faixas intermediárias (7,5% e 22,5%) foram criadas pela Lei 11.495/09, como resposta à crise financeira internacional de 2008¹¹¹⁰.

¹¹⁰⁸ REBOUÇAS, Marcus Vinícius Parente. *Tributação e Desigualdade Econômica: Elementos de Tributação Redistributiva para o Brasil do Séc. XXI*. Volume II. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020b, p. 32.

¹¹⁰⁹ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *História do Imposto de Renda. Gráficos*. 2016.

¹¹¹⁰ GOTO, Fábio; PIRES, Manoel. A proposta de reforma do imposto de renda: diagnóstico e análise. In: *Progressividade tributária e crescimento econômico*. PIRES, Manoel (organizador). Rio de Janeiro: FGV IBRE, 2022, p. 121.

Após alguns anos sem alterações ou reajustes na tabela, o governo do presidente Luís Inácio Lula da Silva promoveu algumas pequenas modificações na tabela do imposto de renda pessoa física. A situação atual do IRPF, após a última correção operada pela Lei nº 14.848, de 1º de maio de 2024, é a seguinte:

Tabela 14:
Imposto de Renda Pessoa Física: Lei 14.848/2024.

Base de Cálculo R\$	Alíquota	Dedução R\$
Até 2.259,20	-----	-----
De 2.259,21 até 2.826,65	7,5%	169,44
De 2.826,66 até 3.751,05	15%	381,44
De 3.751,06 até 4.664,68	22,5%	662,77
Acima de 4.664,68	27,5%	896,00

Fonte: Elaborado pelo autor, 2024 (Lei 14.848/2024)

4.3 Deficiências da tributação progressiva sobre a renda no Brasil

De acordo com números já apresentados na presente investigação, embora a carga tributária brasileira esteja um pouco abaixo da média dos países da OCDE, a maior parte da arrecadação está baseada em tributos que incidem sobre bens e serviços. Em contrapartida, os países da OCDE têm a maior parte dos recursos tributários ligados a impostos que incidem sobre a renda e propriedade.

Essa estrutura, por si só, é fonte de problemas de equidade. Com efeito, como se sabe, a tributação sobre o consumo acaba onerando de forma mais pesada (proporcionalmente) os indivíduos menos abastados, que consomem a maior parte da sua renda. Nesse contexto, um modelo tributário alicerçado no consumo tende a produzir efeitos regressivos, contribuindo com as desigualdades de renda e riqueza. A despeito disso, o Brasil tem conseguido, nas últimas décadas, melhoras em indicadores socioeconômicos, que decorrem, sobretudo, de políticas públicas relacionadas ao gasto social. Esse movimento, todavia, como já mencionado, não tem sido suficiente para reduzir a concentração de renda e riqueza entre os mais ricos.

Considerando que os tributos diretos produzem pouco efeito redistributivo, como já exposto, a questão que se coloca, então, é saber se a estrutura e o desenho da tributação sobre a renda têm ou não contribuído para agravar ou manter o cenário de desigualdades que se vê no Brasil atualmente.

4.3.1 Volume do Imposto de Renda em relação ao PIB e à arrecadação total

Já foi consignado na presente pesquisa que o Brasil arrecada com impostos sobre a renda algo entre 8% e 9% do PIB. Entretanto, esse percentual corresponde à soma da arrecadação do imposto sobre a renda da pessoa física (IRPF) com o imposto sobre a renda da pessoa jurídica (IRPJ). Quando se coloca uma lupa sobre esse total, percebe-se que o percentual arrecadado efetivamente com o imposto de renda pessoa física é bem menor, girando em torno de 2,98% do PIB.

Comparativamente, essa porcentagem fica bem abaixo da média dos países da OCDE, que arrecadam em torno de 8,19% do PIB com a tributação sobre a renda da pessoa física, conforme se vê da tabela abaixo:

Tabela 15:
Carga Tributária IRPF Brasil x países selecionados.

País	IRPF/PIB 2017 (%)	IRPF/PIB 2021 (%)	IRPF/Receita total 2017 (%)	IRPF/Receita total 2021 (%)
Alemanha	10,2	10,5	27,1	26,6
Austrália	11,5	11,5	40,3	39
Bélgica	12,1	11,3	27,2	26,7
Canadá	11,7	12,3	35,7	36,3
Chile	1,9	2,4	9,7	10,8
Coréia do Sul	3,7	6,1	14,6	20,4
Dinamarca	24,2	25	52,9	52,8
EUA	9,4	11,4	34,9	42,9
Espanha	7,3	8,6	21,8	22,8
Finlândia	12,6	12,9	29,2	29,8
França	8,6	9,5	18,6	21
Holanda	8,3	8,5	21,5	21,8
Itália	10,8	11	25,7	25,9
Japão	5,9	6,4	18,8	18,9
México	3,5	3,6	20,4	21,1
Noruega	10,3	10,8	26,5	25,4
Nova Zelândia	12,1	14,1	37,8	40,9
Polônia	5	5,3	14,6	14,6
Portugal	6,5	7	18,8	19,8
Suécia	11,5	12,4	26	29,1
Reino Unido	8,6	10	26	29,2
Turquia	3,6	3	15,4	13,3
Brasil	2,8	2,9	8,6	9,2
Média OCDE	8,3	8,2	23,9	23,7

Fonte: Elaboração do autor, 2024 (com base em dados da RFB e OCDE)

A tabela demonstra que os números do Brasil, em termos de arrecadação do IRPF em proporção do PIB (2,9%), ficam muito abaixo da média dos países da OCDE (8,2%) e são menores que os percentuais de países com rendas *per capita* similares, como, por exemplo, Turquia (3%) e México (3,6%)¹¹¹¹. Em termos de participação do IRPF sobre a arrecadação tributária total, o cenário se repete, com o Brasil ostentando percentuais bem inferiores à média da OCDE (Brasil – 9,2% x Média OCDE – 23,2%).

A representatividade do IRPF em termos de arrecadação tributária total é um número bastante importante, pois indica as escolhas de política fiscal de determinado país (consumo x renda e propriedade), servindo também para afastar o argumento de que a arrecadação de IRPF guarda necessária relação com a riqueza ou PIB *per capita* do país. Realmente, mesmo em países mais pobres, é possível constatar, muitas vezes, que a tributação sobre a renda da pessoa física tem maior importância que no Brasil.

É o caso, por exemplo, na América Latina e Caribe, de Jamaica e El Salvador. Esses dois países possuem *renda per capita* inferior à brasileira, conforme dados do Banco Mundial, mas possuem uma tributação sobre a renda da pessoa física mais robusta do que o Brasil. O imposto de renda pessoa física responde por 3,5% do PIB na Jamaica e 3% em El Salvador. Em termos de representatividade, esse imposto arrecada em torno de 12,5% da arrecadação tributária na Jamaica e 12,9% em El Salvador¹¹¹².

Por outro lado, esse dado também acaba sendo importante para efeitos redistributivos. De fato, conforme têm apontado alguns estudos sobre os efeitos redistributivos do IRPF, o imposto de renda brasileiro produz pouco efeito sobre o índice Gini (redução de 4,5%) em razão da baixa relevância do citado tributo no cenário tributário nacional¹¹¹³.

Nessa conjuntura, é interessante destacar que diversos países da América Latina e Caribe possuem imposto de renda pessoa física com maior participação na arrecadação total do que o IRPF brasileiro. Podem ser citados como exemplo: El Salvador (11,1%), Honduras (9,6%), Jamaica (12,6%), Panamá (10,6%), Trindade e Tobago (15,6%) e Uruguai (7,5%)¹¹¹⁴. Todas essas nações possuem indicadores de desigualdade de renda melhores que o Brasil, inclusive menor concentração de renda e riqueza¹¹¹⁵. Esses dados parecem indicar que existe uma relação entre a pouca relevância conferida ao IRPF e os níveis de desigualdade.

¹¹¹¹ CASTRO, Fábio Ávila de. *Ensaio em tributação da renda da pessoa física no Brasil*. Tese de doutoramento, Brasília, UNB, 2020, p. 59.

¹¹¹² OECD et al. *Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean 2024*, OECD Publishing, Paris, p. 71.

¹¹¹³ SILVEIRA, Fernando Gaiger. et al. *Previdência e assistências sociais, auxílios laborais e tributos: características redistributivas do Estado brasileiro no século XX*. Working Paper nº 07. MADE, 2022, p. 37.

¹¹¹⁴ OECD et al. 2024, op. cit., 73/74.

¹¹¹⁵ WORLD INEQUALITY DATABASE. *World Inequality Database*, 2025.

Embora os dados colacionados acima indiquem uma pequena evolução do IRPF brasileiro em termos de proporção do PIB (2,8% em 2017 e 2,9% em 2021) e de representatividade sobre a arrecadação total (8,6% em 2017 e 9,2% em 2021), parece haver espaço para melhorias nesse tributo, especialmente quando se comparam os dados brasileiros com países similares ou (até) mais pobres.

4.3.2 Alíquotas marginais baixas e falta de correção da tabela do IRPF

Identificar as causas da baixa representatividade do imposto de renda pessoa física em termos arrecadatários não é tarefa das mais fáceis. No entanto, a relação entre a modesta participação desse tributo na arrecadação total e sua baixa progressividade é bastante plausível, especialmente quando se comparam as alíquotas marginais máximas e as participações na arrecadação desse tributo em outros países.

Por mais paradoxal que isso possa parecer, o IRPF teve sua época de maior progressividade justamente no período em que as Constituições não previam a utilização obrigatória de alíquotas progressivas para esse tributo. De fato, embora a Constituição Federal de 1988 estabeleça que o imposto de renda deve atender ao princípio da progressividade, não se pode negar que, a partir do Governo do Presidente José Sarney, esse princípio vem sendo colocado em xeque, através da redução do número e percentual das alíquotas.

A partir do governo do Presidente José Sarney, o IRPF brasileiro nunca mais teve a estrutura progressiva do passado. Ao contrário, à medida que o país avançava na construção de uma rede de direitos sociais através do gasto público, essa espécie tributária foi se tornando menos progressiva e com mais benefícios tributários para os maiores vencimentos¹¹¹⁶, em um movimento bastante similar ao que ocorreu em outros países que adotaram políticas fiscais de viés neoliberal.

Nessa conjuntura, estudos recentes têm apontado que, enquanto os países de economia avançada da OCDE costumam ter alíquotas máximas de imposto de renda pessoa física que atingem entre 40% e 50% das rendas oriundas do trabalho, o Brasil possui como alíquota marginal máxima 27,5%, ou seja, o Brasil tributa esses rendimentos bem abaixo da alíquota marginal média de países de economias desenvolvidas (44,6%)¹¹¹⁷.

¹¹¹⁶ GOBETTI, Sérgio Wulff; Rodrigo Octávio Orair. Tributação e Desigualdade de Renda no Brasil: Uma análise a partir da DIRPF. In: *Tributação e desigualdade* / Organizadores José Roberto Afonso [et al.]. Belo Horizonte (MG): Letramento: Casa do Direito: FGV Direito, 2017b, p. 163.

¹¹¹⁷ BOMFIM, Gilson Pacheco. Panorama da tributação progressiva sobre a renda no Brasil: Anomalias, perspectivas e desafios. *Revista do TCU*, Brasília, v. 153, n. 1, p. 59-83, jan./jul. 2024, p. 66

Outros dois dados que saltam aos olhos dizem respeito à faixa de isenção e o patamar a partir do qual incide a alíquota mais alta. Os países de economia avançada da OCDE costumam ter imposto de renda com tabela progressiva, com alíquotas que começam entre 10% e 20% e alíquotas máximas que atingem entre 40% e 50%. A parcela isenta situa-se em torno de US\$ 1.200,00 mensais¹¹¹⁸. Atualmente, a parcela isenta no Brasil encontra-se entre US\$ 350 e 400 dólares¹¹¹⁹. A tabela abaixo foi produzida com base nos dados de pesquisa do IPEA, com a finalidade de ajudar a entender um pouco o desenho do imposto de renda pessoa física no Brasil, comparando-o com o desenho de outros países.

Tabela 16:
Imposto de Renda Pessoa Física: Estrutura Brasil x OCDE

Países	Número de alíquotas	Parcela isenta Mil dólares	Alíquota mínima (%)	Alíquota máxima (%)	Faixa máxima ¹¹²⁰ Mil dólares
Austrália	4	1,03	19,0	45,0	10,20
Bélgica	4	0,99	25,0	50,0	4,57
Canadá	5	0,93	15,0	33,0	15,13
França	4	1,14	11,0	45,0	17,94
Alemanha	3	1,06	14,0	45,0	30,48
Itália	5	1,01	23,0	43,00	9,47
Japão	7	0,39	5,0	45,0	32,42
Coréia do Sul	7	0,14	6,0	42,0	48,24
Holanda	3	2,94	9,7	49,5	7,20
Portugal	7	0	14,5	48,0	11,61
Espanha	5	0,74	19,0	45,0	7,99
Suécia	1	4,85	52,0	52,0	4,85
Reino Unido	3	1,44	20,0	45,00	17,30
Estados Unidos	7	0	10,0	37,00	43,20
Colômbia	6	2,39	19,00	39,00	68,04
Chile	6	1,61	4,0	35,00	14,33
México	19	0,03	1,9	35,0	30,93
Brasil	4	0,35	7,5	27,5	0,75
Média OCDE -	5	1,19	17,4	44,6	18,61

Fonte: Elaborado pelo autor, 2025 (com base em dados do IPEA).
Dados monetários (referência US\$ 1.000,00 dólares americanos)

¹¹¹⁸ IPEA. *O sistema tributário dos países da OCDE e as principais recomendações da entidade: fornecendo parâmetros para a reforma tributária no Brasil*. Nota técnica nº 54 da Diretoria de Estudos e Relações Econômicas e Políticas Internacionais, 2022, p.7.

¹¹¹⁹ Cotação de cada dólar americano em R\$ 6,07 – 20/01/2025.

¹¹²⁰ Valor em milhares de dólares a partir do qual começa a ser aplicada a alíquota máxima.

Além de ter a menor alíquota marginal máxima (27,5%) dentre os países pesquisados (inclusive, inferior a diversos países da América Latina, como, por exemplo: Argentina, Chile, Colômbia, El Salvador, Equador, México, Nicarágua, Peru, Uruguai e Venezuela¹¹²¹), o Brasil aplica essa alíquota a partir de um patamar muito baixo (inferior a U\$ 800 dólares¹¹²²), menor montante entre todos os países comparados. Em suma, além da faixa de isenção do imposto de renda brasileiro ser baixa, a alíquota marginal máxima (que é a menor do grupo pesquisado) é aplicada a partir de um nível de renda bastante reduzido.

O reduzido limite de isenção e a aplicação da alíquota marginal máxima a um patamar de valor consideravelmente baixo são retratos da estrutura pouco progressiva do IRPF brasileiro. Esse cenário, no entanto, tem se agravado em razão da falta de atualização periódica das faixas da tabela do IRPF nos últimos anos. Nesse sentido, cabe pontuar que a citada tabela ficou sem qualquer correção monetária entre os anos de 2016 e 2022. Além da falta de revisão monetária, nem sempre a correção respeitou os índices inflacionários do respectivo período.

A título de exemplo, cabe destacar que o limite de isenção do imposto de renda pessoa física, no ano de 1996, era de nove salários mínimos. Nessa linha, a União Nacional de Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil estima que, considerando-se o IPCA acumulado desde 1996, e levando-se em conta os reajustes promovidos de forma esporádicas na tabela em alguns anos, a correção da defasagem acumulada da tabela do imposto de renda da pessoa física (sem contar a pequena correção promovido em 2024) demandaria um reajuste na tabela de IRPF no percentual de 130,27% para a primeira faixa e 155,43% para as demais faixas¹¹²³.

Embora outros fatores possam ter contribuído para o aumento de contribuintes do IRPF nos últimos, é inegável que grande parte desse aumento tem relação com a não atualização da referida tabela, fato que acabou repercutindo também em um aumento da carga tributária para uma boa parte da população brasileira. De um lado, a falta de correção das faixas da tabela fez com que diversos contribuintes passassem a ser tributados por alíquotas maiores, sem que tivesse ocorrido um aumento real de sua renda. Sob outra perspectiva, a falta de correção periódica da faixa de isenção também fez aumentar o número de pessoas sujeitas ao imposto, que outrora eram isentas. Nesse sentido, uma análise de dados econômicos e informações constantes dos bancos de dados da Receita Federal do Brasil e do Banco Mundial, entre os anos de 2008 e 2023, é bastante ilustrativa, conforme se vê abaixo:

¹¹²¹ CASTRO, Fábio Ávila de. *Ensaio em tributação da renda da pessoa física no Brasil*. Tese de doutoramento, Brasília, UNB, 2020, p. 60.

¹¹²² Cotação de cada dólar americano em R\$ 6,07 – 20/01/2025.

¹¹²³ UNAFISCO NACIONAL. *Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF): os impactos da defasagem da tabela e estimativas para o exercício de 2024*. Nota Técnica Unafisco Nº 28/2023, 2023, p. 4.

Tabela 17

Evolução de Declarantes/Contribuintes do IRPF e PIB per capita 2008/2023

Variáveis	2007/2008	2012/2013	2015/2016	2017/2018	2022/2023
Declarantes de IRPF (em milhões de pessoas)	25,2	25,8	27,5	29,1	38
Contribuintes de IRPF (em milhões de pessoas)	9,1	14,6	16,4	18,3	28
PIB per capita Brasil (em US dólares)	8.801	12.258	8.680	9.121	10.043
Rendimentos tributáveis (em R\$ reais)	511 bilhões	1,0 trilhão	1,3 trilhão	1,5 trilhão	2,6 trilhões

Fonte: Elaborado pelo autor, 2024 (com base em dados da RFB e Banco Mundial).

Os números demonstram que, enquanto o PIB *per capita* brasileiro experimentou um crescimento de 14% entre os anos de 2008 e 2023, saltando de US\$ 8.800 para US\$ 10.000 dólares¹¹²⁴, o número de declarantes do IRPF cresceu 50%, passando de 25 milhões, em 2008, para 38 milhões, em 2023.¹¹²⁵

No entanto, o dado mais relevante refere-se ao acréscimo do número de contribuintes do imposto, que aumentou 210%, nesse período. Em 2008, eram 9,1 milhões de contribuintes. Em 2023, o IRPF ultrapassou o número de 28 milhões de contribuintes¹¹²⁶. O aumento é realmente significativo, cabendo destacar que a maior parte dessa variação ocorreu justamente no período entre 2016 e 2022, quando a tabela do IRPF não sofreu qualquer correção.

Muito embora o aumento de contribuintes do IRPF nos últimos não possa ser atribuído exclusivamente à falta de atualização da tabela do aludido imposto, uma parte expressiva desse aumento pode sim ser atribuída a não correção periódica da citada tabela, especialmente entre os anos de 2016 e 2022.

4.3.3 Efeitos ambivalentes da correção da tabela do IRPF e o STF

A correção da tabela do IRPF tem mobilizado diversos setores da população. A importância do tema fez com que essa questão fizesse parte, inclusive, da campanha presidencial para a eleição de 2022.

¹¹²⁴ BANCO MUNDIAL. *Renda per capita*. Disponível em: <https://data.worldbank.org/>.

¹¹²⁵ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Grandes Números do IRPF 2008-2023*.

¹¹²⁶ Ibidem.

O então candidato a presidente, Luiz Inácio Lula da Silva, apresentou uma proposta de correção da tabela do IRPF, comprometendo-se em ampliar o limite da isenção para quem tivesse renda mensal de até R\$ 5.000,00.

Vencida a eleição, o presidente Lula implementou duas pequenas mudanças na tabela do IRPF, através das Leis 14.663/2023 e 14848/2024. Tais leis promoveram ajustes na faixa de isenção, que passou a ser de R\$ 2.259,29, com pequenas repercussões também sobre os valores a deduzir em cada faixa. Desde então, passou a vigorar a tabela instituída pela última lei, que já foi colacionada linhas acima.

Malgrado os reajustes tenham ficado abaixo do esperado (e do prometido), não se pode negar que a baixa correção da tabela ou sua correção insuficiente, durante vários anos, acabou por gerar um aumento na arrecadação do governo federal, e qualquer alteração nas alíquotas teria um custo fiscal potencialmente relevante, com possíveis repercussões sobre políticas públicas.

Atentos a esse problema, Ana Bottega, Luiza Nassif-Pires e Pedro Forquesato dedicaram-se a analisar o custo fiscal (em termos de arrecadação) de possíveis reajustes na tabela do IRPF, bem como seus efeitos quanto à desigualdade brasileira, caso os eventuais reajustes fossem acompanhados ou não de medidas tributárias compensatórias¹¹²⁷.

Decerto, por mais que o debate público em relação ao tema foque bastante na questão das pessoas de baixa renda, que seriam isentas no caso das pretendidas correções da tabela, para essas pessoas a alíquota média, ainda que positiva, é muito pequena, razão pela qual o custo fiscal dessa mudança não é tão alto. Por outro lado, o mesmo não ocorre com as pessoas com renda mais alta. Nesses casos, ainda que não se altere a alíquota de imposto de renda e, assim, a taxa *marginal* de imposto, o valor a pagar vai diminuir significativamente com o aumento da faixa de isenção, porque o imposto de renda pessoa física, como se sabe, aplica-se gradualmente, incidindo apenas sobre aquilo que excede a faixa de isenção e dentro de cada faixa¹¹²⁸.

Aliado a esse ponto, um outro dado torna a situação ainda mais complexa: No Brasil, apenas uma parcela reduzida da população paga imposto de renda. Segundo dados de Ana Bottega, Luiza Nassif-Pires e Pedro Forquesato 97% do imposto de renda pessoa física é pago por 30% da população¹¹²⁹.

¹¹²⁷ BOTTEGA, Ana; NASSIF-PIRES, Luiza; FORQUESATO, Pedro. *Considerações sobre o efeito distributivo e a perda arrecadatória de um reajuste da tabela do IRPF*. Nota de Política Econômica nº 034, São Paulo: MADE/USP, 2023.

¹¹²⁸ Ibidem, p. 3.

¹¹²⁹ Ibidem.

Diante desse cenário, os pesquisadores trabalharam com três simulações de reajustes: a1) correção próxima ao modelo aprovado pelo governo (aumento da faixa de isenção para até dois salários mínimos); a2) correção da faixa de isenção pelo IPCA desde 2015, ano que, até então, ocorreu o último reajuste; a3) correção com ampliação da faixa de isenção para algo próximo de R\$ 5,200,00¹¹³⁰.

Aliadas a essas hipóteses, foram simuladas situações onde: b1) os reajustes não viriam acompanhados de qualquer medida compensatória, em termos de arrecadação no Imposto de Renda; b2) os reajustes viriam acompanhados da criação de uma nova faixa de tributação ou alíquota de 35%, a incidir sobre os contribuintes que fazem parte do 1% que aufera as maiores rendas; b3) os reajustes viriam acompanhados da criação da alíquota de 35% para as maiores rendas, acrescido do retorno da tributação sobre dividendos, com alíquota de 15%¹¹³¹.

Com base nessas variáveis e nas simulações efetuadas, Ana Bottega, Luiza Nassif-Pires e Pedro Forquesato chegaram a conclusões interessantes. Uma constatação das mais óbvias é que todas as hipóteses de reajustes da tabela levam a uma perda arrecadatória substancial. Essa perda pode ser de: a) R\$ 4 bilhões (proposta de isenção até dois salários mínimos – próximo do que foi efetivamente aprovado em 2023); b) R\$ 45,9 bilhões (reajuste da tabela simulado com base no IPCA desde 2015); e, c) R\$ 92,4 bilhões (proposta de elevação da faixa de isenção para até R\$ 5 mil reais)¹¹³².

As perdas na arrecadação não podem ser desprezadas, em virtude do compromisso com um orçamento equilibrado e sustentável, bem como por prejudicarem a capacidade orçamentária do governo de implementar políticas públicas em favor dos mais pobres. Em resumo: o reajuste da tabela, sob o pretexto de conferir maior justiça fiscal ao IRPF, pode acabar impactando na desigualdade, pois são justamente as pessoas mais pobres (muitas das quais sequer declaram imposto de renda) que necessitam das políticas públicas que dependem de recursos orçamentários que serão perdidos com o reajuste.

Por outro lado, no caso da elevação da isenção para R\$ 5 mil, as perdas arrecadatórias não seriam totalmente neutralizadas, mesmo com a implementação simultânea das duas medidas compensatórias (a criação de uma nova faixa ou alíquota de 35% para os indivíduos de maior renda e a instituição de uma tributação sobre dividendos com alíquota de 15%)¹¹³³.

¹¹³⁰ BOTTEGA, Ana; NASSIF-PIRES, Luiza; FORQUESATO, Pedro. *Considerações sobre o efeito distributivo e a perda arrecadatória de um reajuste da tabela do IRPF*. Nota de Política Econômica nº 034, São Paulo: MADE/USP, p. 3.

¹¹³¹ Ibidem, p.1/5.

¹¹³² Ibidem, p. 6.

¹¹³³ Ibidem.

De acordo com Ana Bottega, Luiza Nassif-Pires e Pedro Forquesato, a implementação conjunta das citadas medidas compensatórias apenas mitigaria as perdas arrecadatórias decorrentes da elevação da faixa de isenção para R\$ 5 mil, que ficaram em torno de R\$ 46,3 bilhões de reais¹¹³⁴.

Um terceiro resultado apresentado pela pesquisa é bastante importante, porque foge do senso comum que se tem acerca do aspecto distributivo do reajuste da tabela do imposto de renda. De acordo com as simulações realizadas pelos pesquisadores, as três propostas, quando desacompanhadas das medidas compensatórias já citadas, acabam por piorar o Gini pós-imposto. Em suma: os resultados da pesquisa apontam para um aumento da desigualdade pós-imposto de renda, caso as propostas de correção sejam implementadas sem eventuais medidas compensatórias.

De fato, mesmo os contribuintes que não se tornam integralmente isentos passam a ter uma redução na carga tributária, incluindo aqueles de maior renda. Isso ocorre porque, com o aumento do limite de isenção, as alíquotas aplicáveis a cada faixa de tributação incidem apenas sobre o montante correspondente à diferença entre o valor da respectiva faixa e o novo limite de isenção ou o limite imediatamente inferior a essa faixa¹¹³⁵. Como 97% do imposto de renda é pago por 30% da população, o reajuste impacta inclusive esses 30% da população, que tendem a ser pessoas que integram os estratos superiores da renda nacional.

O quadro abaixo resume os resultados citados na presente seção até aqui.

Tabela 18

Reajuste da tabela do IRPF: Perdas de arrecadação e reflexos na desigualdade

Propostas de isenção	Perdas de arrecadação Em reais	Repercussão na arrecadação com medidas de compensação	Repercussão Gini sem medidas de compensação	Repercussão Gini com medidas de compensação
2 salários mínimos	R\$ 4 bilhões	+ R\$ 42,04 bilhões	Piora 0,032%	Melhora 0,58%
Correção pelo IPCA desde 2015	R\$ 45,9 bilhões	+ R\$ 102,98 bilhões	Piora 0,47%	Melhora 0,13%
Em torno de R\$ 5.000,00	R\$ 92,4 bilhões	- R\$46,3 bilhões	Piora 0,98%	Piora 0,40%

Fonte: Elaboração do autor, 2024 (com base em dados de pesquisa da USP)

¹¹³⁴ BOTTEGA, Ana; NASSIF-PIRES, Luiza; FORQUESATO, Pedro. *Considerações sobre o efeito distributivo e a perda arrecadatória de um reajuste da tabela do IRPF*. Nota de Política Econômica nº 034, São Paulo: MADE/USP, p. 6.

¹¹³⁵ Ibidem, p. 6.

Em um cenário de grande concentração de renda, como é o caso brasileiro, essa constatação é bastante relevante, pois indica um agravamento da desigualdade pós-imposto. O quadro acima também aponta que as hipóteses de reajuste da tabela, quando são combinadas com medidas compensatórias de arrecadação, produzem efeitos diversos no Gini pós-imposto de renda. Nos casos das duas primeiras propostas, as medidas neutralizadoras são suficientes para afastar a piora no Gini pós-imposto, revertendo a situação de aumento da desigualdade que se verifica com o reajuste da tabela sem medidas compensatórias.

De outro lado, no caso da última proposta, mesmo as medidas tributárias neutralizadoras não são suficientes para reverter a piora no índice Gini pós-imposto. Essa piora tem relação com o fato da aludida proposta reduzir consideravelmente o montante pago pelos contribuintes, diminuindo o poder distributivo do imposto. Dessa forma, por mais que essa hipótese de reajuste seja progressiva ao deixar o pagamento do tributo mais concentrado no topo da distribuição, a queda nas alíquotas efetivas dessa parcela reduzida da população (30% responsáveis por 97% do IRPF), impede uma diminuição da concentração da renda nessa faixa¹¹³⁶.

Mudando um pouco o enfoque quanto aos efeitos distributivos das propostas de reajustes da tabela do IRPF, também é interessante avaliar a participação dos contribuintes que ocupam a posição de 10% e do 1% do topo da renda, simulando as propostas já mencionadas. O quadro abaixo sintetiza os resultados apurados.

Tabela 19:
Reajuste da tabela IRPF: Perdas de arrecadação e reflexos na desigualdade

Propostas de correção	Participação 1% mais rico na renda nacional - <u>sem</u> medidas de compensação	Participação 1% mais rico na renda nacional - <u>com</u> medidas de compensação	Participação 10% mais rico na renda nacional - <u>sem</u> medidas de compensação	Participação 10% mais rico na renda nacional - <u>com</u> medidas de compensação
Sem Qualquer correção do IR	23,66%	23,66%	55,86%	55,86%
2 salários mínimos	23,64%	23,02%	55,87%	55,42%
Correção IPCA desde 2015	23,55%	22,93%	56,25%	55,81%
Em torno de R\$ 5.000,00	23,51%	22,90%	56,69%	56,26%

Fonte: Elaborado pelo autor, 2024 (com base em dados de pesquisa da USP)

¹¹³⁶ BOTTEGA, Ana; NASSIF-PIRES, Luiza; FORQUESATO, Pedro. *Considerações sobre o efeito distributivo e a perda arrecadatória de um reajuste da tabela do IRPF*. Nota de Política Econômica nº 034, São Paulo: MADE/USP, p. 8.

Segundo Ana Bottega, Luiza Nassif-Pires e Pedro Forquesato, todas as hipóteses de correção da tabela do imposto de renda tratadas pela pesquisa apontam para uma redução da participação do 1% mais rico na renda total nacional. No entanto, segundo os autores, tal redução é potencializada nos casos em que as propostas de correção da tabela aparecem combinadas com medidas de compensação tributária¹¹³⁷.

No que tange à participação dos 10% mais ricos na renda total, entretanto, a pesquisa mostra resultados diferentes. De acordo com os pesquisadores, a participação desse estrato na renda total aumenta em todos os casos em que os reajustes da tabela não são combinados com medidas tributárias neutralizadoras. Em contrapartida, nos casos em que os reajustes do imposto de renda são conjugados com medidas tributárias compensatórias, percebe-se uma diminuição desse estrato sobre a renda total, com exceção da última proposta.

No caso da proposta de elevação da faixa de isenção para R\$ 5 mil reais, mesmo a implementação de medidas de compensação leva a um aumento da participação dos 10% mais ricos na renda total.

Embora os resultados apontados acima indiquem que a correção da tabela do imposto de renda tende a produzir o efeito de desconcentrar renda no topo do 1% mais rico, é interessante observar que essa renda acaba sendo quase que integralmente apropriada pela parcela restante dos 9% mais abastados. Com efeito, como se viu, em quase todos os cenários, especialmente quando não combina a correção da tabela com medidas de compensação tributária, a participação dos 10% mais ricos na renda total acaba crescendo, motivo pelo qual é possível afirmar que a renda adicional para as famílias, com a correção da tabela do imposto de renda, é apropriada mais que proporcionalmente pelos 10% mais abastados¹¹³⁸.

Segundo os pesquisadores, mesmo quando se olha para os beneficiários mais diretos da medida, ou seja, aqueles que passarão a fazer parte do grupo de isentos, há apenas um ganho relativo, porque a queda na arrecadação acaba impactando as desigualdades indiretamente, ao reduzir a capacidade do estado de prover bens e serviços públicos que favorecem sobretudo àqueles da base da distribuição¹¹³⁹.

Consoante já dito, a correção da tabela do IRPF é um tema que tem mobilizado diversos setores da população e da opinião pública brasileiras. Diante da não atualização periódica da aludida tabela, o caso tem sido levado ao judiciário.

¹¹³⁷ BOTTEGA, Ana; NASSIF-PIRES, Luiza; FORQUESATO, Pedro. *Considerações sobre o efeito distributivo e a perda arrecadatória de um reajuste da tabela do IRPF*. Nota de Política Econômica nº 034, São Paulo: MADE/USP, 2023, p. 9.

¹¹³⁸ Ibidem.

¹¹³⁹ Ibidem.

A dificuldade do tema, a multiplicidade de suas variáveis e o fato de a Constituição Federal não garantir um direito subjetivo à dedução, abatimento ou atualização monetária com base em índices específicos indicam que o judiciário deve assumir, *in casu*, uma posição de autocontenção, buscando evitar uma interferência sobre a atuação do executivo e do legislativo, no âmbito constitucional de atuação, qual seja, o espaço político.

Nessa conjuntura, o STF tem andado muito bem ao decidir sistematicamente e de forma uníssona a matéria, rechaçando pretensões de correção da tabela do imposto de renda, sob o fundamento de não competir ao Poder Judiciário a realização da correção monetária da tabela progressiva do imposto de renda, diante da ausência de previsão legal.

A matéria vem sendo decidida pelo STF, de forma idêntica, há bastante tempo, mas, sobretudo, desde do julgamento do RE 388.312, de 01/08/2011, onde a Ministra Cármen Lúcia consignou que esse entendimento tem por fundamento “*o uso do poder estatal na organização da vida econômica e financeira do país, no espaço próprio das competências dos Poderes Executivo e Legislativo*”, devendo eventual omissão “*ficar sujeita apenas ao princípio da responsabilidade política, traduzido principalmente na aprovação ou rejeição dos atos de governo nos julgamentos ulteriores do eleitorado*”¹¹⁴⁰.

Durante os debates, um outro argumento também foi fundamental para o convencimento dos Ministros, qual seja: a pretensão de correção monetária obrigatória da tabela do imposto de renda acaba importando em mais uma medida de indexação da economia, algo que colide frontalmente com às escolhas políticas que passaram a ser implementadas a partir do advento do Plano Real¹¹⁴¹.

A análise empreendida nas linhas acima demonstra a complexidade do tema, apontando para conclusões distintas e não tão óbvias quando se discute a questão da atualização da tabela do IRPF, quais sejam: a) o impacto fiscal em termos de arrecadação é relevante e não deve ser desconsiderado, pois irá repercutir nas políticas públicas que beneficiam justamente as camadas mais pobres da população, com potenciais efeitos sobre a desigualdade; b) a estrutura do IRPF impõe que mudanças ou reajustes na tabela sejam combinados com outras alterações no tributo como um todo, de modo a evitar que os reajustes ou correções produzam efeitos deletérios sobre a desigualdade e/ou sobre a concentração de renda.

¹¹⁴⁰ RE nº 388.312, Rel p acórdão Ministra Cármen Lúcia, julgado em 01/08/11. No mesmo sentido, conferir os acórdãos: ARE 982675 AgR, Rel. Min. Marco Aurélio; RE 420.662 AgR, Rel. Min. Ayres Britto; ARE 964.733 AgR, Rel. Min. Rosa Weber; RE 470.860 AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski; ARE 982.682 AgR, Rel. Min. Dias Toffoli; ARE 964.734 AgR, Rel. Min. Edson Fachin; ARE 963.412 e ADI 5096/DF, Relator Ministro Barroso, 19/02/2019.

¹¹⁴¹ Essa discussão aparece expressamente nos votos dos Ministros Gilmar Mendes, Ellen Gracie e Cármen Lúcia no RE nº 388.312, Rel p acórdão Ministra Cármen Lúcia, julgado em 01/08/11.

4.3.4 A forte erosão da base de cálculo do IRPF x progressividade

Como exposto acima, entre os anos de 2008 e 2023, o número de contribuintes de IRPF teve um aumento de aproximadamente 210%. No mesmo período, o percentual de participação do IRPF no PIB teve aumento bem menos expressivo (30%), saltando de 2,2% do PIB, em 2008¹¹⁴², para 2,9% do PIB, em 2023.

Esse descasamento entre o expressivo aumento do número de contribuintes e o modesto aumento da participação do IRPF em percentual do PIB pode ser explicado, em grande parte, pelo expressivo aumento de deduções, rendimentos isentos e/ou rendimentos sujeitos à tributação exclusiva. As tabelas abaixo revelam que, embora o número de contribuintes e o total de rendimentos tributáveis tenham aumentado, as deduções, rendimentos isentos e o rendimentos sujeitos à tributação exclusiva tiveram um aumento bastante superior entre os anos de 2008 e 2023¹¹⁴³.

Tabela 20
Variáveis do IRPF: 2008/2023

Variáveis	07/08	12/13	15/16	17/18	22/23
Contribuintes de IRPF (milhões de pessoas)	9,1	14,6	16,4	18,3	28
Total de Rendimentos tributáveis (R\$)	696 bilhões	1,2 trilhões	1,5 trilhões	1,7 trilhões	2,6 trilhões
Deduções (R\$)	173 bilhões	269 bilhões	348 bilhões	387 bilhões	606 bilhões
Rendimentos isentos (R\$)	210 bilhões	566 bilhões	809 bilhões	908 bilhões	1,7 trilhões
Rendimentos sujeitos à tributação exclusiva (R\$)	77 bilhões	181 bilhões	252 bilhões	295 bilhões	770 bilhões
Base de cálculo (R\$)	525 bilhões	931 bilhões	1,1 trilhão	1,3 trilhão	2 trilhões
Imposto devido (R\$)	56 bilhões	106 bilhões	141 bilhões	170 bilhões	278 bilhões

Fonte: Elaboração do autor, 2024 (com base em dados da RFB).

¹¹⁴² CASTRO, Fábio Ávila de. *Ensaio em tributação da renda da pessoa física no Brasil*. Tese de doutoramento, Brasília, UNB, 2020, p. 50/60

¹¹⁴³ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Grandes Números do Imposto de Renda Pessoa Física 2008-2023*. Publicação: 24/09/2023.

Tabela 21
Variáveis do IRPF: 2008/2023 (corrigidas pelo IPCA).

Variáveis corrigidas pelo IPCA	2007/2008	2022/2023
Contribuintes de IRPF (em milhões de pessoas)	9,1	28
Total de Rendimentos tributáveis (R\$)	1,6 trilhão	2,6 trilhões
Deduções (R\$)	412 bilhões	606 bilhões
Rendimentos isentos (R\$)	500 bilhões	1,7 trilhões
Rendimentos sujeitos à tributação exclusiva (R\$)	183 bilhões	770 bilhões
Base de cálculo (R\$)	1,2 trilhão	2 trilhões
Imposto devido (R\$)	133 bilhões	278 bilhões

Fonte: Elaboração do autor, 2024 (com base em dados da RFB).

Tabela 22
Evolução percentual das Variáveis do IRPF: 2008/2023.

Variáveis corrigidas pelo IPCA	2008/2023 (%)
Contribuintes	211%
Total de Rendimentos Tributáveis	62,5%
Deduções	49%
Rendimentos Isentos	240%
Rendimentos sob Tributação exclusiva	320%
Base de Cálculo	66%
Imposto de Renda Devido	109%

Fonte: Elaboração do autor, 2024 (com base em dados da RFB).

Os dados expostos acima reforçam a ideia de que o aumento de contribuintes do IRPF entre 2008 e 2023 tem ligação direta com a não correção da tabela do IRPF. Uma prova contundente nesse sentido é que o aumento de contribuintes não foi acompanhado de um aumento proporcional no imposto devido. Realmente, enquanto o número de contribuintes aumentou mais de 200%, no período analisado, o imposto devido, aplicando-se a correção pelo IPCA nos valores, foi de aproximadamente 100%.

O aumento mais modesto do imposto devido chama a atenção para outro ponto, qual seja: a evolução do volume de rendimentos isentos e dos rendimentos sujeitos à tributação exclusiva/definitiva, bem como a relação entre esses rendimentos e os rendimentos tributáveis totais.

Decerto, em 2008, os rendimentos isentos acrescidos dos rendimentos sujeitos à tributação exclusiva somavam R\$ 683 bilhões, valor equivalente a 42% do total dos rendimentos tributáveis, que totalizavam, à época, R\$ 1,6 trilhões. Em 2023, o total de rendimentos tributáveis alcançou a soma de R\$ 2,6 trilhões, enquanto a soma dos rendimentos isentos acrescidos dos rendimentos sujeitos à tributação exclusiva atingiu R\$ 2,4 trilhões. Em resumo: atualmente, a soma entre rendimentos isentos e rendimentos sujeitos à tributação exclusiva equivale ao percentual de 95% do total dos rendimentos tributáveis.

O crescimento quatro vezes maior dos rendimentos isentos e cinco vezes maior dos rendimentos sujeitos à tributação exclusiva, quando comparados com o total dos rendimentos tributáveis, indica um movimento claro e evidente de erosão da base tributária do IRPF. Esse fenômeno ocorre porque tais rendimentos, ao não estarem sujeitos à tributação ou ao serem submetidos a uma carga tributária inferior àquela que incidiria sob a tributação progressiva e global do IRPF, produzem uma erosão na base total sujeita ao imposto¹¹⁴⁴, bem como enfraquecem sua progressividade

Grande parte dessa erosão está relacionado a brechas da legislação do imposto de renda pessoa física, que conferem benefícios fiscais ou tratamento diferenciado a situações equivalentes, violando os princípios da generalidade, universalidade, isonomia e capacidade contributiva, além de transformar o imposto de renda em um imposto regressivo, à medida que se aumentam as rendas, contrariando o mandamento que prescreve a progressividade para essa espécie tributária.

Como já dito, a efetividade da progressividade depende da previsão de uma base tributária abrangente¹¹⁴⁵. Nessa linha, as hipóteses de dedução, isenção e/ou tratamento diferenciado implicam distorções na alocação da carga tributária e mitigações quanto aos objetivos relacionados à progressividade. Em suma: Quanto mais exceções ou tratamentos diferenciados foram incorporados ao imposto, mais distorções serão infligidas sobre a isonomia, progressividade e capacidade contributiva¹¹⁴⁶.

¹¹⁴⁴ No mesmo sentido, conferir CASTRO, Fábio Ávila de. *Ensaio em tributação da renda da pessoa física no Brasil*. Tese de doutoramento, Brasília, UNB, 2020, p. 55.

¹¹⁴⁵ No mesmo sentido, Ricardo Lodi Ribeiro salienta que a progressividade do imposto de renda deve considerar também o outro elemento quantitativo do fato gerador, qual seja: a base de cálculo. Nesse contexto, a análise da efetiva progressividade do aludido tributo deve ser feita levando-se em conta também a base de cálculo do tributo, porque, não raras vezes, sua erosão enfraquece a efetiva progressividade. *Desigualdade e tributação na era da austeridade seletiva* – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 216

¹¹⁴⁶ LAVEZ, Raphael Assef. *Progressividade no Imposto sobre a Renda: capacidade contributiva, desigualdade e direitos fundamentais*. São Paulo: IBDT, 2020, p. 204/207.

4.3.4.1 Isenção total de IRPF sobre a distribuição de dividendos

Historicamente, o Brasil tributava a distribuição de lucros e dividendos. Todavia, após diversas alterações legislativas ao longo do tempo, foi aprovada, em 1995, a Lei 9.249, que estabeleceu, em seu artigo 10¹¹⁴⁷, a isenção total de IRPF sobre a distribuição de tais valores aos sócios. A partir do advento da referida lei, os lucros distribuídos por pessoas jurídicas para os acionistas e sócios, por meio de dividendos, passaram a ser isentos da incidência de imposto sobre a renda.

Em boa parte dos países do mundo, a tributação dessa operação ocorre tanto no nível da empresa (tributação corporativa) quanto no nível da pessoa física (tributação do indivíduo), com alguma integração entre os modelos¹¹⁴⁸. O Brasil é um dos poucos países que optou por um regime que isenta totalmente de imposto a distribuição de dividendos aos sócios¹¹⁴⁹.

Nesse campo, é interessante observar, na linha destacada por Sérgio Wulff Gobetti, que a estratégia de isentar de tributação esse negócio jurídico foi adotada também por outros países, como República Eslováquia, Grécia e México. Tais países, contudo, voltaram atrás e, nos dias de hoje, tributam esses rendimentos de capital¹¹⁵⁰.

Embora existam diferenças, com alguns países tributando mais a pessoa jurídica e outros tributando mais a pessoa física, na imensa maioria dos casos, não existe isenção total na distribuição de dividendos¹¹⁵¹, e, na média, a parcela dos lucros absorvida pelo Estado na forma de tributos é bem mais alta do que no Brasil¹¹⁵².

¹¹⁴⁷ Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do IRPF do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

¹¹⁴⁸ BORGES, Bráulio. Estimativas de alíquotas efetivas da tributação direta. In: *Progressividade tributária e crescimento econômico*. PIRES, Manoel (organizador). Rio de Janeiro: FGV, 2022, p. 110.

¹¹⁴⁹ Para uma análise dos diversos modelos de tributação sobre dividendos, com verificação de sua aplicação em diversos países, conferir: GOBETTI, Sérgio Wulff. Novas Tendências Para Uma Boa Reforma Da Tributação Da Renda. In: *Progressividade Tributária E Crescimento Econômico*. PIRES, Manoel (organizador). Rio de Janeiro: FGV IBRE, p. 17-50, 2022; BOTELHO, Cristiane Miranda. *O princípio da capacidade econômica no imposto de renda das pessoas físicas: tributação dos lucros, dividendos e transferências fiscais*. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito, 2020

¹¹⁵⁰ GOBETTI, Sérgio Wulff. Tributação da Renda do Capital e Progressividade: O que fazer? In: *Tributação e desigualdade*. Belo Horizonte (MG): Letramento, 2017^a, p. 728/729.

¹¹⁵¹ Estudo do IPEA identificou que seis países analisados (Austrália, Canadá, Coréia, Colômbia, Chile e México) permitem a dedução integral ou de parte do IRPJ pago pela empresa no IRPF sobre os dividendos, de forma a reduzir o impacto da dupla incidência. (*O sistema tributário dos países da OCDE e as principais recomendações da entidade: fornecendo parâmetros para a reforma tributária no Brasil*. Nota técnica nº 54 da Diretoria de Estudos e Relações Econômicas e Políticas Internacionais, 2022, p. 6).

¹¹⁵² GOBETTI, Sérgio Wulff; Rodrigo Octávio Orair. Tributação e Desigualdade de Renda no Brasil: Uma análise a partir da DIRPF. In: AFONSO, José Roberto Afonso (org.). *Tributação e desigualdade*. Belo Horizonte (MG): Letramento; Casa do Direito: FGV Direito, 2017b, p. 168.

A tabela colacionada abaixo traz um panorama geral da tributação sobre o lucro (pessoa física e jurídica) nos países da OCDE e Brasil, com respectivas alíquotas incidentes.

Tabela 23:

Lucro distribuído x Lucro Global – Brasil e OCDE 2020

Países	Lucro Distribuído		Lucro Global
	IRPF Dividendos		IRPJ + IRPF Dividendos
	Alíquotas	Dedução IRPJ ¹¹⁵³	Alíquotas
Austrália	24,3	X	47,0
Bélgica	30	--	47,5
Canadá	39,3	X	55,2
França	34	--	55,1
Alemanha	26,4	--	48,4
Itália	26,0	--	43,8
Japão	20,3	--	44,0
Coréia do Sul	40,3	X	56,7
Holanda	26,3	--	45,6
Portugal	28,0	--	50,7
Espanha	23,0	X	42,3
Suécia	30	--	45,0
Reino Unido	38,1	--	49,9
Estados Unidos	28,9	--	47,2
Colômbia	10	X	37,0
Chile	33,3	X	40,0
México	17,1	X	42,0
Brasil	0	--	34
Média OCDE -	29,6	--	48,5

Fonte: Elaborada pelo autor, 2024 (com base em dados de IPEA)

É muito importante enfatizar que, conquanto o Brasil tenha, em tese, uma tributação corporativa considerável (IRPJ + CSLL = 34% - no caso de empresas sujeitas ao lucro real), tal fato não compensa a isenção completa concedida pelo sistema brasileiro à distribuição de dividendos, conforme se percebe da última coluna da tabela acima exposta.

Realmente, para atingir a média das economias avançadas da OCDE, com uma tributação marginal global do lucro de 48,5%, o Brasil precisaria instituir uma tributação sobre

¹¹⁵³ Como já dito, constatou-se que Austrália, Canadá, Coréia, Colômbia, Chile e México permitem a dedução integral ou de parte do IRPJ pago pela empresa no IRPF sobre os dividendos, de forma a reduzir o impacto da dupla incidência.

dividendos de 15%, mantendo a atual alíquota do IRPJ em 34%, ou reduzir o IRPJ para 25% e tributar a distribuição de lucros com uma alíquota ao redor de 25%¹¹⁵⁴.

Não se pode desconsiderar, outrossim, que a carga tributária efetiva das corporações (IRPJ) acaba sendo, em regra, menor, como bem salienta Bráulio Borges. Em primeiro lugar, porque existem diversas espécies de deduções legais, como por exemplo, ágio em aquisições e juros sobre capital próprio. Em segundo lugar, porque a maior parte das empresas brasileiras não está no regime de tributação do lucro real, mas sim em regimes especiais que diminuem bastante a carga efetiva, tais como lucro presumido e simples/MEI¹¹⁵⁵.

Nessa mesma linha, Manoel Pires, Pedro Romero Marques e José Bergamin afirmam que, embora a carga tributária corporativa no Brasil seja alta, a carga nominal não é suficiente para aferir o verdadeiro impacto da tributação sobre a competitividade das empresas, sendo recomendável que seja verificada a carga efetiva suportada pelas pessoas jurídicas¹¹⁵⁶. Nessa linha, os autores apresentam interessante estudo onde, com base em diversas possibilidades de dedução que afetam a base de cálculo do IRPJ, apresentam uma estimativa da carga efetiva de imposto de renda de quase 340 empresas brasileiras que se encontram listadas na bolsa de valores, tendo chegado a uma alíquota média inferior, por exemplo, usando a mesma metodologia, à média das alíquotas efetivas das empresas norte-americanas e europeias¹¹⁵⁷.

Além disso, a isenção total de IRPF sobre valores distribuídos aos sócios cria ainda algumas graves distorções comportamentais, estimulando, por exemplo, que indivíduos transformem rendimentos de trabalho (salário) em renda de capital (dividendos), de forma a se sujeitar a uma tributação menos onerosa.

Tal fenômeno, que é conhecido como “pejotização”, impacta substancialmente na arrecadação tributária do imposto de renda pessoa física, nas contribuições previdenciárias recolhidas e na equidade do sistema tributário como um todo, produzindo resultados regressivos no que tange ao imposto de renda.

No que tange ao impacto arrecadatário, consoante já foi exposto nesse trabalho, nos últimos anos, o IRPF tem sofrido uma forte erosão da base tributária, sobretudo em virtude de

¹¹⁵⁴ IPEA. *O sistema tributário dos países da OCDE e as principais recomendações da entidade: fornecendo parâmetros para a reforma tributária no Brasil*. Nota técnica nº 54 da Diretoria de Estudos e Relações Econômicas e Políticas Internacionais, 2022, p. 8.

¹¹⁵⁵ BORGES, Bráulio. Estimativas de alíquotas efetivas da tributação direta. In: *Progressividade tributária e crescimento econômico*. PIRES, Manoel (organizador). Rio de Janeiro: FGV IBRE, 2022, p. 103.

¹¹⁵⁶ PIRES, Manoel; MARQUES, Pedro Romero; BERGAMIN, José. A tributação da renda corporativa no Brasil: estimativas da carga tributária efetiva a partir das demonstrações de resultado no período 2012-2022. In: *Progressividade tributária e crescimento econômico*. PIRES, Manoel (organizador). Rio de Janeiro: FGV IBRE, 2023, p. 2/3.

¹¹⁵⁷ Ibidem, p. 8/19.

brechas da legislação. Uma das principais formas de erosão da base do IRPF é justamente a transformação dos rendimentos do trabalho em rendimentos do capital, através da criação de pessoa jurídica, com a finalidade reduzir a carga tributária dos indivíduos, através da distribuição de dividendos.

Essa prática tem importado em substanciais perdas arrecadatórias para a União nos últimos anos, conforme se percebe da tabela abaixo, onde se constata que os valores distribuídos a título de dividendos aumentaram em torno de 500%, saltando de R\$ 102 bilhões em 2008 para R\$ 614 bilhões em 2023¹¹⁵⁸.

Tabela 24:
Dividendos distribuídos entre 2008/2023

Variáveis	07/08	12/13	15/16	17/18	22/23
Imposto devido (R\$)	56 bilhões	106 bilhões	141 bilhões	170 bilhões	278 bilhões
Dividendos isentos (R\$)	102 bilhões	208 bilhões	258 bilhões	280 bilhões	614 bilhões
Rendimento isento SIMPLES – MEI e EPP (R\$)	4 bilhões	47 bilhões	75 bilhões	89 bilhões	225 bilhões
Atividade rural isenta (R\$)	8 bilhões	32 bilhões	42 bilhões	44 bilhões	102 bilhões

Fonte: Elaborado pelo autor, 2024 (com base em dados da RFB):

Alguns números expostos acima merecem atenção. Em primeiro lugar, o valor distribuído a título de dividendos supera em quase três vezes o *valor devido* a título de imposto de renda pessoa física para o ano de 2023. Esse número corrobora a tese de que o IRPF está sofrendo uma forte erosão da sua base tributária nos últimos anos. Em segundo lugar, muito embora a isenção sobre a distribuição de dividendos provoque uma perda de arrecadação realmente substancial, sendo objeto de muitas críticas, não se pode olvidar que o rendimento isento destinado sócio/titular microempresa ou empresa pequeno porte e o rendimento isento da atividade rural são isenções substancialmente idênticas aos dividendos, que, somadas (R\$ 225 bilhões + R\$ 102 bilhões), equivalem a mais de 50% do total dividendos distribuídos em 2023.

¹¹⁵⁸ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Grandes Números do Imposto de Renda Pessoa Física 2008-2023*. Publicação: 24/09/2023.

Essa observação é importante e deve servir de alerta, de forma que qualquer mudança ou proposta que pretenda retomar a tributação sobre a distribuição de dividendos deve atentar também para a condição das isenções destinadas aos sócios/titulares de microempresas, empresas de pequeno porte e atividade rural, a fim de evitar nova fuga ou erosão da base do IRPF.

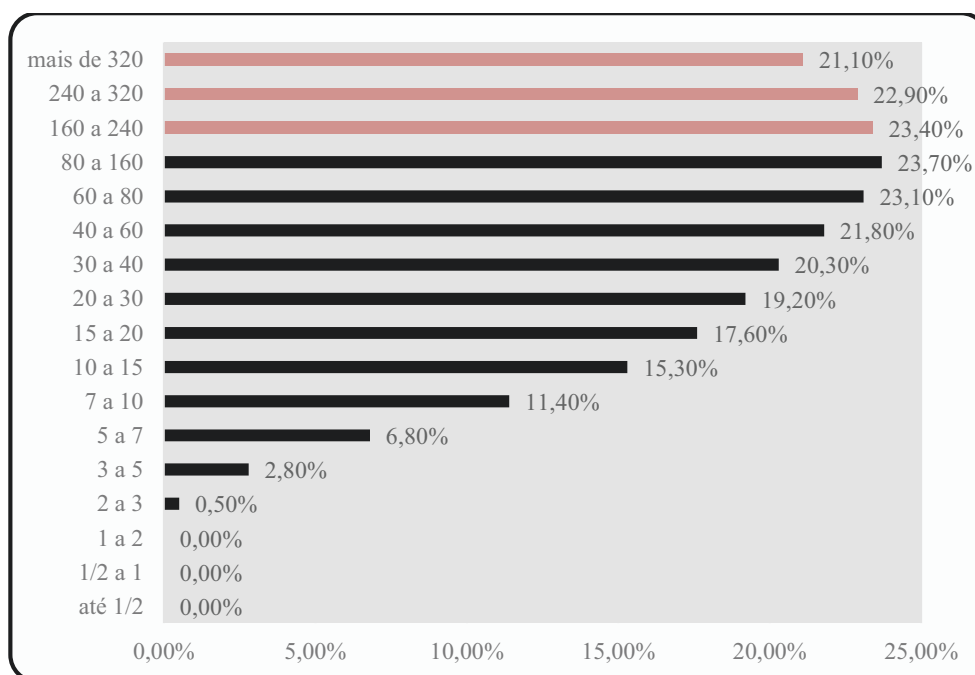
No que tange aos efeitos regressivos que os rendimentos sujeitos à tributação exclusiva/definitiva e a isenção de dividendos provocam no desenho da tributação sobre a renda, cabem algumas observações. Gráficos extraídos dos Grandes Números do IRPF 2021 (ano calendário 2020), disponibilizados pela Receita Federal do Brasil, apontam que, em 2020, a alíquota efetiva de IRPF máxima no Brasil se aproximou de 24% dos rendimentos tributáveis brutos.

Essa alíquota, todavia, não alcança as rendas tributáveis mais elevadas. A partir de níveis de ganhos superiores a 160 salários mínimos nacionais, a alíquota efetiva começa a recuar, atingindo cerca de 21% na última faixa¹¹⁵⁹. Em síntese, embora o IRPF possua um desenho com alíquotas progressivas, é possível perceber uma certa regressividade quando se analisam as alíquotas efetivas sobre os rendimentos tributáveis mais elevados.

É preciso, contudo, fazer uma ressalva: para o cálculo das alíquotas médias expostas no gráfico abaixo não se levou em consideração as rendas não tributáveis (por exemplo, rendimentos isentos, como os dividendos) e os vencimentos que estão sujeitos à tributação exclusiva ou definitiva (por exemplo, juros sobre capital próprio). Como será visto, a inserção dessas variáveis, irá alterar substancialmente o resultado mencionado.

¹¹⁵⁹ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Grandes Números do Imposto de Renda Pessoa Física 2020-2021*, p. 7

Gráfico 7:
Rendimentos Tributáveis: Salários mínimos x alíquotas de IRPF 2020/2021



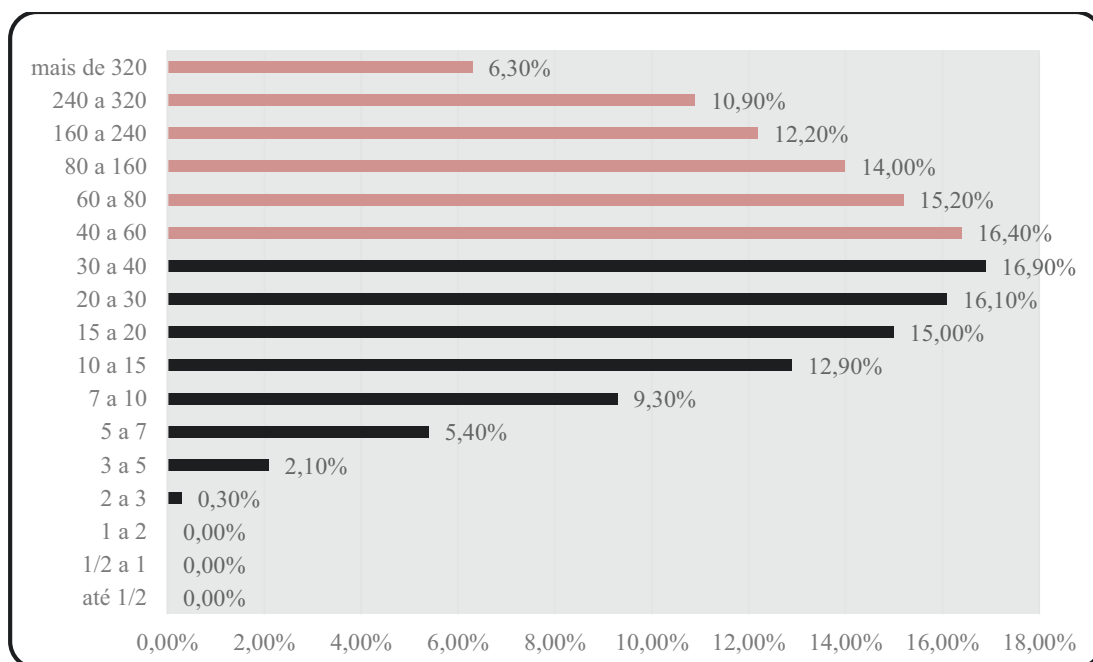
Fonte: Elaboração do autor, 2024 (com base em dados da RFB)

Quando se levam em conta, além dos rendimentos tributáveis, os rendimentos sujeitos à tributação exclusiva/definitiva, O IRPF apresenta-se substancialmente mais regressivo. O gráfico abaixo expõe a alíquota efetiva média para o ano de 2020, somando-se os ganhos tributáveis àqueles sujeitos à tributação exclusiva (ainda sem os rendimentos isentos)¹¹⁶⁰. Essa variável produz uma significativa mudança na alíquota efetiva, aumentando substancialmente a regressividade nas faixas de renda superiores, conforme se vê abaixo:

¹¹⁶⁰ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Grandes Números do Imposto de Renda Pessoa Física 2020-2021*, p. 9.

Gráfico 8:

Rendimentos Tributáveis + Rendimentos sujeitos à tributação exclusiva: Salários mínimos x alíquotas - IRPF 2020/2021



Fonte: Elaboração do autor, 2024 (com base em dados da RFB)

A diferença entre as alíquotas efetivas apuradas em cada uma das situações é explicada em virtude de os rendimentos sujeitos à tributação exclusiva serem, em sua grande maioria, rendimentos de capital submetidos a um tratamento diferenciado quando comparados à tributação das rendas do trabalho. As rendas do trabalho, como se sabe, são submetidas à tabela geral progressiva do IRPF.

Essa dinâmica acaba explicando por que razão a regressividade da tributação sobre a renda se agrava quando se acrescentam os rendimentos sujeitos à tributação exclusiva aos rendimentos tributáveis.

A taxação dos rendimentos de capital com alíquotas proporcionais e/ou regressivas, além de contrariar o regramento constitucional da progressividade para o IRPF, acaba tornando esse tributo regressivo, pois reduz as alíquotas efetivas para os indivíduos mais abastados, que possuem maior participação desses vencimentos na composição da sua renda total¹¹⁶¹.

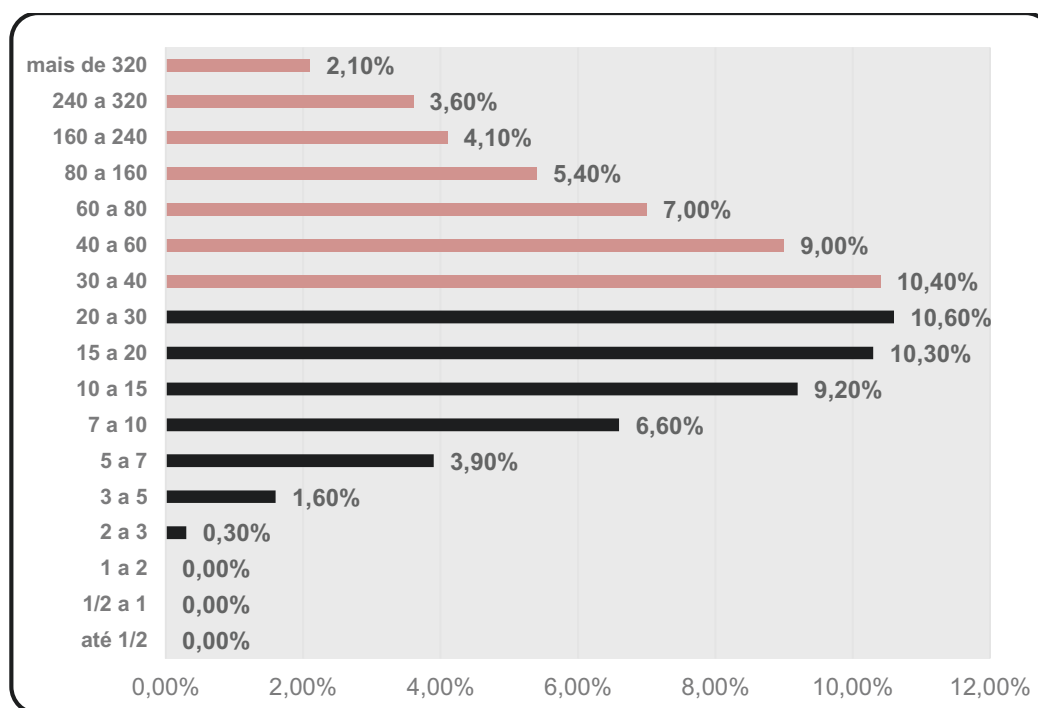
No entanto, a situação fica ainda pior quando são acrescidos à análise os rendimentos isentos. Nessa situação, a alíquota efetiva passa a levar em consideração os rendimentos

¹¹⁶¹ REBOUÇAS, Marcus Vinícius Parente. *Tributação e Desigualdade Econômica: Elementos de Tributação Redistributiva para o Brasil do Séc. XXI*. Volume II. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020b, p. 3.

tributáveis, rendimentos sujeitos à tributação exclusiva e os rendimentos isentos. O quadro abaixo demonstra como a situação se altera substancialmente com essas variáveis¹¹⁶²:

Gráfico 9:

Rendimentos Tributáveis + Rendimentos sujeitos à tributação exclusiva + Rendimentos isentos: Salários mínimos x alíquotas - IRPF 2020/2021



Fonte: Elaboração do autor, 2024 (com base em dados da RFB)

Os gráficos trazem dados muito significativos quanto à efetiva estrutura do IRPF. Da análise dos dois últimos gráficos, por exemplo, percebe-se um aumento da alíquota efetiva até o patamar mensal de 30/40 salários mínimos nacionais, quando o tributo passa a ser regressivo.

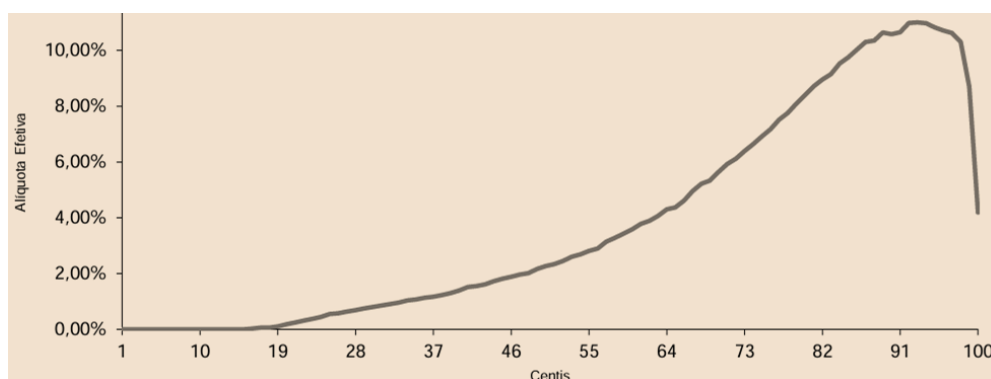
Subindo-se às faixas de rendas mais altas, começam a prevalecer, na composição da renda total dos indivíduos, os rendimentos isentos (por exemplo, dividendos) e os rendimentos sujeitos à tributação exclusiva (por exemplo, juros sobre capital próprio, ganhos de capital, ganhos em renda fixa etc.). A partir de então, percebe-se um recuo expressivo nas alíquotas efetivas. A título de exemplo, o último gráfico colacionado acima aponta que as rendas acima

¹¹⁶² RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Grandes Números do Imposto de Renda Pessoa Física 2020-2021*, p. 9.

de 320 salários mínimos mensais estão sujeitas, em média, a uma alíquota de 2% de Imposto de Renda Pessoa Física¹¹⁶³.

Os dados divulgados pela Receita Federal do Brasil (RFB) referentes ao ano de 2022 vão no mesmo sentido, revelando que os 6% detentores das maiores rendas foram submetidos a alíquotas regressivas. Enquanto o 1% mais rico esteve sujeito a uma alíquota efetiva de IRPF de 4,2%, o 0,01% de maior renda esteve sujeito, em 2022, a uma alíquota efetiva de IRPF de 1,76%¹¹⁶⁴. A figura abaixo demonstra a inflexão das alíquotas à medida que os rendimentos se aproximam do topo das maiores rendas:

Figura 4:
Alíquota Efetiva do Imposto de Renda 2022



Fonte: Receita Federal do Brasil, 2023.

Esse cenário não decorre integralmente da isenção total do IRPF sobre dividendos. No entanto, é inegável que esse benefício fiscal contribui diretamente para esse estado de coisas.

Com efeito, segundo dados da própria Receita Federal do Brasil¹¹⁶⁵, do total de R\$ 1,7 trilhões de rendimentos isentos, em torno de 50% estão relacionados ao recebimento de dividendos (R\$ 614 bilhões), rendimentos isentos de sócio de microempresa (R\$ 225 bilhões) e rendimentos decorrentes da atividade rural (R\$ 102 bilhões)¹¹⁶⁶.

¹¹⁶³ Esse quadro não foi ocasional ou um evento isolado para o ano calendário 2020. Consulta aos grandes números do IRPF dos últimos anos revela que a regressividade narrada acima tem sido uma constante, com pequenas variações, mas com as mesmas tendências, inclusive, de alíquotas extremamente baixas no topo dos vencimentos. A esse respeito, conferir: RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Grandes Números do Imposto de Renda Pessoa Física 2008-2022*, 2023.

¹¹⁶⁴ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Relatório da Distribuição Pessoal da Renda e da Riqueza da População Brasileira*, 2023, p. 7.

¹¹⁶⁵ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Grandes Números do Imposto de Renda Pessoa Física 2008-2022*, 2023.

¹¹⁶⁶ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Grandes Números do IRPF 2020-2021*, 2021.

Também é preciso destacar que a isenção total de IRPF sobre esses valores levou a um crescimento exponencial no número de recebedores de lucros e dividendos, assim como na soma total dos recursos distribuídos a esse título. Os citados valores saltaram de R\$ 114 bilhões de reais em 2008 para R\$ 614 bilhões de reais em 2023¹¹⁶⁷. Se somados esses valores aos valores isentos direcionados aos sócios de micro empresa e simples nacional e rendimentos recebidos decorrentes da atividade rural, chega-se ao impressionante montante de R\$ 940 bilhões de reais.

Na mesma linha, em estudo específico sobre o tema, Paulo Henrique Pêgas e Leandro Paulsen salientaram que, entre 2006 e 2020, enquanto a renda total declarada para o IRPF aumentou 273%, houve um aumento de 280% no número de contribuintes que receberam dividendos e um aumento de 487% nos valores distribuídos sob essa rubrica, que saltaram de R\$ 83 bilhões em 2006 para R\$ 384 bilhões em 2020¹¹⁶⁸.

Os dados demonstram que essas espécies de isenção têm provocado resultados totalmente contrários à regra e ao princípio que impõe que a tributação sobre a renda ocorra de forma progressiva e veda sua incidência de forma regressiva (art. 153, III, §2º, I, CF/88).

Esse comando constitucional deve direcionar a atividade legislativa e administrativa para um estado ideal de coisas ligado à justiça distributiva, maior equidade na tributação (art. 145, §3º e §4º CF/88) e busca pelos objetivos e fundamentos previstos na Constituição Federal (art. 1º, 3º e 170 da CF/88).

Inegável, outrossim, que a situação narrada acima importa também em violação ao princípio da capacidade contributiva (art. 145, §1º, da CF/88), pois permite que cidadãos com maior capacidade contributiva se submetam a um ônus tributário menor, enquanto cidadãos de menor capacidade contributiva arquem com um ônus mais pesado referente ao IRPF.

Mas as violações constitucionais não param por aí. Realmente, um dos resultados decorrentes do benefício fiscal da isenção sobre a distribuição lucros ou dividendos é que pessoas com o mesmo nível de vencimentos são tributadas de forma distinta¹¹⁶⁹. Tal situação caracteriza ruptura óbvia com os princípios da generalidade e da universalidade, que impõem

¹¹⁶⁷ RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2023, op. cit.

¹¹⁶⁸ PAULSEN, Leandro; PÊGAS, Paulo Henrique. Tributação da renda da pessoa física no Brasil: análise dos últimos 27 anos como base para reflexão e debate com vista à reforma tributária. *Revista Tributária e de Finanças Públicas. RTrib.* v. 154 (30), p. 123. Como já frisado, a esse valor devem ser acrescidos àqueles recebidos a título de rendimentos de sócios de microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo simples nacional, além dos valores isentos relacionados à atividade rural. Acrescidos esses valores, a soma total de isenções dessas espécies, em 2020, girou em torno de R\$ 584 bilhões de reais. RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2021, op. cit., p. 26

¹¹⁶⁹ GOTO, Fábio; PIRES, Manoel. *A proposta de reforma do imposto de renda: diagnóstico e análise. In: Progressividade tributária e crescimento econômico.* PIRES, Manoel (organizador). Rio de Janeiro: FGV IBRE, 2022, p. 123.

que todos aqueles que auferirem renda devem pagar o citado tributo, o qual deve incidir sobre todos os recursos auferidos, independentemente da natureza jurídica ou nome dos ganhos¹¹⁷⁰.

Uma simulação realizada por Fábio Goto e Manoel Pires apresenta com bastante didática três situações em que o mesmo volume de rendimentos (R\$ 10.000,00), decorrentes de rendimentos do trabalho (servidor público, empregado contratado via CLT e indivíduo que constitui pessoa jurídica para prestar serviços de natureza trabalhista), resulta em carga tributária completamente diferente, especialmente quando um indivíduo constitui uma pessoa jurídica para se valer do benefício fiscal da isenção sobre a distribuição de dividendos.

Com efeito, na hipótese vislumbrada, o servidor público possui carga tributária de 38,1%, enquanto um trabalhador contratado pela CLT possui carga de 42,3%. Já o sócio que presta serviços a partir de uma empresa do lucro presumido possui uma carga tributária de 16,3%, já incluído ISS e PIS/COFINS (O cálculo não inclui uma contribuição previdenciária como autônomo, mas isso não muda substantivamente o quadro geral)¹¹⁷¹.

Na visão dos pesquisadores, três razões explicam essa diferença de tributação em favor do sócio da empresa. A primeira é que, nesse tipo de organização, não há tributação sobre folha, porque o funcionário é também sócio da empresa. A segunda é que, para as empresas que prestam serviços, o fator de presunção de lucro é baixo¹¹⁷², resultando em subtributação. A terceira, e mais importante, é que os valores auferidos pelo sócio são distribuídos na forma de lucros e dividendos, que, como já foi mencionado, são isentos de IRPF¹¹⁷³.

Além de todos esses problemas já apontados, a isenção de IRPF sobre a distribuição de dividendos ainda tem o condão de servir como instrumento que potencializa as já grandes desigualdades socioeconômicas que caracterizam o Brasil há séculos.

Realmente, informações oriundas da RFB dão conta de que grande parte da renda dos indivíduos mais ricos é composta por rendimentos isentos e rendimentos sujeitos à tributação

¹¹⁷⁰ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Tributos: teoria geral e espécies*. Niterói: Impetus, 2013, p. 99.

¹¹⁷¹ A diferença de carga tributária entre um servidor público e um trabalhador da iniciativa privada pode ser explicada pelas distintas formas de tributação previdenciária, já que, no caso dos servidores, a última reforma introduziu alíquotas progressivas em comparação com as alíquotas flat do setor privado. Além disso, também deve ser citado o fato que o setor privado possui encargos que não existem no setor público, como o FGTS e contribuições sociais (GOTO; PIRES, 2022, op. cit., p. 123).

¹¹⁷² Fábio Goto e Manoel Pires afirmam que, no caso do Simples, simulações indicam que a carga tributária é ainda menor, representando quase metade da carga de uma empresa no lucro presumido (GOTO; PIRES, 2022, op. cit., p. 124). Na mesma linha, Gobetti e Orair destacam que, no setor de serviços, a tributação total das empresas varia de 16,33% a 19,53% do faturamento, se a pessoa jurídica estiver enquadrada no regime do lucro presumido ou 4,5% a 16,58% se estiver enquadrada no regime do Simples. Isso gera vantagens para a pessoa física constituir uma pessoa jurídica prestadora de serviços e não ser tributada em 27,5% no IRPF (Tributação e Desigualdade de Renda no Brasil: Uma análise a partir da DIRPF. In: *Tributação e desigualdade* / Organizadores José Roberto Afonso [et al.]. Belo Horizonte (MG): Letramento: Casa do Direito: FGV Direito, 2017b, p. 166).

¹¹⁷³ GOTO; PIRES, 2022, op. cit., p. 124.

exclusiva. Por exemplo, entre os indivíduos que fazem parte do 0,1% das maiores rendas, apenas 9,6% da renda total é passível de tributação pela tabela do IRPF, enquanto 69,3% da renda é composta por rendimentos isentos. No que tange aos indivíduos que fazem parte do 0,01% dos mais abastados, apenas 6,0% da renda total se sujeita à tabela do IRPF, enquanto os rendimentos isentos correspondem 68,7% da renda total, conforme se vê da tabela abaixo:¹¹⁷⁴

Tabela 25:

Composição da renda dos indivíduos com maiores rendimentos - 2022

Estrato da renda	Rendimentos Tributáveis	Rendimentos sujeitos Tributação exclusiva	Rendimentos Isentos
0,1% das maiores rendas	9,6%	21%	69,3%
0,01% das maiores rendas	6%	25,4%	68,7%

Fonte: Elaborado pelo autor, 2024 (com base em dados da RFB).

Nesse contexto, é importante ter em mente que os lucros e dividendos foram responsáveis por 35,5% do total de rendimentos isentos em 2022. As rendas isentas de sócio/titular de microempresa e/ou empresa de pequeno porte foram responsáveis por 13% do total das isenções e a parcela isenta da atividade rural foi responsável por 5,9% do volume de rendimentos isentos nesse mesmo período.¹¹⁷⁵ Em suma: quando somadas, essas três espécies de rendimentos foram responsáveis por 55% do total das rendas isentas.

Especificamente quanto aos dividendos, números extraídos da base de dados da RFB revelam que cerca de 70% desses valores no ano calendário 2022 tiveram como destino os indivíduos que possuem os maiores ganhos do Brasil, mais precisamente aqueles que possuem renda superior a 40 salários mínimos mensais. Da mesma forma, os indivíduos que se encontram ainda mais no topo das maiores rendas, com ganhos superiores a 320 salários mínimos mensais, embolsaram 36% dos dividendos distribuídos no mesmo período¹¹⁷⁶.

¹¹⁷⁴ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Relatório da Distribuição Pessoal da Renda e da Riqueza da População Brasileira*. Publicação dezembro 2023.

¹¹⁷⁵ Ibidem, p. 6.

¹¹⁷⁶ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Grandes Números do Imposto de Renda Pessoa Física 2008-2023*, 2023.

Tabela 26:

Dividendos Isentos – apropriação pelos mais abastados - 2022

Rendimentos Isentos	Total em 2022/2023	valor / percentual apropriado + 40 sal	valor / percentual apropriado / + 320
Dividendos Distribuídos	614 bilhões	402 bilhões – 70%	226 bilhões – 36% ¹¹⁷⁷

Fonte: Elaborado pelo autor, 2024 (com base em dados da RFB).

Parece evidente, portanto, que o benefício fiscal que concede isenção total de IRPF para a distribuição de dividendos, além de violar diversos princípios constitucionais, acaba por contribuir para acentuar as desigualdades brasileiras, colaborando para a persistente concentração de renda entre os mais ricos.

Por certo, considerando que a imensa maioria dos recebedores desses recursos se concentra entre aqueles indivíduos que recebem os maiores rendimentos ou possuem maior patrimônio¹¹⁷⁸, a regra de isenção total de IRPF sobre dividendos permite que indivíduos mais ricos paguem menos imposto de renda, comparativamente aos cidadãos com menos recursos, além de permitir que grande parte da renda desses indivíduos não se submeta ao IRPF, gerando mais concentração de renda nas mãos daqueles com maiores rendimentos.

Essa situação enfraquece a progressividade do IRPF e contribui para a manutenção ou perpetuação das desigualdades brasileiras. Nesse mesmo sentido, a OXFAM Brasil destaca que o sistema tributário brasileiro reforça desigualdades e aumenta a concentração de riquezas, porque, dentre outros motivos, possui a isenção total de Imposto de Renda Pessoa Física, quando da distribuição de lucros / dividendos aos sócios, como uma grave distorção na estrutura desse tributo¹¹⁷⁹.

¹¹⁷⁷ Para efeitos de classificação dos indivíduos mais ricos do Brasil, cabe recordar que a presente pesquisa utiliza como parâmetro a classificação exposta em recente Nota Técnica publicada pelo IPEA, de lavra do pesquisador Sérgio Wulff Gobetti. Nesse trabalho, com base em dados da Receita Federal do Brasil, Banco Central do Brasil e IBGE, definiu-se que, em 2022, para pertencer ao estrato dos denominados 5% mais ricos do Brasil, o indivíduo precisaria ter renda acima de R\$ 128 mil reais anuais ou R\$ 10,6 mil reais mensais. Já para fazer parte do seletor grupo do 1% mais rico da população adulta brasileira, os indivíduos precisaram superar o patamar de rendimentos de R\$ 390 mil reais anuais ou R\$ 32,7 mil mensais. Para ser ainda mais exclusivo e fazer parte do grupo do 0,1% das maiores rendas, o indivíduo deveria ter embolsado renda superior a R\$ 1,6 milhões de reais anuais. IPEA. *Carta de Conjuntura n° 65. Nota de Conjuntura n° 8. Nota Técnica: Progressividade tributária: diagnóstico para uma proposta de reforma*. Rio de Janeiro: IPEA, 2024, p. 2.

¹¹⁷⁸ GOBETTI, Sérgio Wulff; Rodrigo Octávio Orair. Tributação e Desigualdade de Renda no Brasil: Uma análise a partir da DIRPF. In: *Tributação e desigualdade* / Organizadores José Roberto Afonso [et al.]. Belo Horizonte (MG): Letramento: Casa do Direito: FGV Direito, 2017b, p. 174.

¹¹⁷⁹ OXFAM. *A distância que nos une: um retrato das desigualdades brasileiras*. OXFAM Brasil. São Paulo, 2017, p. 44/45.

Leandro Paulsen e Paulo Henrique Pêgas, com base em análise dos grandes números do IRPF divulgados pela Receita Federal do Brasil entre 2006 e 2020, chegam a conclusão semelhante, afirmando que o modelo tributário adotado no Brasil nesse século é concentrador de riquezas. Segundo os autores, após análise cuidadosa dos extratos de vencimentos dos contribuintes declarantes, sua participação na renda total do país e no patrimônio, bem como o aumento ou diminuição de sua carga tributária no período analisado, é possível afirmar que o sistema tributário nacional contribuiu para que os contribuintes mais abastados tenham aumentado, no período investigado, sua participação nos ganhos totais auferidos e no bens declarados, de forma a acentuar ainda mais a enorme desigualdade de renda e patrimônio que tem o país¹¹⁸⁰.

Em análise que abarca o recorte entre anos de 2017 a 2022, Sérgio Wulff Gobetti aponta que, depois de uma década de relativa estabilidade da desigualdade, dados recentes indicam o crescimento da renda dos muito ricos a um ritmo duas a três vezes maior do que a média registrada por 95% dos brasileiros¹¹⁸¹. Essa dinâmica elevou o nível de concentração de renda no topo da pirâmide para um novo recorde histórico, qual seja: a proporção do bolo apropriada pelos 1% mais rico da sociedade brasileira cresceu de 20,4% para 23,7%% entre 2017 e 2022¹¹⁸².

Gobetti destaca, outrossim, que mais de quatro quintos dessa concentração adicional de renda foi absorvida pelo estrato social localizado no topo dos detentores das maiores rendas no Brasil em 2022¹¹⁸³. Confirmando a linha defendida por outros autores citados acima, Gobetti ressalta que a melhor performance da renda dos mais ricos se explica sobretudo pelo aumento de lucros e dividendos distribuídos (isentos de tributação), os quais, como já dito, correspondem a maior parte da renda auferida por esse extrato social¹¹⁸⁴.

Em suma, a isenção total sobre a distribuição de dividendos importa em substancial perda arrecadatória, viola a progressividade, generalidade e universalidade, além de servir como instrumento que potencializa as desigualdades de renda e riqueza no Brasil.

¹¹⁸⁰ PAULSEN, Leandro; PÊGAS, Paulo Henrique. Tributação da renda da pessoa física no Brasil: análise dos últimos 27 anos como base para reflexão e debate com vista à reforma tributária. *Revista Tributária e de Finanças Públicas. RTrib.* v. 154 (30). 99/134, 2023, p. 127.

¹¹⁸¹ GOBETTI, Sérgio Wulff. *Concentração de renda no topo: novas revelações pelos dados do IRPF*. Observatório de Política Fiscal. Rio de Janeiro: FGV IBRE, 2024a, p. 1.

¹¹⁸² Ibidem, p. 2.

¹¹⁸³ Ibidem, p. 2.

¹¹⁸⁴ Ibidem, p. 2.

4.3.4.2 Tributação diferenciada dos Juros Sobre Capital Próprio (JCP)

Consoante já exposto, os rendimentos isentos e os rendimentos sujeitos à tributação exclusiva têm sido responsáveis, em grande medida, pela erosão da base de cálculo do IRPF que tem se verificado nos últimos anos. Uma parte considerável desse fenômeno pode ser associada às medidas fiscais adotadas ainda durante a década de 1990, que podem ser vistas como uma repercussão das ideias neoliberais na política fiscal brasileira.

Um exemplo claro desse movimento pode ser verificado a partir de disposições trazidas pela Lei 9.249/1995, que estabeleceu a isenção sobre a distribuição de dividendos e criou o mecanismo conhecido como juros sobre capital próprio (JCP). Esse instituto autoriza a pessoa jurídica a deduzir de seu imposto de renda os juros distribuídos aos sócios/ acionistas (como remuneração de capital investido). Os sócios, por sua vez, sofrem uma tributação de IRPF, na fonte, no percentual de 15%, sobre os valores recebidos.

Segundo Manoel Pires, os juros sobre capital próprio se assemelham ao que a literatura denomina de *allowance for corporate equity* (ACE), instituto que busca corrigir uma suposta distorção criada pelo sistema tributário entre empresas que buscam financiamento privado para investir e aquelas que se financiam através de recursos dos próprios acionistas¹¹⁸⁵.

De fato, quando o sistema tributário garante às empresas a possibilidade de deduzir o pagamento de juros de empréstimos privados da base de cálculo do IRPJ, não garantir o mesmo benefício às empresas que se financiam através de recursos dos próprios acionistas, acaba por criar uma distorção quanto à decisão de como a empresa pretende financiar seus investimentos. Em suma, eventual tratamento tributário diferenciado torna o cenário de endividamento externo mais vantajoso para a empresa do que a capitalização com recursos próprios¹¹⁸⁶.

Nesse contexto, surge o *allowance for corporate equity* (ACE), na década de 1990. O primeiro país a adotar o ACE foi a Croácia, em 1994, sendo seguida por Brasil (1996), Itália (1997), Áustria (2000) e Bélgica (2006)¹¹⁸⁷. O ACE busca neutralizar o viés pró-endividamento e tornar neutra a forma de escolha de financiamento de investimento para as pessoas jurídicas, possibilitando que as empresas possam deduzir a remuneração do acionista do lucro tributável. Nesse cenário, para a empresa se tornaria indiferente, em termos de vantagens tributárias, a

¹¹⁸⁵ PIRES, Manoel. Impacto econômico e alternativas para a dedução de juros sobre capital próprio. In: *Progressividade tributária e crescimento econômico*. PIRES, Manoel (org.). Rio de Janeiro: FGV IBRE, 2022, p. 164.

¹¹⁸⁶ GOBETTI, Sérgio Wulff. Tributação da Renda do Capital e Progressividade: O que fazer? In: AFONSO, José Roberto Afonso (org.). *Tributação e desigualdade*. Belo Horizonte (MG): Letramento: Casa do Direito: FGV Direito, 2017a, p. 730.

¹¹⁸⁷ Ibidem, p. 730.

escolha entre o endividamento via dívida externa ou através da participação dos acionistas¹¹⁸⁸.

No Brasil, a matéria restou regulamentada pela Lei 9.249/95, que previu a possibilidade de dedução dos valores pagos aos acionistas a título de juros sobre capital próprio da base de cálculo das pessoas jurídicas submetidas ao regime do lucro real (art. 9º).

No âmbito corporativo, o benefício acaba por impactar a carga tributária efetiva da empresa optante pelo lucro real, que é reduzida em percentual significativo, através da distribuição dos juros sobre capital próprio (art. 9º da Lei 9249/95)¹¹⁸⁹. No âmbito do recebedor do Juros sobre Capital Próprio, no caso de acionista pessoa física, a taxaço se dará através da alíquota única de 15%, que será descontada na fonte de forma definitiva, como hipótese de rendimentos sujeitos à tributação exclusiva. Se o acionista for uma empresa, a taxaço de 15% será considerada como antecipação do devido a ser apurado no IRPJ¹¹⁹⁰.

Essa situação oferece um tratamento diferenciado para essa espécie de rendimento recebido pelos indivíduos, em evidente incompatibilidade com os princípios da generalidade e universalidade. Além disso, esse tratamento distinto leva, em grande parte dos casos, a situações de violação à capacidade contributiva e à progressividade, pois contribuintes situados em estratos de rendas diferentes acabam sendo tributados a uma mesma alíquota (15%), situação que seria evitada se os juros sobre capital próprio fossem levados à tributação global e progressiva da tabela do IRPF.

O mecanismo de *allowance for corporate equity* (ACE) ou juros sobre capital próprio (JCP) nunca foi muito disseminado entre os países. Instituído, como já dito, na década de 1990, atualmente, é adotado por poucos países. Além do Brasil, apenas Bélgica, Chipre, Itália, Malta, Polônia, Portugal e Turquia possuem mecanismo que permite deduzir os valores pagos aos sócios da base de cálculo do imposto corporativo da pessoa jurídica¹¹⁹¹. O modelo brasileiro, entretanto, possui uma peculiaridade: a dedução por parte da empresa é feita no momento da

¹¹⁸⁸ PIRES, Manoel, 2022, op. cit., p. 165.

¹¹⁸⁹ PIRES, Manoel. Impacto econômico e alternativas para a dedução de juros sobre capital próprio. In: *Progressividade tributária e crescimento econômico*. PIRES, Manoel (org.). Rio de Janeiro: FGV IBRE, 2022, p. 168.

¹¹⁹⁰ Art. 9º *A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata die, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP.*

§ 2º *Os juros ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de quinze por cento, na data do pagamento ou crédito ao beneficiário.*

§ 3º *O imposto retido na fonte será considerado:*

I - antecipação do devido na declaração de rendimentos, no caso de beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro real;

II - tributação definitiva, no caso de beneficiário pessoa física ou pessoa jurídica não tributada com base no lucro real, inclusive isenta, ressalvado o disposto no § 4º;

¹¹⁹¹ PIRES, 2022, op. cit., p. 175/176.

distribuição do lucro e não no momento do investimento.

Essa sistemática acaba forçando a empresa a distribuir JCP para conseguir o benefício fiscal. Com isso, o sistema cria um incentivo exacerbado para a distribuição do lucro, descapitalizando a empresa e levando a assunção de dívidas privadas. Em suma: o modelo brasileiro reforça o viés que a ideia original do ACE pretendia evitar¹¹⁹².

Em análise específica sobre o caso brasileiro, Alexander Klemm concluiu que o modelo brasileiro não ampliou a utilização de recursos próprios para financiamento por parte das empresas, ou seja, não reduziu o viés pró endividamento externo das empresas. Segundo o pesquisador, o sistema adotado pela Lei 9.249/96 não é verdadeiramente um ACE, constituindo-se, de fato, em um modelo de “dedutibilidade de dividendos”¹¹⁹³. No mesmo sentido, Márcio Telles Portal e Luís Laureano concluíram que o sistema brasileiro é falho e implementou um modelo de distribuição de dividendos dedutíveis, que acaba por produzir um efeito pró endividamento das empresas¹¹⁹⁴.

Na prática, portanto, a Lei 9.249/95 criou um mecanismo que produz efeitos contrários às ideias originais relacionadas ao ACE, sobretudo no que tange à diminuição do endividamento das empresas com recursos externos.

Outra característica deletéria do sistema brasileiro é a base utilizada para a dedução: o patrimônio líquido total. Ora, se a ideia é neutralizar os efeitos de uma suposta distorção tributária entre endividamento privado e financiamento próprio, o mais correto seria utilizar como base para dedução aquilo que efetivamente acresceu ao patrimônio líquido (investimento), durante um determinado período de tempo¹¹⁹⁵. Por exemplo, Bélgica, Portugal, Chipre, Itália e Turquia utilizam o efetivo crescimento do patrimônio líquido como base para a dedução do ACE da base de cálculo do imposto da pessoa jurídica.¹¹⁹⁶ Na Bélgica e em Portugal, além do incremento do patrimônio líquido ser utilizado como base para a dedução, utiliza-se também o fator temporal como parâmetro para o benefício (5 anos).

Esses mecanismos tornam o instituto mais próximo da ideia original da neutralidade, estimulando efetivamente o investimento através de recursos dos sócios, mas fixando um prazo

¹¹⁹² PIRES, Manoel. Impacto econômico e alternativas para a dedução de juros sobre capital próprio. In: *Progressividade tributária e crescimento econômico*. PIRES, Manoel (org.). Rio de Janeiro: FGV IBRE, 2022, p. 173.

¹¹⁹³ KLEMM, Alexander. *Allowances for Corporate Equity in Practice*. IMF Working Paper nº 06/259. International Monetary Fund, 2006, p. 24/25.

¹¹⁹⁴ PORTAL, Marcio Telles; LAUREANO, Luís. Does Brazilian allowance for corporate equity reduce the debt bias? Evidences of rebound effect and ownership-induced ACE clientele. *Research in International Business and Finance*, 42, p. 480-495, 2017.

¹¹⁹⁵ PIRES, op. cit., 2022, p. 173.

¹¹⁹⁶ Ibidem, p.175/176.

para amortização similar ou próximo do período médio de uma operação de dívida¹¹⁹⁷.

A lei 14789/2023 implementou algumas mudanças no sistema da tributação dos juros sobre capital próprio no Brasil, notadamente no que tange a um maior detalhamento das contas do patrimônio líquido que devem ser consideradas para o cálculo da base do benefício, restringindo as contas do capital social, reservas de capital, reservas de lucros etc. A conta capital social, por exemplo, agora encontra-se delimitada ao *capital social integralizado* (art. 9º, §8, I, Lei 9.249/95), enquanto que a redação legislativa anterior mencionava apenas a expressão “*capital social*”¹¹⁹⁸.

Outra mudança interessante diz respeito às condições impostas para a utilização do benefício, nos casos em que as contas do patrimônio líquido tiverem sido impactadas por operações envolvendo partes dependentes (art. 9º, §8-A I, Lei 9.249/95)¹¹⁹⁹.

As alterações introduzidas pela Lei nº 14.789/2023 representam avanços relevantes, porém possuem alcance limitado diante de um benefício fiscal que, na prática, tem sido amplamente utilizado como instrumento de planejamento tributário. Esse mecanismo tem resultado em perdas substanciais de arrecadação para a União e na concessão de um tratamento diferenciado a uma categoria específica de rendimentos. Ademais, ele permite que determinados indivíduos sejam tributados à alíquota fixa de 15%, independentemente do montante efetivo de seus rendimentos, comprometendo a equidade do sistema tributário.

Realmente, assim como o gênero “*rendimentos sujeitos à tributação exclusiva*”, os valores relacionados à “*espécie*” juros sobre capital próprio têm crescido de forma exponencial nos últimos anos, conforme a tabela abaixo.

¹¹⁹⁷ PIRES, Manoel. Impacto econômico e alternativas para a dedução de juros sobre capital próprio. In: Progressividade tributária e crescimento econômico. PIRES, Manoel (org.). Rio de Janeiro: FGV IBRE, 2022, p. 175/176.

¹¹⁹⁸ Art. 9º

(...) § 8º Para fins de cálculo da remuneração prevista neste artigo, serão consideradas exclusivamente as seguintes contas do patrimônio líquido

~~I - capital social; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)~~

I - capital social integralizado; ([Redação dada pela Lei nº 14.789, de 2023](#))

¹¹⁹⁹ § 8º-A. Para fins de apuração da base de cálculo dos juros sobre capital próprio:

I - não serão consideradas as variações positivas no patrimônio líquido decorrentes de atos societários entre partes dependentes que não envolvam efetivo ingresso de ativos à pessoa jurídica, com aumento patrimonial em caráter definitivo, independentemente do disposto nas normas contábeis; e

Tabela 27:

Juros sobre capital próprio (JCP) – Evolução 2015-2023.

Variáveis	2015/2016	2017/2018	2022/2023
Rendimentos sujeitos à tributação exclusiva	252 bilhões	295 bilhões	770 bilhões
JCP	12 bilhões	15 bilhões	51 bilhões

Fonte: Elaborado pelo autor, 2024 (com base em dados da RFB).

Os números colacionados acima, que foram extraídos da base de dados da RFB¹²⁰⁰, revelam que, entre os anos de 2015 e 2023, os valores distribuídos a título de JCP tiveram um acréscimo de 325%. Esse percentual é bastante similar à evolução encontrada para o *gênero* dos rendimentos sujeitos à tributação exclusiva. Essa última espécie de rendimentos saltou de R\$ 183 bilhões de reais em 2008, para R\$ 770 bilhões de reais em 2023, em valores corrigidos pelo IPCA¹²⁰¹. Um aumento de 320% em 15 anos.

Assim como restou exposto na análise envolvendo a distribuição de dividendos, informações da RFB dão conta que os juros sobre capital próprio também têm servido como um instrumento que concentra renda e potencializa a desigualdade no Brasil.

Em 2023 (ano calendário 2022), por exemplo, 85% do total dos juros sobre capital próprio distribuídos (R\$ 44 bilhões) foram direcionados aos indivíduos que possuem renda superior a R\$ 40 salários mínimos mensais. Estreitando a análise, percebe-se que, nesse período, 74% do total dos juros sobre capital próprio distribuídos (R\$ 38 bilhões) foram embolsados pela parcela dos contribuintes que se encontram entre aqueles que auferem renda superior a R\$ 320 salários mínimos mensais¹²⁰².

Tabela 28:

Juros sobre capital próprio (JCP) – Apropriação por estratos de renda – 2022/2023

Rendimentos	Total em 2022/2023	valor / percentual apropriado + 40 sal	valor / percentual apropriado / + 320
JCP Distribuídos	51 bilhões	44 bilhões – 85%	38 bilhões – 74%

Fonte: Elaborado pelo autor, 2024 (com base em dados da RFB).

¹²⁰⁰ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Grandes Números do Imposto de Renda Pessoa Física 2008-2023*, 2023.

¹²⁰¹ Ibidem.

¹²⁰² Ibidem.

Parece evidente, portanto, que o instrumento denominado de JCP, além de possuir grande impacto fiscal, beneficia, em sua maioria, indivíduos que se situam no topo da distribuição de renda, razão pela qual o tratamento tributário diferenciado conferido à essa espécie de rendimento acaba por contribuir para o enfraquecimento da progressividade do IRPF e para o aumento da concentração de renda entre os mais ricos.

4.3.4.3 Tributação sobre rendimentos oriundos de ganhos de capital, aplicações financeiras e ganhos líquidos sobre renda variável

Embora nem sempre apareçam entre os pontos mais criticados do Sistema Tributário Brasileiro, os rendimentos decorrentes de aplicações financeiras, ganhos líquidos de renda variável e ganhos de capital têm importante repercussão sobre a progressividade da tributação sobre a renda, impactando, outrossim, sobre a desigualdade.

Essas espécies de rendimentos decorrentes da renda oriunda do capital encontram-se classificados como rendimentos sujeitos à tributação exclusiva ou definitiva. Quando são descontados os valores referentes ao 13º salário (R\$ 220 bilhões), rubrica que também figura como rendimento sujeito à tributação exclusiva, a soma relacionada a essas três espécies de rendimentos supera o montante de 70% do total dos valores apontados como rendimentos sujeitos à tributação exclusiva ou definitiva no ano de 2022¹²⁰³.

Além do expressivo volume de recursos envolvidos (R\$ 388 bilhões em 2022), os rendimentos decorrentes de renda oriunda do capital, dentre os quais se inserem as três espécies aqui tratadas, possuem relação direta com o desenho da pouca progressividade que se verifica no IRPF, especialmente entre os indivíduos mais abastados.

Em primeiro lugar, porque esses rendimentos, em regra, estão submetidos a alíquotas diferentes da tabela progressiva do IRPF, não estando o imposto recolhido sujeito a complementação ou a restituição mediante a aplicação da aludida tabela progressiva. Em segundo lugar, porque a maior parte desses investimentos está concentrada nas mãos dos indivíduos possuidores das maiores rendas e patrimônios, que têm substancial parte da sua renda/riqueza derivada desses rendimentos. Em suma: esses rendimentos acabam repercutindo

¹²⁰³ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Grandes Números do Imposto de Renda Pessoa Física 2008-2023*. Publicação: 24/09/2023.

na alíquota efetiva do IRPF, fazendo com que o aludido imposto apresente, de fato, uma estrutura regressiva, à medida que se aumentam os rendimentos, como já se viu acima¹²⁰⁴.

Os rendimentos decorrentes de renda oriunda do capital comportam uma miríade de tratamentos normativos distintos, com sistemáticas de incidência, apuração e alíquotas diferentes, a depender da espécie que se trata. Antes de tratar especificamente de cada uma dessas espécies e suas variáveis, importa tomar conhecimento detalhado do total de recursos envolvidos.

Em termos de expressão arrecadatória, a divisão entre essas espécies apresentou-se da seguinte forma nos últimos anos¹²⁰⁵:

Tabela 29:
Distribuição e evolução dos rendimentos sujeitos à tributação exclusiva 2012/2022

Rendimentos sujeitos à tributação exclusiva	2012/2013	2017/2018	2022/2023
13º salário	59 bilhões	93 bilhões	220 bilhões
Rendimentos de aplicações Financeiras	49 bilhões	89 bilhões	283 bilhões
Ganhos de capital na alienação de bens e direitos	39 bilhões	25 bilhões	76 bilhões
Ganhos de capital na alienação de moeda estrangeira	0,7 bilhões	2 bilhões	5 bilhões
Ganhos líquidos de renda variável	5 bilhões	7 bilhões	24 bilhões
Total	181 bilhões	295 bilhões	770 bilhões

Fonte: Elaborado pelo autor, 2024 (com base em dados da RFB).

Visto o volume de recursos envolvidos, a pesquisa passará a analisar os três mais importantes rendimentos dessa espécie, a começar pelos ganhos de capital. A definição do que é ganho de capital encontra-se plasmada no artigo 3º, §2º, da Lei 7.713/88, que o define como *a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição*¹²⁰⁶.

¹²⁰⁴ Seguindo essa mesma linha, em recente nota técnica, o IPEA correlaciona a pouca progressividade do imposto de renda (ou mesmo sua regressividade no topo das rendas) ao fato de que as rendas decorrentes de rendimentos do capital, em geral, são menos tributadas que as rendas decorrentes de rendimento do trabalho, e que os mais ricos têm uma maior proporção de suas rendas relacionadas à remuneração do capital. IPEA. *Carta de Conjuntura nº 65. Nota de Conjuntura nº 8. Nota Técnica: Progressividade tributária: diagnóstico para uma proposta de reforma*. Rio de Janeiro: IPEA, 2024, p. 3

¹²⁰⁵ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Grandes Números do IRPF 2008-2023*, 2023.

¹²⁰⁶ Art. 3º. (...) § 2º Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como

As operações ou negócios jurídicos que podem gerar ganho de capital estão mencionadas exemplificativamente no mesmo artigo 3º, 3§, da Lei 7.713/88, tendo como norte comum a alienação ou cessão de titularidade / propriedade de qualquer bem ou direito (inclusive moeda estrangeira)¹²⁰⁷. De acordo com o artigo 21 da Lei 8.981/1995, o ganho de capital percebido por pessoa física em decorrência da alienação de bens e direitos de qualquer natureza sujeita-se à incidência do imposto sobre a renda, com as seguintes alíquotas:

Tabela 30:

Imposto de Renda Pessoa Física – Alíquotas ganhos de capital

Alíquotas	Valores
15%	parcela dos ganhos menor ou igual a R\$ 5.000.000,00.
17,5%	parcela dos ganhos entre R\$ 5.000.000,01 e R\$ 10.000.000,00.
20%	Parcela dos ganhos entre R\$ 10.000.000,01 e R\$ 30.000.000,00.
22,5%	Parcela dos ganhos maior ou igual a R\$ 30.000.000,01

Fonte: Elaborado pelo autor, 2024.

Malgrado apresente uma estrutura formalmente progressiva, a tributação de ganhos de capital no Brasil, em razão das alíquotas e valores envolvidos, acaba se mostrando, na verdade, proporcional. De fato, a tabela acima indica que a progressividade somente é aplicada a partir de ganhos extremamente altos. Comparativamente, a tabela abaixo expõe a tributação de ganhos de capital no Brasil e em países da OCDE:

Tabela 31:

Alíquotas ganhos de capital: Brasil x OCDE

Países	Ganhos de capital
	Alíquotas
Austrália	11,8
Bélgica	0,0
Canadá	13,4
França	34,0
Alemanha	26,4
Itália	26,0

ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente, observado o disposto nos arts. 15 a 22 desta Lei.

¹²⁰⁷ Art. 3º(...)

§ 3º Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

Japão	20,3
Coréia do Sul	22,0
Holanda	31,0
Espanha	23,0
Suécia	30,0
Reino Unido	20,0
Estados Unidos	29,2
Colômbia	10,0
Chile	40,0
México	10,0
Brasil	15,0
Média OCDE -	22,5

Fonte: Elaborado pelo autor, 2024 (com base em estudo de Bráulio Borges)¹²⁰⁸

A exemplo do que ocorre na tributação de outras espécies de rendimentos, os ganhos de capital, no Brasil, acabam sendo tributados abaixo da média da tributação dessa espécie de rendimentos pelos países da OCDE.

Como já dito, trata-se de rendimento sujeito à tributação exclusiva ou definitiva, ou seja, os valores serão apurados e tributados em separado e não integrarão a base de cálculo do Imposto de Renda na declaração de ajuste anual da pessoa física (art. 21, §2º, da Lei 8.981/95).

O ganho de capital mencionado acima abarca a alienação de qualquer bem ou direito que esteja situado no Brasil ou no exterior, com as exceções previstas pela Lei 14.754/2023 (art. 2º, §3º, §4º e §5º)¹²⁰⁹.

Vale destacar a situação de ganho de capital, quando da transferência de direito de propriedade por sucessão, nos casos de herança, legado ou por doação em adiantamento da legítima. Nessas situações, o imposto de renda incidirá à alíquota de 15%, a ser pago, conforme o caso, pelo inventariante, doador ou a quem for atribuído o bem (art. 23, da Lei 9532/97)¹²¹⁰.

¹²⁰⁸ BORGES, Bráulio. *Estimativas de alíquotas efetivas da tributação direta*. In: *Progressividade tributária e crescimento econômico*. PIRES, Manoel (organizador). Rio de Janeiro: FGV IBRE, 2022, p. 103/104

¹²⁰⁹ Art. 2º,

§ 2º Os ganhos de capital percebidos pela pessoa física residente no País na alienação, na baixa ou na liquidação de bens e direitos localizados no exterior que não constituam aplicações financeiras no exterior nos termos desta Lei permanecem sujeitos às regras específicas de tributação previstas no [art. 21 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995](#)

§ 4º A variação cambial de moeda estrangeira em espécie não ficará sujeita à incidência do IRPF até o limite de alienação de moeda no ano-calendário equivalente a US\$ 5.000,00 (cinco mil dólares americanos).

§ 5º Os ganhos de variação cambial percebidos na alienação de moeda estrangeira em espécie cujo valor de alienação exceder o limite previsto no § 4º deste artigo ficarão sujeitos integralmente à incidência do IRPF conforme as regras previstas neste artigo.

¹²¹⁰ Art. 23. Na transferência de direito de propriedade por sucessão, nos casos de herança, legado ou por doação em adiantamento da legítima, os bens e direitos poderão ser avaliados a valor de mercado ou pelo valor constante da declaração de bens do de cujus ou do doador.

Como bem observado por Giovanni Christian Nunes Campos, o herdeiro, legatário ou donatário pode escapar, em um primeiro momento, da tributação, bastando, para isso, realizar a transferência patrimonial pelo valor do bem constante da declaração do doador ou do de cujus. Contudo, não terá como escapar da tributação no futuro, caso proceda a alienação desses bens ou direitos. Nesses casos, haverá tributação sobre a eventual diferença entre o preço de alienação e o custo de aquisição (que constava na declaração do doador ou do de cujus e que tinha passado inalterado para a declaração do donatário, herdeiro ou legatário)¹²¹¹.

A incidência dessa hipótese de ganho de capital, no entanto, encontra algumas críticas na doutrina, sob o argumento de que tal materialidade tributária já se encontra inserida dentre as hipóteses de incidência do ITCMD. Misabel Derzi em atualização à obra de Aliomar Baleeiro, por exemplo, sustenta que é incabível submeter essas transmissões à incidência simultânea do ITCMD e ao imposto de renda por ganho de capital, sob o fundamento de somente nos países em que inexiste como espécie independente o imposto de heranças e doações é que o imposto de renda alcança os ganhos de capital nessas espécies de transações¹²¹².

Não se pode concordar com essa linha argumentativa, eis que os tributos incidem sobre materialidades distintas. O ITCMD abarca as transmissões de bens a título gratuito, enquanto o Imposto de Renda sobre ganho de capital grava diferenças entre o custo de aquisição e o valor efetivo da transferência de bens e direitos, incidindo, portanto, sobre negócios jurídicos com acréscimo patrimonial.

O imposto de renda sobre ganhos de capital somente incide quando as transferências de titularidades de bens ou direitos forem realizadas por um valor superior ao custo de aquisição dos bens ou direitos transferidos. A rigor, como bem observado por Fernanda de Paula, esse tributo não grava a herança ou doação, porque eventual ganho de capital, nesses casos, incidirá sobre a valorização patrimonial experimentada pelo *de cujus* ou doador, enquanto esses bens integraram seu acervo patrimonial¹²¹³.

§ 1º Se a transferência for efetuada a valor de mercado, a diferença a maior entre esse e o valor pelo qual constavam da declaração de bens do de cujus ou do doador sujeitar-se-á à incidência de imposto de renda à alíquota de quinze por cento.

¹²¹¹ CAMPOS, Giovanni Christian Nunes. *A tributação das transmissões por doações e sucessões causa mortis como instrumento de concentração patrimonial no Brasil*. Tese de doutorado. Universidade Federal de Pernambuco, Centro de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-Graduação em Direito, 2019, p. 210.

¹²¹² BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro: CTN comentado*. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 14ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 695. No mesmo sentido, conferir: DOMINGUES, Nathália Daniel. *Tributação da herança: o resgate da função redistributiva do tributo na realidade brasileira*. Dissertação de mestrado. UFMG, 2016, p. 192/193 e CAMPOS, 2019, op. cit., p. 210/211.

¹²¹³ PAULA, Fernanda de. *A tributação da herança sob um enfoque de justiça: considerações e propostas para um correto aproveitamento tributário das heranças nos sistemas do ITCMD e do IRPF*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 80.

Em suma, o imposto de renda somente incidirá caso tenha ocorrido um ganho de capital na transferência, enquanto que o ITCMD incidirá em virtude da simples transferência de bens, tendo ou não ocorrido ganho de capital. As duas turmas do STF têm acórdãos nesse sentido, entendendo como possível a incidência do imposto de renda sobre ganho de capital, sob o fundamento de que essa imposição não configura tributação da herança ou da doação. Segundo a Suprema Corte, a Lei 9532/97 não criou novo fato gerador, tendo apenas especificado a definição do momento da ocorrência do fato gerador da tributação do ganho de capital recebido¹²¹⁴.

Cabe destacar, todavia, que o STF possui julgamento (isolado) da Primeira Turma, de lavra do Ministro Luís Roberto Barroso, onde restou consignado que, na antecipação de legítima, não há, pelo doador, acréscimo patrimonial disponível, razão pela qual admitir a incidência do imposto sobre a renda acabaria por acarretar indevida bitributação, em relação ao imposto sobre transmissão causa mortis e doação (ITCMD).¹²¹⁵

Os rendimentos de aplicações financeiras e ganhos líquidos de renda variável estão associados às transações no mercado financeiro e de capitais e envolvem uma enorme gama de produtos e opções relacionados à renda fixa e à renda variável.

Luís Eduardo Schoueri e Roberto Quiroga Mosquera apontam que as transações no mercado financeiro e de capitais podem ser divididas entre (i) Operações de Renda Fixa e (ii) Operações de Renda Variável. Segundo os autores, as operações de renda fixa têm como característica principal a existência de regras de remuneração já fixadas quando da realização do investimento, podendo ser divididas em renda fixa pré-fixada e renda fixa pós-fixada. Nas operações pré-fixadas, é possível saber antecipadamente o valor monetário a ser resgatado, em razão do conhecimento acerca da remuneração que será utilizada (por exemplo, CDB com taxa fixada em 12% ano). Nas operações pós-fixadas, não é possível saber antecipadamente o valor monetário a ser resgatado, apenas o indexador com base no qual o investimento será remunerado (título público federal remunerado pela SELIC)¹²¹⁶.

Existe um grande número de opções de investimentos em renda fixa, sendo possível apontar os seguintes produtos como os mais comuns: CDB (Certificado de Depósito Bancário),

¹²¹⁴ RE 1425609 AgR-segundo, Relator(a): GILMAR MENDES, Segunda Turma, julgado em 20-05-2024; RE 1437588 AgR, Relator(a): LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 22-08-2023; RE 1269201 AgR, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Segunda Turma, julgado em 17-02-2021. Cabe mencionar, outrossim, a existência de diversas decisões monocráticas no mesmo sentido: RE 1392666, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Julgamento: 10/11/2022; ARE 1274573, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Julgamento: 13/07/2020.

¹²¹⁵ ARE 1387761 AgR, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 22-02-2023.

¹²¹⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo; MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Manual da tributação direta da renda*. São Paulo: IBDT, 2020, p. 123/124.

Títulos públicos federais (Tesouro Direto), Debêntures, LCI (Letra de crédito imobiliário), LCA (Letra de crédito do agronegócio), CRI (Certificados de Recebíveis Imobiliários) e CRA (Certificado de Recebíveis do Agronegócio).

A incidência do imposto de renda sobre os rendimentos de capital decorrentes de aplicações de renda fixa se dá por meio de uma tabela regressiva, com alíquotas de 22,5%, 20%, 17,5% e 15%, que evoluem em sentido decrescente, à medida que os valores permanecem investidos, nos termos dos artigos 5º da Lei nº 9.779/1999, e 1º da Lei nº 11.033/200, conforme se vê na tabela abaixo:

Tabela 32:

Alíquotas Imposto de Renda - rendimentos de capital decorrentes de renda fixa

Alíquotas Imposto de Renda - rendimentos de capital decorrentes de renda fixa

Alíquotas – Lei 11033/2004	Prazo
22,5%	Em aplicações com prazo de até 180 dias
20%	Em aplicações com prazo de 181 dias até 360 dias
17,5%	Em aplicações com prazo de 361 dias até 720 dias
15%	Em aplicações com prazo acima de 720 dias

Fonte: Elaborado pelo autor, 2024.

Essas alíquotas não se aplicam, todavia, para os casos de investimentos ou aplicações financeiras realizadas por brasileiros no exterior, cuja tributação de imposto de renda se dá sob a alíquota fixa de 15% sob a parcela anual dos rendimentos, conforme disposição expressa do artigo 2º, §1º c/c art. 3º da Lei 14.754/2023.

As operações de renda variável, por sua vez, podem ser caracterizadas como aplicações nos mercados financeiro e de capitais em que a remuneração não se encontra predeterminada ou conhecida pelo investidor no momento da aplicação. O investidor não tem certeza se haverá efetiva remuneração futura, podendo, inclusive, haver perda do investimento inicial. Nessa ordem de ideias, Luís Eduardo Schoueri e Roberto Quiroga Mosquera afirmam que as principais características das operações de renda variável são imprevisibilidade da remuneração e risco para o investidor¹²¹⁷.

¹²¹⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo; MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Manual da tributação direta da renda*. São Paulo: IBDT, 2020, p. 127.

Os rendimentos decorrentes dos ganhos líquidos auferidos em operações realizadas em bolsas de valores, de mercadorias, de futuros, e assemelhadas, inclusive *day trade*, sujeitam-se a alíquotas proporcionais de 20% (*day trade*) e 15% (demais hipóteses), conforme disposição expressa do artigo 2º, I e II, da Lei 11.033/2004¹²¹⁸.

Além de investimentos individuais em operações de renda fixa e variável, os investimentos no mercado financeiro e de capitais podem ser realizados mediante instrumentos coletivos, que são conhecidos como Fundos de Investimentos. Esse instrumento de investimento é uma comunhão de recursos constituídos sob a forma de condomínio, destinado à aplicação em ativos financeiros¹²¹⁹.

A definição legal, características, regulamentação e formas de tributação dos fundos de investimento é matéria que se encontra espalhada em diversos atos normativos, dentre os quais se inserem leis e diversas instruções normativas da Receita Federal do Brasil e Comissão de Valores Mobiliários. Para fins tributários, a Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 1585/2015 traz um compilado de dispositivos que regulamentam a incidência do imposto de renda sobre os ganhos auferidos no mercado financeiro e de capitais, dispondo sobre alíquotas, prazos, formas de recolhimento etc.

Com base na citada instrução normativa, é possível dividir, para fins de incidência de imposto de renda, os fundos em: a) Fundos de Investimento regidos por norma geral; b) Fundos de Investimento não submetidos ao regramento geral e submetido a regras próprias (Seção I, artigo 2º da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 1585/2015)¹²²⁰.

¹²¹⁸ Art. 2º O disposto no art. 1º desta Lei não se aplica aos ganhos líquidos auferidos em operações realizadas em bolsas de valores, de mercadorias, de futuros, e assemelhadas, inclusive **day trade**, que permanecem sujeitos à legislação vigente e serão tributados às seguintes alíquotas:

I - 20% (vinte por cento), no caso de operação **day trade**;

II - 15% (quinze por cento), nas demais hipóteses.

¹²¹⁹ SCHOUERI; MOSQUERA, 2020, op. cit., p. 142.

¹²²⁰ Seção I Das Aplicações em Fundos de Investimento Regidos por Norma Geral

Art. 2º Excluem-se da disciplina desta Seção os fundos abaixo relacionados, que são tributados na forma prevista na Seção II:

I - Fundos de Investimento em Ações;

II - Fundos de Investimento em Ações - Mercado de Acesso;

III - Fundos Mútuos de Privatização - FGTS, inclusive carteira livre;

IV - Fundos de Investimento em Índice de Mercado - Fundos de Índice de Ações;

V - Fundos de Índice de Renda Fixa;

VI - Fundos de Investimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FI-FGTS);

VII - Fundos de Investimento em Participações (FIP), Fundos de Investimento em Cotas de Fundos de Investimento em Participações (FIF FIP) e Fundos de Investimento em Empresas Emergentes (FIEE);

VIII - Fundos de Investimento em Participações em Infraestrutura (FIP-IE) e Fundos de Investimento em Participação na Produção Econômica Intensiva em Pesquisa, Desenvolvimento e Inovação (FIP-PD&I);

IX - Fundos de Investimento com Carteira em Debêntures;

X - Fundos de Investimento Imobiliário.

Dentre os fundos que são regidos por normas gerais, de acordo com a nomenclatura utilizada pela Instrução Normativa Receita Federal do Brasil nº 1585/2015, podem ser citados, por exemplo, os Fundos de Investimento em Renda Fixa, os Fundos de Investimento Cambiais e Fundos de Investimento Multimercado. A definição do regime tributário aplicável a esses fundos passa, no entanto, necessariamente por seu enquadramento prévio como Fundos de Investimento de curto ou longo prazo.

A distinção depende da composição da carteira dos fundos. Enquanto os Fundos de Investimento de longo prazo possuem carteira de investimentos com prazo médio superior a 365 dias, os Fundos de Investimento de curto prazo possuem carteira de investimentos com prazo médio inferior a 365 dias¹²²¹. A distinção encontra-se plasmada no artigo 3º da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 1585/2015.

Os fundos de longo prazo possuem tratamento tributário bastante similar aos investimentos em renda fixa, enquanto os fundos de curto prazo possuem tratamento um pouco distinto, conforme se vê tabela abaixo:

Tabela 33:

Alíquotas para Fundos de Investimentos não disciplinados por regras próprias.

Fundos de longo prazo		Fundos de curto prazo	
Alíquotas	Prazo	Alíquotas	Prazo
22,5%	Em aplicações com prazo de até 180 dias	22,5%	Em aplicações com prazo de até 180 dias
20%	Em aplicações com prazo de 181 dias até 360 dias		
17,5%	Em aplicações com prazo de 361 dias até 720 dias	20%	Em aplicações com prazo superior a 180 dias e inferior a 365 dias
15%	Em aplicações com prazo acima de 720 dias		

Fonte: Elaborado pelo autor, 2024.

Sem embargo da importante distinção entre fundos de curto ou longo prazo, vale ressaltar que a tributação dessa espécie de investimento dar-se-á através de alíquotas regressivas, que variam de forma decrescente à medida que os valores permanecem mais tempo investidos.

¹²²¹ SCHOUERI, Luís Eduardo; MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Manual da tributação direta da renda*. São Paulo: IBDT, 2020, p. 143.

A exemplo do que já foi mencionado para os investimentos em renda fixa realizados no exterior, os investimentos realizados no exterior através de fundos de investimento possuem disciplina específica. Nesses casos, a tributação de imposto de renda se dá sob a alíquota fixa de 15% sob a parcela anual dos rendimentos, conforme disposição expressa do artigo 2º, §1º c/c art. 3º da Lei 14.754/2023.

Seguindo a disciplina plasmada pela Instrução Normativa RFB nº 1585/2015, os fundos não sujeitos às normas gerais possuem regramento próprio, de acordo com suas peculiaridades (art. 2º)¹²²².

No que tange ao ponto que mais interessa à presente pesquisa, cabe sublinhar que tais fundos possuem disciplina bastante diversa, abarcando situações de isenção, alíquota zero, alíquotas proporcionais etc., conforme se vê na tabela abaixo:

Tabela 34:

Tributação sobre a renda sobre fundos não submetidos à regra geral

Nome	Disciplina Legal	Tributação de IR
Fundos de Investimento em Ações	art. 18 IN RFB 1585/2015	15%
Fundos de Investimento em Ações – Mercado de Acesso	Art. 22 IN RFB 1585/2015	Isento
Fundos Mútuos de Privatização - FGTS	art. 23 IN RFB 1585/2015	15%
Fundos de Investimento em Índice de Mercado - Fundos de Índice de Ações	Art. 25 e 26 IN RFB 1585/2015	15%
Fundos de Índice de Renda Fixa	Art. 28 IN RFB 1585/2015	25%, 20% e 15%
Fundos de Investimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço	Art. 31 IN RFB 1585/2015	Isento
Fundos de Investimento em Participações, Fundos em Cotas de Fundo de Investimento em Participações e Fundos de Investimento em Empresas Emergentes	Art. 32 IN RFB 1585/2015	Resgate: 15% Alienação: 15% ou 15% a 22,5%
Fundos de Investimento em Participações em Infraestrutura e Fundos de Investimento em Participação na Produção Econômica Intensiva em Pesquisa, Desenvolvimento e Inovação	Art. 33 e 34 IN RFB 1585/2015	Resgate: 15% Alienação: 0% Rendimentos: 0%
Fundos de Investimento com Carteira em Debêntures	Art. 34 IN RFB 1585/2015	0%
Fundos Imobiliários	Art. 35 IN RFB 1585/2015	Alienação ou Resgate: 20% Rendimentos distribuídos: isento

¹²²² Art. 2º Excluem-se da disciplina desta Seção os fundos abaixo relacionados, que são tributados na forma prevista na Seção II:

Fonte: Elaborado pelo autor, 2024.

O momento da incidência da tributação esteve, durante muito tempo, vinculado à possibilidade ou não do investidor resgatar suas cotas a qualquer momento. Nesse contexto, nos Fundos Abertos (espécie de investimento no qual as cotas poderiam ser resgatadas a qualquer tempo), a legislação determinava uma antecipação do pagamento do imposto, através da incidência semestral do IRPF sobre o valor investido, através do mecanismo conhecido como “Come-Cotas”.

Nos Fundos Fechados, onde as cotas somente poderiam ser resgatadas ao término do prazo de duração do fundo, a incidência do imposto somente ocorria ao final do investimento, com o encerramento do fundo e resgate das cotas¹²²³.

A existência de situações em que o contribuinte postergava indefinidamente a ocorrência do fato gerador do IR, através de Fundos Fechados de longa duração, levou o legislador a promover algumas mudanças no regramento da taxação de fundos de investimentos, tornando irrelevante, para fins de ocorrência do fato gerador do imposto de renda, a classificação do Fundo de Investimento como Fundo Aberto ou Fechado.

Os artigos 16 e 17 da Lei 14.754/2023 remodelaram a tributação sobre a renda dos Fundos de Investimento. Em primeiro lugar, estabeleceram como regra geral dois marcos para a incidência do IR: a) retenção no último dia dos meses de maio e novembro, através do mecanismo conhecido como “come-cotas”; b) retenção na data da distribuição de rendimentos, amortização ou resgate das cotas, caso esse evento ocorra primeiro¹²²⁴. Em segundo lugar, estabeleceram que alíquotas finais irão depender da retenção ocorrida a título de tributação periódica de IR (come-cotas de 15% ou 20%) e do prazo de duração do fundo (curto ou longo prazo), conforme previsão estampada no artigo 17, §1º, I e II, da Lei 14.754/2023.

Nada obstante, o legislador excepcionou do novo regime algumas espécies de fundos, que continuarão sujeitos apenas à retenção na fonte à alíquota de 15%, na data da distribuição de rendimentos, da amortização ou do resgate de cotas (art. 24 da Lei 14.754/23). Encontram-se nessa situação os seguintes Fundos: I - Investimento em Participações (FIP); II -

¹²²³ SCHOUERI, Luís Eduardo; MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Manual da tributação direta da renda*. São Paulo: IBDT, 2020, p. 144/146.

¹²²⁴ Art. 16. Os rendimentos de aplicações em fundos de investimento no País constituídos na forma do [art. 1.368-C da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002](#) (Código Civil), ficarão sujeitos à incidência do imposto sobre a renda de acordo com o disposto nesta Lei.

Art. 17. Os rendimentos das aplicações em fundos de investimento ficarão sujeitos à retenção na fonte do IRRF nas seguintes datas: I - no último dia útil dos meses de maio e novembro; ou II - na data da distribuição de rendimentos, da amortização ou do resgate de cotas, caso ocorra antes.

Investimento em Índice de Mercado, com exceção dos ETFs de Renda Fixa; III - Investimento em Direitos Creditórios (FIDC); e, IV – Investimentos em Ações.

Para os Fundos de Investimento em Participações, Investimento em Índice de Mercado e Investimento em Direitos Creditórios, a aplicação da sistemática de tributação acima exposta dependerá do seu enquadramento como entidades de investimento, na forma dos artigos 18 e 23 da Lei 14754/2023¹²²⁵. No caso dos Fundos de Investimento em Ações, a aplicação da aludida sistemática não dependerá do seu enquadramento como entidade de investimento.

De acordo com o artigo 26 da Lei 14.754/2023, os rendimentos referentes aos fundos que não tenham sido enquadrados como entidades de investimento estarão sujeitos à retenção na fonte do IRPF à alíquota de 15%, no último dia útil dos meses de maio e novembro; ou na data da distribuição de rendimentos, da amortização ou do resgate de cotas, caso esse último evento ocorra antes¹²²⁶. Em suma, mesmo não enquadrado como entidade de investimento, os fundos citados acima não estarão sujeitos à regra geral para tributação prevista pela lei 14.754/23, mas somente à incidência da alíquota de 15%, sem possibilidade de posterior complementação, como ocorre nos casos da regra geral prevista pelo artigo 17, §1º, I e II, da Lei 14754/2023.

Cabe mencionar, outrossim, que o legislador afastou do âmbito de aplicação da Lei 14.754/2023 diversas espécies de investimentos, que se encontram elencados no artigo 39 do referido diploma legal¹²²⁷. Nesses casos, permanecem em vigor os dispositivos legais que

¹²²⁵ Art. 18. Quando forem enquadrados como entidades de investimento e cumprirem os demais requisitos previstos nesta Seção, ficarão sujeitos ao regime de tributação de que trata esta Seção os seguintes fundos de investimento: I - Fundo de Investimento em Participações (FIP); II - Fundo de Investimento em Índice de Mercado (**Exchange Traded Fund** - ETF), com exceção dos ETFs de Renda Fixa; e III - Fundo de Investimento em Direitos Creditórios (FIDC) Art. 23. Para fins do disposto nesta Lei, serão classificados como entidades de investimento os fundos que tiverem estrutura de gestão profissional, no nível do fundo ou de seus cotistas quando organizados como fundos de investimento no País ou como fundos ou veículos de investimentos no exterior, representada por agentes ou prestadores de serviços com poderes para tomar decisões de investimento e de desinvestimento de forma discricionária, com o propósito de obter retorno por meio de apreciação do capital investido ou de renda, ou de ambos, na forma a ser regulamentada pelo Conselho Monetário Nacional

¹²²⁶ Art. 26. Os rendimentos das aplicações nos FIPs, nos ETFs e nos FIDCs que não forem classificados como entidades de investimentos ficarão sujeitos à retenção na fonte do IRRF à alíquota de 15% (quinze por cento), nas datas previstas nos incisos I e II do caput do art. 17 desta Lei.

¹²²⁷ Art. 39. Ficam ressalvadas do disposto nesta Lei as regras aplicáveis aos seguintes fundos de investimento: I - os Fundos de Investimento Imobiliário (FII) e os Fundos de Investimento nas Cadeias Produtivas do Agronegócio (Fiagro), de que trata a [Lei nº 8.668, de 25 de junho de 1993](#); II - os investimentos de residentes ou domiciliados no exterior em fundos de investimento em títulos públicos de que trata o [art. 1º da Lei nº 11.312, de 27 de junho de 2006](#); III - os investimentos de residentes ou domiciliados no exterior em FIPs e em Fundos de Investimento em Empresas Emergentes (FIEE) de que trata o [art. 3º da Lei nº 11.312, de 27 de junho de 2006](#); IV - os Fundos de Investimento em Participações em Infraestrutura (FIPs-IE) e os Fundos de Investimento em Participação na Produção Econômica Intensiva em Pesquisa, Desenvolvimento e Inovação (FIPs-PD&I) de que trata a [Lei nº 11.478, de 29 de maio de 2007](#); V - os fundos de investimento de que trata a [Lei nº 12.431, de 24 de junho de 2011](#); VI - os fundos de investimento com cotistas exclusivamente residentes ou domiciliados no exterior, nos termos do [art. 97 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014](#); e

regulam essas espécies de investimento, mesmo que de forma contrária ao que restou estabelecido pela Lei 14.754/2023.

A pesquisa não tem como objeto detalhar todo o arcabouço tributário dos diversos tipos de investimento no mercado financeiro e de capitais. O objetivo aqui é demonstrar que os rendimentos decorrentes de aplicações financeiras, investimentos em renda variável e ganhos de capital estão submetidos a alíquotas inferiores às rendas oriundas do trabalho, que se submetem à tabela do IRPF, bem como os problemas daí decorrentes.

A taxação da renda de capital com alíquotas distintas e, em alguns casos, de forma regressiva, contraria o mandamento constitucional da progressividade, bem como impacta na progressividade do IRPF (como um todo), porque reduz as alíquotas para os indivíduos mais abastados, que possuem grande parte da renda composta por esses rendimentos¹²²⁸.

Essa opção legislativa, além de caracterizar a tributação sobre a renda como regressiva, especialmente a partir de determinada faixa de renda, onde prevalecem rendimentos oriundos das rendas do capital, repercute também na concentração de rendas e riqueza, acentuando o crônico e persistente problema de desigualdade que assola o Brasil de forma duradoura.

Decerto, quando se analisam os dados da Receita Federal do Brasil, percebe-se que esses rendimentos, que recebem tratamento diferenciado, têm sido apropriados em sua imensa maioria, pelos indivíduos de maior renda. Por certo, o quadro abaixo revela que os indivíduos que se encontram no topo das maiores rendas (renda acima de R\$ 40 salários mínimos mensais), se apropriaram, em média, de 78% desses rendimentos, em 2022. Quando se consideram somente os indivíduos com renda acima de R\$ 320 salários mínimos mensais, constata-se que esses cidadãos embolsaram, em média, 66% dessa espécie de rendimentos, no mesmo período.

Tabela 35:

Rendimentos sujeitos à tributação exclusiva – apropriação pelos mais abastados

Rendimentos sujeitos à tributação exclusiva	Total em 2022/2023	valor / percentual apropriado + 40 sal	valor / percentual apropriado / + 320
Rendimentos de aplicações financeiras financeiras	283 bilhões	202 bilhões – 71%	169 bilhões – 59%
Ganhos de capital	81 bilhões	60 bilhões – 74%	43 bilhões – 53%
Ganhos líquidos de renda variável	24 bilhões	22 bilhões – 91%	21 bilhões – 87%

Fonte: Elaborado pelo autor, 2024 (com base em dados da RFB):

VII - os ETFs de Renda Fixa de que trata o [art. 2º da Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014](#).

¹²²⁸ REBOUÇAS, Marcus Vinícius Parente. *Tributação e Desigualdade Econômica: Elementos de Tributação Redistributiva para o Brasil do Séc. XXI*. Volume II. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020b, p. 3.

Por fim, cabe mencionar algumas espécies de rendimentos de renda do capital que recebem tratamento tributário ainda mais diferenciado, estando isentos de imposto de renda.

No que tange à renda variável (mercado de ações e ouro como ativo financeiro), vale mencionar a existência de isenção de IRPF sobre ganhos líquidos, no caso em que o valor das alienações realizadas, em cada mês, por pessoa física, seja igual ou inferior a R\$ 20.000,00 (art. 3º, I, da Lei 11.033/2004)¹²²⁹. A isenção em questão não se aplica às operações de *day trade*, às negociações de cotas dos fundos de investimento em índice de ações; aos resgates de cotas de fundos ou clubes de investimento em ações; e à alienação de ações efetivada em operações de exercício de opções e no vencimento ou liquidação antecipada de contratos a termo.

No que tange à renda fixa, vale destacar algumas espécies de rendimentos que também são considerados isentos de IRPF. Dentre essas espécies de rendimentos, destacam-se os rendimentos decorrentes de caderneta de poupança, letras hipotecárias, letras de crédito do agronegócio e imobiliário (LCA e LCI – art. 3º, II, III e IV, da Lei 11.033/2004) e certificados de recebíveis do agronegócio e imobiliários (CRA e CRI - art. 3º, II, III e IV, da Lei 11.033/2004).

O valor total desses rendimentos isentos alcançou a cifra de R\$ 78 bilhões de reais no ano de 2022. Uma vez mais, dados da Receita Federal do Brasil revelam que a maior parte desses valores (61%) foi apropriado pelos indivíduos de maior renda. Decerto, os dados já citados indicam que indivíduos com rendas acima de 40 salários mínimos mensais se apropriaram de 42% desse total, enquanto os indivíduos com rendas acima de 320 salários mínimos mensais se apropriaram de 19% desses valores¹²³⁰.

Enfim, o tratamento diferenciado para os rendimentos da renda oriunda de capital tem provocado um verdadeiro ciclo de desigualdade. Em primeiro lugar, porque a maior parte desses rendimentos é apropriada pelos indivíduos que se encontram no topo dos estratos sociais. Em segundo lugar, porque a maior parte dos rendimentos dos indivíduos mais ricos é composta por essas rendas, que recebem tratamento favorecido, sendo menos tributadas. Em suma: enquanto os indivíduos mais ricos são menos tributados e ficam mais ricos, os indivíduos mais pobres são mais tributados e ficam mais pobres.

¹²²⁹ Art. 3º Ficam isentos do imposto de renda: [*\(Produção de efeito\)*](#)
I - os ganhos líquidos auferidos por pessoa física em operações no mercado à vista de ações nas bolsas de valores e em operações com ouro ativo financeiro cujo valor das alienações, realizadas em cada mês, seja igual ou inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), para o conjunto de ações e para o ouro ativo financeiro respectivamente;

¹²³⁰ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Grandes Números do IRPF 2008-2023*, 2023.

4.3.4.4 Deduções referentes a despesas médicas e/ou educacionais

O enfraquecimento da progressividade e a erosão da base de cálculo do IRPF, que se verificou nos últimos anos, não têm origem somente nas isenções (por exemplo, distribuição de dividendos e rendimentos de LCI) e tratamentos tributários diferenciados (por exemplo, alíquotas fixas para JCP e fundos de investimentos), mas também nas hipóteses de dedução ou exclusão da base de cálculo autorizadas por lei.

Realmente, de acordo com dados da RFB, as deduções da base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Física cresceram aproximadamente 250% entre 2008 e 2023, saltando de R\$ 173 bilhões (2008) para R\$ 606 bilhões reais (2023)¹²³¹. Além de seu impacto financeiro, as deduções repercutem na maior ou menor progressividade do imposto e no seu impacto redistributivo.

Como já mencionado, exclusões da base de cálculo do imposto de renda provocam distorções na alocação da carga tributária, diminuindo o caráter progressivo do tributo (porque reduzem ônus tributário que deve incidir sobre contribuintes mais abastados), além de implicar em gasto tributário para o Estado, que é equivalente à economia do imposto para o contribuinte¹²³².

Subtraindo-se o valor referente ao desconto concedido aos contribuintes que utilizam o modelo de declaração de IRPF simplificado, as deduções referentes à educação e saúde atingiram o equivalente a 40% do total das deduções do Imposto de Renda Pessoa Física em 2023¹²³³.

Embora a Lei 9250/95 elenque outras importantes espécies de dedução da base de cálculo do IRPF (contribuição previdenciária paga pelo contribuinte, pensão alimentícia etc.¹²³⁴), o valor dos recursos envolvidos com despesas médicas e educação e seu caráter regressivo justificam uma breve análise do tema.

¹²³¹ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Grandes Números do IRPF 2008-2023*, 2023.

¹²³² LAVEZ, Raphael Assef. *Progressividade no Imposto sobre a Renda: capacidade contributiva, desigualdade e direitos fundamentais*. São Paulo: IBDT, 2020, p.204/206.

¹²³³ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Grandes Números do IRPF 2008-2023*, 2023.

¹²³⁴ Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

I - de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;

II - das deduções relativas:

d) às contribuições para a Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

f) às importâncias pagas a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão judicial, inclusive a prestação de alimentos provisionais, de acordo homologado judicialmente, ou de escritura pública a que se refere o [art. 1.124-A da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973](#) - Código de Processo Civil;

A previsão de dedução de despesas médicas e com instrução da base de cálculo do imposto de renda pessoa física encontra-se plasmada no artigo 8º, II, “a” e “b”, da Lei 9250/95. As despesas referentes aos gastos com educação encontram-se limitadas a custos específicos e valores determinados. Os gastos com saúde, por sua vez, embora possuam limitações quanto a determinadas atividades, não possuem limitações quanto ao valor. Em suma: enquanto os gastos com educação estão sujeitos a um limite máximo, os gastos com saúde não possuem limitação de valor¹²³⁵.

Em razão do já mencionado limite financeiro estabelecido legalmente para a dedução das despesas com educação da base de cálculo do imposto de renda, diversos contribuintes têm ajuizado demandas buscando a declaração de inconstitucionalidade dos limites para gastos com a educação previstos pelo artigo 8º da Lei 9250/95. Existe, inclusive, uma ADI proposta pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil discutindo o tema (ADI nº 4.927).

O STF tem seguido linha parecida com aquela utilizada para rechaçar pretensões de correção da tabela do imposto de renda, consignando que não cabe ao Poder Judiciário ampliar os limites já estabelecidos em lei para a dedução, da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Física, de gastos com educação. Na visão do STF, não é autorizado ao judiciário estabelecer isenções tributárias, redução de impostos ou deduções, não previstas em lei, ante a impossibilidade de atuar como legislador positivo¹²³⁶.

As pretensões dos contribuintes encontram-se alicerçadas em três principais fundamentos: a) os gastos com educação são decréscimos patrimoniais, não estando abarcados pelo fato gerador do imposto de renda; b) o estabelecimento de limites para deduções violaria a capacidade contributiva; c) o direito à educação é um direito fundamental, que não se encontra garantido adequadamente pelo Estado.

O primeiro e o segundo argumentos precisam ser analisados em conexão com o conceito de renda, com o princípio da capacidade contributiva e com a ideia de mínimo existencial, os

¹²³⁵ Art. 8º

II - das deduções relativas:

a) aos pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitalares, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias;

b) a pagamentos de despesas com instrução do contribuinte e de seus dependentes, efetuados a estabelecimentos de ensino, relativamente à educação infantil, compreendendo as creches e as pré-escolas; ao ensino fundamental; ao ensino médio; à educação superior, compreendendo os cursos de graduação e de pós-graduação (mestrado, doutorado e especialização); e à educação profissional, compreendendo o ensino técnico e o tecnológico, até o limite anual individual de: 10. R\$ 3.561,50 (três mil, quinhentos e sessenta e um reais e cinquenta centavos), a partir do ano-calendário de 2015;

¹²³⁶ RE 984427 AgR, Rel. Min. Alexandre de Moraes, 1ª Turma, DJe 17.5.2018. No mesmo sentido, conferir: ARE 1.149.306, rel. Min. Celso de Mello, de 6/11/2018; RE 984.430-AgR, rel. Min. EDSON FACHIN, 2ª Turma, DJe de 8/8/2017; ARE 963.412-AgR, rel. Min. GILMAR MENDES, 2ª Turma, DJe de 7/2/2017.

quais fazem parte e devem orientar a tributação no âmbito do Sistema Tributário Nacional.

Quanto ao conceito de renda, a leitura combinada da Constituição Federal de 1988 (art. 153, III, CF/88) e do CTN (art. 43, I e II do CTN) revela que o Sistema Tributário Brasileiro resolveu encampar as duas principais teorias acerca do conceito de renda existentes.

O artigo 43, I, do CTN estabelece que fato gerador do IRPF é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica do produto do trabalho, do capital ou de ambos (teoria da renda-produto). O artigo 43, II, do CTN, por sua vez, prescreve como fato gerador do IRPF a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de proventos de qualquer natureza, que devem ser entendidos como os acréscimos patrimoniais não compreendidos como produto do trabalho/capital (teoria da renda-acréscimo patrimonial)¹²³⁷.

Dessa forma, é possível afirmar que o imposto grava não apenas os acréscimos patrimoniais identificados pela concepção da teoria renda-produto, mas também aqueles que não se vinculam às fontes produtivas do trabalho e do capital, que podem ser relacionados à teoria da renda-acréscimo¹²³⁸.

Nessa ordem de ideias, um primeiro ponto que deve ser frisado diz respeito ao fato gerador do imposto de renda eleito pelo legislador, qual seja: acréscimo patrimonial. De fato, muitos dos defensores da dedução integral das despesas, com educação e saúde, da base de cálculo do IRPF olvidam que o fato gerador do imposto de renda é o acréscimo patrimonial, e não o saldo positivo entre receitas e despesas. A utilização de recursos para gastos com saúde ou educação não faz desaparecer o acréscimo patrimonial que os antecedeu. Pensar diferente levaria à tributação apenas do saldo entre receitas e despesas. Não foi essa a intenção do constituinte/legislador.

Esse entendimento equivocado parte, muitas vezes, de uma leitura errônea dos conceitos de renda líquida objetiva e subjetiva. Na visão de Klaus Tipke e Joachim Lang, a base de cálculo do imposto de renda é a renda disponível do contribuinte, que é composta pela renda bruta, deduzidas as despesas necessárias para a realização da atividade profissional (renda líquida objetiva) e os gastos para a manutenção do mínimo vital necessário a uma existência digna para

¹²³⁷ Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior

¹²³⁸ No mesmo sentido, conferir: LAVEZ, Raphael Assef. *Progressividade no Imposto sobre a Renda: capacidade contributiva, desigualdade e direitos fundamentais*. São Paulo: IBDT, 2020, p.176 e PAULA, Fernanda de. *A tributação da herança sob um enfoque de justiça: considerações e propostas para um correto aproveitamento tributário das heranças nos sistemas do ITCMD e do IRPF*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 128/129.

si e para os familiares (renda líquida subjetiva)¹²³⁹.

Como bem observa Ricardo Lodi Ribeiro, o acréscimo patrimonial relacionado ao fato gerador do imposto de renda equivale à renda líquida, que, no âmbito da pessoa física, traduz-se nos rendimentos brutos dos contribuintes que superem o mínimo existencial necessário a prover subsistência digna do contribuinte e de sua família.¹²⁴⁰ Em suma: o acréscimo patrimonial ou renda líquida subjetiva que permite a incidência do imposto de renda consiste na renda bruta que supera o mínimo existencial.

Superado o argumento de que os gastos com educação não fazem parte da renda tributável, cabe analisar o argumento de que essas despesas devem ser integralmente deduzidas da base de cálculo do imposto de renda, sob pena de violação à capacidade contributiva.

Segundo observa Raphael Assef Lavez, afirmar que o direito à dedução integral de despesas de educação se fundamenta na capacidade contributiva implica considerar que tais gastos fazem parte das necessidades vitais do contribuinte (mínimo existencial)¹²⁴¹.

Nesse ponto, em primeiro lugar, cabe destacar a existência de um limite de isenção de imposto de renda aplicável a todos os contribuintes, conforme já mencionado nessa pesquisa. Somente a partir desse limite (hoje fixado em R\$ 2.259,20), incide a tabela progressiva do IRPF. Dentro desse contexto, parece que a não tributação desses valores atende ao mínimo existencial, especialmente quando se percebe que esse limite supera o valor do salário mínimo nacional, atualmente fixado em R\$ 1.412,00.

Decerto, Pedro Manuel Herrera Molina entende que a fixação do mínimo existencial deve guardar coerência com os valores considerados pelo Estado como necessários e suficientes para a garantia de uma vida mínima digna, podendo se utilizar como referência o valor do salário mínimo ou o valor utilizado como base para os pagamentos de previdência social¹²⁴².

Demonstrado que o Sistema Tributário Brasileiro não tributa o mínimo existencial, em virtude da faixa de isenção do IRPF ser superior ao salário mínimo, impõe-se analisar se os limites à dedução com educação colidem ou não com o direito fundamental à educação.

Não se nega que o direito à educação é um direito fundamental, que tem essencial

¹²³⁹ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito Tributário. V. I.* 18ª ed. Tradução: Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, p. 487.

¹²⁴⁰ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Tributos: teoria geral e espécies*. Niterói: Impetus, 2013, p. 98. No mesmo sentido, Pedro Manuel Herrera Molina aduz que a riqueza disponível começa quando se superam as somas imprescindíveis para uma existência digna (mínimo existencial). HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Capacidad Económica y Sistema Fiscal: Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*. Madri: Marcial Pons, 1998, p. 144.

¹²⁴¹ LAVEZ, Raphael Assef. *Progressividade no Imposto sobre a Renda: capacidade contributiva, desigualdade e direitos fundamentais*. São Paulo: IBDT, 2020, p.198.

¹²⁴² HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Capacidad Económica y Sistema Fiscal: Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*. Madri: Marcial Pons, 1998, p. 144

relevância na formação do cidadão e no preparo para o mercado de trabalho (art. 205 CF/88). A fim de cumprir os mandamentos constitucionais relacionados à educação, União, Estados e Municípios mantêm um amplo sistema de prestação educacional a cargo dos entes públicos (art. 208 da CF/88), que se encontra à disposição dos indivíduos. Muito embora tal sistema possua deficiências, não se pode alegar que o Estado Brasileiro não garante o direito à educação aos seus cidadãos.

Nesse cenário, alegar que a dedução limitada com gastos educacionais viola o direito fundamental à educação é colmatar de forma inadequada esse direito. Não existe mandamento constitucional que obrigue o Estado a arcar com os custos de colégios particulares, cursos de idiomas, esportes etc. Essa ideia, aliás, contraria o arcabouço constitucional, especialmente no que tange ao dever de construir uma sociedade livre, justa e solidária, pois implica a concessão de um subsídio estatal em favor de determinados indivíduos, acentuando as desigualdades e tornando a igualdade equitativa de oportunidades um objetivo ainda mais distante.

Por certo, consoante observa Cristiane Miranda Botelho, o pleno e integral abatimento dos gastos educacionais irá gerar um benefício que será desfrutado sobretudo pelas classes mais ricas, que dispõem de condições financeiras para proporcionar as melhores escolas para seus filhos¹²⁴³.

Segundo a autora, esse benefício irá aprofundar a desigualdade de oportunidades entre aqueles que possuem recursos para custear escolas privadas e aqueles que não possuem recursos para tanto¹²⁴⁴. Além disso, esse tipo de pretensão colide frontalmente com as ideias que dão suporte teórico ao presente trabalho (teoria de justiça de John Rawls), que enxergam a igualdade efetiva de oportunidades como algo fundamental para a construção de instituições sociais básicas justas.

A limitação de gastos com educação não é exclusividade brasileira. Alemanha e EUA, por exemplo, possuem dispositivos legais que autorizam a dedução desses gastos da base do imposto de renda, desde que respeitados certos limites¹²⁴⁵. A OCDE, por sua vez, recomenda que o sistema de alívio fiscal para gastos relacionados à educação seja concedido por intermédio de créditos tributários (*tax credit*) direcionado a todos os contribuintes, ao invés de se oferecer

¹²⁴³ BOTELHO, Cristiane Miranda. *O princípio da capacidade econômica no imposto de renda das pessoas físicas: tributação dos lucros, dividendos e transferências fiscais*. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito, 2020, p. 280.

¹²⁴⁴ Ibidem.

¹²⁴⁵ Ibidem.

ou estipular uma dedução da base de cálculo do imposto¹²⁴⁶.

A ideia é que um crédito tributário fixo e igualitário concedido a todos os contribuintes beneficia proporcionalmente mais os mais pobres, ao contrário dos sistemas de deduções da base de cálculo, como adotado no Brasil, que acaba beneficiando proporcionalmente os contribuintes mais ricos¹²⁴⁷.

Assim como ocorre com as deduções relacionadas aos gastos com educação, as despesas médico-hospitalares declaradas no IRPF também importam em redução da base de cálculo do tributo, repercutindo na redução da progressividade do IRPF, porque reduz a base de cálculo do imposto, e na desigualdade, porque beneficia os indivíduos mais ricos.

No entanto, ao contrário dos gastos tributários relacionados às despesas com educação, que têm se mantido estáveis nos últimos anos, sobretudo em razão de serem limitados legalmente a um determinado valor, os valores relacionados às deduções com despesas médicas, que não possuem limitações em termos de valor, têm sofrido substancial aumento.

Realmente, dados da RFB indicam que as deduções com despesas médicas hospitalares saltaram de R\$ 33,5 bilhões, em 2008, para R\$ 138 bilhões de reais, em 2023. Em termos percentuais, essa variação correspondeu a um aumento de aproximadamente 320%¹²⁴⁸.

Em razão da legislação do IRPF não estabelecer limite financeiro para a dedução de gastos relacionados a despesas médico-hospitalares (art. 8º, II, “a”, da Lei 9250/95), o tema não tem despertado o mesmo interesse (doutrinário e jurisprudencial) que as discussões envolvendo a dedução limitada com gastos relacionados à educação.

Todavia, uma análise detalhada dos valores envolvidos e dos principais beneficiários desse benefício fiscal demonstra que a inexistência de limites para deduções com gastos de saúde é uma questão que merece maior reflexão.

Em primeiro lugar, porque a simples comparação entre o valor referente às despesas médicas, em 2022, que atingiu a cifra de R\$ 138 bilhões¹²⁴⁹, e o orçamento do Ministério da Saúde para o mesmo ano, que ficou em torno de R\$ 166 bilhões¹²⁵⁰ demonstra a magnitude dos recursos envolvidos e a necessidade de reflexões sobre legitimidade, constitucionalidade e a conveniência da manutenção do benefício fiscal nos termos atuais.

¹²⁴⁶ IPEA. *O sistema tributário dos países da OCDE e as principais recomendações da entidade: fornecendo parâmetros para a reforma tributária no Brasil*. Nota técnica nº 54 da Diretoria de Estudos e Relações Econômicas e Políticas Internacionais, 2022, p. 6.

¹²⁴⁷ Ibidem.

¹²⁴⁸ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Grandes Números do IRPF 2008-2023*, 2023.

¹²⁴⁹ Ibidem.

¹²⁵⁰ CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO. *Portal da Transparência. Ministério da Saúde*. <https://portaldatransparencia.gov.br/orgaos-superiores/36000?ano=2022>

Em segundo lugar, porque esse benefício fiscal somente é usufruído por uma pequena parcela da população, em regra, os indivíduos mais abastados. Nessa linha, é possível afirmar que se trata de um benefício fiscal discriminatório e regressivo¹²⁵¹.

Como bem observa Cleucio Santos Nunes, a utilização de serviços médicos de saúde privada é uma opção apenas para as camadas mais abastadas da população brasileira, que podem pagar por esse serviço e se valer da dedução de tais despesas quando da apresentação da declaração do IRPF. Os indivíduos mais pobres, em regra, não possuem plano de saúde, ficando, por falta de opção, sujeitos ao tratamento de saúde na rede pública, razão pela qual não possuem despesas médicas para abatimento no IRPF¹²⁵².

Ao permitir que os indivíduos mais abastados realizem abatimentos integrais de suas despesas médicas da base de cálculo do IRPF, o sistema tributário acaba por fortalecer uma situação de desigualdade vertical, onerando proporcionalmente os mais pobres, que precisam utilizar serviços de saúde pública e não possuem despesas médicas a deduzir¹²⁵³.

Informações da RFB têm apontado que as deduções com despesas médicas têm crescido ano após ano e se mostram bastante concentradas nos estratos de renda mais elevados. A título de exemplo, para as declarações de IRPF de 2022, os 10% mais ricos concentraram 37% das deduções referentes às despesas médicas, enquanto o 1% mais rico concentrou 22% dessas deduções¹²⁵⁴.

Em terceiro lugar, porque a dedução ilimitada de despesas médicas da base de cálculo do imposto de renda retira recursos financeiros da União e atrapalha a gestão pública dos serviços de saúde. Com efeito, os recursos financeiros que deixam de ingressar nos cofres públicos poderiam ser direcionados para as ações e escolhas prioritárias de saúde eleitas pelo gestor público, como consolidar a proposta de universalização e integralidade da cobertura de ações e serviços prestados pelo SUS¹²⁵⁵, por exemplo. Por outro lado, a dedução ilimitada de gastos com saúde da base de cálculo do imposto de renda, além de retirar recursos do orçamento público, acaba por direcionar valores para ações privadas de saúde, que, por vezes, podem se relacionar com questões não prioritárias, como cirurgias ou tratamentos meramente estéticos.

Acerca do tema, Pedro Manuel Herrera Molina destaca dois problemas já ventilados

¹²⁵¹ SILVEIRA, Fernando Gaiger; FERNANDES, Rodrigo Cardoso; PASSOS, Luana. *Benefícios fiscais do imposto sobre a renda da pessoa física e seus impactos redistributivos. Nota técnica. n. 57. Diretoria de Estudos e Políticas Sociais*. Brasília: IPEA, 2019.

¹²⁵² NUNES, Cleucio Santos. *Justiça Tributária*. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 322

¹²⁵³ Ibidem.

¹²⁵⁴ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Relatório da Distribuição Pessoal da Renda e da Riqueza da População Brasileira*. Dados do IRPF 2021 e 2022. Publicação dezembro 2023, p. 8.

¹²⁵⁵ OCKÉ-REIS, Carlos Octávio. *Avaliação do gasto tributário em saúde: o caso das despesas médicas do imposto de renda da pessoa física (IRPF). Texto para discussão n° 2712*. Brasília: IPEA, 2021, p. 10.

linhas acima: a) a dificuldade de se separar prestações efetivamente essenciais daquelas consideradas de luxo; b) a discriminação entre os sujeitos que podem ter acesso aos serviços privados de saúde, com possibilidade de dedução de seus gastos do imposto de renda, e aqueles que não podem ter acesso aos serviços privados de saúde, que nada poderão abater do imposto de renda¹²⁵⁶.

Embora se possa admitir a validade de algum benefício ou crédito para gastos limitados relacionados a despesas médicas, a possibilidade de dedução integral dessas despesas da base do IRPF tem servido, na verdade, para enfraquecer a progressividade do IRPF e acentuar desigualdades.

Os argumentos utilizados para rechaçar a pretensão de dedução integral com gastos de educação da base de cálculo do IRPF também se aplicam às deduções com gastos referentes a despesas médicas. O conceito de renda adotado pelo Sistema Tributário Brasileiro não autoriza deduções com saúde de sua base de cálculo, tampouco é possível extrair tal direito da capacidade contributiva ou do mínimo existencial.

Uma vez mais, é importante destacar que diversos países concedem benefícios fiscais para saúde através de créditos tributários fixos e igualitários, que são concedidos a todos os contribuintes. A exemplo dos gastos com educação, a OCDE recomenda que o sistema de alívio fiscal para gastos com saúde seja concedido por intermédio de créditos tributários (*tax credit*), no lugar de dedução da base de cálculo do imposto. Por certo, um crédito tributário fixo e igualitário concedido a todos os contribuintes acaba beneficiando proporcionalmente mais os mais pobres¹²⁵⁷.

4.4 O caráter redistributivo do Imposto de Renda brasileiro

Já foi mencionado em capítulo anterior desse trabalho que as normas tributárias podem ser utilizadas como instrumentos a serviço de políticas públicas voltadas para a justiça distributiva, arrecadando recursos para gastos sociais voltados aos mais pobres, bem como promovendo a desconcentração de renda e riqueza que se encontram excessivamente acumuladas nas mãos dos mais ricos.

Nessa ordem de ideias, a incidência progressiva da tributação sobre a renda deveria ocupar papel fundamental, como fonte de recursos para o financiamento de atividades estatais

¹²⁵⁶ HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Capacidad Económica y Sistema Fiscal: Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*. Madri: Marcial Pons, 1998, p. 296.

¹²⁵⁷ IPEA. *O sistema tributário dos países da OCDE e as principais recomendações da entidade: fornecendo parâmetros para a reforma tributária no Brasil*. Nota técnica nº 54 da Diretoria de Estudos e Relações Econômicas e Políticas Internacionais, 2022, p. 6.

e instrumento para reduzir concentrações de renda e riqueza existentes antes e depois da incidência dos impostos.

Infelizmente, o desenho e a estrutura atual do IRPF têm repercutido em um baixíssimo efeito redistributivo do aludido tributo. Com efeito, conforme já mencionado em outras seções dessa pesquisa, enquanto as políticas públicas de transferências monetárias (pensões, bolsa família, benefício de prestação continuada etc.) têm respondido por uma redução na desigualdade refletida no índice Gini, a redução da desigualdade por intermédio da tributação tem caminhado em sentido contrário.

De acordo com Theo Ribas Palomo e Fernando Gaiger Silveira, o efeito redistributivo do IRPF é bastante reduzido, sobretudo em razão da sua baixa representatividade em termos de arrecadação. Em razão disso, o IRPF não é capaz de compensar o efeito regressivo produzido pela tributação indireta¹²⁵⁸.

Esses dados têm levado pesquisadores a concluir que, enquanto o gasto público tem impacto redistributivo expressivo, o sistema tributário é levemente regressivo. Os pequenos ganhos redistributivos obtidos com a tributação direta são perdidos pelos efeitos concentradores dos impostos indiretos¹²⁵⁹.

Muito embora o gasto público também tenha mais relevância na redução das desigualdades entre os países europeus, os tributos diretos têm muito menos importância na redução das desigualdades na América Latina e Brasil do que na Europa.

De acordo Edwin Goñi Pacchioni, Humberto López e Luis Servén a tributação direta reduz, em média, o índice Gini 5 vezes mais nos países europeus do que nos países latino-americanos¹²⁶⁰. Segundo os autores, esse diagnóstico está relacionado às seguintes causas: a) volume reduzido de arrecadação tributária; b) baixas alíquotas sobre a tributação da renda e regressividade das alíquotas no topo das rendas; c) bases de cálculo dos tributos reduzidas através de evasão, isenções, deduções ou benefícios fiscais¹²⁶¹.

Embora as causas mencionadas acima também sejam encontradas em outros países latino-americanos, os dados comparativos entre América Latina (incluindo Brasil) e Europa e as conclusões apresentadas pelos autores demonstram que a tributação pode sim ter um papel

¹²⁵⁸ PALOMO, Theo Ribas; SILVEIRA, Fernando Gaiger. *The Brazilian state's redistributive role: changes and persistence at the beginning of the 21st century*. Discussion paper nº 275. Brasília: Ipea, 2023, p. 10.

¹²⁵⁹ SILVEIRA, Fernando Gaiger [et al]. *Previdência e assistências sociais, auxílios laborais e tributos: características redistributivas do Estado brasileiro no século XX*. Working Paper nº 07. MADE - Centro de Pesquisa em Macroeconomia das Desigualdades, p. 39.

¹²⁶⁰ PACCHIONI, Edwin Goni; LOPEZ, Humberto; SERVÉN, Luis. *Fiscal Redistribution and Income Inequality in Latin America*. World Bank. Policy Research Working Paper No. 4487, 2008, p. 6.

¹²⁶¹ Ibidem, p. 8/15.

mais importante na redução das desigualdades, seja através de uma maior arrecadação de recursos para o gasto público e/ou através de um papel redistributivo mais direto através da redução do Gini pós tributos diretos.

A despeito do Gini ser um índice que não captura as parcelas de rendas apropriadas pelos estratos sociais, como já dito, sua utilização para avaliar o caráter redistributivo dos sistemas tributários não pode ser menosprezada. Decerto, examinar os efeitos da tributação sobre o Gini é um importante instrumento para avaliar como um sistema tributário contribui ou não para reduzir desigualdades em determinada sociedade.

Sem elucubrar sobre o papel regressivo dos impostos indiretos sobre a desigualdade, cuja análise faz parte de outro capítulo dessa pesquisa, importa verificar aqui o papel redistributivo dos tributos diretos sobre o Gini, em especial o imposto de renda, que é o imposto objeto de análise nesse capítulo.

Estudo do IPEA revela que os impostos diretos produzem uma pequena redução no Gini. Com efeito, enquanto no estágio da *renda bruta* o Gini é de 0,567, no estágio seguinte, que é a *renda disponível* (renda bruta menos os impostos diretos), o Gini é de 0,557¹²⁶², ou seja, uma redução de aproximadamente 1,8%¹²⁶³. De todo modo, na linha mencionada acima, a média de redução do Gini pós-impostos diretos para os países europeus é de 5%.

Embora o impacto dos impostos diretos sobre o Gini seja modesto como um todo, não se pode desconsiderar que a representatividade e o desenho de diferentes tributos diretos têm repercussão e importância distintas. Por exemplo, o imposto de renda pessoa física, no Brasil, mesmo com todas as mazelas apontadas nas seções anteriores, tem sido reconhecido como um imposto com efeitos redistributivos, porque produz um impacto maior de redução sobre o índice Gini do que sobre as rendas. Por outro lado, IPVA e IPTU reduzem proporcionalmente mais as rendas do que o índice Gini, sendo caracterizados, por conseguinte, como tributos concentradores ou não redistributivos¹²⁶⁴.

A participação do IRPF sobre os estratos de renda é algo que merece menção. Se por um lado a presente pesquisa constatou que o aludido imposto é progressivo até determinada faixa de renda, a partir da qual as alíquotas passam a ser regressivas, não se pode deixar de

¹²⁶² PALOMO, Theo Ribas; SILVEIRA, Fernando Gaiger. *The Brazilian state's redistributive role: changes and persistence at the beginning of the 21st century*. Discussion paper nº 275. Brasília: Ipea, 2023, p. 14. Em sentido bastante parecido, apurou-se uma variação do Gini de 0,568 (renda bruta) para 0,557 (renda disponível). Nesse sentido, conferir: SILVEIRA, Fernando Gaiger. et al. *Previdência e assistências sociais, auxílios laborais e tributos: características redistributivas do Estado brasileiro no século XX*. Working Paper nº 07. MADE - Centro de Pesquisa em Macroeconomia das Desigualdades, 2022, p. 34

¹²⁶³ Nesse ponto, cabe recordar, que esse número leva em conta IRPF e os demais tributos diretos (IPTU, IPVA, ITR, ITCMD e ITBI), os quais produzem efeito praticamente nulo sobre o Gini

¹²⁶⁴ SILVEIRA, 2022, op. cit., p. 36.

registrar que a tributação sobre a renda, no Brasil, tem quase 80% da sua arrecadação custeada pelos indivíduos que pertencem ao grupo das 10% maiores rendas do país. Em razão desse fato, alguns pesquisadores afirmam que o imposto de renda produz efeitos progressivos¹²⁶⁵, quando se observa o impacto do tributo sobre a renda das famílias.

Nada obstante, como já dito, as alíquotas do IRPF passam a ser regressivas à medida que se avança em direção ao topo das 5% maiores rendas. Esse é um dos pontos que faz com que o imposto de renda tenha menor impacto redistributivo do que poderia ter. A título de exemplo desse problema, cabe citar que o 1% mais rico paga proporcionalmente menos tributo do que o grupo que se encontra imediatamente abaixo no estrato de renda, qual seja: o 9% mais rico¹²⁶⁶. Nesse contexto, é possível afirmar que, para o topo dos estratos de renda, IR perde seu impacto redistributivo.

A baixa representatividade do IRPF brasileiro (Brasil – 2,98% do PIB x Média da OCDE – 8,19% do PIB), o enfraquecimento da progressividade, quando se caminha em direção às maiores rendas, as isenções e a tributação diferenciada das rendas de capital acabam por refletir em um menor impacto redistributivo do imposto de renda e sua possibilidade de produzir maiores reduções sobre o Gini¹²⁶⁷.

Parece evidente, portanto, que os problemas ou deficiências do imposto de renda apontadas na presente pesquisa aparecem intimamente conectadas também com modesto impacto redistributivo apresentado atualmente pelo imposto de renda.

Nesse mesmo sentido, Theo Ribas Palomo e Fernando Gaiger Silveira afirmam que existem várias oportunidades de alterações no IRPF no sentido de conferir maior progressividade e caráter redistributivo ao aludido tributo, por exemplo, através do aumento das alíquotas marginais máximas, revogação da isenção de IR sobre dividendos e alterações nas deduções com despesas de educação e saúde¹²⁶⁸.

Segundo os autores, o aumento da participação do IR na renda final para 5%, acompanhado, por exemplo, de um aumento do bolsa família poderia provocar uma redução de 7% no índice Gini¹²⁶⁹.

¹²⁶⁵ PALOMO; SILVEIRA, 2023, op. cit., p. 17.

¹²⁶⁶ SILVEIRA, et al., 2022, op. cit., p. 21.

¹²⁶⁷ SILVEIRA, Fernando Gaiger. et al. *Previdência e assistências sociais, auxílios laborais e tributos: características redistributivas do Estado brasileiro no século XX*. Working Paper nº 07. MADE - Centro de Pesquisa em Macroeconomia das Desigualdades, 2022, p. 37.

¹²⁶⁸ Ibidem, p. 19.

¹²⁶⁹ PALOMO, Theo Ribas; SILVEIRA, Fernando Gaiger. *The Brazilian state's redistributive role: changes and persistence at the beginning of the 21st century*. Discussion paper nº 275. Brasília: IPEA, 2023, p. 19.

A partir da realização de algumas simulações, Rodrigo Cardoso Fernandes, Luana Passos e Fernando Gaiger Silveira chegaram à conclusão de que a tributação progressiva de lucros e dividendos é a medida isolada que reduz de modo mais significativo o Gini (redução de 2,77%), além de aumentar em mais de 50% o efeito distributivo do IRPF. Por outro lado, de acordo com os autores, o fim da dedução das despesas médicas e com educação da base de cálculo do imposto de renda levaria a uma redução no índice de Gini de 2,02%¹²⁷⁰.

Conforme sustentam os autores, essas duas mudanças teriam efeitos redistributivos potencializados mediante alterações na estrutura das alíquotas do IRPF, com a introdução de alíquotas superiores a 27,5% para as rendas superiores¹²⁷¹. De todo modo, mesmo que mantida a estrutura atual de alíquotas do IRPF, somente essas duas mudanças teriam aptidão para promover uma redução de 4,79% no Gini, frente à redução de 1,78% produzida atualmente.

Na linha do que já foi apresentado no presente trabalho, o desenho atual do IRPF apresenta inúmeros problemas, os quais estão relacionados, inclusive, com o baixo efeito redistributivo do citado tributo. Parece claro, então, que mudanças no campo do IRPF são urgentes e imprescindíveis, de forma que o IRPF deixe de contribuir para a manutenção das desigualdades brasileiras, assumindo o papel tributário que lhe foi outorgado pela Constituição Federal, qual seja: um tributo geral, universal, progressivo e instrumental na redução das desigualdades e construção de uma sociedade livre, justa e solidária.

4.5 Fundamentos que justificam alterações no Imposto de Renda

4.5.1 Fundamentos econômicos

Como já exposto, um dos alicerces da política fiscal do modelo neoliberal de Estado baseia-se na diminuição de tributos sobre a renda e riqueza, com base, sobretudo, na teoria do *trickle-down* e na ideia de que a relação entre tributação e economia deve se pautar por neutralidade e eficiência. Nessa conjuntura, como já dito, a tributação progressiva foi bastante contestada, fato que acabou levando à redução da progressividade na tributação sobre as rendas do trabalho e à redução ou eliminação da tributação sobre as rendas do capital, a partir do final dos anos 1980.

Passados quase 50 anos de política fiscal neoliberal, o crescimento econômico

¹²⁷⁰ FERNANDES, Rodrigo Cardoso; PASSOS, Luana; SILVEIRA, Fernando Gaiger; *Benefícios fiscais do imposto sobre a renda da pessoa física e seus impactos redistributivos*. Nota técnica. n. 57. Diretoria de Estudos e Políticas Sociais. Brasília: IPEA, 2019, p. 20.

¹²⁷¹ Ibidem.

prometido não se concretizou. Além disso, a desigualdade teve crescimento substancial em diversos países. Nesse cenário, diversas publicações têm questionado as premissas da política fiscal neoliberal, sobretudo no âmbito das eventuais conexões entre tributação e economia.

Como explorado no capítulo anterior dessa pesquisa, estudos recentes têm demonstrado que as eventuais influências da tributação sobre o comportamento real dos indivíduos são muito menores do que sustentavam os teóricos neoliberais, com suporte na Teoria da Tributação Ótima. Além disso, vários estudos também apontam que essas respostas comportamentais não são imutáveis, dependem de diversos fatores e são passíveis de mitigação, a depender de brechas ou opções que o sistema tributária oferece.

A não tributação das rendas do capital, sob o fundamento de essa tributação poderia interferir nas escolhas entre poupança, trabalho e lazer também não encontra respaldo em evidências empíricas. Ao contrário, estudos recentes demonstram que a tributação desses rendimentos colabora para uma economia mais eficiente, além de servir como instrumento para uma tributação redistributiva.

Essas evidências e resultados ratificam as ideias em favor de uma maior progressividade tributária do imposto de renda pessoa física, bem como indicam que as alíquotas máximas sobre os indivíduos mais abastados poderiam ser substancialmente maiores. Se existe espaço para aumento de alíquotas em países com alíquotas marginais máximas muito superiores, mais espaço existe para aumento das alíquotas no Brasil, onde as alíquotas máximas do imposto de renda pessoa física são bastante modestas e o imposto possui representatividade bastante acanhada.

Nessa linha, estudo produzido pelo IPEA, em 2022, indica que, para seguir o desenho dos países de economia avançada e as recomendações da OCDE na tributação sobre a renda, o Brasil precisaria, dentre outras iniciativas, de aumentar a alíquota máxima do imposto de renda sobre as rendas do trabalho para algo entre 40% e 45%¹²⁷².

Em estudo que busca estimar a alíquota ótima do IRPF no Brasil, Fábio Ávila de Castro, chega à conclusão de que a alíquota marginal máxima ótima para o topo das rendas ficaria entre 38% e 64%¹²⁷³. Em linha parecida, Nelson Leitão Paes afirma que a alíquota ótima para a tributação sobre a renda do trabalho, para os indivíduos de renda mais elevada, deveria ficar

¹²⁷² IPEA. *O sistema tributário dos países da OCDE e as principais recomendações da entidade: fornecendo parâmetros para a reforma tributária no Brasil*. Nota técnica nº 54 da Diretoria de Estudos e Relações Econômicas e Políticas Internacionais, 2022, p. 6.

¹²⁷³ CASTRO, Fábio Ávila. *Ensaio em tributação da renda da pessoa física no Brasil*. Tese de Doutorado em Economia. Universidade de Brasília, Brasília, DF, 2020, p. 216/217.

entre 35% e 68%¹²⁷⁴.

Por óbvio, seguindo a linha já exposta acima, mudanças nas alíquotas do imposto de renda devem ser precedidas de alterações que eliminem brechas ou oportunidades de respostas comportamentais dos contribuintes para se blindar das mudanças fiscais, através de diferimentos, deduções da base de cálculo e tratamento favorável a determinados tipos de rendimentos¹²⁷⁵.

Consoante foi exposto, atualmente, o Brasil possui uma enormidade de situações de tratamento privilegiado conferido a rendas oriundas de capital, que englobam isenção total, alíquotas regressivas, alíquotas proporcionais e /ou inferiores às alíquotas progressivas da tabela do IRPF. Em muitos casos, o tratamento diferenciado conferido às rendas decorrentes do capital tem levado a planejamentos tributários exclusivamente destinados a diminuir a carga tributária do contribuinte.

Nessa linha, Thomas Piketty e Emmanuel Saez advertem que qualquer diferença entre o rendimento do trabalho e o rendimento de capital poderá levar à evasão fiscal, porque muitos indivíduos podem decidir transferir seus fluxos de rendimentos decorrentes do trabalho (salário) para fluxos de rendimentos de capital (dividendos), sem nenhum custo e sem que a administração possa distingui-los¹²⁷⁶.

Vito Tanzi sustenta que as reformas que reduziram a tributação das rendas do capital, nos EUA, produziram um movimento por parte dos CEOs no sentido de manipular seus pacotes de remuneração total para que uma grande parte deles fosse classificada como renda oriunda de capital, em vez de salário, reduzindo assim suas taxas de impostos, por vezes abaixo dos trabalhadores médios de suas empresas¹²⁷⁷.

No mesmo sentido, Joseph Stiglitz destaca que, na prática, muitas vezes, é difícil distinguir entre rendimentos do trabalho e rendimentos de capital, especialmente para trabalhadores independentes ou autônomos. Nesse ambiente, segundo o autor, diferenças entre a tributação da renda do trabalho e da renda do capital, em termos de alíquota, proporcionam incentivos para buscar a diminuição da tributação, através da conversão da renda do trabalho

¹²⁷⁴ PAES, Nelson Leitão. Tributação ótima das maiores rendas da pessoa física no Brasil: alíquotas e simulações para 2020. *Revista de Economia Contemporânea*: v. 28, 2024, p. 17.

¹²⁷⁵ Nesse sentido, conferir: PIKETTY, Thomas; SAEZ, Emmanuel; STANTCHEVA, Stefanie. Optimal Taxation of Top Incomes: A Tale of Three Elasticities. *American Economic Journal: Economic Policy* 6, (1): p. 230-271, 2014b, p. 268.

¹²⁷⁶ PIKETTY, Thomas; SAEZ, Emmanuel. *A Theory of Optimal Capital Taxation*. Working Paper N w17989. National Bureau Of Economic Research. Cambridge, 2012b, p 31

¹²⁷⁷ TANZI, Vito. *Termites Of The State: Why Complexity Leads to Inequality*. New York, NY: Cambridge University Press, 2018, p. 379

em renda do capital¹²⁷⁸.

A isenção total de imposto de renda sobre a distribuição de dividendos enquadra-se como uma luva nessas hipóteses, tendo ligação direta com a queda contínua dos rendimentos do trabalho em relação aos rendimentos do capital nas faixas de maior renda. Conforme observam Rodrigo Cardoso Fernandes, Bernardo Campolina e Fernando Gaiger Silveira, esses rendimentos escapam às alíquotas progressivas do IRPF, sujeitando-se a alíquotas moderadas ou se beneficiando de benefícios e isenções garantidas por lei para as rendas decorrentes de capital¹²⁷⁹. Segundo os citados autores, enquanto grande porção da renda do trabalho se concentra nos estratos inferiores de renda e patrimônio, a renda do capital apresenta trajetória inversa, com altíssima concentração entre os indivíduos do topo da pirâmide econômica¹²⁸⁰. Decerto, conforme foi demonstrado no presente trabalho, mais de 50% da renda oriunda de rendimentos de capital é direcionada aos mais ricos.

Em termos de arrecadação, como já dito, o IRPF ocupa posição modestíssima, com uma participação que não chega sequer a 3% do PIB. Pensar em um aumento de arrecadação para algo em torno de 4% do PIB não parece absurdo, especialmente quando se levam em conta as baixas alíquotas, isenções, reduções da base de cálculo e tributação diferenciada dos rendimentos decorrentes de capital, assim como os percentuais que os outros países arrecadam com o imposto de renda pessoa física.

Para se ter uma ideia dos valores envolvidos, alcançar 4% do PIB de com o IRPF equivale a arrecadar aproximadamente R\$ 400 bilhões de reais, levando-se em conta o PIB brasileiro de 2023 (R\$ 10,9 trilhões de reais)¹²⁸¹. Esse percentual levaria a um acréscimo de mais R\$ 120 bilhões de arrecadação com o imposto de renda pessoa física.

Esses valores são realistas. Por exemplo, Fábio Goto e Manoel Pires estimam ser possível arrecadar somente com o retorno da tributação sobre dividendos (com uma alíquota linear de 20%), algo entre R\$ 50 e 70 bilhões por ano com o imposto de renda, levando-se em conta os dividendos distribuídos em 2019¹²⁸².

Em estudo mais recente, Mauro José Silva e Larissa Yuki Barbosa apresentam uma proposta, com base em estimativas para 2024, de tributação de 75% dos lucros e dividendos

¹²⁷⁸ STIGLITZ, Joseph. *Pareto Efficient Taxation and Expenditures: Pre- and Re-Distribution*. Working Paper No. W 23892, National Bureau Of Economic Research. Cambridge, USA. 2017, p. 47.

¹²⁷⁹ FERNANDES, Rodrigo Cardoso; CAMPOLINA, Bernardo; SILVEIRA, Fernando Gaiger. Impacto Distributivo do Imposto de Renda No Brasil. In: AFONSO, José Roberto (org.). *Tributação e desigualdade*. Belo Horizonte: Letramento: Casa do Direito: FGV Direito, 2017, p. 319.

¹²⁸⁰ Ibidem, p. 319.

¹²⁸¹ IBGE. PIB. Disponível me: <https://www.ibge.gov.br/explica/pib.php>

¹²⁸² GOTO, Fábio; PIRES, Manoel. A proposta de reforma do imposto de renda: diagnóstico e análise. In: PIRES, Manoel (org.). *Progressividade tributária e crescimento econômico*. Rio de Janeiro: FGV IBRE, 2022, p.130-131.

distribuídos, que, segundo os autores, poderia gerar um acréscimo de R\$ 160 bilhões de reais de arrecadação de imposto de renda pessoa física¹²⁸³.

A revogação do benefício fiscal conhecido como juros sobre capital próprio, a limitação da dedução dos gastos com saúde da base de cálculo do IRPF e a submissão da tributação de aplicações financeiras às mesmas alíquotas que são aplicadas aos rendimentos oriundos do trabalho podem acrescer um volume substancial de recursos a arrecadação do IRPF, tornando bastante plausível que se se consiga atingir o patamar acima mencionado.

Nada obstante, eventuais acréscimos arrecadatários não devem impactar a já elevada carga tributária brasileira, mas buscar reduzir a desigualdade e equacionar problemas de regressividade do desenho atual, como por exemplo, corrigir a tabela do IRPF e compensar eventual diminuição de alíquotas da tributação sobre o consumo e folha de pagamento¹²⁸⁴).

4.5.2 Fundamentos de filosofia política

Além de se justificar com base em questões de eficiência econômica, uma tributação bastante progressiva sobre a renda dos indivíduos também se impõe com base em fundamentos de justiça e/ou equidade que se encontram alicerçados em discussões travadas no âmbito da filosofia política.

Carlos Alexandre de Azevedo Campos, em análise acerca das interseções entre filosofia política e tributação, afirma que, a despeito da previsão constitucional, as muitas possibilidades de deduções, tributações diferenciadas e alíquotas reduzidas, isenções e um número pequeno de faixas de alíquotas têm colocado em xeque a progressividade do IRPF brasileiro, especialmente para os mais ricos, que suportam alíquotas efetivas extremamente baixas¹²⁸⁵.

Esse cenário, segundo Carlos Alexandre, é especialmente preocupante quando se leva em conta o quadro de grande desigualdade da sociedade brasileira e o desenho bastante regressivo do Sistema Tributário Nacional, o qual poderia ser atenuado através de um imposto de renda mais progressivo. Nesse contexto, o autor afirma que comunitaristas e liberais igualitários sustentariam a necessidade um imposto de renda bem mais progressivo do que é

¹²⁸³ SILVA, Mauro J; BARBOSA, Larissa Yuki I. G. Tributação sobre a Distribuição de Lucros e Dividendos: Estudo sobre os Modelos Aplicáveis e Análise do Caso Brasileiro. *Revista Direito Tributário Atual*, (56), 569–601, 2024, p. 585.

¹²⁸⁴ Art. 18 da EC 132/2023. O Poder Executivo deverá encaminhar ao Congresso Nacional: Parágrafo único. Eventual arrecadação adicional da União decorrente da aprovação da medida de que trata o inciso I do **caput** deste artigo poderá ser considerada como fonte de compensação para redução da tributação incidente sobre a folha de pagamentos e sobre o consumo de bens e serviços.

¹²⁸⁵ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. Filosofia Política e Tributação. *Revista Jurídica Luso-Brasileira*, Ano 10, N.º 2, p. 91-181. Universidade de Lisboa. Lisboa: Portugal, 2024, p. 157.

praticado atualmente no Brasil, enquanto utilitaristas defenderiam um tributo um pouco mais progressivo¹²⁸⁶.

Nesse ponto, cabe recordar que a presente pesquisa utiliza a teoria de justiça de John Rawls como referencial teórico no campo da filosofia política. Embora Rawls não tenha se dedicado a detalhar minuciosamente as características do sistema tributário que considerava ideal para sua teoria de justiça, cabe destacar que o autor manifestou, em algumas oportunidades, sua “preferência relativa” por um imposto proporcional sobre o consumo ao invés de um imposto progressivo sobre a renda¹²⁸⁷.

Essa “preferência relativa” de Rawls deve ser vista com bastante cautela e com ressalvas. Em primeiro lugar, porque deve ser levado em conta o fato de que a principal preocupação de Rawls, quando formulou sua teoria, era, naquele momento, desenvolver uma teoria da justiça que pudesse se contrapor à teoria dominante à época (utilitarismo), formulando princípios de justiça que pudessem ser objeto de uma escolha consensual na posição original.

Em segundo lugar, porque a preferência de Rawls por tributos sobre o consumo é relativa e não absoluta, não impedindo, por exemplo, a utilização de tributos bastante progressivos sobre a renda, quando se levam em conta outros fatores, sobretudo a injustiça das instituições existentes¹²⁸⁸.

Em “*Justiça como equidade: Uma Reformulação*”, a preferência de Rawls por um tributo proporcional sobre o consumo aparece ainda mais relativizada, com o autor elencando a taxa progressiva sobre a renda como um dos tipos de tributação por meio do qual é possível preservar a justiça econômica e social de fundo.

Parece, então, que Rawls enxerga a tributação progressiva sobre a renda como um instrumento para a garantia da justiça econômica e social de fundo ao longo do tempo, de forma a evitar acumulações de renda e riqueza incompatíveis com o valor equitativo das liberdades políticas e com a igualdade equitativa de oportunidades¹²⁸⁹.

Com base em determinadas passagens de “*Justiça como equidade: Uma Reformulação*”, Linda Sugin afirma que a propensão inicial de Rawls por um imposto sobre o consumo enfraqueceu. Na verdade, segundo a autora, Rawls, no contexto da abstração da sua teoria de justiça na posição original, não endossa definitivamente qualquer base ou graduação

¹²⁸⁶ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. Filosofia Política e Tributação. Revista Jurídica Luso-Brasileira, Ano 10, N.º 2, p. 91-181. Universidade de Lisboa. Lisboa: Portugal, 2024, p. 157.

¹²⁸⁷ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 347.

¹²⁸⁸ Ibidem, p. 348.

¹²⁸⁹ RAWLS, John. *Justiça como equidade: uma reformulação*. KELLY, Erin (org.). Tradução: Cláudia Berliner. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 227/228.

específica, subordinando as duas questões (base e graduação dos tributos) a discussões mais amplas de adequação da tributação como instrumento para que sejam atingidos os princípios de justiça de sua teoria¹²⁹⁰.

Nesse contexto, Linda Sugin sugere que não se deve buscar na teoria de justiça de Rawls mandados ou prescrições peremptórias quanto à tributação, mas sim limitações que devem vincular os sistemas tributários, de modo a se atingir os princípios de justiça escolhidos no âmbito da posição original. Contudo, à medida que as sociedades saem da abstração e se tornam reais, com suas virtudes, mazelas e imperfeições palpáveis, e quanto mais imperfeitas ou desiguais são as instituições, mais limites os sistemas fiscais irão enfrentar em função da teoria de justiça de Rawls¹²⁹¹.

Por exemplo, considerando as desigualdades que existem atualmente no mundo real e a forma como os mercados realmente funcionam, as restrições que os princípios de justiça de Rawls impõem aos sistemas tributários podem ser substanciais.¹²⁹²

Samuel Freeman segue linha parecida, afirmando que, embora a posição de Rawls não seja suficientemente clara acerca dos motivos pelos quais manifesta preferência relativa por um imposto proporcional sobre o consumo, é possível inferir de “*Uma Teoria da Justiça*” que a escolha da base tributária (consumo x renda) e sua graduação (proporcionalidade x progressividade) não são questões que devem fazer parte dos princípios de justiça de Rawls, mas sim da aplicação desses princípios às circunstâncias particulares de cada sociedade, motivo pelo qual o próprio Rawls admite que a tributação fortemente progressiva sobre a renda pode ser justificada quando todas as coisas são consideradas¹²⁹³.

Diante de todo arcabouço que serve de sustentação à teoria de justiça de Rawls, sobretudo a ideia de que todos teriam concordado com a desigualdade somente se isso melhorasse a posição de fundo, além da recorrente preocupação em evitar concentrações de renda e riqueza que possam colocar em xeque o valor equitativo da liberdades políticas e a igualdade de oportunidades, parece correto afirmar que qualquer sistema desenvolvido sob esses princípios demandaria “correção” constante para manter os ideais firmados na posição

¹²⁹⁰ SUGIN, Linda. Theories of Distributive Justice and Limitations on Taxation: What Rawls Demands from Tax Systems. *Fordham Law Review*. V. 72, 2004, p. 1998. No mesmo sentido, Donna M. Bryne sustenta que a teoria da justiça de Rawls é provavelmente muito geral para uma escolha definitiva de determinado tipo de tributação em detrimento de outro. Segundo a autora, contudo, qualquer sistema desenvolvido sob os princípios de justiça de Rawls vai exigir correção constante, de modo a manter os princípios de justiça firmados na posição original. Progressive Taxation Revisited. *Arizona Law Review*, Vol. 37, p. 739-789. William Mitchell Legal Studies Research, 1995, p. 777.

¹²⁹¹ SUGIN, op. cit., 2004, p. 2010

¹²⁹² SUGIN, Linda. Theories of Distributive Justice and Limitations on Taxation: What Rawls Demands from Tax Systems. *Fordham Law Review*. V. 72, 2004, p. 1998, p. 2010.

¹²⁹³ FREEMAN, Samuel. *Rawls*. New York: Routledge, 2007, p. 227/228.

original. Parte dessa correção constante viria na forma de impostos sobre a transferência de riqueza e impostos de renda progressivos¹²⁹⁴.

Diante disso, é possível afirmar que a teoria da justiça de Rawls serve como suporte filosófico para uma tributação mais progressiva do que a atual taxaço sobre a renda praticada no Brasil, sobretudo diante do quadro crônico e persistente de desigualdade de renda e riqueza que assola o país desde seus primórdios¹²⁹⁵, o qual não tem produzido melhorias para os menos favorecidos. Ao contrário: as desigualdades têm gerado mais desigualdade. Nesse cenário, por exemplo, estariam justificadas uma tributação redistributiva bastante progressiva sobre a renda, assim como uma tributação desconcentradora igualmente progressiva sobre os rendimentos dos indivíduos, de modo a buscar a redução das desigualdades e da concentração de renda.

Ronald Dworkin, outro proeminente autor liberal igualitário, enxerga o imposto de renda como um instrumento importante de redistribuição periódica de recursos, que serve para neutralizar os efeitos de talentos diferentes ou sorte genética, preservando as consequências das escolhas individuais¹²⁹⁶.

Cabe ressaltar, outrossim, que, na construção da teoria de Dworkin, uma tributação progressiva bastante acentuada sobre os mais abastados é vista como fundamental para o modelo de seguros hipotéticos vislumbrado pelo autor¹²⁹⁷.

Ora, conforme já foi amplamente abordado nas seções anteriores, o Brasil apresenta índices de concentração de renda e riqueza extremamente elevados, os quais interferem no valor equitativo das liberdades políticas, assim como na igualdade de oportunidades. Parece claro, portanto, que os dois princípios de justiça preconizados pela teoria da justiça de Rawls (assim como as ideias de Dworkin) justificam uma tributação sobre a renda muito mais progressiva do que aquela que é praticada no Brasil atualmente.

Por óbvio, os argumentos de justiça e equidade desenvolvidos até aqui se aplicam a uma maior progressividade da tributação das rendas do trabalho e das rendas do capital. No caso das rendas decorrentes de rendimentos do capital, os argumentos acima se aplicam ainda com mais

¹²⁹⁴ BRYNE, Dona M. Progressive Taxation Revisited. Arizona Law Review, Vol. 37, p. 739-789. William Mitchell Legal Studies Research, 1995, p. 777.

¹²⁹⁵ Conforme se percebe no seguinte trecho “E, de qualquer forma, estamos aqui considerando um tributo proporcional que faz parte de um sistema ideal para uma sociedade bem-ordenada, a fim de ilustrar o conteúdo dos dois princípios. Disso não decorre que, dada a injustiça de instituições concretas, mesmo os impostos sobre a renda que são vertiginosamente progressivos não se justifiquem, quando todos os fatores são considerados.” RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Tradução: Jussara Simões. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 347/348.

¹²⁹⁶ DWORKIN, Ronald. *A virtude soberana: a teoria e a prática da igualdade*. Tradução: Jussara Simões. 2ª ed. 4ª tiragem. São Paulo: Martins Fontes, 2019, p. 115/116.

¹²⁹⁷ DWORKIN, Ronald. *Is Democracy Possible Here? Principles for a New Political Debate*. New Jersey: Princeton University Press, 2006, p. 117.

razão, eis que essa espécie de rendimento, além de ter tratamento tributário mais benéfico (por vezes, isenção) encontra-se, em sua maioria, nas mãos dos indivíduos mais abastados, ou seja, a tributação mais progressiva se justifica também como instrumento para atacar a concentração de rendas e riquezas.

4.5.3 Fundamentos jurídicos

De início, cabe destacar que o comando constitucional que trata da progressividade é bem específico (art. 153, III, §2º, I, CF/88)¹²⁹⁸. Ao invés de usar a expressão “*poderá*” ser progressivo, o constituinte foi expresso em estabelecer a obrigatoriedade da instituição dessa espécie tributária de forma progressiva, utilizando a expressão “*será*”. Assim, a expressão “na forma da lei”, também prevista na CF/88, permite apenas que o legislador estabeleça o grau de progressividade do aludido tributo, sempre atento que progressivo o imposto haverá de ser.

Nesse contexto, embora a instituição ou não da tributação progressiva possa ser fruto de intensos debates nos campos filosóficos, econômicos e jurídicos, no caso da tributação sobre a renda no Brasil, a norma jurídica que impõe sua incidência progressiva aponta para uma opção feita pelo próprio Poder Constituinte Originário.

Não há que se falar, dessa forma, no Brasil, em possibilidade de instituição do imposto de renda de forma não progressiva ou proporcional pelo legislador infraconstitucional. Frise-se: existe uma imposição de que o imposto de renda no Brasil seja instituído de forma progressiva, não havendo possibilidade de que o legislador infraconstitucional estabeleça tributação sobre os rendimentos sob uma alíquota única, proporcional ou regressiva.

Diante de um cenário de tributação sobre a renda que se encontra longe de uma progressividade real e efetiva, com uma contínua e crescente erosão da base de cálculo do IRPF e inegáveis repercussões sobre a desigualdade, cabe mencionar que as mudanças decorrentes da EC nº 132/2023 reforçam a ideia de uma obrigatória e efetiva progressividade do IRPF, bem como do seu compromisso com a justiça tributária.

Nessa conjuntura, é fundamental destacar o acréscimo dos parágrafos 3º e 4º, ao artigo 145 da Constituição Federal de 1988. O citados parágrafos inserem expressamente diversos princípios no arcabouço tributário brasileiro, prescrevendo que o Sistema Tributário *deve observar* os princípios da simplicidade, da transparência, da *justiça tributária*, da cooperação e

¹²⁹⁸ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: III - renda e proventos de qualquer natureza; § 2º. O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

da defesa do meio ambiente, ressaltando, ainda, que as alterações na legislação tributária *buscarão atenuar efeitos regressivos*¹²⁹⁹.

Embora o compromisso com a justiça tributária já pudesse ser inferido do sistema como um todo¹³⁰⁰, sua expressa inclusão no Texto Constitucional revela um comprometimento do Estado brasileiro com um sistema tributário mais justo. A inclusão expressa da justiça tributária como princípio na Carta Constitucional carrega grande simbolismo e apresenta um compromisso com uma repartição mais justa do ônus tributário. Nesse prisma, parece correto o entendimento de que a inclusão do referido princípio na CF/88 ratifica o uso da função redistributiva da tributação, com foco na redução das desigualdades/erradicação da pobreza (art. 3º, CF/88)¹³⁰¹.

Marco Aurélio Greco e Sérgio André Rocha sustentam que o princípio da justiça tributária conduz à ideia de que a distribuição do ônus tributário deve se dar efetivamente de modo a onerar de forma mais pesada, progressivamente, os indivíduos com maior capacidade contributiva¹³⁰².

A preocupação em reforçar a progressividade aparece novamente com o dispositivo que determina que as alterações da legislação tributária deverão buscar atenuar efeitos regressivos (art. 145, §4º, CF/88). Esse comando, que já tem sido denominado por alguns de princípio da não regressividade¹³⁰³, reforça a ideia de que as normas tributárias devem servir como instrumento de construção de uma sociedade mais isonômica, inclusive, através da redução das desigualdades socioeconômicas verificadas atualmente no Brasil¹³⁰⁴.

Por último, o art. 18 da EC n. 132/2023 estabeleceu que o Poder Executivo deve enviar ao Congresso Nacional, em até 90 dias após a promulgação da Emenda, projeto de lei para reformar a tributação da renda no Brasil. O parágrafo único do mesmo dispositivo prescreveu, outrossim, que eventual arrecadação adicional decorrente da aprovação da reforma da tributação da renda poderá ser considerada como fonte de compensação para redução dos

¹²⁹⁹ Art. 145 (...) § 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente.

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

¹³⁰⁰ GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. Vetores do Sistema Tributário Nacional após a EC N. 132. *Revista Direito Tributário Atual*, n° 56 (maio): p. 752-780, 2024, p. 768/769.

¹³⁰¹ Nesse sentido, conferir: BATISTA, Daniela Cristina Floriano Alves; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Um breve resumo da “reforma tributária do consumo” aprovada pela PEC 132/2023. In: SCAFF, Fernando Facury. et. al. *Reforma tributária do consumo no Brasil: entre críticos e apoiadores*. p. 74/206. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024, p. 180 3.

¹³⁰² GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. Vetores do Sistema Tributário Nacional após a EC N. 132. *Revista Direito Tributário Atual*, n° 56 (maio): p. 752-780, 2024, p. 770.

¹³⁰³ Ibidem, p. 770.

¹³⁰⁴ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Reforma tributária comentada e comparada: emenda constitucional n° 132/2023*. Barueri: Atlas, 2024, p. 20

tributos incidentes sobre a folha e sobre o consumo.

Os dispositivos citados possuem como finalidade tornar a distribuição da carga tributária mais justa, promovendo redução da regressividade, aumento da progressividade e a diminuição das desigualdades extremas e resilientes que se verificam no Brasil, de acordo com os mandamentos e objetivos estampados nos artigos 1º, 3º e 170 da Constituição Federal de 1988.

Além dos deveres e objetivos constitucionais, vale mencionar que a redução das desigualdades, inclusive de renda, também consta de compromissos assumidos internacionalmente pelo Brasil, como, por exemplo, os objetivos de desenvolvimento sustentável da ONU. Nesse particular, o Brasil se comprometeu a trabalhar para a redução das desigualdades, dentro e fora do país, conforme o objetivo 10, que consta dos “*17 objetivos de desenvolvimento sustentável da ONU*”.

Reduzir desigualdades não é tarefa fácil e não será resolvido apenas com a tributação. Entretanto, como demonstrado pela pesquisa, o desenho da tributação sobre a renda no Brasil, atualmente, tem atuado de forma a “sabotar” políticas que buscam reduzir desigualdades.

Dentro desse contexto, mudanças imediatas na tributação sobre a renda no Brasil são impositivas. Além de aumentos nas alíquotas máximas, é imprescindível a imediata revisão do tratamento diferenciado concedido à tributação das rendas do capital (isenção de dividendos, rendimentos sujeitos à tributação exclusiva/definitiva etc.).

Decerto, os dados expostos na presente investigação, demonstram que a tributação diferenciada às rendas do capital tem se mostrado totalmente incompatível com o mandamento que impõe que a tributação sobre a renda ocorra de forma progressiva. Além disso, esse tratamento diferenciado tem contribuído para uma maior concentração de renda, violando os mandamentos constitucionais que impõem a redução de desigualdades. De outro lado, há também evidente colisão com os princípios da justiça distributiva e da vedação aos efeitos regressivos¹³⁰⁵.

Inegável, outrossim, que a situação narrada acima importa também em violação ao princípio da capacidade contributiva (art. 145, §1º, da CF/88), pois permite que indivíduos com

¹³⁰⁵ De acordo com Hugo de Brito Machado Segundo, a busca pela atenuação de efeitos regressivos relaciona-se com a busca por maior justiça fiscal, ambas sobrepostas e em parte equivalentes à busca por uma maior igualdade, não apenas entre os contribuintes no dimensionamento da carga tributária, mas entre os integrantes da sociedade como um todo, fazendo-se uso da tributação como instrumento da redução de desigualdades sociais e econômicas. MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Reforma tributária comentada e comparada: emenda constitucional nº 132/2023*. Barueri: Atlas, 2024, p. 20.

melhor situação financeira arquem com menor ônus tributário do que indivíduos em situação financeira inferior.

A título de exemplo, dados da Receita Federal do Brasil revelam que os indivíduos que se situam entre o 1% mais ricos pagaram, em 2022, alíquota efetiva muito próxima àquela paga pelos declarantes que receberam rendimentos situados dentre as 60% menores rendas. Sob os 0,01% mais ricos, incidiu quase a mesma alíquota efetiva de IRPF que foi paga por quem situava-se entre as 40% menores rendas¹³⁰⁶.

Um dos exemplos mais claros dos problemas da tributação sobre a renda do capital no Brasil pode ser encontrado na isenção do IRPF sobre a distribuição de dividendos. Esse benefício fiscal revela uma situação violadora da capacidade contributiva, da justiça tributária e da progressividade, pois se traduz em um cenário onde um grupo de contribuintes arca com muito pouco ou quase nada a título de IRPF, em virtude desse benefício fiscal, embora efetivamente tenha capacidade contributiva elevada, enquanto a maior parte dos contribuintes, justamente os menos abastados, acabam sofrendo com um carga tributária mais pesada proporcionalmente aos seus vencimentos.

Além disso, um outro problema decorrente da isenção total na distribuição de dividendos é que pessoas com o mesmo nível de vencimentos são tributadas de forma totalmente distinta, a depender da classificação do rendimento (salário ou dividendos). Tal situação caracteriza ruptura óbvia com os princípios da generalidade e da universalidade.

Tais princípios, conforme já mencionado, impõem que todos aqueles que auferirem renda devem pagar o citado tributo, o qual deve incidir sobre todos os recursos auferidos, independentemente da natureza jurídica ou nome dos ganhos (art. 153, §2º, I, CF/88).

Por último, cabe salientar que a maior parte das atividades e indivíduos com altos vencimentos são remunerados por dividendos, fato que acaba por realçar a regressividade do imposto de renda no Brasil e a concentração de riqueza entre os mais abastados. Por certo, conforme exposto acima, a imensa maioria dos recebedores desses recursos se concentra entre aqueles que recebem os maiores rendimentos ou possuem maior patrimônio¹³⁰⁷.

Em resumo, a isenção total de imposto de renda sobre a distribuição de dividendos importa em substancial perda arrecadatória, viola a justiça tributária, generalidade, universalidade e progressividade na tributação sobre a renda, produzindo efeitos regressivos,

¹³⁰⁶ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Reforma tributária comentada e comparada: emenda constitucional nº 132/2023*. Barueri: Atlas, 2024, p. 7.

¹³⁰⁷ GOBETTI, Sérgio Wulff; Rodrigo Octávio Orair. Tributação e Desigualdade de Renda no Brasil: Uma análise a partir da DIRPF. In: *Tributação e desigualdade* / Organizadores José Roberto Afonso [et al.]. Belo Horizonte (MG): Letramento: Casa do Direito: FGV Direito, 2017b, p. 174.

além de servir como instrumento que potencializa as desigualdades de renda e riqueza no Brasil, que, como já dito, figura entre os países mais desiguais do mundo.

Ora, não se pode perder de vista que, a Constituição Federal de 1988, ao estabelecer que a República Federativa do Brasil se constitui em Estado Democrático de Direito, com fundamentos bem delimitados, como a cidadania e dignidade da pessoa humana (art. 1º da CF/88), bem como objetivos e finalidades bem definidas, como a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a erradicação da pobreza e marginalização, além da redução das desigualdades (art. 3º c/c art. 170 da CF/88), condiciona a legitimidade de todo o sistema tributário ao atingimento desses fundamentos, objetivos e finalidades constitucionais¹³⁰⁸.

Ainda no que tange ao tratamento diferenciado às rendas oriundas do capital, gênero do qual os dividendos são espécies, foi demonstrado que existem diversas modalidades de tributação distintas, a depender da espécie de rendimentos envolvidos. O traço em comum entre eles é que a imensa maioria desses rendimentos possuem tratamento mais benéfico que as rendas oriundas do trabalho assalariado.

As rendas oriundas de capital, em sua maioria, são rendimentos sujeitos à tributação exclusiva ou definitiva. O tratamento diferenciado a que estão sujeitas essas rendas acaba por retirar um enorme volume de recursos da regra geral da tabela progressiva do IRPF. Tal dinâmica é responsável, por conseguinte, por grande parte da erosão que a base tributária e a progressividade do IRPF vêm sofrendo nos últimos anos.

Dessa forma, é de se questionar juridicamente se o tratamento mais benéfico às rendas do capital se justifica diante do ordenamento jurídico-constitucional. Hugo de Brito Machado Segundo sustenta que os rendimentos do capital também deveriam ser submetidos aos mesmos critérios de tributação que os rendimentos oriundos do trabalho, de forma a se atender aos princípios da isonomia, universalidade e progressividade, especialmente diante da constatação de que é diante do maior retorno do capital em comparação com a taxa de crescimento econômico, que faz com que as desigualdades cresçam e sejam transferidas entre gerações¹³⁰⁹.

De fato, o tratamento diferenciado entre rendas oriundas de capital e as rendas oriundas do trabalho importará, em muitos casos, em violação à isonomia, universalidade, generalidade e progressividade.

¹³⁰⁸ GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade Social e Tributação. In: *Solidariedade Social e Tributação*. GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coord.). São Paulo: Dialética, 2005, p. 177.

¹³⁰⁹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Tributação e Redução das Desigualdades. *Revista Jurídica Luso-Brasileira*, ano 4 nº 6, p. 105-146. Universidade de Lisboa. Lisboa: Portugal, 2018, p. 127.

Quanto à generalidade e universalidade, parece não fazer sentido que determinados rendimentos decorrentes de ganho de capital sejam sujeitos a tratamento diferenciado em termos de alíquotas ou isenções com relação às rendas do trabalho. Renda é renda e deve ser sujeita às mesmas alíquotas, exceto em situações com robusto suporte argumentativo e fático que respalde o benefício fiscal.

Além disso, o tratamento diferenciado dos rendimentos oriundos do capital leva, em grande parte dos casos, a situações de violação à capacidade contributiva e à progressividade¹³¹⁰, pois contribuintes situados em estratos de rendas diferentes acabam sendo tributados a uma mesma alíquota, desconsiderando-se seus ganhos totais em determinado mês e sua capacidade contributiva efetiva, situação que seria evitada se esses rendimentos fossem levados à tributação global e progressiva da tabela do IRPF.

A progressividade da tributação sobre a renda como um todo também se vê afetada, porque, como já dito, grande parte da renda dos indivíduos mais abastados é composta por rendimentos sujeitos à tributação exclusiva ou definitiva, ou seja, não sujeitos à tabela progressiva do imposto de renda pessoa física.

Conforme já mencionado, esses rendimentos sofreram exponencial crescimento nos últimos anos, tendo contribuído, sem dúvida nenhuma, para a erosão na base tributária do IRPF, redução da alíquota efetiva e aumento da concentração de renda entre os mais ricos.

A exemplo do que ocorre com a isenção total sobre a distribuição de dividendos, o tratamento diferenciado para as demais rendas derivadas de rendimentos do capital encerra clara violação da isonomia, da capacidade contributiva, da justiça tributária e da progressividade, pois revela um cenário onde um grupo que possui maior capacidade contributiva acaba arcando com ônus tributário inferior a título de IRPF, sobrecarregando, por outro lado, de forma regressiva os indivíduos menos abastados¹³¹¹.

Demais disso, como a maior parte dos vencimentos decorrentes de rendimentos de capital são apropriados pelos indivíduos de maior renda, consoante já demonstrado acima. Nesse sentido, além da violação de todos esses princípios apontados acima, a tributação mais branda em favor das rendas oriundas de rendimentos de capital acaba por servir também como

¹³¹⁰ No mesmo sentido, conferir: NOGUEIRA, Julia de Menezes. *Imposto Sobre a Renda na Fonte*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 71 e GUTIERREZ, Miguel Delgado. *Imposto de Renda: princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade – Série Doutrinária v. XI*. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 174.

¹³¹¹ Marcus Vinícius Parente Rebouças, acertadamente, observa que a tributação mais branda sobre esses rendimentos implica em menor progressividade do imposto de renda, em razão desses rendimentos de capital possuírem maior participação entre indivíduos de renda mais alta. *Tributação e Desigualdade Econômica: Elementos de Tributação Redistributiva para o Brasil do Séc. XXI*. Volume II. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020b, p. 37.

instrumento que potencializa as desigualdades de renda e riqueza no Brasil, contrariando dispositivos expressos do Texto Constitucional de 1988 (art. 1º, 3º, 145, §3º e §4º e 170 da CF/88).

Nessa linha de raciocínio, é altamente questionável a constitucionalidade do sistema de tributação dos rendimentos de capital decorrentes de aplicações de renda fixa e de determinados fundos de investimentos, que se dá através de alíquotas regressivas.

De fato, além de não estabelecer uma progressividade de alíquotas em razão dos valores investidos, contrariando o comando constitucional que impõe a tributação progressiva sobre a renda, o desenho de tributação desses investimentos estabelece que a imposição tributária deve ocorrer por meio de uma tabela regressiva, com alíquotas que evoluem em sentido decrescente, à medida que os valores permanecem investidos.

Embora a princípio essa regressividade esteja relacionada apenas ao fator tempo, quando se considera que ao valor inicialmente investido são acrescidos os juros do investimento por conta do fator tempo, fica patente que a regressividade se dá também com relação aos valores, razão pela qual essa sistemática de tributação padece de evidente inconstitucionalidade, em virtude de sua colisão frontal com a disciplina constitucional sobre a matéria.

Os argumentos mencionados expostos nessa seção colocam em xeque também a tributação dos rendimentos decorrentes de acréscimos de renda derivada de ganhos no mercado de renda variável (ações), bem como de diversos Fundos de Investimento, que, em regra encontram-se submetidos à alíquota de 15%, como, por exemplo, Fundos de Ações, Fundos de Investimento em Participação, Fundos em índice de Mercado, Fundos de Investimento em Direitos Creditórios etc. Nesses casos, uma vez mais, a incidência de uma alíquota única, em contradição com o mandamento constitucional que impõe a progressividade da tributação sobre a renda, não parece encontrar justificativas que a ampare.

As mesmas críticas quanto à utilização de alíquotas proporcionais se aplicam a tributação que incide sobre os rendimentos denominados de juros sobre capital próprio. Nesse caso, a regra e o princípio da progressividade impõem a revogação do benefício fiscal concedido a essa espécie de rendimento (tributação à alíquota única de 15% e possibilidade de dedução dos valores distribuídos da base de cálculo do IRPJ), tendo em vista que as evidências empíricas, como já mencionado acima, apontam no sentido de que os resultados pretendidos com a instituição da tributação diferenciada não foram atingidos, motivo pelo qual o benefício fiscal ou tratamento distinto deve ser extirpado do ordenamento jurídico.

Se o tratamento diferenciado entre rendas do trabalho e rendas do capital, através de alíquotas regressivas ou alíquotas únicas, é altamente questionável, maior justificação ou

eficácia argumentativa deve ser exigida nos casos de rendimentos decorrentes de renda do capital que são considerados isentos de imposto de renda.

Com efeito, a isenção total de IRPF, sem qualquer limite, sobre os rendimentos decorrentes de caderneta de poupança, letras hipotecárias, letras de crédito do agronegócio e imobiliário (LCA e LCI) e certificados de recebíveis do agronegócio e imobiliários (CRA e CRI) também deve ser analisada e questionada, especialmente quando se verifica os valores envolvidos e quem se apropria desses recursos.

Ademais, além de todas as incompatibilidades constitucionais narradas acima, a finalidade ou objetivo que justificou a concessão desses benefícios fiscais ou tratamentos diferenciados (isenção de dividendos, alíquotas regressivas para rendimentos de renda fixa, isenção para determinados investimentos etc.) não se verificou na prática.

Realmente, não há evidências conclusivas empíricas no sentido de que esses benefícios fiscais tiveram êxito na ampliação de investimentos no País ou no incremento da eficiência econômica, sendo possível afirmar, pelo contrário, que o nível de investimento permaneceu estagnado por mais de uma década.

Nesse contexto, não se pode admitir a permanência em vigor de benefícios fiscais que produzem resultados diametralmente opostos àqueles prescritos pelo Texto Constitucional, sendo impositiva sua extirpação do mundo jurídico, em virtude da constatação de forma irrefutável de sua ineficiência ou ineficácia para o fim pretendido, bem como por produzir efeitos contrários aos mandamentos constitucionais.

Nessas situações, não obstante o benefício fiscal possa ter sido concedido (em sua gênese) de forma legítima e constitucional, o transcurso do tempo acabou demonstrando sua ineficiência, ineficácia e a produção de efeitos diametralmente opostos àqueles consagrados por princípios, deveres e objetivos constitucionais. Por isso, impõe-se sua imediata retirada do mundo jurídico, pois sua manutenção consagraria verdadeiro privilégio fiscal odioso¹³¹².

Por fim, como já mencionado, a progressividade tributária depende de uma base de cálculo abrangente. Deduções e isenções enfraquecem a progressividade como estado ideal de coisas, bem como provocam distorções e violações à capacidade contributiva.

As deduções com educação e saúde, além de não encontrarem respaldo no âmbito do conceito de renda, capacidade contributiva ou mínimo existencial, ainda provocam perdas de

¹³¹² Segundo Ricardo Lobo Torres, privilégio fiscal odioso é a autorização, destituída de razoabilidade, para pagar tributo menor ou não pagar tributo (através de benefícios ou incentivos tributários) ou obter subvenções ou subsídios (benefícios e incentivos financeiros e creditícios), sem amparo nos princípios da segurança, justiça ou liberdade (*Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário - Volume III - Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005b, p. 355/357).

arrecadação substanciais, com benefícios tributários que favorecem os estratos mais altos da população brasileira, fato que contribui para a manutenção do cenário de alta concentração de renda e riqueza que se verifica no Brasil.

No mesmo sentido, Edwin Goñi Pacchioni, Humberto López e Luis Servén destacam que as deduções, isenções e benefícios fiscais estreitam a base de cálculo do imposto de renda, reduzem a alíquota efetiva do aludido imposto e diminuem os valores arrecadados, podendo ser apontados como fatores responsáveis por diminuir o impacto redistributivo dos impostos na América Latina¹³¹³.

Como já dito, o fato de não existir limite legal para as deduções relacionadas às despesas médicas têm feito esse gasto tributário crescer ano após ano. Além disso, quando se observam os estratos de renda que mais se beneficiam dessa dedução, percebe-se quão regressivo é essa dedução da base de cálculo, pois os 10% mais ricos concentram 37% dessas deduções, enquanto o 1% mais rico concentra 22% desse tipo de benefício fiscal¹³¹⁴.

O caráter regressivo do benefício fiscal da dedução sem limites das despesas médicas da base de cálculo do imposto fica ainda mais patente, quando se observa que sua revogação, segundo simulações realizadas por Rodrigo Cardoso Fernandes, Luana Passos e Fernando Gaiger Silveira, importaria em redução do índice Gini no percentual de 1,96%.

Por tudo que foi exposto, não há como entender a dedução ilimitada dos gastos com saúde como compatível com o Texto Constitucional de 1988. Realmente, para além da clara violação à progressividade da tributação sobre a renda, resta evidente também a violação à isonomia, justiça tributária e não regressividade. Por último, não se pode perder de vista que a Constituição Federal de 1988, ao estabelecer que a República Federativa do Brasil se constitui em Estado Democrático de Direito, com fundamentos bem delimitados (art. 1º da CF/88), bem como objetivos e finalidades bem definidas (art. 3º c/c art. 170 da CF/88), condiciona a legitimidade de todo o sistema tributário ao atingimento desses fundamentos, objetivos e finalidades constitucionais.

Nesse contexto, não se pode admitir a permanência em vigor de benefícios fiscais que produzam resultados diametralmente opostos àqueles prescritos pelo Texto Constitucional, sendo impositiva sua extirpação do mundo jurídico.

¹³¹³ PACCHIONI, Edwin Goni; LOPEZ, Humberto; SERVÉN, Luis. *Fiscal Redistribution and Income Inequality in Latin America*. World Bank. Policy Research Working Paper No. 4487, 2008, p. 13.

¹³¹⁴ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Relatório da Distribuição Pessoal da Renda e da Riqueza da População Brasileira*. Dados do IRPF 2021 e 2022. Publicação dezembro 2023, p. 8.

4.6 Sugestões de Alteração no Imposto de Renda

Como se viu até aqui, a tributação da renda da pessoa física no Brasil está bem longe dos parâmetros e regramentos que foram impostos pela Constituição Federal de 1988 para essa espécie tributária, além de colidir com os objetivos e fundamentos da República Federativa do Brasil também previstos no Texto Constitucional.

As sugestões apresentadas buscam contribuir para um modelo de taxação sobre a renda que, além de ampliar a participação desse tributo na arrecadação tributária, aproximando sua representatividade (percentual/PIB e percentual/arrecadação) dos parâmetros internacionais, torne essa espécie tributária adequada ao papel constitucional que a Constituição Federal lhe outorgou.

Não se pretende, é preciso ressaltar, que as sugestões apresentadas conduzam a um aumento da carga tributária total no Brasil. A ideia é promover uma redistribuição do ônus tributário, fazendo com que os indivíduos mais abastados, especialmente aqueles que se encontram entre o grupo do 1% das maiores rendas, suportem cargas tributárias compatíveis com sua capacidade contributiva.

Além disso, pretende-se, outrossim, a utilização de eventual aumento da arrecadação para operacionalizar um aumento da faixa de isenção do imposto de renda, redução da tributação sobre o consumo e folha de salários (art. 18, § único, da EC 132/2023) e implementação de políticas públicas redistributivas (transferência de renda, investimento em saúde e educação etc.). Dentro desse contexto, naturalmente, as mudanças sugeridas também, pretendem promover desconcentração de rendimentos, diante do quadro atual de concentração de renda entre os indivíduos mais ricos que se verifica atualmente no Brasil.

De todo modo, as medidas aqui sugeridas devem ser sempre compatibilizadas com a garantia do não confisco. Trata-se de equação complexa, mas que deve ser levada em consideração quando da construção das medidas legislativas destinadas a alterar a tributação sobre a renda da pessoa física.

4.6.1 Alíquotas e limite de isenção: nova tabela do IRPF

A presente pesquisa apontou que o Brasil possui uma alíquota marginal máxima de IRPF (27,5%) que se encontra bem abaixo da média dos países desenvolvidos (44%). Nada obstante, a alíquota máxima do Brasil fica atrás também de diversos países da América Latina, como, por exemplo, Argentina, Chile, Colômbia, El Salvador, Equador, México, Nicarágua,

Peru, Uruguai e Venezuela. Além disso, restou demonstrado que o Brasil aplica essa alíquota máxima a partir de um patamar extremamente baixo.

Cumprir adequadamente os princípios da capacidade contributiva e da progressividade da tributação sobre a renda passa necessariamente por uma nova configuração da tabela do IRPF, levando-se em conta sempre os objetivos e fundamentos estampados no Texto Constitucional (art. 1º, 3º e 170 da CF/88), além do contexto de profunda desigualdade de renda e riqueza que caracteriza o Brasil.

Todavia, não se pode perder de vista que o IRPF experimentou nos últimos anos um aumento exponencial no número de contribuintes, em razão, sobretudo, da falta de atualização periódica da sua tabela de incidência progressiva.

Tal fato levou a um aumento da arrecadação tributária desse imposto, além de um aumento da carga tributária para inúmeros contribuintes, que passaram a figurar como contribuintes do aludido tributo sem que tivesse havido aumento real de suas rendas.

Deve-se buscar, então, um desenho de alíquotas e da faixa de isenção que torne o tributo mais progressivo, mais justo e aumente o volume de recursos arrecadados, tendo em vista a baixa representatividade já mencionada na presente investigação.

Obviamente, esse novo desenho ou modelo de tributação sobre a renda deve também atentar para a garantia constitucional do direito de propriedade (art. 5º, XXII, CF/88), além dos princípios constitucionais da livre iniciativa (art. 170 da CF/88) e do não confisco (art. 150, IV, CF/88). Dentro dessa complexa equação, várias combinações serão possíveis, com diversos pesquisadores oferecendo sugestões de faixas de alíquotas mínimas e máximas, além de variados limites de isenção. Trata-se de uma equação difícil, que envolve direitos fundamentais, princípios constitucionais e a busca de receitas para a realização das atividades estatais.

Diante disso, parece razoável defender que a faixa de isenção seja reajustada para R\$ 3.000,00 mensais ou algo entre 2 e 2,5 salários mínimos. Esses valores ficam muito próximos daqueles que foram sugeridos por algumas pesquisas importantes sobre o tema, que levaram em conta diversos fatores, inclusive perdas de arrecadação e comparações internacionais¹³¹⁵.

¹³¹⁵ Nesse sentido, conferir: IPEA, 2022. *O sistema tributário dos países da OCDE e as principais recomendações da entidade: fornecendo parâmetros para a reforma tributária no Brasil*. Nota técnica nº 54 da Diretoria de Estudos e Relações Econômicas e Políticas Internacionais, p. 6; CASTRO, Fábio Ávila de. *Ensaio em tributação da renda da pessoa física no Brasil*. Tese de doutoramento, Brasília, UNB, 2020, p. 217; PAULSEN, Leandro; PÊGAS, Paulo Henrique. Tributação da renda da pessoa física no Brasil: análise dos últimos 27 anos como base para reflexão e debate com vista à reforma tributária. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. RTrib. v. 154 (30), 2023, p. 127.

Não se desconsidera que haverá perda de arrecadação com esse reajuste, eis que qualquer correção na tabela do IRPF acaba por produzir efeitos que se espraiam para todas as faixas de renda, conforme já se pontuou em seção anterior desse capítulo¹³¹⁶.

Nada obstante, a sugestão aqui apresentada parte da premissa que as demais recomendações elencadas na presente seção também devem ser implementadas, em especial as alterações de alíquota marginal máxima, limitação de gastos com saúde, retorno da tributação de dividendos e outras modificações na tributação da renda oriunda do capital.

Quanto à alíquota marginal máxima, esse trabalho já mencionou que o Brasil tem registro histórico de imposto de renda superior a 60%. Não se desconhece, outrossim, o posicionamento de alguns importantes economistas que defendem que as alíquotas máximas para o imposto de renda atualmente deveriam superar o patamar de 60%¹³¹⁷. Para o Brasil, alguns estimam algo entre 35% e 68%¹³¹⁸.

A despeito dessas observações, dentro de uma visão que não despreza possíveis efeitos econômicos e dificuldades políticas, parece mais adequado seguir a linha que defende a fixação da alíquota marginal máxima entre 40% e 45% para rendimentos superiores a 40 salários mínimos mensais¹³¹⁹. Essa faixa abarcaria apenas o grupo que faz parte do 1% das maiores rendas do país, ou seja, aqueles possuem ganhos acima de R\$ 390 mil anuais, segundo a classificação adotada na presente tese. Seria interessante, outrossim, acrescentar mais uma ou duas alíquotas entre a alíquota máxima atual e a nova alíquota marginal máxima.

Três últimas observações a legitimar a alteração proposta: Em primeiro lugar, como demonstrado acima, o IRPF passa a ser regressivo justamente a partir do grupo de pessoas que têm renda superior a 40 salários mínimos mensais. Em segundo lugar, esse seletivo grupo é composto de aproximadamente de um milhão e meio de pessoas, o que equivale a 1% da população adulta do país e 4% dos declarantes de imposto de renda. Em terceiro lugar, como já mencionado, enquanto a imensa maioria da população brasileira teve um aumento médio da

¹³¹⁶ Para uma análise aprofundada dos efeitos ambivalentes e estimativas de reajustes da tabela do IRPF, conferir BOTTEGA, Ana; NASSIF-PIRES, Luiza; FORQUESATO, Pedro. Considerações sobre o efeito distributivo e a perda arrecadatória de um reajuste da tabela do IRPF. Nota de Política Econômica nº 034, São Paulo: MADE/USP, 2023.

¹³¹⁷ Por exemplo, Anthony B. Atkinson estima um teto de 65%, acompanhado de um aumento da base tributária (*Desigualdade: o que pode ser feito? São Paulo: LeYa, 2015b, p. 231*). Joseph E Stiglitz, por sua vez, enxerga que a tributação sobre a renda deveria estar bem acima de 50%, e, muito provavelmente, acima de 70%. (*El precio de la desigualdade: El 1 % de la población tiene lo que el 99 % necesita*. Espanha: Epublibre, 2017, p. 350/351).

¹³¹⁸ CASTRO, op. cit., 2020, p. 216/217; PAES, Nelson Leitão. Tributação ótima das maiores rendas da pessoa física no Brasil: alíquotas e simulações para 2020. *Revista de Economia Contemporânea*: v. 28, 2024, p. 17

¹³¹⁹ IPEA, 2022. O sistema tributário dos países da OCDE e as principais recomendações da entidade: fornecendo parâmetros para a reforma tributária no Brasil. Nota técnica nº 54 da Diretoria de Estudos e Relações Econômicas e Políticas Internacionais, p. 6.

renda de 33%, entre 2017 e 2022, o grupo do 1% das maiores rendas experimentou um aumento de 67% na sua renda nesse mesmo período, tendo embolsado 23% do total da renda nacional nesse último ano mencionado.

4.6.2 A nova tributação sobre dividendos e juros sobre capital próprio

A verificação empreendida no presente trabalho revelou que um expressivo volume de recursos não é submetido à tributação em decorrência da isenção de imposto de renda concedida à distribuição de dividendos. Mais que isso, a apuração aqui realizada destacou que em torno de 70% dos dividendos distribuídos são apropriados pela parcela da população que tem renda acima de 40 salários mínimos mensais.

Por outro lado, também foi visto que a maior parte dos rendimentos dos indivíduos que se encontram no topo das maiores rendas é composta por rendimentos isentos e/ou sujeitos à tributação exclusiva na fonte. Esse fato, inclusive, é o principal responsável pela inflexão da regressividade do imposto de renda entre as maiores rendas. Em prol de um sistema mais justo, progressivo e isonômico, é absolutamente imprescindível que o Brasil volte a tributar dividendos. A questão passa a ser qual modelo adotar.

Tributar os valores recebidos como dividendos dentro da tabela progressiva do imposto de renda, da mesma forma que outros rendimentos (sistema clássico), ou tributar os dividendos através de um sistema que considere que os dividendos fazem parte do lucro da empresa e já sofreram tributação (sistemas de imputação ou inclusão do tributo já recolhido pela pessoa jurídica na tributação dos dividendos a serem tributados na pessoa física).

De início, parte-se da premissa de que a tributação de dividendos não caracteriza uma espécie de bitributação em relação à tributação do lucro da pessoa jurídica. Em primeiro lugar, porque o instituto da bitributação só ocorre quando dois entes diferentes da federação tributam o mesmo contribuinte pelo mesmo fato gerador. Em segundo lugar, porque sócios e pessoas jurídicas são contribuintes distintos, não havendo que se falar em qualquer confusão entre o patrimônio, riqueza ou renda dos sócios e empresa. Pensar diferente equivale a desconsiderar a autonomia patrimonial dos sócios em relação às empresas, que é um instituto poderoso e fundamental para a realização de atividades empresariais através das pessoas jurídicas¹³²⁰.

¹³²⁰ No mesmo sentido, conferir: INTROÍNI, Paulo Gil Hölck et al. Tributação sobre a renda da pessoa física: isonomia como princípio fundamental de justiça fiscal. In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas*. Eduardo Fagnani (org.). ANFIP/FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018, p. 274/275.

Por último, também não existe qualquer empecilho que uma mesma riqueza seja tributada mais de uma vez, como se dá, por exemplo, quando uma empresa presta serviço ou vende mercadorias, sendo tributada através do ICMS ou ISS, por essa operação, e auferir lucro ao final do ano de apuração, sendo tributada pelo IRPJ por esse fato¹³²¹.

Visto isso, não se pode desconsiderar que a adoção de determinado modelo terá repercussão no comportamento dos contribuintes, pessoas físicas ou jurídicas. A título de exemplo, é possível que as pessoas jurídicas diminuam a distribuição de dividendos, com uma retenção maior de lucros ou reinvestimento de valores na própria empresa.

Considerando a adoção da sugestão acima exposta quanto ao aumento da alíquota marginal máxima do IRPF para o patamar de 40% ou 45% das maiores rendas, parece razoável e conveniente adotar um modelo híbrido para os dividendos, que consiga atender à progressividade, isonomia, generalidade e justiça tributária, reduzindo a regressividade no topo das maiores rendas, mas também seja eficiente do ponto de vista econômico e arrecadatário.

Nesse contexto, parece conveniente submeter os dividendos recebidos à tabela progressiva do imposto de renda pessoa física, mas realizar alguma compensação (total ou parcial) do imposto de renda pago pelas pessoas jurídicas, como é o sistema adotado por Austrália, Canadá e Nova Zelândia¹³²².

Adaptando-se esse desenho ao contexto brasileiro, a pessoa jurídica informaria ao sócio os valores que lhe foram distribuídos a título de dividendos, bem como o valor efetivamente recolhidos aos cofres públicos, a título de imposto de renda pessoa jurídica, correspondente a sua participação societária. Em outras palavras: A pessoa jurídica deveria informar ao sócio, de forma objetiva, qual parcela do imposto de renda (IRPJ) recolhido pela empresa seria correspondente à participação do sócio na pessoa jurídica.

Com base nessas informações, o contribuinte em sua declaração de ajuste anual informaria os valores recebidos como dividendos na categoria de rendimentos tributáveis recebidos de pessoas jurídicas, indicando dentre suas deduções, o valor correspondente a sua

¹³²¹ Cabe registrar que vários pesquisadores têm sustentado a aplicação do regime clássico, tributando-se os dividendos normalmente no âmbito da tabela progressiva do imposto de renda pessoa física. Conferir, por exemplo o posicionamento de Leandro Paulsen em *Tributação da renda da pessoa física no Brasil: análise dos últimos 27 anos como base para reflexão e debate com vista à reforma tributária*. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. *RTrib*. v. 154 (30), 2023, p. 128; INTROÍNI, Paulo Gil Hölck et al. *Tributação sobre a renda da pessoa física: isonomia como princípio fundamental de justiça fiscal*. In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas*. Eduardo Fagnani (org.). ANFIP/FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018, p. 274/276.

¹³²² GOBETTI, Sérgio Wulff. *Novas Tendências Para Uma Boa Reforma Da Tributação Da Renda*. In: *Progressividade Tributária e Crescimento Econômico*. PIRES, Manoel (organizador). Rio de Janeiro: FGV IBRE, p. 17-50, 2022, p. 41.

quota-parte do recolhimento de imposto de renda efetivamente realizado pela pessoa jurídica¹³²³.

É fundamental que seja considerado, para a imputação ou dedução, o valor efetivamente recolhido pela pessoa jurídica, porque existem diferenças entre o lucro apurado, lucro tributável, valor devido e o valor efetivamente recolhido a título de imposto de renda. Como a ideia é evitar uma sobre tributação sobre essa riqueza, deve ser levado em conta para a imputação o valor efetivamente recolhido pela pessoa jurídica.

Não se nega que essa sistemática irá trazer alguma complexidade para o sistema. Esse argumento, todavia, não deve servir de bloqueio para a adoção desse modelo. Esse eventual acréscimo de complexidade deve ser sopesado com os ganhos de equidade e justiça fiscal que esse novo desenho irá trazer. Os ganhos de justiça fiscal e equidade, ao que tudo indica, comparando com o modelo atual, superam em muito eventual complexidade que eventualmente surgirá em decorrência do novo modelo. Ademais, a complexidade tributária é fenômeno multidimensional, cuja redução deve ter caráter instrumental em relação à equidade e eficiência, porque tributo também instrumento de política pública e social¹³²⁴.

No caso brasileiro, é de se presumir que essa suposta complexidade seja facilmente absorvida pelo próprio sistema da Receita Federal, o qual, inclusive, já conta com a funcionalidade da declaração pré-preenchida, que importa valores e informações prestadas por pessoas físicas e jurídicas ao Fisco Federal.

A exemplo do que tem acontecido com os dividendos, os juros sobre capital próprio têm servido para enfraquecer o caráter progressivo do imposto de renda, além de acentuar o quadro de desigualdade que assola o país.

Por outro lado, no que tange à pessoa jurídica, restou demonstrado que o aludido benefício fiscal não tem atendido aos objetivos que motivaram sua instituição. Assim, parece ser o caso de sua revogação ou extirpação do ordenamento jurídico, deixando, por conseguinte, de existir a possibilidade de dedução dos valores distribuídos a esse título da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica.

Manter o instituto demandaria algumas necessárias reformas ou modificações no seu

¹³²³ Nesse sentido, conferir: RIBEIRO, Ricardo Lodi, *Desigualdade e tributação na era da austeridade seletiva* – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 223.

¹³²⁴ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. Um Esboço da Teoria da Complexidade Tributária. In: *Complexidade Tributária: Teoria e Prática*. CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo (coord.). p. 21-65. Rio de Janeiro: Anagrama, 2022, p. 62/63

desenho atual, tais como¹³²⁵: a) os juros sobre capital (JCP) devem ser calculados com base no crescimento efetivo do patrimônio líquido e não com base no patrimônio líquido total; b) a base de cálculo dos JCP deve abarcar apenas os itens que estiverem relacionados aos elementos utilizados para financiar a ampliação dos investimentos da empresa com recursos próprios, eliminando-se outras fontes de variações patrimoniais; c) a apuração da base de cálculo deve se referir a um intervalo de tempo próximo das operações típicas de investimentos em empresas, sugerindo-se um prazo de 5 a 10 anos; d) desvincular a dedução dos JCP da remuneração do acionista, a fim de evitar que a empresa distribua JCP apenas para deduzir do imposto de renda e vá buscar financiamento através de recursos externos.

Acrescenta-se a essa lista de sugestões de modificações uma outra igualmente importante: o recebimento de juros sobre capital próprio deve ser submetido à tabela progressiva do imposto de renda pessoa física. A progressividade como regra e princípio impõe que a tributação sobre a renda ocorra de forma progressiva, não havendo, *in casu*, justificativas que amparem essa tributação diferenciada para essa espécie de rendimento. Ademais, diante da nova sistemática de tributação sobre dividendos que se propôs acima, manter a sistemática de alíquota única (15%) para os JCP faria com que as empresas usassem esse instituto para distribuir dividendos com alíquota menor.

4.6.3 Rendas do trabalho x rendas do capital

Consoante exposto, o tratamento tributário mais benéfico conferido às rendas de capital em relação às rendas oriundas do trabalho tem sido responsável por provocar forte erosão na base tributária do IRPF, além de violar diversos mandamentos e princípios constitucionais.

Além disso, a exemplo dos benefícios fiscais de isenção de imposto de renda sobre a distribuição de dividendos e da alíquota única de 15% na distribuição de juros sobre capital próprio, a grande maioria dos rendimentos decorrentes de tributação exclusiva ou definitiva de renda do capital têm sido direcionados aos indivíduos mais ricos, fato que tem contribuído para acentuar a crônica e elevada desigualdade brasileira.

Em relatório de 2021, o FMI destacou que a tributação das rendas do capital tem sido pouco explorada pelos países da América Latina, onde existem muitas espécies de isenções e/ou regimes especiais. Em virtude disso, esse tipo de renda tem sido tributada a alíquotas

¹³²⁵ PIRES, Manoel. Impacto econômico e alternativas para a dedução de juros sobre capital próprio. In: *Progressividade tributária e crescimento econômico*. PIRES, Manoel (org.). Rio de Janeiro: FGV IBRE, 2022, p. 178.

inferiores às que incidem sobre o trabalho ou simplesmente não é tributada. Segundo o FMI, os países da América Latina deveriam investir mais nessa espécie de tributação como uma alternativa para aumentar a receita e alcançar importantes efeitos redistributivos.¹³²⁶

Os inúmeros regimes de tributação diferenciada sobre as rendas do capital no Brasil devem ser objeto de uniformização, partindo-se da premissa de que a progressividade impõe alíquotas progressivas sobre toda e qualquer espécie de renda, inclusive a renda oriunda do capital. Em suma: somente em casos excepcionais, diante de hipóteses de extrafiscalidade devidamente justificada e empiricamente comprovada, a tributação sobre as rendas de capital pode deixar de ser progressiva.

Nessa conjuntura, todos os casos envolvendo rendimentos decorrentes de rendas oriundas de capital, que foram tratados nas seções anteriores desse capítulo (tributação de investimentos de renda fixa, todas as espécies de fundos de investimento, ganhos de capital, mercado de renda variável etc.) devem ser submetidos à alíquota progressiva do IRPF¹³²⁷, não havendo dentro das situações tratadas qualquer hipótese onde tenha sido evidenciada justificativa que afaste a necessidade de aplicação progressiva de alíquotas. Ademais, como mencionado, grande parte desses rendimentos têm sido embolsados pelos indivíduos mais ricos, aumentando, dessa forma, a desigualdade e a injustiça fiscal.

4.6.4 Deduções, isenções e base de cálculo

Como já dito, a efetiva progressividade não tem relação apenas com as alíquotas do imposto de renda, mas também com a base de cálculo. Deduções, isenções, exclusões e benefícios fiscais em geral produzem erosão na base de cálculo do imposto de renda, enfraquecendo sua progressividade.

Dessa forma, alterações da base de cálculo do imposto de renda devem ser vistas com o máximo cuidado. Como bem observaram alguns pesquisadores do FMI, nos países em desenvolvimento, esses benefícios fiscais se acumulam em favor dos mais ricos e não beneficiam os mais pobres.¹³²⁸ Em outro estudo do FMI, pesquisadores também constataram a

¹³²⁶ ACOSTA-ORMAECHEA, Santiago; PIENKNAGURA, Samuel e PIZZINELLI, Carlo. *Política tributária para o crescimento inclusivo na América Latina e Caribe*. FMI, 2021, p. 15 e 16.

¹³²⁷ No mesmo sentido, conferir: PAULSEN, Leandro; PÊGAS, Paulo Henrique. Tributação da renda da pessoa física no Brasil: análise dos últimos 27 anos como base para reflexão e debate com vista à reforma tributária. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. RTrib. v. 154 (30), 2023, p. 128.

¹³²⁸ MOOIJ, Ruud de et al. *Tax Policy for Inclusive Growth after the Pandemic*. IMF COVID-19 Special Series. International Monetary Fund, Washington, DC, USA, 2020, 5.

possibilidade de uma redução de 3% do índice Gini brasileiro diante da eliminação de benefícios fiscais do imposto de renda¹³²⁹.

Dentre os diversos casos de dedução ou redução da base de cálculo do IRPF, o presente trabalho dedicou-se a analisar a repercussão das deduções associadas a gastos com saúde e educação. Como restou demonstrado, os valores envolvidos são expressivos, além desses benefícios serem apropriados em sua grande maioria pelos cidadãos mais ricos. Embora seja imprescindível que esses benefícios sejam submetidos a um limite monetário máximo, não parece razoável extinguir em definitivo essa espécie de benefício. Seria melhor torná-los mais eficientes e equânimes do ponto de vista fiscal.

Nesse sentido, parece adequado seguir a linha das recomendações da OCDE, que defende a concessão desses benefícios através de créditos tributários fixos de maneira igualitária para todos os indivíduos, não se restringindo aos indivíduos que utilizam e pagam por saúde e educação privada. Nesse modelo, os créditos poderiam ser usados para todo e qualquer tipo de gasto com saúde (por exemplo, medicamentos etc.) e educação (compra de uniforme e matéria etc.)¹³³⁰, beneficiando todos os contribuintes, e não apenas os mais abastados, como ocorre atualmente. Caso se opte pela manutenção desses benefícios através de deduções da base de cálculo, é fundamental que estejam submetidos a um limite de valor.

4.6.5 Alterações no IRPF via judiciário?

A imensa maioria das sugestões acima indicadas devem ser construídas no âmbito do Poder Legislativo, que é o *locus* adequado para discussões acerca da construção de um modelo de tributação sobre a renda mais ou menos progressivo, limites ou faixas de isenção e alíquotas máximas e mínimas.

Entretanto, algumas situações atuais revelam incompatibilidades com o Texto Constitucional que são passíveis de controle no âmbito judicial. É o caso, por exemplo, do tratamento diferenciado para alguns rendimentos oriundos da renda capital (por exemplo, alíquotas regressivas ou proporcionais para determinados investimentos) e da isenção total de IRPF para a distribuição de dividendos.

Embora o controle judicial de benefícios fiscais, com o objetivo de sua exclusão do mundo jurídico, não seja comum, não existe vedação à essa atuação por parte do judiciário. Ao

¹³²⁹ ACOSTA-ORMAECHEA, Santiago; PIENKNAGURA, Samuel e PIZZINELLI, Carlo. *Política tributária para o crescimento inclusivo na América Latina e Caribe*. FMI, 2021, p. 15.

¹³³⁰ IPEA, 2022. *O sistema tributário dos países da OCDE e as principais recomendações da entidade: fornecendo parâmetros para a reforma tributária no Brasil*. Nota técnica nº 54 da Diretoria de Estudos e Relações Econômicas e Políticas Internacionais, p. 6.

contrário, se o judiciário pode estender benefícios fiscais a contribuintes não contemplados originariamente pelo legislador (como no caso do benefício fiscal de isenção de IPI para deficientes auditivos)¹³³¹, também é viável o controle dos benefícios fiscais pelo judiciário, para retirá-los do mundo jurídico.

Os benefícios fiscais, por representarem uma exceção ao princípio da capacidade contributiva, devem necessariamente encontrar amparo em outros princípios ou valores constitucionais. Caso não cumpram os objetivos que justificaram sua instituição ou, pior, resultem em efeitos incompatíveis com o texto constitucional – como a intensificação das desigualdades sociais e econômicas –, impõe-se sua supressão do ordenamento jurídico, inclusive por meio da intervenção do Poder Judiciário.

Nessas circunstâncias, constatada a ineficácia dos benefícios fiscais para a consecução dos fins que motivaram sua criação, bem como sua contribuição para o agravamento da concentração de renda e riqueza no Brasil, o Poder Judiciário pode reconhecer sua inconstitucionalidade, fixando prazo para que o legislador delibere sobre a matéria.

¹³³¹ ADO 30, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 24-08-2020

5 PROGRESSIVIDADE NOS IMPOSTOS SOBRE RIQUEZA E PROPRIEDADE E SUA RELAÇÃO COM A DESIGUALDADE

Como visto em seções/capítulos anteriores, muito embora seja possível identificar uma substancial redução das desigualdades em diversos países durante boa parte do século XX, as desigualdades de renda e riqueza voltaram a crescer a partir da década de 1980. Esse movimento tem inegável ligação com a adoção das práticas político-econômicas do espectro neoliberal, dentre as quais cabe destacar, para o objeto da presente pesquisa, a política fiscal de redução expressiva da tributação progressiva sobre a renda e patrimônio, que se somou à concessão de benefícios fiscais às classes mais abastadas.

Também já se mencionou que a concentração de riqueza tende a ser maior que a concentração de renda, bem como que a transmissão de riquezas é uma das maiores responsáveis pela perpetuação das desigualdades entre gerações. Além disso, em ambientes de baixo crescimento econômico contínuo, a riqueza passada tende a crescer de forma geométrica, gerando uma espiral de desigualdade, com mais concentração de renda e riqueza.

Atualmente, como já visto, em termos globais, enquanto os 10% mais ricos se apropriam de 76% da riqueza, os 50% mais pobres se apoderam de apenas 2% da riqueza total. A situação no Brasil é ainda pior, pois os 10% mais ricos possuem 79,6% de toda riqueza do país, enquanto os 50% mais pobres praticamente nada possuem¹³³².

Parece evidente, portanto, que a relação entre desigualdade e tributação não deve ser analisada apenas sob o viés da tributação sobre a renda. Com efeito, muito embora se reconheça na tributação progressiva sobre a renda um importante instrumento para buscar efeitos redistributivos, em sociedades extremamente desiguais como o Brasil, a tributação progressiva sobre riqueza e propriedade deve ter papel fundamental na redução das desigualdades.

Considerando que as políticas públicas de transferência de renda não têm sido suficientes para reduzir a concentração de riqueza entre os indivíduos mais ricos, bem como que os tributos diretos, inclusive sobre o patrimônio, possuem baixo efeito redistributivo, faz-se necessário analisar de que modo a graduação progressiva é aplicada no âmbito dos tributos sobre a riqueza e propriedade, bem como investigar de que maneira a sua utilização inadequada (ou insuficiente) tem contribuído para agravar ou manter o cenário de desigualdade que se vê no Brasil atualmente. Esse é o caminho que a pesquisa irá trilhar a partir de agora.

¹³³² WORLD INEQUALITY LAB. *The Source For Global Inequality Data*. 2024.

5.1 Impostos sobre a propriedade e riqueza: definição

De início, é fundamental delimitar adequadamente o objeto desse capítulo da pesquisa. Rápida análise de direito comparado revela que a expressão “*impostos sobre a propriedade*” abrange uma variedade de impostos, com objetivos e arrecadações bastante diversas.

No âmbito das classificações formuladas por organismos internacionais, como a OCDE e o FMI, existem cinco tipos principais de impostos sobre a propriedade: a) impostos recorrentes (anuais) sobre a propriedade; b) impostos incidentes sobre alteração de direitos e/ou transferência da propriedade financeira, mobiliária ou imobiliária; c) outros impostos recorrentes ou não recorrentes sobre a propriedade; d) impostos sobre heranças e doações; e) impostos sobre a riqueza pessoal¹³³³.

Em sentido similar, a Receita Federal do Brasil classifica como impostos sobre a propriedade os tributos que incidem sobre o uso, propriedade ou transferência de patrimônio de bens móveis e imóveis, tanto de pessoas físicas como de pessoas jurídicas, inserindo nessa classificação os seguintes impostos: IPTU, ITR, IPVA, ITCMD e ITBI¹³³⁴.

Para efeitos didáticos, parece conveniente dividir os impostos acima mencionados em três grupos: 1) *Impostos sobre a riqueza*, abarcando os impostos sobre a riqueza pessoal e os impostos sobre heranças e doações; 2) *Impostos recorrentes ou não recorrentes sobre a propriedade*; 3) *Impostos sobre a alteração de direitos e/ou transferência da propriedade financeira, mobiliária ou imobiliária*.

Adaptando a classificação acima exposta ao cenário brasileiro, é possível apresentar a seguinte divisão: a) impostos sobre a riqueza (ITCMD e IGF); b) impostos sobre a propriedade *stricto sensu* ou impostos recorrentes sobre a propriedade (IPTU, IPVA e ITR); c) impostos sobre a transferência imobiliária (ITBI).

A presente pesquisa irá investigar, a partir de agora, de que maneira se dá a aplicação da progressividade em cada uma dessas espécies tributárias, bem como se sua utilização insuficiente ou inadequada tem alguma relação com os índices de desigualdade e/ou concentração de riqueza registrados no Brasil atualmente.

Antes, porém, cabe uma observação importante referente à participação da tributação sobre a propriedade e riqueza na carga tributária total brasileira, bem como sobre a divisão dessa carga entre essa espécie de impostos.

¹³³³ NORREGAARD, John. 2013. *Taxing Immovable Property—Revenue Potential and Implementation Challenges*. IMF Working Paper 13/129. International Monetary Fund, Washington, DC, p. 6.

¹³³⁴ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Carga Tributária No Brasil 2022: Análise por tributos e bases de incidência*. Publicação: Dezembro de 2023, p. 32.

Realmente, enquanto a carga tributária brasileira em 2022 atingiu 33,56% do PIB, a tributação sobre a propriedade e sobre a riqueza responderam, no mesmo período, por uma arrecadação equivalente a 1,60% do PIB. Além desse patamar ser inferior à média dos países da OCDE (1,84% do PIB), uma análise mais cuidadosa demonstra a má distribuição dessa carga tributária, com IPVA e IPTU, respondendo por mais de 75% dessa arrecadação.

Ademais, cabe recordar que o Brasil é um dos poucos países que classifica tributos da espécie do IPVA como impostos sobre a propriedade. A maioria dos países e os principais organismos internacionais que tratam de política fiscal (FMI e a OCDE) não incluem os impostos sobre veículos dentro do gênero impostos sobre a propriedade. Esses tributos, em regra, são associados a tributos indiretos sobre uso ou permissão de uso bens, classificação que engloba algumas subdivisões, dentre as quais a propriedade, uso ou permissão de uso de veículos automotores¹³³⁵.

Em suma, muito provavelmente, os dados referentes à tributação sobre a propriedade no Brasil estão superestimados, porque consideram o IPVA como tributo sobre a propriedade. De acordo com Fernando Gaiger Silveira e Luana Passos, caso o IPVA seja retirado da contabilização dos tributos sobre propriedade, sendo considerado, como é feito, na imensa maioria dos países, como um tributo indireto, a participação dos tributos sobre a propriedade no PIB, no Brasil, cairia para 1%. Esse percentual colocaria o Brasil muito abaixo dos países das economias mais avançadas e bem próximo de países da América Latina¹³³⁶.

Por fim, é relevante ressaltar que, embora a arrecadação do Brasil com tributos sobre propriedade e riqueza seja superior à média da América Latina e Caribe, a participação desses tributos na arrecadação total é inferior à observada em diversos países da região. Enquanto no Brasil a tributação sobre propriedade e riqueza representa 4,9% da arrecadação total, em nações como Argentina (9,8%), Colômbia (5,1%), República Dominicana (5,2%) e Uruguai (7,7%), essa participação é significativamente maior. Esse dado sugere uma possível correlação entre a maior ênfase na tributação patrimonial nesses países e seus melhores indicadores de distribuição de riqueza em comparação ao Brasil.

¹³³⁵ OECD. *Revenue Statistics 2023: Tax Revenue Buoyancy in OECD Countries*. Paris: OECD, 2023, p. 350/354.

¹³³⁶ SILVEIRA, Fernando Gaiger; PASSOS, Luana. Renúncias Fiscais e Tributação da Riqueza: as capturas pelas elites econômicas e classe média tradicional. In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas*. Eduardo Fagnani (org.). ANFIP/FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018, p. 712.

5.2 Impostos sobre a riqueza lato sensu

Basicamente, a riqueza é tributada por dois tipos de impostos: a) um imposto aplicado periodicamente sobre a riqueza de uma pessoa, comumente denominado de imposto sobre a riqueza líquida ou *Wealth Tax*; b) um imposto cobrado esporadicamente sobre as transferências não onerosas de riqueza, geralmente denominado de imposto sobre heranças e doações (*Estate Tax ou Inheritance Tax*)¹³³⁷. No Brasil, não existe um imposto específico sobre a riqueza líquida. O mais próximo que se tem no Brasil é o Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), o qual, embora encontre-se previsto na Constituição Federal de 1988, até hoje não foi instituído.

O Imposto Sobre Heranças e Doações (ITCMD), por sua vez, é dos mais antigos, razão pela qual se iniciará a análise dos tributos sobre a riqueza a partir dele. Após, será feita uma breve análise sobre os impostos sobre a riqueza *stricto sensu*, abarcando o IGF brasileiro.

5.2.1 Histórico e panorama atual da tributação sobre doações e heranças

O Imposto sobre heranças e doações é a forma mais comum de tributar a riqueza. Tem como fato gerador sua transmissão de um agente para o outro¹³³⁸. De acordo com Darien Jacobson, Brian Raub e Barry Johnson, o germen da tributação sobre as heranças pode ser localizado no Egito antigo, por volta do ano 700 A.C. Segundo esses autores, a tributação sobre heranças também foi praticada no Império Romano, sendo possível identificar algo como um imposto sobre sucessões e legados, quando, há aproximadamente 2.000 anos atrás, o Imperador Romano César Augusto impôs o *Vicesina Hereditatium*¹³³⁹.

Modernamente, os impostos de selo e taxas de registro sobre testamentos, inventários e outros documentos podem ser apontados como a origem próxima dos impostos sobre heranças e doações. Segundo Charles Adams, esse modelo de tributação está relacionado historicamente ao *Stamp Act* britânico de 1694¹³⁴⁰. É, contudo, durante os séculos XIX e XX, que o regime de

¹³³⁷ CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de. O imposto sobre heranças e doações. In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas*. Eduardo Fagnani (org.). ANFIP/FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018, p. 457.

¹³³⁸ PIRES, Manoel. Tributação de heranças e doações. In: *Progressividade tributária e crescimento econômico*. PIRES, Manoel (org.). Rio de Janeiro: FGV IBRE, 2022, p. 181.

¹³³⁹ JACOBSON, Darien B.; RAUB, Brian G.; JOHNSON, Barry W. The Estate Tax: Ninety Years and Counting. *SOI Tax Stats - SOI Bulletin: Summer 2007*, p. 118.

¹³⁴⁰ ADAMS, Charles. *For Good and Evil - The Impact of Taxes on the Course of Civilization*. 2. ed. Lanham, Maryland, Reino Unido: Madison Books, 2001, p. 362.

tributação sobre a herança com alíquotas progressivas se consolida em diversos países, como EUA, França, Reino Unido e Alemanha¹³⁴¹.

Atualmente, dois são os modelos de tributação sobre a herança por ocasião da morte: de um lado, o "*estate tax*", que recai sobre o patrimônio total do *de cujus*; de outro lado, o "*inheritance tax*", que incide sobre a parcela de riqueza recebida pelo herdeiro ou legatário¹³⁴². A construção e evolução desses modelos, contudo, deu-se em cada país, ao longo do tempo, com avanços e retrocessos.

A experiência americana, por exemplo, mostra, em suas origens, uma inegável conexão do aludido imposto com o financiamento militar. Em 1797, o Congresso dos EUA autorizou a adoção de sistema de impostos de selo, a incidir sobre a abertura de testamentos e inventários causa mortis, como fonte de receita para arrecadar fundos para a Marinha, para custear uma guerra não declarada com a França, que havia começado em 1794. Em 1802, a crise terminou e o imposto foi revogado¹³⁴³.

A Guerra Civil Americana e a Guerra Hispano-Americana foram dois outros exemplos de conflitos que levaram o Governo Federal dos EUA a buscar a tributação sobre heranças como forma de obter receitas. A tributação sobre heranças foi instituída (e revogada à medida que os conflitos terminavam), respectivamente, através de atos de 1862 (revogada em 1872) e 1898 (revogada em 1902).

Por fim, em 1916 foi instituído o imposto sobre herança, de competência federal, na modalidade "*estate tax*", que se encontra em vigor, com modificações ao longo do tempo, até hoje nos EUA¹³⁴⁴. O Revenue Act de 1916 criou um imposto federal progressivo sobre a transferência de riqueza do espólio para seus beneficiários, englobando, assim, todo o patrimônio da pessoa falecida. Nos EUA, além do tributo federal, também é cobrado tributo sobre herança em nível estadual. Ao contrário do modelo federal, os Estados costumam utilizar o desenho do "*inheritance tax*", onde o tributo é cobrado diretamente dos beneficiários, levando-se em conta o quinhão recebido por cada herdeiro¹³⁴⁵.

Na França a tributação sobre a herança tem origem e desenvolvimento distintos. Jens Beckert afirma que, naquele país, as leis referentes à herança e direito de testar foram objeto de

¹³⁴¹ CAMPOS, Giovanni Christian Nunes. *A tributação das transmissões por doações e sucessões causa mortis como instrumento de concentração patrimonial no Brasil*, 2019, p. 111.

¹³⁴² DOMINGUES, Nathália Daniel. *Tributação da herança: o resgate da função redistributiva do tributo na realidade brasileira*, 2016, p. 151.

¹³⁴³ JACOBSON, Darien B.; RAUB, Brian G.; JOHNSON, Barry W. The Estate Tax: Ninety Years and Counting. *SOI Tax Stats - SOI Bulletin: Summer 2007*, p. 119.

¹³⁴⁴ CAMPOS, Giovanni Christian Nunes. *A tributação das transmissões por doações e sucessões causa mortis como instrumento de concentração patrimonial no Brasil*, 2019, p.122.

¹³⁴⁵ JACOBSON; RAUB; JOHNSON, 2007, op. cit., p. 120.

intenso debate no âmbito da Revolução Francesa, com defensores da liberdade de testar e da igualdade entre os herdeiros debatendo o tema por alguns anos¹³⁴⁶.

De acordo com Jens Beckert, no que tange à tributação sobre a herança, contudo, a Assembleia Nacional aprovou a imposição sobre heranças através de uma Lei 1790, que regulamentou a imposição de tributos sobre a herança e permaneceu em vigor, com algumas pequenas modificações, por mais de um século¹³⁴⁷.

Na Alemanha, a instituição da tributação sobre a herança se deu inicialmente no âmbito dos Estados, ainda durante o século XIX. A Prússia desempenhou um papel particularmente importante nesse contexto, pois seu sistema de tributação sobre heranças serviu como modelo não apenas para muitos dos estados individuais, mas também para o imposto sobre heranças do Reich Alemão, que foi introduzido em 1906¹³⁴⁸. O imposto foi concebido como um “*inheritance tax*”, com incidência progressiva e taxas diferenciadas de acordo com o grau de parentesco com o testador ou “*de cujus*”¹³⁴⁹.

A tributação sobre heranças no Reino Unido tem origem remota no *Stamp Act* de 1694¹³⁵⁰. Em sua acepção moderna, o imposto sobre heranças foi introduzido no Reino Unido com a nomenclatura de “*Estate Duty*”, por meio da Lei de Finanças do ano de 1894. O imposto apresentava aspectos progressivos e incidia sobre o valor total do capital acumulado por uma pessoa ao longo de sua vida, abrangendo todo o tipo de propriedade, real ou pessoal. Essa lei de finanças regulou (com algumas modificações) a tributação sobre as heranças no Reino Unido por quase um século, tendo sido substituída por uma nova regulação em 1975¹³⁵¹.

No Brasil, o imposto sobre heranças remonta ao período de passagem da Família Real Portuguesa pelo país, quando D. João VI instituiu a “*décima das heranças e dos legados*”, através do Alvará Régio de 17 de junho de 1809¹³⁵². Três pontos do diploma legal merecem destaque: 1) ascendentes e descendentes diretos do “*de cujus*” estavam isentos do pagamento do tributo; 2) os parentes colaterais até segundo grau estavam sujeitos à alíquota de 10% da herança; 3) demais herdeiros e legatários estavam sujeitos à alíquota de 20% da herança¹³⁵³.

¹³⁴⁶ BECKERT, Jens. *Inherited Wealth*. Princeton: Princeton University Press, 2008, p. 243/247.

¹³⁴⁷ Ibidem.

¹³⁴⁸ Ibidem, p. 210.

¹³⁴⁹ Ibidem, p. 225.

¹³⁵⁰ ADAMS, Charles. *For Good and Evil - The Impact of Taxes on The Course of Civilization*. 2. ed. Lanham, Maryland, Reino Unido: Madison Books, 2001, p. 362.

¹³⁵¹ DOMINGUES, Nathália Daniel. *Tributação da herança: o resgate da função redistributiva do tributo na realidade brasileira*, 2016, p. 161.

¹³⁵² CAMPOS, Giovanni Christian Nunes. *A tributação das transmissões por doações e sucessões causa mortis como instrumento de concentração patrimonial no Brasil*, 2019, p.167.

¹³⁵³ DOMINGUES, 2016, op. cit., p. 167.

Em resumo: tratava-se de tributo que incidia sobre a herança, com alíquotas progressivas, a depender do grau de parentesco entre o herdeiro ou legatário e o autor da herança.

A matéria não foi regulada pela Constituição de 1824, passando a receber tratamento através das Leis Orçamentárias Anuais. A título de exemplo, destaca-se a Lei 1.507, de 26 de setembro de 1867, que, ao tempo que estabeleceu um imposto geral sobre a transmissão de propriedade, por título gratuito ou oneroso, *inter vivos* ou *causa mortis*, prescreveu que esse tributo deveria compreender a tributação sobre heranças e legados (art. 19, I, Lei 1.507/1867).

A referida Lei manteve a progressividade do imposto de acordo com a proximidade do herdeiro ou legatário com o autor da herança, com alíquotas que variavam entre 5% e 20%. Parentes mais distantes e os indivíduos "estranhos" estavam sujeitos a alíquotas de 15% e 20%, respectivamente¹³⁵⁴.

A Constituição de 1891 transferiu o vetusto imposto sobre a transmissão de propriedade para a competência estadual. Assim, a tributação das transmissões a título gratuito de sucessão *causa mortis* e doação, e também a título oneroso, de quaisquer bens e direitos, móveis ou imóveis, passou a ser de competência dos Estados membros (art. 9º, III).

A Constituição de 1988 manteve a competência dos Estados e Distrito Federal para instituir impostos sobre a "transmissão *causa mortis* e doação" (ITCMD - art. 155, I e §1º, IV, da CF/88) sujeitos a alíquota máxima definida pelo Senado Federal¹³⁵⁵. O Texto Constitucional de 1988, todavia, a exemplo do que já havia ocorrido na Constituição de 1946 (a partir da EC nº 5, de 21/11/1961), transferiu aos municípios a competência para instituir impostos sobre as transferências "*inter vivos*" de bens imóveis, a título oneroso (ITBI - art. 156, II, CF/88)¹³⁵⁶.

Quatro importantes mudanças referentes ao imposto sobre doações e heranças foram instituídas pela Emenda Constitucional nº 132/2023.

A primeira delas diz respeito à obrigatoriedade de que o imposto sobre heranças e doações seja progressivo de acordo com o valor do quinhão, legado ou doação (art. 155, §1º, VI CF/88)¹³⁵⁷. Embora a incidência de alíquotas progressivas no âmbito do ITCMD já tivesse sido reconhecida como constitucional pelo STF, no julgamento do RE 562.045/RS, não se pode

¹³⁵⁴ DOMINGUES, Nathália Daniel. *Tributação da herança: o resgate da função redistributiva do tributo na realidade brasileira*, 2016, p. 169.

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

I - transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos;

§ 1º O imposto previsto no inciso I:

IV - terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal;

¹³⁵⁶ Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

II - transmissão "*inter vivos*", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição.

¹³⁵⁷ Art. 155, §1º,

VI - será progressivo em razão do valor do quinhão, do legado ou da doação;

negar que a mudança constitucional tem aptidão para potencializar a progressividade no âmbito do ITCMD.

A segunda mudança diz respeito à alteração da competência tributária ativa, que passou a ser fixada exclusivamente com base no domicílio do “*de cujus*” ou doador, nos casos envolvendo bens móveis, títulos e créditos (art. 155, §1º, III, CF/88).

A terceira mudança diz respeito à criação de uma nova hipótese de imunidade constitucional, nos casos de transmissões e doações para instituições sem fins lucrativos com finalidade de relevância pública e social (e por elas realizadas), na forma prevista em lei complementar (art. 155, §1º, VII, CF/88)¹³⁵⁸.

Por último, o artigo 16 da EC nº 132/2023 busca resolver o problema de falta de lei complementar para tratar da tributação sobre heranças e doações, nos casos de doador ou falecido com domicílio ou inventário processado no exterior, bem como nos casos de bens do *de cujus* situados no exterior¹³⁵⁹. O aludido artigo tem potencial de promover maior justiça fiscal, bem como evitar planejamentos sucessórios que se utilizavam de posição firmada pelo STF para criar situações de não tributação através do ITCMD.

De fato, como a Constituição Federal prevê a necessidade de Lei Complementar para tratar da matéria (art. 155, §1º, III, “a” e “b”, da CF/88)¹³⁶⁰, instaurou-se uma controvérsia acerca da possibilidade ou não dos Estados Membros exercerem a competência legislativa plena sobre a matéria, estabelecendo a tributação sobre a herança e doações, na ausência da Lei Complementar.

¹³⁵⁸ Art. 155, §1º,

VII - não incidirá sobre as transmissões e as doações para as instituições sem fins lucrativos com finalidade de relevância pública e social, inclusive as organizações assistenciais e beneficentes de entidades religiosas e institutos científicos e tecnológicos, e por elas realizadas na consecução dos seus objetivos sociais, observadas as condições estabelecidas em lei complementar. [*\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023\)*](#)

¹³⁵⁹ Art. 16. Até que lei complementar regule o disposto no [art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal](#), o imposto incidente nas hipóteses de que trata o referido dispositivo competirá:

I - relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal;

II - se o doador tiver domicílio ou residência no exterior:

a) ao Estado onde tiver domicílio o donatário ou ao Distrito Federal;

b) se o donatário tiver domicílio ou residir no exterior, ao Estado em que se encontrar o bem ou ao Distrito Federal;

*III - relativamente aos bens do **de cujus**, ainda que situados no exterior, ao Estado onde era domiciliado, ou, se domiciliado ou residente no exterior, onde tiver domicílio o sucessor ou legatário, ou ao Distrito Federal.*

¹³⁶⁰ Art. 155, §1º,

III - terá competência para sua instituição regulada por lei complementar:

a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior;

b) se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior;

O caso chegou ao STF, que acabou considerando que os Estados não poderiam instituir o ITCMD, nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal sem a edição da lei complementar (tema 825 - julgamento sob repercussão geral ¹³⁶¹).

O regime tributário das doações e heranças variou (e ainda varia) bastante entre os países, existindo muitas maneiras de se tributar a transferência gratuita de riqueza. Conforme já dito, uma primeira e clássica distinção se dá entre a instituição de um imposto sobre o espólio como um todo (*estate tax*), a ser exigido sobre o valor total do patrimônio deixado por uma pessoa no momento da sua morte, ou a instituição de um imposto sobre a herança ou quinhão recebido, que recai sobre a parcela de riqueza recebida pelo beneficiário ou herdeiro (*inheritance tax*) ¹³⁶².

De acordo com a OCDE, dos 24 países que taxam heranças e fazem parte desse organismo, 20 países aplicam impostos sobre heranças baseados no quinhão recebido pelo beneficiário (*inheritance tax*). Esses países, normalmente, aplicam tratamentos distintos, incluindo limites de isenção fiscal e taxas de imposto, para diferentes herdeiros ou donatários, dependendo de sua relação com o “*de cujus*” ou doador ¹³⁶³.

Ainda segundo a OCDE, quatro países cobram imposto sobre o espólio ou “*estate tax*” (Dinamarca, Coreia, Reino Unido e Estados Unidos). No entanto, mesmo nesses países, alguns critérios adicionais são levados na apuração do tributo, como a relação dos beneficiários com o doador ou falecido ¹³⁶⁴. Todos os países da OCDE que tributam heranças também cobram impostos sobre doações (exceto a Lituânia, que tributa doações através do IR) ¹³⁶⁵.

Em regra, o imposto sobre sucessão *causa mortis* é integrado ou complementado por um imposto sobre transferências gratuitas *inter vivos* ou doações (*gift tax*). A depender do país, os dois tributos são integrados em um único imposto, podendo ou não ter as mesmas alíquotas. A ideia aqui é evitar que as doações sejam utilizadas como um instrumento de planejamento tributário e evasão fiscal ¹³⁶⁶.

A maioria dos países taxa heranças ou espólios somente em nível nacional. Entretanto, as regiões na Bélgica e os cantões na Suíça têm total autonomia sobre a imposição e o desenho

¹³⁶¹ “É vedado aos estados e ao Distrito Federal instituir o ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal sem a edição da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional”. STF. RE 851.108. Relator Ministro Dias Toffoli. Tribunal Pleno. Julgamento 01/02/2021.

¹³⁶² DOMINGUES, Nathália Daniel. *Tributação da herança: o resgate da função redistributiva do tributo na realidade brasileira*, 2016, p. 164/165.

¹³⁶³ OCDE. *Inheritance Taxation in OECD Countries*. OECD Tax Policy Studies, No. 28, Paris, 2021, p. 81.

¹³⁶⁴ Ibidem.

¹³⁶⁵ Ibidem, p. 81.

¹³⁶⁶ CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de. O imposto sobre heranças e doações. In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas*. Eduardo Fagnani (org.). ANFIP/FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, p. 458.

dos impostos sobre heranças, espólios e doações, enquanto os municípios locais na Lituânia e as regiões na Espanha aplicam impostos sobre heranças em conjunto com o governo central¹³⁶⁷. Nos EUA, como já dito, além do Governo Federal, alguns Estados também cobram impostos sobre heranças.

Embora as comparações internacionais imponham cuidado, sua análise é importante para situar a política fiscal brasileira no mundo, especialmente para avaliação de medidas que possam repercutir na redução de desigualdades ou concentração de riquezas. Nesse sentido, a tabela abaixo traz dados relevantes quanto às alíquotas máximas praticadas por países que fazem parte da OCDE, bem como acerca da graduação do imposto (progressividade x proporcionalidade).

Tabela 36:
Alíquotas máximas de ITCMD: Brasil x OCDE

País	Alíquota máxima	Graduação
Bélgica	80%	Progressiva
Japão	55%	Progressiva
Dinamarca	52%	Progressiva
Alemanha	50%	Progressiva
Coreia do Sul	50%	Progressiva
Suíça	50%	Progressiva
Luxemburgo	48%	Progressiva
França	45%	Progressiva
EUA	40%	Proporcional
Grécia	40%	Progressiva
Holanda	40%	Progressiva
Reino Unido	40%	Proporcional
Eslovênia	39%	Progressiva
Espanha	34%	Progressiva
Irlanda	33%	Proporcional
Finlândia	33%	Progressiva
Chile	25%	Progressiva
Polônia	20%	Progressiva
Hungria	18%	Proporcional
Portugal	10%	Proporcional
Brasil	8%	Progressiva
Itália	8%	Progressiva

Fonte: Elaborado pelo autor, 2024 (com base em dados da Ernst & Young e OCDE).

¹³⁶⁷ OCDE, 2021, op. cit., 73.

A tabela acima demonstra que as alíquotas do imposto sobre herança variam substancialmente entre os países, assim como a graduação progressiva ou proporcional. Nada obstante, é possível perceber que, no âmbito da OCDE, a grande maioria dos países utiliza alíquotas progressivas para a tributação sobre heranças e doações.

De acordo com a OCDE, quase todos os países que utilizam alíquotas progressivas aplicam tabelas combinadas que aumentam a incidência de acordo com o valor da herança, mas possuem alíquotas diferenciadas para parentes mais próximos do falecido ou doador¹³⁶⁸.

Em termos de alíquotas máximas e arrecadação, percebe-se que os impostos sobre heranças e doações também foram impactados pela onda de redução de carga tributária que se espalhou entre os países, como uma das premissas da política fiscal neoliberal. Com efeito, é possível perceber que vários países revogaram, reduziram alíquotas e/ou fragmentaram a base tributária dessas espécies de impostos ao longo dos últimos anos¹³⁶⁹.

Nesse contexto, cabe recordar que a taxa máxima do imposto sobre herança, nos EUA, foi, em média, de 75%, entre os anos de 1932 e 1980, tendo caído para 50% entre os anos de 1980 e 2018. No Reino Unido, a taxa máxima foi (em média) de 72%, entre os anos de 1932 e 1980, tendo caído para 46% entre os anos de 1980 e 2018¹³⁷⁰. Além da redução de alíquotas, essa espécie tributária foi abolida em países, como Canadá, Austrália, Nova Zelândia, Suécia, Áustria, Noruega, Itália, Portugal e República Tcheca¹³⁷¹.

Alguns desses países voltaram a tributar doações e heranças através de um imposto específico, como Itália e Portugal. Nada obstante, a maioria das nações que não adota um tributo específico sobre heranças e doações não deixa de tributar integralmente os ganhos delas decorrentes. Nesses casos, a tributação incide sobre o ganho de capital, aplicando-se quando os bens ou direitos adquiridos por sucessão causa mortis ou doação são posteriormente alienados pelos herdeiros ou donatários, desde que haja a realização de ganho de capital na transação¹³⁷².

Outros países, como Canadá e Colômbia, embora não possuam imposto específico sobre heranças e doações, tributam o quinhão ou legado como se tivesse havido um ganho de capital por parte do herdeiro ou donatário, no momento da morte ou transmissão (Canadá)¹³⁷³, ou como

¹³⁶⁸ OCDE. *Inheritance Taxation in OECD Countries*. OECD Tax Policy Studies, No. 28, Paris, 2021.

¹³⁶⁹ PIRES, Manoel. Tributação de heranças e doações. In: *Progressividade tributária e crescimento econômico*. PIRES, Manoel (org.). Rio de Janeiro: FGV IBRE, 2022, p. 183.

¹³⁷⁰ PIKETTY, Thomas. *Uma breve história da igualdade*. Tradução: Maria de Fátima Oliva do Coutto. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2022, p. 145.

¹³⁷¹ Ibidem, p. 74/75.

¹³⁷² É preciso salientar que vários desses países que aboliram a tributação específica sobre heranças e sucessões continuam tributando a propriedade como um todo, com taxas bem mais pesadas que o Brasil, como é o caso da Austrália, Canadá e Nova Zelândia.

¹³⁷³ ERNST & YOUNG. *Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide 2024*. Londres, 2024, p. 60.

uma aquisição de renda ou proventos por parte dos herdeiros ou donatários, no momento da morte ou transmissão (Colômbia)¹³⁷⁴.

A OCDE tem destacado que a extinção de tributos específicos sobre heranças e doações, com a tributação apenas dos eventuais ganhos de capital, produz distorções comportamentais, com os herdeiros e beneficiários postergando indefinidamente os ganhos de capital para evitar a tributação, assim como efeitos deletérios sobre a distribuição de riqueza entre gerações, uma vez que os ganhos de capital constituem parcela relevante da renda dos contribuintes mais ricos¹³⁷⁵.

Além da diminuição de alíquotas e extinção de tributos específicos sobre as heranças e doações, a partir de 1980, nota-se também um aumento constante no limite das isenções dessa espécie tributária, especialmente para filhos e cônjuges. As repercussões desse tipo de política fiscal podem ser observadas na expressiva queda da arrecadação dessa espécie tributária a partir do final da década de 1970. Manoel Pires destaca que, no âmbito da OCDE, a arrecadação média sobre heranças equivalia a mais de 1% do total da arrecadação na década de 1960, tendo caído drasticamente a partir do final da década de 1970¹³⁷⁶.

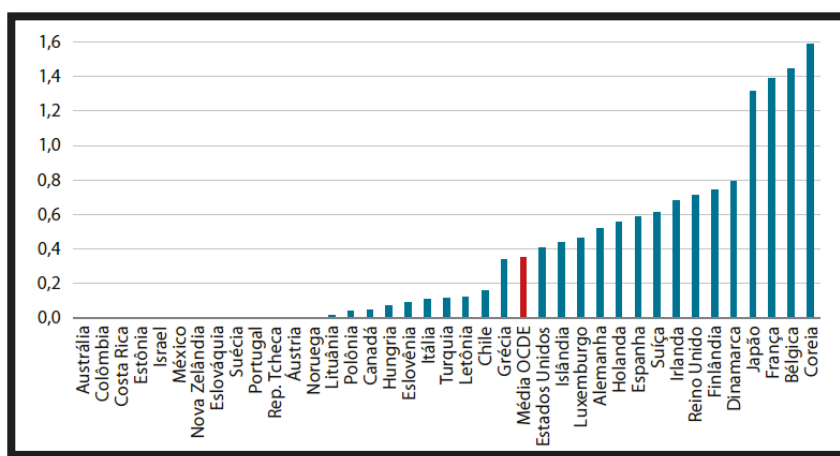
Nesse contexto, é interessante observar, outrossim, o desempenho da tributação sobre heranças e doações por país, a fim de verificar se os países com melhor desempenho possuem características comuns, em termos fiscais.

¹³⁷⁴ CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de. O imposto sobre heranças e doações. In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas*. Eduardo Fagnani (org.). ANFIP/FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, p. 459.

¹³⁷⁵ OCDE. *Inheritance Taxation in OECD Countries*. OECD Tax Policy Studies, No. 28, Paris, 2021, p. 121/122.

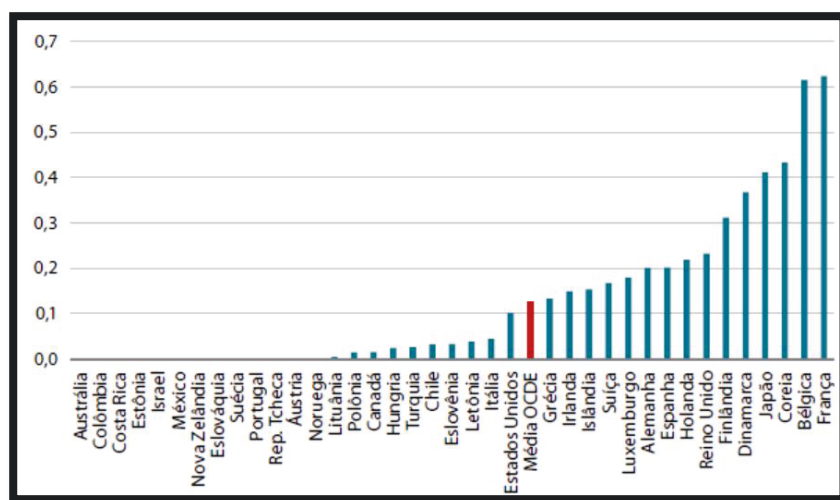
¹³⁷⁶ PIRES, Manoel. Tributação de heranças e doações. In: *Progressividade tributária e crescimento econômico*. PIRES, Manoel (org.). Rio de Janeiro: FGV IBRE, 2022, p. 183. De acordo com Manoel Pires, a arrecadação atingiu seu piso mínimo em 2011 quando chegou a 0,29% do PIB, tendo ocorrido uma mudança a partir do cenário de ajuste fiscal que tem se desenhado na Europa desde 2010. Por outro lado, as receitas de impostos sobre doações permaneceram estáveis ao longo de todo o período, não atingindo sequer 0,15% da arrecadação total, em média.

Figura 5:
Impostos sobre heranças e doações – percentual da arrecadação tributária – OCDE/2019



Fonte: Manoel Pires, 2022, p. 184¹³⁷⁷.

Figura 6:
Impostos sobre heranças e doações – percentual do PIB – OCDE/2019



Fonte: Manoel Pires, 2022, p. 184¹³⁷⁸.

As duas figuras colacionadas acima demonstram que o imposto sobre herança e doações possui, tradicionalmente, baixa importância arrecadatória. De fato, excluindo-se da análise os países que não possuem tributo específico sobre heranças e doações, a média de arrecadação dos países da OCDE gira em torno de 0,5% da receita total, e 0,2% do PIB. As figuras revelam, contudo, que existem países com experiências bastante interessantes, onde os percentuais

¹³⁷⁷ PIRES, Manoel. Tributação de heranças e doações. In: *Progressividade tributária e crescimento econômico*. PIRES, Manoel (org.). Rio de Janeiro: FGV IBRE, 2022, p. 184.

¹³⁷⁸ PIRES, 2022, op. cit., 184.

arrecadados superam 1% do total de receitas tributárias e 0,4% do PIB. É o caso, por exemplo, de países como Japão, Bélgica, Coréia e França.

Um ponto em comum entre esses países que, provavelmente, tem relação com o melhor desempenho em termos de arrecadação diz respeito ao fato de que todos eles possuem alíquotas máximas elevadas e bastante progressivas. Outro ponto em comum bastante interessante diz respeito à abrangência do aludido tributo. Realmente, esses países possuem grande parte das suas heranças sujeitas à tributação. Segundo Manoel Pires, enquanto Bélgica e Japão tiveram, respectivamente, 48% e 9% das heranças e sucessões ocorridas em seu território sujeitas à tributação, Reino Unido e EUA tiveram, respectivamente, 4% e 2%¹³⁷⁹.

Esse último dado tem relação direta com as isenções e alterações da base de cálculo do referido tributo. Decerto, segundo dados da OCDE, a Bélgica possui um dos menores limites de isenção para os cônjuges e crianças dentre os países (em torno de US\$ 17 mil dólares).

O Reino Unido, por sua vez, isenta completamente os cônjuges do aludido tributo (sem qualquer limite mínimo ou máximo), bem como possui limite de isenção para crianças na faixa de US\$ 650 mil dólares. Por último, os EUA, além de isentar totalmente os cônjuges sobreviventes do aludido tributo, possuem a maior isenção para crianças dentre os países analisados (cerca de US\$ 11,6 milhões de dólares)¹³⁸⁰. Esses detalhes ajudam a explicar porque os EUA possuem uma das maiores concentrações de riqueza entre os mais ricos (1% e 10%) dentre os países da OCDE, enquanto a Bélgica, por exemplo, possui uma das menores concentrações de riqueza entre os mais ricos.

No caso do Brasil, como já dito, existe um único imposto sobre heranças e doações. A Constituição Federal de 1988, seguindo o exemplo de Constituições anteriores, atribuiu aos Estados e Distrito Federal a competência para instituir impostos sobre a "transmissão *causa mortis* e doação" (art. 155, I e §1º, IV, da CF/88), estabelecendo que cabe ao Senado Federal fixar as alíquotas máximas. A alíquota máxima hoje está fixada pelo Senado Federal em 8%.

Dessa forma, ao contrário do que ocorre na maioria dos países, cada um dos Estados brasileiros possui competência para tratar das alíquotas e isenções referentes ao imposto sobre heranças e doações, respeitando sempre a alíquota máxima fixada pelo Senado Federal.

A despeito disso, os Estados não podem alterar a estrutura constitucional do tributo, bem como o desenho estabelecido pelo CTN. Dessa forma, os Estados encontram-se limitados aos fatos geradores e bases de cálculo, na forma das prescrições do Código Tributário Nacional

¹³⁷⁹ PIRES, Manoel. Tributação de heranças e doações. In: *Progressividade tributária e crescimento econômico*. PIRES, Manoel (org.). Rio de Janeiro: FGV IBRE, 2022, p. 184.

¹³⁸⁰ OCDE. *Inheritance Taxation in OECD Countries*. OECD Tax Policy Studies, No. 28, Paris, 2021, p. 87/88.

(art. 35, I, II, III e § único, do CTN)¹³⁸¹ e Constituição Federal de 1988 (art. 155, §1º, VI)¹³⁸². Em outras palavras, no Brasil, o fato gerador do ITCMD é a transmissão gratuita, através de sucessão *causa mortis* ou doações, de quaisquer bens e direitos, enquanto a base de cálculo do tributo deve ser o valor do quinhão recebido por cada herdeiro, nunca o valor total do espólio¹³⁸³.

O perfil subnacional do tributo, no entanto, torna necessário analisar a legislação de cada um dos Estados da Federação, a fim de verificar a disciplina legal do ITCMD. A tabela abaixo traz as alíquotas (mínimas e máximas sobre heranças e doações) e a graduação do aludido tributo em cada um dos Estados que compõem a Federação:

Tabela 37:

Alíquotas do ITCMD e graduação no Brasil por Estado

UF	LEI	ALÍQUOTAS E FAIXAS HERANÇA (EM REAIS)	ALÍQUOTAS E FAIXAS DOAÇÕES (EM REAIS)	GRADUAÇÃO
AC	Lei Complementar Estadual Nº 73/2020	4% (50 mil -1,5 milhão); 5% (1,5 milhão-2,5 milhão); 6% (2,5 milhão-3,5 milhão); 7% (acima de 3,5 milhão); 8% para colaterais.	2% (até 25 mil); 4% (25 mil -100 mil); 6% (100 mil -200 mil); 8% (acima de 200 mil)	Progressivo
AL	Lei Estadual Nº 5.077/1989	4%	2%	Proporcional
AM	Lei Complementar Estadual Nº 19/1997	2%	2%	Proporcional
AP	Lei Estadual Nº 400/1997	4%	3%	Proporcional
BA	Lei Estadual Nº 4.826/1989	4% (100 - 200 mil); 6% (200 - 300 mil); 8% (acima de 300 mil)	3,5%	Progressivo Proporcional
CE	Lei Estadual	2% (até 57,5 mil);	2% (até 143 mil);	Progressivo

¹³⁸¹ Art. 35. O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador:

I - a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil;

II - a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia;

III - a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II.

Parágrafo único. Nas transmissões *causa mortis*, **ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários.**

¹³⁸² Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre

I - transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos

§ 1º O imposto previsto no inciso I:

VI - será progressivo em razão **do valor do quinhão, do legado ou da doação;**

¹³⁸³ CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de. O imposto sobre heranças e doações. In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas*. Eduardo Fagnani (org.). ANFIP/FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, p. 465.

	Nº 15.812/2015	4% (57,5 mil - 115 mil); 6% (115 mil - 230 mil); 8% (acima de 230 mil)	4% (143 mil -861 mil); 6% (861 mil-1,4 milhão) 8% (acima 1,4 milhão)	
DF	Lei Estadual Nº 3.804/2006	4% (até 1,5 milhão); 5% (1,5 milhão-3 milhões); 6% (acima de 3 milhões)	4% (até 1,5 milhão); 5% (1,5 - 3 milhões); 6% acima de 3 milhões	Progressivo
ES	Lei Estadual Nº 10.011/2013	4%	4%	Proporcional
GO	Lei Estadual Nº 11.651/1991	2% (até 25 mil); 4% (25 mil -200 mil); 6% (200 mil -600 mil) 8% (acima de 600 mil)	2% (até 25 mil); 4% (25 mil -200 mil); 6% (200 mil -600 mil) 8% (acima de 600 mil)	Progressivo
MA	Lei Estadual Nº 7.799/2002	3% (até 300 mil); 4% (300 mil -600 mil); 5% (600 mil -900 mil); 6% (900 mil-1,2 milhão); 7% (acima 1,2 milhão)	1% (até 100 mil) 1,5% (100 mil-300 mil); 2% (acima 300 mil)	Progressivo
MG	Lei Estadual Nº 14.941/2003	5%	5%	Proporcional
MS	Lei Estadual Nº 1.810/1997	6%	3%	Proporcional
MT	Lei Estadual Nº 7.850/2002	2% (360 mil-960mil); 4% (960 mil -1,9 milhão); 6% (1,9 milhão-3,8 milhões) 8% (acima 3,8 milhões)	2% (120 mil-240mil); 4% (240 mil-960 mil); 6% (960mil-2,4milhões) 8% (acima 2,4milhões)	Progressivo
PA	Lei Estadual Nº 5.529/1989	2% (até 68 mil); 3% (68 mil – 228 mil); 4% (228 mil -685 mil) 5% (685 mil – 1,6 milhão); 6% (acima 1,6 milhão)	2% (até 274 mil); 3% (274 mil – 548 mil); 4% (acima 548 mil)	Progressivo
PB	Lei Estadual Nº 5.123/1989	2% (até 125 mil); 4% (125 mil -400 mil); 6% (400 mil -1 milhão) 8% (acima de 1 milhão)	2% (até 125 mil); 4% (125 mil -1 milhão); 6% (1 - 2 milhões) 8% (acima de 2 milhões)	Progressivo
PE	Lei Estadual Nº 13.974/2009	2% (até 200 mil); 4% (200 mil - 300 mil); 6% (300 mil – 400 mil) 8% (acima de 400 mil)	2% (até 200 mil); 4% (200 mil - 300 mil); 6% (300 mil – 400 mil) 8% (acima de 400 mil)	Progressivo
PI	Lei Estadual Nº 4.261/1989	2% (até 90 mil); 4% (90 mil – 2,2 milhões); 6% (acima 2,2 milhões)	4%	Progressivo Proporcional
PR	Lei Estadual Nº 18.573/2015	4%	4%	Proporcional
RJ	Lei Estadual Nº 7.174/2015	4% (até 317 mil); 4,5% (317 mil - 453 mil); 5% (453 mil - 906 mil); 6% (906 mil -1,3 milhão); 7% (1,3milhão -1,8 milhão); 8% (acima de 1,8 milhão)	4% (até 317 mil); 4,5% (317 mil - 453 mil); 5% (453 mil - 906 mil); 6% (906 mil -1,3 milhão); 7% (1,3 -1,8 milhão); 8% (acima 1,8 milhão)	Progressivo
RN	Lei Estadual	3% (até 500 mil);	3% (até 500 mil);	Progressivo

	Nº 5.587/1989	4% (500 mil - 1 milhão); 5% (1 milhão - 3 milhões); 6% (acima 3 milhões)	4% (500 mil - 1 milhão); 5% (1 - 3 milhões); 6% (acima 3 milhões)	
RO	Lei Estadual Nº 959/2000	2% (até 142 mil); 3% (142 mil - 701 mil); 4% (acima 701 mil)	2% (até 142 mil); 3% (142 mil - 701 mil); 4% (acima 701 mil)	Progressivo
RR	Lei Estadual Nº 59/1993	4%	4%	Proporcional
RS	Lei Estadual Nº 8.821/1989	3% (52 mil-259 mil); 4% (259 mil – 777 mil); 5% (777 mil - 1,3 milhões); 6% (acima 1,3 milhões)	3% (até 259 mil); 4% (acima de 259 mil);	Progressivo
SC	Lei Estadual Nº 13.136/2004	1% (até 20 mil); 3% (20 mil – 50 mil); 5% (50 mil - 150 mil); 7% (acima 150 mil); 8% (colaterais ou sem parentesco)	1% (até 20 mil); 3% (20 mil – 50 mil); 5% (50 mil - 150 mil); 7% (acima 150 mil); 8% (colaterais ou sem parentesco)	Progressivo
SE	Lei Estadual Nº 7.724/2013	3% (quotas de sociedade acima de 32 mil reais); 3% (32 mil -158 mil); 6% (158 mil – 793 mil); 8% (acima 793 mil);	Móvel: 3%acima de 32mil; Imóveis: 2% (32 mil-453mil); 4%(453mil-793mil); 6% (793 mil-1,7milhão); 8% acima 1,7 milhão	Progressivo
SP	Lei Estadual Nº 1.075/2000	2,5% (até 424 mil); 4% (acima 424 mil)	2,5% (até 424 mil); 4% (acima 424 mil)	Progressivo
TO	Lei Estadual Nº 1.287/2001	2% (25 mil - 100 mil); 4% (100 mil - 500 mil); 6% (500 mil – 2 milhões) 8% (acima de 2 milhões)	2% (25 mil - 100 mil); 4% (100 mil - 500 mil); 6% (500 mil – 2 milhões) 8% (acima de 2 milhões)	Progressivo

Fonte: Elaboração do autor, 2024.

No que tange à progressividade, a análise da tabela demonstra que 19 (dezenove) Estados têm alíquotas progressivas na imposição sobre a herança, enquanto 8 (oito) Estados instrumentalizam a tributação sobre heranças através de alíquotas proporcionais. No que concerne às alíquotas máximas, 11 (onze) Estados possuem graduação até a alíquota máxima de 8% (oito por cento), que se encontra fixada através da Resolução do Senado nº 9/1992.

Consoante já dito, uma das importantes modificações trazidas pela recente reforma tributária diz respeito à *obrigatoriedade* de que o imposto sobre heranças e doações seja progressivo.

Não se trata, entretanto, de novidade no direito tributário brasileiro, eis que a progressividade para essa espécie tributária já havia sido prevista no artigo 19, §1º, da Lei nº 1507/1867¹³⁸⁴ e no artigo 128 da Constituição de 1934¹³⁸⁵.

Não obstante isso, a progressividade nos impostos reais¹³⁸⁶ vinha encontrando resistência por parte de alguns doutrinadores¹³⁸⁷ e, especialmente, no âmbito jurisprudencial da Suprema Corte. Com efeito, o STF, desde o RE nº. 153.771-MG, datado de 20/11/1996, consolidou o entendimento de que a capacidade contributiva e a graduação progressiva de impostos seriam compatíveis apenas com impostos de natureza pessoal, vedando sua utilização para impostos reais, tais como o IPTU.

A evolução jurisprudencial referente à aplicação de alíquotas progressivas em impostos reais será abordada com maior profundidade na seção dedicada ao IPTU. Neste momento, é fundamental destacar que, embora indícios de uma possível mudança na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) possam ser identificados no julgamento do RE 423.768, no qual alguns votos sugerem uma alteração na compreensão do Tribunal sobre a matéria, a consolidação definitiva desse entendimento ocorreu apenas no julgamento do RE 562.045/RS, concluído em 6 de fevereiro de 2013. Nesse caso, o STF reconheceu a possibilidade de aplicação da progressividade ao Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD), estabelecendo um marco na interpretação da progressividade dos tributos reais.

Considerando que quase dezessete anos separam as duas decisões do STF citadas acima (RE 153.771-MG e RE 562.045/RS), é bastante plausível inferir que a decisão do STF proferida no bojo do Recurso Extraordinário n. 153.771-MG teve bastante repercussão na política fiscal de graduação de alíquotas do ITCMD adotada durante anos por parte dos Estados.

Nesse sentido, Pedro Humberto Bruno de Carvalho Júnior observa que, em 2015, apenas 3 (três) Estados adotavam alíquotas progressivas para essa espécie tributária (Ceará, Bahia e

¹³⁸⁴ O artigo 19, §1º, da Lei nº 1507/1867 previa hipóteses de progressividade do tributo a depender da proximidade de parentesco entre os herdeiros ou beneficiários da sucessão e o *de cujus*.

¹³⁸⁵ Art. 128. Ficam sujeitas a imposto progressivo as transmissões de bens por herança ou legado.

¹³⁸⁶ Embora faça ressalvas quanto à classificação dos impostos em reais e pessoais, Ricardo Lobo Torres sustenta que impostos pessoais são aqueles que se instituem em função da pessoa do obrigado, enquanto os impostos reais são os que se cobram em razão do patrimônio ou de considerações objetivas e econômicas independentes da situação do contribuinte ou devedor *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário - Volume IV - Os tributos na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p.82).

¹³⁸⁷ Nesse sentido, é o posicionamento de Ricardo Lobo Torres, que sustenta que os impostos reais não denotam capacidade contributiva, razão pela qual não suscetíveis de graduação progressiva, exceto nos casos de progressividade extrafiscal (TORRES, op. cit., 2006, p. 338/346). No caso específico do ITCMD, contudo, Ricardo Lobo Torres admitia a progressividade, como será visto mais à frente.

Santa Catarina). Em 2018, esse número já havia subido para 15 Estados¹³⁸⁸. Atualmente, como já exposto, 19 Estados adotam alíquotas progressivas. Diante da mudança jurisprudencial e da recente previsão constitucional de que as alíquotas ITCMD sejam progressivas (obrigatoriedade), a tendência é que todos os Estados da Federação adotem a progressividade na tributação sobre heranças e doações.

Uma outra faceta da progressividade diz respeito à utilização de alíquotas progressivas relacionados à menor ou maior proximidade entre autor da herança e/ou doador e beneficiário da sucessão.

Ao contrário de muitos países, onde as alíquotas variam progressivamente a depender da proximidade de parentesco com o falecido ou doador, a imensa maioria dos Estados brasileiros não utiliza alíquotas progressivas relacionadas ao grau de parentesco entre o autor da herança e/ou doador e beneficiário. Cabe destacar que o STF tem sólido posicionamento no sentido de não admitir a progressividade tributária do ITCMD relacionada ao grau de parentesco, em razão de entender que “*o grau de parentesco não é critério inequívoco para aferir a capacidade contributiva revelada pelo beneficiário do patrimônio transmitido*”¹³⁸⁹.

A EC nº 132/2023 parece não ter deixado espaço para alíquotas progressivas em razão do parentesco, tendo em vista o dispositivo fazer menção expressa à progressividade “*em razão do valor do quinhão, do legado ou da doação*” (art. 155, §1º, VI, CF/88). Embora a impossibilidade de se utilizar alíquotas variáveis, a depender do grau de parentesco, possa levar a situações não razoáveis, tributando-se com a mesma alíquota, por exemplo, um herdeiro necessário e um herdeiro colateral, a opção do constituinte derivado parece ter sido em favor de uma maior desconcentração da riqueza, não havendo que se falar, por conseguinte, em qualquer inconstitucionalidade, já que a questão não envolve cláusula pétrea.

Nesse sentido, é imperioso recordar que os Estados possuem competência para legislar sobre ITCMD, inclusive conceder benefícios fiscais, por exemplo, em favor de filhos do *de cujus*, se julgarem conveniente, desde que cumpram os requisitos legais e não utilizem os aludidos benefícios como forma esvaziar a opção constitucional já chancelada pelo STF.

No que tange ao tratamento diferenciado entre heranças e doações, a tabela 36 (colacionada linhas acima) demonstra que 11 (onze) Estados tributam as doações de forma diferente das heranças. A grande maioria desses onze Estados confere tratamento mais benéfico

¹³⁸⁸ CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de. O imposto sobre heranças e doações. In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas*. Eduardo Fagnani (org.). ANFIP/FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, p. 465.

¹³⁸⁹ Nesse sentido, conferir os seguintes julgados: RE 555511, RE 854863, RE 854868, RE 854869, RE 881728, RE 958709.

à sucessão *inter vivos* (doação), quando se compara esse negócio jurídico com a sucessão *causa mortis* (herança).

A despeito de ser muito difundida a ideia de que o tratamento diferenciado às doações pode estimular planejamentos tributários e a evasão fiscal¹³⁹⁰, Luc Arrondel e André Masson, analisando o contexto da sociedade francesa, vislumbram a possibilidade de que o tratamento mais benéfico às doações sirva como uma forma de incentivar que o patrimônio circule mais rapidamente dos ascendentes para os descendentes, estimulando o consumo, geração de empregos e empreendedorismo¹³⁹¹.

Não se nega que conferir tratamento benéfico às doações pode acabar repercutindo em um aumento do consumo, geração de empregos e empreendedorismo. Contudo, além desses efeitos serem incertos, o tratamento tributário privilegiado às doações fatalmente repercutirá em um maior número de planejamentos tributários e na evasão quanto à tributação sobre as heranças, impedindo uma maior eficácia desse tributo como instrumento para desconcentrar riquezas. Em sociedades extremamente desiguais, como o Brasil, privilegiar as doações não parece ser o melhor caminho.

Quanto à fixação de alíquotas máximas, não houve mudanças com o advento da Emenda Constitucional nº 123/2023. Nesse contexto, a atribuição de fixar alíquotas máximas permanece como competência do Senado Federal (art. 155, I, §1º, IV, CF/88). Já se encontra em tramitação proposta de Resolução do Senado Federal para alterar as alíquotas máximas do ITCMD. A pesquisa voltará ao tema mais à frente.

Nesse campo, encontra-se em vigor o artigo 1º da Resolução do Senado Federal nº 09/1992, que fixa como alíquota máxima para o ITCMD o percentual de 8% (oito por cento)¹³⁹². Dentre os países que tributam heranças e doações, o Brasil possui, ao lado da Itália, a menor alíquota máxima para a tributação de heranças e doações.

O posicionamento jurisprudencial do STF, que vedou por muitos anos a utilização de alíquotas progressivas nos impostos reais e impediu que os Estados tributassem heranças e doações envolvendo elementos de conexão com outros países, impactou o desempenho e o desenho do ITCMD ao longo do tempo. Nada obstante, o fato de o Brasil possuir uma das

¹³⁹⁰ CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de. O imposto sobre heranças e doações. In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas*. Eduardo Fagnani (org.). ANFIP/FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, p. 467.

¹³⁹¹ ARRONDEL, Luc; MASSON, André. Taxer les Héritages pour Reduire les Inégalités entre Générations. *Regards Croisés sur l'économie*, n. 7, p. 167-179, 2010.

¹³⁹² Resolução do Senado Federal nº 9/1992:

Art. 1º A alíquota máxima do Imposto de que trata a alínea "a", inciso, I, do art. 155 da Constituição Federal será de oito por cento, a partir de 1º de janeiro de 1992.

menores alíquotas do mundo quando se trata de tributação sobre heranças e legados também tem se mostrado um obstáculo para a construção de um ITCMD efetivamente progressivo e com papel redistributivo.

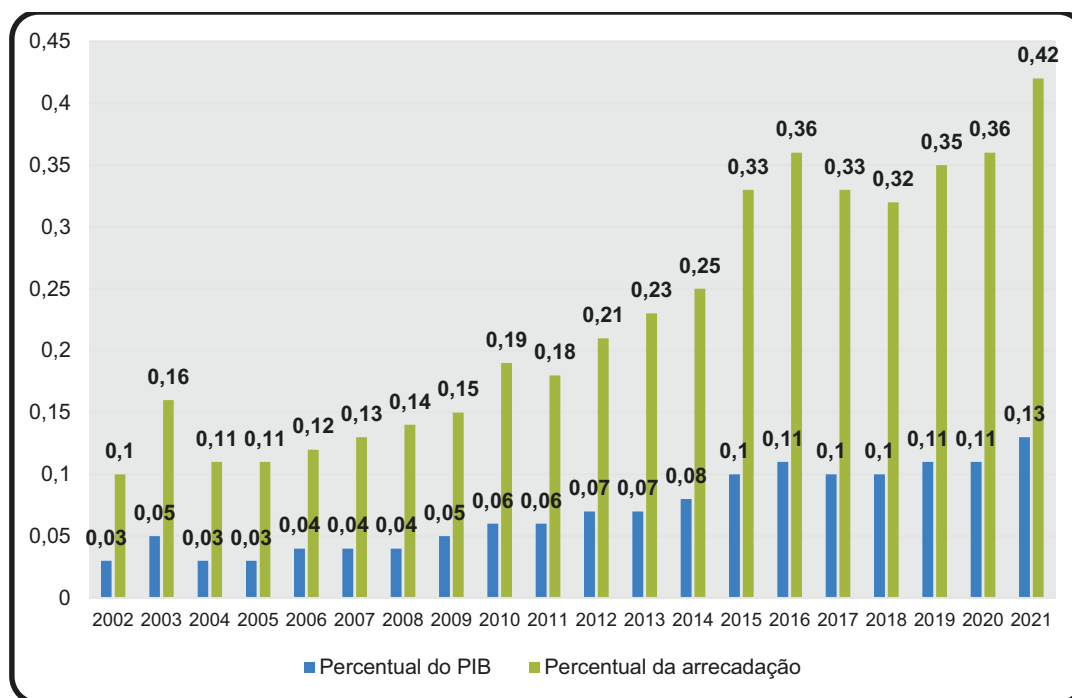
Muito embora os impostos sobre heranças e doações tenham, tradicionalmente, baixa importância arrecadatória nos países que adotam tributação sobre essa espécie de fato jurídico, o Brasil encontra-se substancialmente abaixo da média de arrecadação dos países da OCDE. Realmente, enquanto a média dos países da OCDE possui tributação sobre heranças e doações que gira em torno de 0,5% da receita tributária e 0,2% do PIB, o Brasil, somente em período recente, alcançou o percentual de 0,42% da arrecadação tributária e 0,13% do PIB.

A despeito de se encontrar muito longe da média dos países da OCDE, a arrecadação do ITCMD tem crescido substancialmente desde 2002¹³⁹³. Não por acaso, o aumento mais expressivo se deu a partir de 2013, quando o STF decidiu pela constitucionalidade da utilização de alíquotas progressivas para esse tributo. Desde então, diversos Estados passaram a adotar alíquotas progressivas para tributar heranças e doações, fato que tem, inegavelmente, repercussão na arrecadação, conforme se percebe do gráfico abaixo, que aponta a participação do ITCMD no total da arrecadação tributária, bem como o percentual de participação dessa espécie tributária no PIB.

¹³⁹³ Receita Federal do Brasil. *Conjunto de dados da Carga Tributária. Base de incidência e tributo por competência, 2002 a 2021*. 2023.

Gráfico 10:

ITCMD: Percentual em função da arrecadação tributária e PIB – 2002 a 2021



Fonte: Elaborado pelo autor, 2024 (com base em dados da RFB).

Mesmo tendo registrado alguma evolução, o gráfico aponta para um desempenho bastante acanhado em termos de arrecadação e de representatividade do ITCMD brasileiro na arrecadação tributária. O imposto está muito longe de um tributo que deve servir como instrumento de desconcentração de riquezas, sobretudo em um dos países mais desiguais do mundo. Esses fatores indicam que é possível pensar em melhorar a arrecadação e diminuir a desigualdade através do ITCMD, aumentando suas alíquotas máximas e seu grau de progressividade.

5.2.2 Fundamentos que justificam alterações no ITCMD

Ao tempo que conferiu proteção expressa ao direito de herança, que figura entre os direitos fundamentais estampados no artigo 5º, XXX, da CF/88 de 1988¹³⁹⁴, o constituinte também impôs limitações a esse direito, elencando a transmissão *causa mortis* de bens e direitos como hipótese de incidência tributária (art. 155, I, CF/88).

¹³⁹⁴ Art. 5º:

XXX - é garantido o direito de herança;

É óbvio, portanto, que o direito de herança, a exemplo do que ocorre com outros direitos fundamentais, não assume caráter absoluto, encontrando limites de proteção no âmbito do próprio texto constitucional. Decerto, a extensão da proteção conferida a um direito fundamental somente tem seus contornos definidos diante das demais normas constitucionais, pois, no âmbito da interpretação constitucional, cada norma deve ser interpretada e aplicada considerando-se que a constituição representa uma unidade, um todo indivisível¹³⁹⁵.

O direito de herança deve ser interpretado, portanto, em conjunto com as demais normas, funções e objetivos prescritos no texto constitucional, uma vez que seu conteúdo somente será extraído a partir de uma compreensão global do sistema constitucional como um todo.

Nessa linha, é fundamental não olvidar que: 1) o Imposto sobre Heranças e Doações é o principal imposto incidente sobre a riqueza no Brasil, que não instituiu, até a presente data, a tributação sobre “grandes fortunas”; 2) a Constituição Federal de 1988 elenca como objetivos fundamentais da República a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais e regionais (art. 3º, I e III, 170, VII, CF/88); 3) mesmo diante das prescrições constitucionais e de programas sociais, o Brasil possui um número considerável de pessoas vivendo na pobreza, além de ostentar a incômoda posição de um dos países mais desiguais do mundo; 4) após a Emenda Constitucional nº 132/2023 (Reforma Tributária), o Texto Constitucional passou a contemplar expressamente a justiça tributária como um princípio a ser observado pelo Sistema Tributário Nacional (art. 145, §3º, CF/88) e a obrigatoriedade da progressividade tributária no âmbito da tributação sobre heranças e doações (art. 155, §1º, VI, CF/88).

É, nesse contexto, então, que deve ser analisada a necessidade/possibilidade de se buscar modificações no âmbito do ITCMD, especialmente quanto a uma maior progressividade e aumento das alíquotas máximas.

Thomas Piketty observa que, em todas as sociedades, existem duas principais maneiras de se obter conforto material: através do trabalho e através de herança/doações. Segundo o autor, quando a taxa de rendimento do capital é, por um longo período, muito superior ao crescimento da economia, é quase inevitável que os patrimônios oriundos do passado predominem em relação aos patrimônios construídos no presente¹³⁹⁶.

¹³⁹⁵ SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Curso de Direito Constitucional*. 8. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 280.

¹³⁹⁶ PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 368/369.

A tese de Piketty é que as riquezas vindas do passado progridem muito mais rápido - sem que seja necessário trabalhar - do que as riquezas construídas no presente - que dependem do trabalho, de modo que é praticamente inevitável que as desigualdades criadas no passado (e as heranças/doações) adquiram uma importância duradoura e desproporcional no presente¹³⁹⁷.

Não por acaso, a herança voltou a ostentar uma importância na construção do patrimônio dos indivíduos que não se via desde o século XIX. Segundo algumas estimativas atuais, a participação das heranças na riqueza total varia entre 30% e 60% nos países ocidentais¹³⁹⁸.

De fato, Ricardo Lodi Ribeiro, acertadamente, consigna que a transmissão de riqueza entre gerações é uma das principais causas da persistência da desigualdade ao longo dos anos. Nessa conjuntura, de acordo com o autor, a tributação das heranças, desde o século XX, tem sido apontada como um importante mecanismo para minoração dos efeitos desse fenômeno¹³⁹⁹.

Embora sujeita a críticas¹⁴⁰⁰ e uma inegável inflexão em termos de alíquotas e utilização a partir da década de 1980 (em função das políticas fiscais de cunho neoliberal¹⁴⁰¹), a tributação das heranças tem recuperado relevância e destaque nos debates político-econômicos atuais, mesmo em ambientes outrora refratários à tributação do capital. Um bom exemplo são os relatórios que são publicados com relativa frequência pela OCDE, que têm destacado que a tributação sobre heranças provoca menos distorções comportamentais que outras espécies tributárias, com pouca interferência sobre as respostas de poupança e acumulação de riqueza, porque parte das heranças é não planejada e reflete decisões passadas¹⁴⁰².

Na mesma linha, Manoel Pires aduz que os impostos sobre heranças são vistos como bons impostos porque produzem poucas distorções nas decisões dos agentes. A incerteza quanto ao momento da morte limita respostas comportamentais quanto à oferta de trabalho e poupança. Além disso, a riqueza reflete um histórico de decisões já adotadas pelos indivíduos, cujos efeitos não podem mais ser revertidos¹⁴⁰³.

¹³⁹⁷ PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Intrínseca, 2014, p. 368/369.

¹³⁹⁸ OCDE. *Inheritance Taxation in OECD Countries*. OECD Tax Policy Studies, No. 28, Paris, 2021, p. 41.

¹³⁹⁹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Desigualdade e tributação na era da austeridade seletiva* – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 226. Hugo de Brito Machado Segundo segue a mesma linha, destacando que “é através da herança que a desigualdade de patrimônios (e da renda por ele gerada) se perpetua entre as gerações” minando a ideia de igualdade de oportunidades e de diferenças ou desigualdades legítimas porque decorrentes do mérito, do esforço ou do trabalho (Tributação e Redução das Desigualdades. *Revista Jurídica Luso-Brasileira*, ano 4 n° 6, 2018, p. 129).

¹⁴⁰⁰ Nesse sentido, conferir: FRIEDMAN, Milton. *Capitalismo e liberdade*. Rio de Janeiro: LTC, 2019, p. 174/178 e VON HAYEK, Friedrich August. *A Constituição da Liberdade*. São Paulo: Avis Rara, 2022, p. 103/113.

¹⁴⁰¹ Muitas críticas direcionadas à tributação da herança encontram-se expostas e enfrentadas nas seções destinadas à teoria da tributação ótima (tributação do capital), para onde se remete o leitor.

¹⁴⁰² OCDE, 2021, op. cit., p. 55.

¹⁴⁰³ PIRES, Manoel. Tributação de heranças e doações. In: *Progressividade tributária e crescimento econômico*. PIRES, Manoel (org.). Rio de Janeiro: FGV IBRE, 2022, p. 182.

Alguns estudos apontam ainda que os impostos sobre heranças poderiam influenciar os herdeiros a pouparem mais, além de aumentar os incentivos para que esses indivíduos ingressem ou permaneçam no mercado de trabalho, repercutindo, por via oblíqua, em um aumento na arrecadação decorrente do imposto sobre a renda.

Nessa linha, a própria OCDE menciona conclusões de pesquisas e simulações que indicam uma interessante interação entre a tributação sobre as heranças e doações e o aumento na oferta de trabalho. Em determinado estudo, constatou-se que, para cada euro de receita arrecadado diretamente de impostos sobre heranças, o governo conseguiria um adicional de 9 centavos de euro em receita de imposto sobre a renda do trabalho como consequência do aumento da oferta de trabalho¹⁴⁰⁴.

No que tange à produção de resultados de redistribuição e desconcentração de riqueza, deve-se mencionar a existência de pesquisas e simulações que indicam que impostos progressivos sobre heranças e doações podem produzir interessantes efeitos redistributivos, bem como reduzir substancialmente o processo de acumulação de riqueza entre gerações¹⁴⁰⁵.

Dentre as conclusões decorrentes de estudos envolvendo a efetividade redistributiva do imposto sobre heranças e doações, o Japão apresentou números bastante interessantes. Nesse país, pesquisas apontam para um efeito redistributivo do imposto sobre heranças e doações bastante acentuado sobre a (des) concentração de riqueza. Mais que isso: seu efeito na redução da desigualdade na distribuição de riqueza supera em pelo menos duas vezes os efeitos do imposto de renda na redução da desigualdade na distribuição de renda¹⁴⁰⁶.

Thomas Piketty sustenta que os impostos progressivos sobre heranças tiveram significativa importância sobre a redução da desigualdade experimentada pelos países desenvolvidos entre os anos de 1914 e 1980. Conforme destaca o autor, simulações simples mostram que um imposto bastante progressivo sobre a herança tem o condão de reduzir a concentração de riqueza entre os mais ricos¹⁴⁰⁷.

Os argumentos redistributivos conectam diretamente a tributação progressiva sobre heranças com as ideias de justiça e/ou equidade. Nesse ponto, há uma conexão clara entre a necessidade de uma maior tributação progressiva sobre as heranças e a teoria de justiça de John Rawls.

¹⁴⁰⁴ OCDE. *Inheritance Taxation in OECD Countries*. OECD Tax Policy Studies, No. 28, OECD Publishing. Paris, 2021, p. 58/59.

¹⁴⁰⁵ Ibidem, p. 50/51.

¹⁴⁰⁶ Bird, Richard M. "The Taxation of Personal Wealth in International Perspective." *Canadian Public Policy / Analyse de Politiques* 17, no. 3, 1991, p. 327.

¹⁴⁰⁷ PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014^a, p. 365.

Como já exposto em seções anteriores dessa pesquisa, Rawls demonstra especial preocupação com as concentrações excessivas de propriedade e riqueza. De acordo com Rawls, o Estado deve procurar evitar ou combater as concentrações excessivas de propriedade e de riqueza, inclusive através da tributação, como forma de garantir efetividade aos dois princípios da sua teoria de justiça.

No que tange ao primeiro princípio, a concentração de riqueza pode colocar em risco o valor equitativo das liberdades políticas¹⁴⁰⁸, algo que faz parte do núcleo duro do primeiro princípio de justiça de Rawls. Com efeito, o acúmulo excessivo de renda e riqueza nas mãos de poucos indivíduos podem comprometer o livre exercício da liberdade política, quando os detentores de maiores recursos econômicos tiverem a possibilidade de usar suas vantagens financeiras para controlar o curso do debate público (como se tem visto, por exemplo, com a utilização da rede social “X” por parte do bilionário Elon Musk) ou exercer uma influência maior sobre a produção legislativa, de forma a conseguir aprovar projetos que favoreçam suas posições privilegiadas ou obstar pautas que lhes sejam contrárias.

Por outro lado, também é evidente a conexão entre o segundo princípio de justiça de Rawls e a necessidade de se tributar de forma mais pesada as heranças, sobretudo porque a transmissão intergeracional de riquezas perpetua desigualdades e provoca interferências diretas na igualdade de oportunidades. Como já dito, Rawls está preocupado com a garantia de uma igualdade efetiva de oportunidades.

Dentre os instrumentos aptos a garantir o valor equitativo da igual liberdade política e da igualdade de oportunidades, Rawls enxerga a utilização da tributação progressiva sobre doações e heranças, como forma de corrigir gradualmente e continuamente a distribuição de riqueza e impedir as concentrações de poder que prejudiquem o valor equitativo da liberdade política e igualdade equitativa de oportunidades¹⁴⁰⁹.

Por considerar que a herança configura transmissão de riqueza decorrente de sorte ou circunstância impessoal, Dworkin enxerga os tributos sobre heranças como instrumentos a serviço da igualdade de recursos¹⁴¹⁰.

¹⁴⁰⁸ No mesmo sentido, conferir: EDMUNDSON, William A. *John Rawls: Reticent Socialist*. New York: Cambridge University Press, 2017, p. 53 e MARINHO, Marina Soares. *As funções da tributação*. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito, 2019, p. 116.

¹⁴⁰⁹ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 346/348. Marciano Seabra de Godoi e Anthéia Aquino Melo sublinham que o acesso desigual ao sistema democrático retroalimenta as desigualdades e pobreza, tendo como efeito colateral a perda na crença no Estado e na própria democracia (Heranças: sua forte influência na perpetuação das desigualdades, o sentido de sua tributação na teoria liberal igualitária e a persistente má vontade do legislador brasileiro para tributá-las. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário*. V. 17, n. 2, jul./dez, 2022, p. 72.

¹⁴¹⁰ DWORKIN, Ronald. *A virtude soberana: a teoria e a prática da igualdade*. Tradução: Jussara Simões. 2ª ed. 4ª tiragem. São Paulo: Martins Fontes, 2019, p. 489/491.

Na visão de Dworkin, as heranças também fazem parte de um mercado de seguro hipotéticos, no qual o prêmio somente é devido no momento da morte do segurado ou no momento da doação. Nesse momento, segundo Dworkin, o prêmio será fixado de acordo com bens doados ou legados, subindo progressivamente forte, de maneira a evitar a estratificação econômica¹⁴¹¹. Em outras palavras, de acordo com Dworkin, a tributação sobre heranças deve ser bastante progressiva, de maneira a evitar a acumulação ou concentração de riquezas, em linha bastante parecida com aquela que é defendida por Rawls¹⁴¹².

Consoante a linha argumentativa exposta na presente seção da pesquisa, a transmissão de riquezas entre gerações é uma das principais fontes de perpetuação de desigualdades¹⁴¹³, especialmente quando se leva em conta que as heranças estão concentradas em uma parcela bem pequena da população. Em suma, a imensa maioria da população não herda nada, enquanto uma parcela diminuta da população transfere a riqueza acumulada aos seus herdeiros ou beneficiários, impactando diretamente na igualdade de oportunidades.

Certamente, como bem observado por Marciano Seabra de Godoi e Anthéia Aquino Melo, a transferência desigual de riquezas através da herança prejudica a igualdade de oportunidades e implica uma série de vantagens cumulativas, que não decorrem de qualquer mérito ou esforço para os que a recebem, tais como: melhor qualidade de vida na infância, criação em ambiente cultural diferenciado, redes de contato que facilitam o acesso a posições privilegiadas etc. Esses fatores contribuem para que as desigualdades se perpetuem¹⁴¹⁴.

Não se está defendendo que se desconsidere o direito de herança. Como já dito, isso sequer seria possível, tendo em vista que esse direito está garantido constitucionalmente dentre os direitos fundamentais previstos pela CF/88. Contudo, a herança não deve ser vista como um direito absoluto, conforme já exposto linhas acima.

¹⁴¹¹ DWORKIN, Ronald. *A virtude soberana: a teoria e a prática da igualdade*. Tradução: Jussara Simões. 2ª ed. 4ª tiragem. São Paulo: Martins Fontes, 2019, p. 491/492.

¹⁴¹² Na visão de Dworkin, as receitas decorrentes desse tributo devem ser aplicadas exclusivamente para aprimorar a educação pública e em outras políticas públicas destinadas a aliviar os impactos de eventual estratificação econômica que permaneçam após a incidência do aludido imposto (DWORKIN, op. cit. 2019, p. 492).

¹⁴¹³ Segundo relatório publicado pela OCDE, as heranças e doações têm demonstrado (empiricamente) desempenhar um papel significativo na persistência da riqueza ao longo das gerações, particularmente entre pais e filhos. Além disso, também se constatou que a mobilidade de riqueza entre gerações tende a ser menor do que a mobilidade de renda (*Inheritance Taxation in OECD Countries*. OECD Tax Policy Studies, No. 28, OECD Publishing. Paris, 2021, p.42).

¹⁴¹⁴ GODOI, Marciano Seabra de; MELO, Anthéia Aquino. Heranças: sua forte influência na perpetuação das desigualdades, o sentido de sua tributação na teoria liberal igualitária e a persistente má vontade do legislador brasileiro para tributá-las. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário*. V. 17, n. 2, jul./dez, 2022, p. 41. No mesmo sentido, a OCDE tem consignado que, sob a perspectiva da igualdade de oportunidades, as heranças e doações podem criar um fosso entre os indivíduos beneficiados e não beneficiados, conferindo aos que receberam herança ou doação uma vantagem inicial que não está relacionada aos seus esforços pessoais e reduz a igualdade de oportunidades, que pode ser entendida como garantir que pessoas com habilidades e níveis de esforço semelhantes enfrentem perspectivas similares na vida (OCDE, 2021, op. cit., p.42).

O próprio Rawls admite a desigualdade de riquezas e heranças, “*contanto que as desigualdades resultantes tragam vantagens para os menos afortunados e sejam compatíveis com a liberdade e com a igualdade equitativa de oportunidades.*”¹⁴¹⁵

Nessa linha de raciocínio, os tributos incidentes sobre a sucessão, como é o caso dos impostos incidentes sobre doações e heranças (ITCMD), teriam como função primordial evitar que as desigualdades ultrapassem um limite a partir do qual o valor da liberdade política e da igualdade de oportunidade passem a correr risco¹⁴¹⁶.

Muito embora afirme que o limite a ser fixado para os tributos sucessórios é uma questão de juízo político, que deverá ser guiada pela teoria da justiça, pelo bom senso e pela intuição, Rawls afirma expressamente que a tributação sobre heranças deve ser progressiva, de modo que sejam garantidos o valor equitativo das liberdades políticas e da igualdade de oportunidades.¹⁴¹⁷

Ora, não se deve olvidar que o Brasil figura entre um dos países mais desiguais do mundo. Com base em dados da RFB, referentes às declarações de imposto de renda do ano calendário de 2020, Marciano Seabra de Godoi e Anthéia Aquino Melo demonstram a que a parcela 0,1% mais rica da população brasileira foi responsável por quase 50% do total de bens e valores objeto de heranças e doações no ano de 2020¹⁴¹⁸.

Como bem observa Ricardo Lobo Torres, o ITCMD, incidindo sobre o incremento patrimonial dos herdeiros e legatários, revela inegável índice de capacidade contributiva e extraordinária aptidão para promover a justiça social, razão pela qual deveria suportar uma incidência tributária progressivamente mais forte. Segundo o autor, a progressividade do referido tributo encontra-se comprometida pela fixação de alíquotas máximas modestas pelo Senado Federal, que tem se afastado da ideia de justiça fiscal que impõe a aplicação de alíquotas progressivas e compatíveis com o incremento da capacidade contributiva dos herdeiros ou beneficiários da herança ou legado¹⁴¹⁹.

¹⁴¹⁵ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 346.

¹⁴¹⁶ Ibidem, p. 346.

¹⁴¹⁷ RAWLS, 2008, op. cit., p. 346.

¹⁴¹⁸ GODOI, Marciano Seabra de; MELO, Anthéia Aquino. Heranças: sua forte influência na perpetuação das desigualdades, o sentido de sua tributação na teoria liberal igualitária e a persistente má vontade do legislador brasileiro para tributá-las. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário*. V. 17, n. 2, jul./dez, 2022, p. 42.

¹⁴¹⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário - Volume IV - Os tributos na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p.224/225. É interessante anotar que a posição de Ricardo Lobo Torres quanto ao ITCMD é bastante diferente da posição tradicional do autor quanto à progressividade nos impostos patrimoniais ou reais. A título de exemplo, cabe destacar que o autor foi um opositor ferrenho da progressividade do IPTU em razão do valor do imóvel, por entender que os impostos reais não denotavam capacidade contributiva dos contribuintes (TORRES, 2006, op. p. 338/346.)

Por último, parece correta a observação de Carlos Alexandre de Azevedo Campos, que enxerga na tributação progressiva das heranças e doações, além de uma importante fonte de arrecadação, um poderoso instrumento de justiça tributária, com aptidão para contribuir para uma distribuição mais equitativa de oportunidades e reduzir os impactos negativos da histórica concentração de riqueza no Brasil¹⁴²⁰.

Nada obstante, a estrutura do ITCMD, sobretudo em razão das baixas alíquotas marginais máximas e sua ineficiente progressividade, tem produzido, assim como os demais tributos diretos, pouquíssimo efeito redistributivo¹⁴²¹, como se viu em capítulo anterior da presente investigação. Diante desse contexto, bem como dos elevados e resilientes níveis de concentração de riqueza que se verificam atualmente no país, é possível afirmar que o ITCMD, além de não auxiliar na redução de desigualdades, tem contribuído para perpetuá-las, porque as heranças, pouco tributadas, são bastante concentradas entre os mais ricos, como visto acima.

Não é difícil concluir, portanto, que os níveis atuais de desigualdade de riqueza e o desenho atual da tributação sobre heranças e doações no Brasil apontam no sentido de que seriam necessárias mudanças nessa espécie tributária, de maneira que esse tributo assuma um papel compatível com os objetivos e funções estampados pelo Texto Constitucional de 1988, especialmente no que tange à redução de desigualdades, através da redistribuição e desconcentração de rendas e riquezas.

5.2.3 Sugestões de alterações no ITCMD

Como visto, a comparação internacional com países que tributam heranças e doações revela que a alíquota máxima fixada pelo Senado Federal (8%) pode ser considerada bastante baixa. Em termos históricos, percebe-se, outrossim, que a alíquota do referido imposto já esteve em patamares bastante superiores, conforme destacam Marc Morgan e Pedro Humberto Bruno de Carvalho Júnior que apontam que os Estados de Santa Catarina (1957-1965), São Paulo (1932-1965) e Minas Gerais (1939-1965) já tiveram taxas marginais máximas em torno de 32%, 42% e 60%, respectivamente¹⁴²².

¹⁴²⁰ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. *Filosofia Política e Tributação*. *Revista Jurídica Luso-Brasileira*, Ano 10, N.º 2, p. 91-181. Universidade de Lisboa. Lisboa: Portugal, 2024, p. 164.

¹⁴²¹ Consoante já mencionado em outro capítulo do presente trabalho, os tributos diretos, no Brasil, produzem pouquíssimo efeito redistributivo. Nesse sentido, conferir, SILVEIRA, Fernando Gaiger. et al. *Previdência e assistências sociais, auxílios laborais e tributos: características redistributivas do Estado brasileiro no século XX*. Working Paper nº 07, p. 44.

¹⁴²² MORGAN, Marc; CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de. Taxing wealth: general principles, international perspectives and lessons for Brazil. *Brazilian Journal of Political Economy*, vol. 41, nº 1, p. 58-59, 2021.

Além da alíquota máxima fixada pelo Senado ser bastante modesta, uma das tabelas colacionadas nesse capítulo revela que apenas 11 (onze) Estados da Federação utilizam a alíquota máxima de 8%. A título de exemplo cabe citar a situação de Minas Gerais, São Paulo e Paraná que são responsáveis por aproximadamente 40% do PIB brasileiro em 2024¹⁴²³ e utilizam alíquotas máximas de ITCMD que não ultrapassam 5%.

Não por acaso, embora tenha se verificado um aumento na arrecadação do ITCMD nos últimos anos, conforme se viu linhas acima, a arrecadação brasileira ainda se encontra abaixo da média dos países da OCDE, especialmente quando se leva em conta o potencial de desconcentrar riquezas do ITCMD e os níveis de desigualdade que o Brasil continua registrando ano após ano.

Diante desse cenário, uma primeira sugestão ou recomendação é a alteração da alíquota marginal máxima do ITCMD, que deve ser buscada através da alteração da Resolução nº 9 do Senado Federal. Nesse sentido, os Estados encaminharam à presidência do Senado Federal, através do Consórcio Nacional de Secretarias de Fazenda, Finanças, Receita e Tributação – CONSEFAZ, em 10/09/2015, o Ofício CONSEFAZ nº 11/2015, onde manifestam seu interesse na fixação da alíquota máxima do ITCMD no patamar de 20%.

Em buscas no sítio eletrônico do Senado Federal, foi possível identificar a existência do Projeto de Resolução do Senado nº 57/2019, de autoria do Senador Cid Gomes (PDT/CE), que busca fixar a alíquota máxima do ITCMD no patamar de 16% (dezesesseis por cento)¹⁴²⁴. A proposição, embora tenha sido protocolada em 2019, encontra-se ainda aguardando a designação de relator na Comissão de Assuntos Econômicos do Senado Federal, conforme informações do sítio eletrônico daquela casa do Congresso Nacional¹⁴²⁵.

Em estudo específico sobre a tributação sobre a riqueza, Marc Morgan e Pedro Humberto Bruno de Carvalho Junior defendem alíquotas marginais máximas efetivas no patamar de 50% (cinquenta por cento) para o ITCMD brasileiro. Contudo, segundo os autores, um imposto sobre heranças e doações com uma alíquota efetiva de 30% (trinta por cento) já seria capaz de arrecadar mais do que o dobro de que é arrecadado atualmente no Brasil¹⁴²⁶.

¹⁴²³ Dados do PIB para 2º trimestre de 2024, de acordo com o IBGE *explica*. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/explica/pib.php>

¹⁴²⁴ Projeto de Resolução do Senado nº 57/2019. Senado Federal.

¹⁴²⁵ Pesquisa realizada no sítio eletrônico do Senado Federal em 20/09/2024. <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137288>

¹⁴²⁶ MORGAN, Marc; CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de. Taxing wealth: general principles, international perspectives and lessons for Brazil. *Brazilian Journal of Political Economy*, vol. 41, nº 1, 2021, p. 61.

Manoel Pires enxerga que o percentual de 50% (cinquenta por cento) de alíquota efetiva é exagerado, especialmente porque os países com as maiores alíquotas marginais não se aproximam desse patamar em termos de alíquotas efetivas. Dessa forma, o autor defende que a alíquota máxima do ITCMD gire em torno de 30% (trinta por cento), com taxas progressivas incrementais de 5%¹⁴²⁷.

A alíquota máxima de 20% (vinte por cento) proposta pelo CONSEFAZ já parecia modesta diante do cenário de concentração de riquezas verificado no Brasil. O percentual de 16% (dezesesseis por cento), que consta no Projeto de Resolução do Senado Federal nº 57/2019, é ainda mais modesto, especialmente quando se leva em conta que o objetivo principal do ITCMD deve ser desconcentrar riquezas e reduzir desigualdades no Brasil, bem como o fato de que essa alíquota, provavelmente, não seria adotada no máximo por todos os Estados.

Nessa linha, parece razoável defender que a alíquota máxima seja fixada pelo Senado Federal no patamar 40% (quarenta por cento), de forma que a alíquota efetiva gire em torno de 30% (trinta por cento).

No que concerne às isenções, não se pode perder de vista que sua concessão indiscriminada pode provocar erosão da base de cálculo do tributo, afetando o percentual da alíquota efetiva, a progressividade do tributo e os objetivos de desconcentração de riqueza pretendidos. Realmente, como já dito anteriormente, a efetividade da progressividade depende de uma base de cálculo abrangente, com poucos tratamentos diferenciados e isenções.

Por outro lado, o aumento das alíquotas e sua utilização progressiva pode levar a situações de injustiça, especialmente quanto aos imóveis objeto de residência da família e pequenos quinhões. Nesse contexto, uma segunda sugestão ou recomendação diz respeito à necessidade de que os Estados sejam comedidos na concessão de isenções e procurarem uniformizar suas regras, estabelecendo isenções para pequenos quinhões e imóveis objeto da residência familiar, que devem ser compatíveis com a localização do imóvel ou quinhão e porte do Estado¹⁴²⁸.

¹⁴²⁷ PIRES, Manoel. Tributação de heranças e doações. In: *Progressividade tributária e crescimento econômico*. PIRES, Manoel (org.). Rio de Janeiro: FGV IBRE, 2022, p. 197.

¹⁴²⁸ Atualmente, a leitura da legislação de ITCMD dos Estados revela que as isenções não encontram regulamentação uniforme. Por exemplo, embora a imensa maioria das legislações estaduais conceda isenção para os imóveis de residência da família, não há uniformidade no tratamento da matéria, com alguns Estados estipulando um valor limite para essa isenção, enquanto outros Estados não fixam qualquer valor como limite. Nessa ordem de ideias, conferir os exemplos de uniformização de regras de isenção e os valores por CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de. O imposto sobre heranças e doações. In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas*. Eduardo Fagnani (org.). ANFIP/FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018, p. 471.

Uma terceira recomendação diz respeito à instituição efetiva da progressividade do ITCMD por todos os Estados da Federação, na linha da previsão constitucional decorrente da Emenda Constitucional nº 132/2023, que passou a prever expressamente que o ITCMD *será progressivo* (art. 155, §1º, VI, CF/88). De acordo com uma das tabelas colacionadas acima, alguns Estados ainda utilizam alíquotas proporcionais para o ITCMD.

Com efeito, oito entes da Federação utilizam alíquotas proporcionais para a tributação das heranças e doações (Alagoas, Amazonas, Amapá, Espírito Santo, Minas Gerais, Mato Grosso do Sul, Paraná e Roraima), enquanto outros dois entes utilizam alíquotas proporcionais apenas para a tributação sobre doações (Bahia e Piauí).

Consoante exposto anteriormente, a tributação progressiva sobre heranças e doações deve ser vista como um importante instrumento no combate à desigualdade e à concentração de riquezas. No Brasil, uma utilização bastante progressiva do ITCMD é ainda mais impositiva, considerando o quadro de desigualdade que os indicadores econômicos e sociais têm apontado.

Até mesmo organismos que pugnavam por uma redução ou corte na tributação do capital, como por exemplo, a OCDE, nos últimos anos, têm enxergado a tributação sobre as heranças com outros olhos. Na visão mais recente da OCDE, além de contribuir para a equidade vertical, fazendo com que aqueles que ganhem mais paguem mais tributos, a utilização de impostos progressivos sobre a herança pode servir como um instrumento poderoso em países que buscam evitar a acumulação excessiva de riquezas ao longo de gerações. Ainda segundo a OCDE, taxas progressivas na tributação sobre a herança podem encorajar uma distribuição do patrimônio entre diversos beneficiários, provocando uma dispersão da riqueza¹⁴²⁹.

Em contrapartida, considerando que dez Estados brasileiros possuem alíquotas, graduação ou base de cálculo que conferem um tratamento tributário privilegiado em favor da doação, quando se compara o tratamento conferido à herança, a quarta recomendação no âmbito do ITCMD, é no sentido de que os Estados deem tratamento idêntico às heranças e doações (exatamente com as mesmas alíquotas, bases e isenções etc.) de forma a evitar que eventual tratamento mais benéfico às doações se traduza em erosão da base tributária e diminuição do potencial redistributivo do tributo em virtude de planejamentos tributários¹⁴³⁰.

¹⁴²⁹ OCDE. *Inheritance Taxation in OECD Countries*. OECD Tax Policy Studies, No. 28, Paris, 2021, p. 98.

¹⁴³⁰ No mesmo sentido: CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de. O imposto sobre heranças e doações. In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas*. Eduardo Fagnani (org.). ANFIP/FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018, p. 471. PIRES, Manoel. Tributação de heranças e doações. In: *Progressividade tributária e crescimento econômico* e PIRES, Manoel (org.). Rio de Janeiro: FGV IBRE, 2022, p. 198.

Não se deve olvidar que, para além do potencial arrecadatário, os impostos sucessórios são hábeis para contribuir com a desconcentração de riquezas, podendo produzir importante efeito nivelador entre os indivíduos desde o início das suas vidas, limitando a desigualdade herdada e criando um ambiente um pouco mais equilibrado¹⁴³¹.

Eventuais modificações, contudo, devem sempre levar em conta a garantia constitucional do não confisco¹⁴³². Trata-se de uma equação complexa que envolve a proteção ao direito de herança, a imposição tributária sobre heranças e doações, a busca de receitas para o atingimento de funções, fundamentos e objetivos constitucionais e a não utilização dos tributos com efeito de confisco.

Considerando que a progressividade de alíquotas no campo do ITCMD somente passou a ser obrigatória com a recente EC nº 132/2023, não parece possível, nesse momento, buscar-se a via judicial para a implementação obrigatória da progressividade nos Estados que ainda não a utilizam. Não há ainda notório lapso temporal que configure inércia do Poder Legislativo (*inertia deliberandi*), a justificar a declaração de inconstitucionalidade por omissão.

Realmente, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é no sentido de que a omissão normativa inconstitucional não se configura pela mera inexistência da norma, dependendo, antes, também da identificação de um estado de reticência por parte da Casa Legislativa competente à luz do princípio da razoabilidade¹⁴³³.

De todo modo, caso configurado lapso temporal relevante, no futuro, parece que eventual decisão judicial nesse campo deve se limitar a estabelecer prazo para a edição de norma que estabeleça a progressividade, sendo difícil conceber uma atuação judicial estabelecendo alíquotas progressivas para o ITCMD.

Um bom exemplo nesse sentido pode ser colhido do julgamento da ADO nº 67¹⁴³⁴. Nesse caso, questionava-se a omissão legislativa do Congresso Nacional em editar a Lei Complementar exigida pela Constituição Federal para tratar de heranças e doações envolvendo elementos de conexão internacional (art. 155, §1º, III, CF/88).

¹⁴³¹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Desigualdade e tributação na era da austeridade seletiva* – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 228.

¹⁴³² Art. 150. *Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

(...)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

¹⁴³³ Nesse sentido, conferir: ADO 30, Tribunal Pleno, Rel. Min. Dias Toffoli, DJe 06/10/2020; **ADI 3.682/MT**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJ 06/09/2007

¹⁴³⁴ ADO 67, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 06-06-2022, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-126 DIVULG 28-06-2022.

No julgamento do caso, o STF, embora tenha reconhecido a omissão legislativa do Poder Legislativo em regulamentar a questão, diante do transcurso de mais de 30 anos do advento da Constituição Federal, decidiu por fixar o prazo de 12 (doze) meses, a contar da data da publicação da ata de julgamento do mérito, para que o Congresso Nacional adotasse as medidas legislativas necessárias para suprir a omissão¹⁴³⁵.

5.2.4 Evolução e panorama dos impostos sobre a riqueza stricto sensu

Tradicionalmente, os impostos sobre a riqueza são conhecidos no cenário internacional como “*wealth taxes*”. Dentro desse espectro se incluem também o “*imposto sobre grandes fortunas*” (IGF)¹⁴³⁶ e o “*imposto sobre patrimônio líquido*” (IPL).

Como bem destaca Gabriel Arbex Valle, de uma forma mais geral, é possível notar algumas formas de tributação sobre a riqueza ou capital já na Antiguidade, durante o Império Romano e na Grécia Antiga. Todavia, o autor destaca que, a concepção moderna de um imposto recorrente e periódico sobre a riqueza tem origem na Prússia, entre 1891-1893, com a incidência sobre o patrimônio líquido e com caráter complementar ao imposto de renda¹⁴³⁷.

Durante o século XX, diversos países passaram a adotar alguma forma de tributação sobre a riqueza. Segundo Pedro Humberto Bruno de Carvalho Júnior e Luana Passos, quase todos os países da Europa Ocidental, com exceção de Portugal e Reino Unido, adotam ou já adotaram alguma espécie de tributação sobre a riqueza¹⁴³⁸.

A guinada político-econômica neoliberal implementada a partir da década de 1980, contudo, influenciou a política fiscal de diversos países, inclusive no âmbito da tributação sobre a riqueza. Em um contexto de predomínio das ideias neoliberais, diversos países aboliram os impostos incidentes sobre a riqueza *stricto sensu*. Dentre esses países, destacam-se: Alemanha, Áustria, Irlanda, Itália, Suécia, Dinamarca, Finlândia, Grécia e Índia, por exemplo¹⁴³⁹.

A despeito do predomínio das ideias neoliberais a partir de 1980, vários países ainda adotam alguma forma de tributação periódica sobre a riqueza *stricto sensu*, dentre os quais se

¹⁴³⁵ ADO 67, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 06-06-2022, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-126 DIVULG 28-06-2022

¹⁴³⁶ Art. 153. *Compete à União instituir impostos sobre:*

(...)VII - *grandes fortunas, nos termos de lei complementar*

¹⁴³⁷ VALLE, Gabriel Arbex. *Imposto sobre grandes fortunas: análise em face das peculiaridades da realidade brasileira*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2020, p. 298-299.

¹⁴³⁸ CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de; PASSOS, Luana. Imposto sobre grandes fortunas. In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas*. Eduardo Fagnani (org.). ANFIP/FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018e, p. 481.

¹⁴³⁹ VALLE, Gabriel Arbex. *Imposto sobre grandes fortunas: análise em face das peculiaridades da realidade brasileira*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2020, p. 282.

destacam: Argélia, Argentina, Bélgica, Colômbia, Espanha, França, Honduras, Hungria, Liechtenstein, Luxemburgo, Moldávia, Noruega, Paquistão, República Dominicana, Suíça, Suriname, Tailândia e Uruguai¹⁴⁴⁰.

Embora com algumas peculiaridades, os impostos sobre a riqueza *stricto sensu* se caracterizam como impostos patrimoniais de base ampla, incidindo sobre o total patrimonial ou estoque de riqueza da pessoa física, família ou empresa. A base dos impostos sobre a riqueza, em regra, abarca a riqueza líquida, isto é, aquilo que é resultante do somatório dos ativos e da dedução dos passivos (dívidas e ônus), razão pela qual esses tributos são comumente denominados “*net wealth taxes*” ou “*impostos sobre a riqueza líquida*”¹⁴⁴¹.

O Brasil, por sua vez, jamais adotou qualquer imposto incidente sobre o patrimônio em sua totalidade. Segundo Ricardo Lodi Ribeiro, a previsão do Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) na Constituição Federal de 1988 (art. 153, VII, CF/88) tem inspiração no “*impôt de solidarité sur la fortune*” francês¹⁴⁴². O tributo de competência da União, segundo a Constituição Federal de 1988, depende de lei complementar para sua instituição. No entanto, passados mais de 35 anos da promulgação da CF/88, o IGF ainda não foi instituído no Brasil.

Marcus Vinícius Parente Rebouças destaca que, desde 1989, mais de duas dezenas de projetos de lei complementar foram apresentados na Câmara dos Deputados e Senado Federal, visando a instituição do aludido imposto no Brasil, sem que nenhum deles tenha sido efetivamente aprovado pelo Congresso Nacional¹⁴⁴³.

Os países possuem desenhos de impostos sobre a riqueza que variam bastante. As diferenças englobam tipos de ativos abarcados, competência, contribuintes, graduação, alíquotas, isenções etc. O quadro abaixo apresenta um resumo das principais características do aludido imposto nos países mais importantes em que é cobrado:

¹⁴⁴⁰ ERNST & YOUNG. *Worldwide Personal Tax and Immigration Guide, 2023-2024*. Londres, 2024; OCDE. *Revenue Statistics 2023: Tax Revenue Buoyancy in OECD Countries*. OCDE Publishing, Paris, 2023; OECD et al. *Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean 2024*. OECD Publishing, Paris, 2024.

¹⁴⁴¹ REBOUÇAS, Marcus Vinícius Parente. *Tributação e Desigualdade Econômica: Elementos de Tributação Redistributiva para o Brasil do Séc. XXI*. Volume II. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020b, p. 181/182.

¹⁴⁴² RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Desigualdade e tributação na era da austeridade seletiva* – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 235.

¹⁴⁴³ Para um panorama acerca dos diversos projetos de lei envolvendo o IGF, conferir: REBOUÇAS, 2020b, op. cit., p. 195-196.

Tabela 38:

Imposto sobre a riqueza: características e arrecadação - países selecionados

País	Competência	Base	Contribuinte	Isenção	Alíquota	% PIB	% arrecadação
Bélgica	Central e Regional	Patr. Mobiliário	Físicas e jurídicas	Até 1 milhão euros	0,15%	0,2%	0,47%
Espanha	Central e Regional	Patr. Líquido	Física	Até 700 mil euros	0,2% a 2,5%	0,2%	0,52%
França	Central	Patr. Imobiliário e Investimento	Física	Até 1,3 milhão de euros	0,5% a 1,5%	0,1%	0,22%
Luxemburgo	Central	Patr. Líquido	Jurídica	Até 5/12 mil euros	0,5%	2,9%	7,55%
Noruega	Regional e local	Patr. Líquido	Física	Até 182 mil dólares	0,7% a 0,85%	0,6%	1,41%
Suíça	Regional e local	Patr. Líquido	Física	Até 70/200 mil euros	0,1% a 1,1%	1,4%	4,95%
Argentina	Central	Patr. Bruto	Física	Até 61 mil dólares	0,5%	0,3%	1,2%
Colômbia	Central	Patr. Líquido	Físicas e jurídicas	Até 340 mil dólares	0,125% a 1,5%	0,1%	0,52%
Uruguai	Central	Patr. Líquido	Físicas e jurídicas	Até 130 mil dólares	0,7% a 3%	1,1%	6,5%

Fonte: Elaborado pelo autor, 2025 (com base em pesquisas selecionadas) ¹⁴⁴⁴.

A tabela revela que muitos países possuem um limite de isenção, a partir do qual incide o imposto sobre a riqueza, consideravelmente baixo. Luxemburgo, Suíça, Argentina e Uruguai possuem esse traço comum, fazendo incidir o aludido imposto a partir de limites monetários bastante reduzidos. Naturalmente, essa característica contribui para a considerável participação do aludido tributo no total das receitas tributárias desses países.

No Brasil, entretanto, a instituição do imposto sobre a riqueza *stricto sensu* encontra-se delimitada por uma expressão utilizada pela CF/88, qual seja: “*grandes fortunas*.” A despeito da expressão “*grandes fortunas*” ser carregada de indeterminação, seu exato conteúdo, a ser

¹⁴⁴⁴ OCDE. *Revenue Statistics 2023: Tax Revenue Buoyancy in OECD Countries*. OCDE Publishing, Paris, 2023; OECD et al. *Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean 2024*. OECD Publishing, Paris, 2024; PIRES, Manoel. Análise econômica do imposto sobre grandes fortunas. In: *Progressividade tributária e crescimento econômico*. PIRES, Manoel (org.). Rio de Janeiro: FGV IBRE, 2022c; VALLE, Gabriel Arbex. *Imposto sobre grandes fortunas: análise em face das peculiaridades da realidade brasileira*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2020.

fixado pelo legislador complementar, não pode avançar sobre todo e qualquer valor integrante do patrimônio do contribuinte.

Decerto, parece que a Constituição Federal de 1988 indicou um caminho claro ao fazer menção a “*grandes fortunas*”, ou seja, não se abriu a possibilidade para que o Imposto sobre Grandes Fortunas incida sobre a “riqueza” de modo geral ou sobre o patrimônio líquido do contribuinte. A ideia, ao que tudo indica, foi limitar a incidência do tributo sobre acervos elevados (grandes fortunas). Nesse mesmo sentido, Luciano Amaro destaca que a expressão utilizada (não só “fortuna”, mas fortuna “grande”) indica que o Imposto sobre Grandes Fortunas, embora seja um imposto sobre patrimônio, deve ser dirigido a acervos patrimoniais de maior expressão¹⁴⁴⁵.

Para a delimitação do conteúdo da expressão “*grandes fortunas*”, é preciso que se pesquise a distribuição patrimonial do país, a fim de se apurar como se concentra a riqueza, bem como quais são os volumes de recursos que se encontram nas mãos de cada parcela da população. Nesse contexto, parece fazer sentido buscar auxílio nos grandes números do imposto de renda, cuja elaboração e divulgação ficam a cargo da Receita Federal do Brasil, onde se pode obter informações acerca de quantas pessoas fazem parte do 10%, 5%, 1% e 0,1% mais ricos do país, bem como seus patrimônios médios, de forma a se estabelecer, através de Lei Complementar, o exato conteúdo da expressão “*grandes fortunas*”¹⁴⁴⁶.

Para além da tributação das riquezas dentro dos respectivos territórios dos países soberanos, nos últimos anos, têm surgido propostas de tributação da riqueza em nível mundial, no âmbito das pessoas jurídicas e físicas. Thomas Piketty é um dos expoentes que defende a tributação progressiva do capital em nível mundial, como forma de reduzir a concentração de riquezas e diminuir desigualdades¹⁴⁴⁷.

No âmbito da tributação das pessoas jurídicas, 140 países, sob a coordenação da OCDE, concordaram com a criação de um “imposto” mínimo global de 15% sobre o lucro das maiores multinacionais do planeta. O Brasil subscreveu esse acordo e já editou a medida provisória nº

¹⁴⁴⁵ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 173. Hugo de Brito Machado Segundo vai nesse mesmo sentido, destacando que a expressão “*fortuna*” designa um patrimônio considerável ou acima da média, enquanto a expressão “*grande fortuna*” é ainda mais restrita, devendo estar relacionada aos montantes patrimoniais situados no topo da pirâmide econômica. MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Tributação e Redução das Desigualdades*. *Revista Jurídica Luso-Brasileira*, ano 4 nº 6. Universidade de Lisboa. Lisboa: Portugal, 2018, p. 131

¹⁴⁴⁶ No mesmo sentido, conferir: VALLE, Gabriel Arbex. *Imposto sobre grandes fortunas: análise em face das peculiaridades da realidade brasileira*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2020, p. 307.

¹⁴⁴⁷ PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014ª, p. 503/525. No mesmo sentido, ATKINSON, Anthony B. *Desigualdade: o que pode ser feito?* São Paulo: LeYa, 2015b, p. 246/249.

1262/2024, para dar efetividade a essa espécie de imposição tributária. Esse tributo, contudo, não guarda relação com o IGF.

Quanto à tributação das riquezas das pessoas físicas em nível mundial, a proposta de Piketty e outros economistas não têm conseguido avançar, em razão do pouco interesse e coordenação entre os Estados Nacionais. Nada obstante, a ideia continua se apresentando como uma “*utopia útil*”, conforme o próprio autor admite¹⁴⁴⁸.

5.2.5 Fundamentos que justificam a instituição do IGF

A garantia do direito de propriedade constitui um dos pilares do Iluminismo e das revoluções liberais, sendo historicamente reconhecida como um dos direitos naturais do homem. Embora a Constituição Federal de 1988 assegure expressamente esse direito em seu artigo 5º, inciso XXII¹⁴⁴⁹, a própria CF/88 estabelece limites e condicionantes à sua fruição, incluindo a previsão da instituição de um imposto sobre grandes fortunas (art. 153, inciso VII).

Ademais, é essencial considerar que os direitos e garantias fundamentais devem ser interpretados em consonância com os fundamentos, objetivos e finalidades da Constituição, tais como a dignidade da pessoa humana, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, o desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades (artigos 1º, inciso IV; 3º, incisos I, II e III; e 170, inciso VII, da CF/88).

Dessa forma, a extensão da proteção conferida ao direito de propriedade, assim como ocorre com outros direitos fundamentais, deve ser delineada à luz do conjunto normativo constitucional. No contexto da interpretação constitucional, cada norma deve ser compreendida e aplicada de maneira sistêmica, tendo em vista que a Constituição deve ser interpretada em sua totalidade, garantindo a harmonização dos seus dispositivos¹⁴⁵⁰. É, nesse contexto, então, que deve ser analisada a necessidade/possibilidade de se instituir o IGF.

A despeito da tributação da riqueza *stricto sensu* ser um tema bastante polêmico, com muitos críticos contundentes, inclusive no território nacional¹⁴⁵¹, a instituição do IGF se

¹⁴⁴⁸ PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014ª, p. 503/525.

¹⁴⁴⁹ Art. 5º.

XXII - é garantido o direito de propriedade;

¹⁴⁵⁰ SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Curso de Direito Constitucional*. 8. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 280.

¹⁴⁵¹ Em território nacional, Ricardo Lobo Torres mostra-se frontalmente contrário à instituição do IGF, que “é um tributo arcaico, injusto, de difícil administração e prejudicial à economia”. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário - Volume IV - Os tributos na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 208.

justifica em termos de eficiência econômica e justiça, conforme será demonstrado a partir de agora.

Em termos de eficiência econômica, vários estudos têm apontado que a tributação da riqueza *stricto sensu* tem aptidão de produzir uma destinação de recursos mais eficiente, já que a tributação da riqueza pode estimular os proprietários a buscarem uma alocação de bens ou diretos em setores que garantam uma maior rentabilidade atrelada à produtividade¹⁴⁵². A extrema concentração de riquezas estimula a busca por rentabilidade sem produtividade, com base em privilégios e *lobbies*¹⁴⁵³.

No que tange a possíveis efeitos deletérios dos impostos sobre a riqueza *stricto sensu*, Pedro Humberto Bruno de Carvalho Junior e Luana Passos destacam que todo e qualquer tributo produz algum efeito sobre a atividade econômica. Entretanto, os autores sublinham que a literatura econômica tem registrado que a tributação sobre a riqueza líquida produz menos efeitos distorcivos do que a tributação sobre salários e sobre a produção, por exemplo¹⁴⁵⁴.

As evidências empíricas também apontam no sentido de que a tributação sobre a riqueza não tem o condão de produzir estrangulamento dos meios de produção ou colapso nos meios econômicos, como se percebe da análise histórico-econômica de países que possuem essa espécie tributária há décadas, como, por exemplo, Noruega, Suíça, França, Argentina etc.¹⁴⁵⁵. Na verdade, como mencionado em outro trecho da pesquisa, a persistente e elevada desigualdade é que produz efeitos deletérios sobre a economia, afetando sua produtividade, crescimento e estabilidade.

Quanto a uma possível perda de investimentos ou fuga de capitais em decorrência da instituição do IGF, o argumento tem sido usado de forma bastante vaga, sem qualquer amparo em pesquisas empíricas e análise da experiência internacional comparada, não contribuindo para um debate sério sobre o assunto.

Como já dito, todo tributo produz efeitos econômicos e pode produzir movimentação ou nova alocação de recursos. No entanto, dentro de um desenho cuidadoso e atento à formatação de outros tributos, o IGF pode produzir poucos efeitos distorcivos ou ser

¹⁴⁵² VALLE, Gabriel Arbex. *Imposto sobre grandes fortunas: análise em face das peculiaridades da realidade brasileira*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2020, p. 311.

¹⁴⁵³ PIRES, Manoel. Análise econômica do imposto sobre grandes fortunas. In: *Progressividade tributária e crescimento econômico*. PIRES, Manoel (org.). Rio de Janeiro: FGV IBRE, 2022c, p. 201.

¹⁴⁵⁴ CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de; PASSOS, Luana. Imposto sobre grandes fortunas. In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas*. Eduardo Fagnani (org.). ANFIP/FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018e, p. 484.

¹⁴⁵⁵ REBOUÇAS, Marcus Vinícius Parente. *Tributação e Desigualdade Econômica: Elementos de Tributação Redistributiva para o Brasil do Séc. XXI*. Volume II. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020b, p. 189.

fiscalmente neutro¹⁴⁵⁶, através da compensação com a tributação sobre a renda ou patrimônio, por exemplo.

Ademais, se o IGF abarcar a riqueza dos residentes no país, independentemente do local onde esteja a riqueza, não bastará retirar os recursos do país, mas será necessário retirar pessoas e empresas definitivamente do território nacional. Isso torna pouco provável uma migração em massa de pessoas e empresas.

Em primeiro lugar, porque não é trivial migrar para outro país para quem tem família, emprego e/ou clientes no Brasil. Em segundo lugar, a migração de empresas é uma atividade de risco, que implica mudança de mercado e dificuldades operacionais e mercadológicas. Em terceiro lugar, imóveis e recursos físicos compõem grande parte dos ativos no Brasil, sendo impossível que esses recursos migrem de país. Por último, a massa de investimentos financeiros do Brasil é de investimentos que possuem alta rentabilidade e isenção ou baixíssima tributação de imposto de renda, ou seja, é pouco provável que esses recursos migrem para uma jurisdição com maior tributação da renda e menor rentabilidade¹⁴⁵⁷.

Em suma, ao contrário do que se propaga, a fuga de capitais não é certa, tampouco ocorrerá em massa¹⁴⁵⁸.

Além de fundamentos e objetivos constitucionais e argumentos de eficiência econômica, a instituição do IGF também se impõe com base em fundamentos de justiça e/ou equidade, sobretudo em razão da grande concentração de riquezas que se verifica atualmente no Brasil, como já visto.

Realmente, como já mencionado na presente pesquisa, a teoria de justiça de John Rawls autoriza e fundamenta a utilização de tributos progressivos como forma de evitar acumulações excessivas de renda e riqueza. Veja, embora Rawls admita desigualdades, sua teoria é totalmente contrária a concentrações excessivas de renda e riqueza, como se verifica atualmente no Brasil¹⁴⁵⁹.

Ora, considerando os elevados níveis de concentração de riqueza que o Brasil ostenta, bem como o fato de que a transmissão de riquezas é responsável pela transmissão e perpetuação de desigualdades, é possível afirmar que a participação equânime no processo democrático (que

¹⁴⁵⁶ MEDEIROS, Marcelo. *Os ricos e os pobres: o Brasil e a desigualdade*. São Paulo: Companhia das letras, 2023, p. 119/123.

¹⁴⁵⁷ MEDEIROS, Marcelo. *Os ricos e os pobres: o Brasil e a desigualdade*. São Paulo, 2023, p. 121/122.

¹⁴⁵⁸ Esse ponto já recebeu alguma atenção quando se tratou das críticas à tributação progressiva. De fato, o argumento da “fuga de capitais” é bastante utilizado para atacar genericamente a tributação progressiva. Desse modo, o tratamento da questão na presente seção da pesquisa buscou evitar repetição desnecessárias, limitando-se a tratar exclusivamente da objeção, com base na “fuga de capitais”, aos tributos sobre a riqueza *stricto sensu*.

¹⁴⁵⁹ VALLE, Gabriel Arbex. *Imposto sobre grandes fortunas: análise em face das peculiaridades da realidade brasileira*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2020, p. 309.

se encontra abarcada pelo primeiro princípio de justiça de Rawls) e a igualdade equitativa de oportunidade (que se encontra inserida no segundo princípio de justiça de Rawls) justificam a instituição imediata do IGF no Brasil.

De fato, a teoria de justiça de Rawls enxerga a tributação progressiva como instrumento adequado para ajustar os resultados espontâneos gerados pela economia, de forma a corrigir os resultados do livre mercado e cumprir adequadamente seus dois princípios de justiça.

Dentre os instrumentos tributários possíveis para esse desiderato, a instituição do imposto sobre grandes fortunas é, sem dúvida nenhuma, um mecanismo que se mostra adequado para atingir esse fim, promovendo desconcentração de riquezas, além de permitir arrecadar recursos para políticas públicas redistributivas (como o fundo de combate e erradicação da pobreza – art. 80, III, do ADCT), tornando, dessa forma, o sistema tributário mais justo e progressivo (art. 145, §3º e §4º, CF/88).

Como já visto, a arrecadação decorrente dos impostos sobre a riqueza varia bastante entre os países. No entanto, resultados bastante significativos foram verificados na Noruega, Suíça, Luxemburgo e Uruguai. Alguns estudos estimam que o IGF brasileiro, a depender das isenções e contribuintes que o desenho do tributo adotar, pode arrecadar algo em torno de 0,5% a 1% do PIB¹⁴⁶⁰.

Mesmo que se adote a estimativa mais conservadora, que estima a arrecadação do IGF em 0,5% do PIB, o percentual, é bastante interessante, especialmente quando se observa quanto se arrecada com os demais impostos sobre a propriedade no Brasil (ITCMD – 0,13% do PIB; IPTU – 0,62% do PIB; ITR – 0,02% do PIB; IPVA – 0,6% do PIB; e, ITBI – 0,2% do PIB).

Em síntese: o IGF tem um potencial de arrecadação bastante interessante para a realidade da tributação de patrimônio brasileira, que é baixa. Nesse contexto, ainda que o imposto sobre grandes fortunas não vá figurar entre os principais tributos federais, e nem deve ser assim, as estimativas de arrecadação e participação no PIB apontam para uma soma não desprezível de recursos que o imposto tem aptidão para gerar.

Dessa forma, além da possibilidade de utilização desses recursos, como já visto, para combater e erradicar a pobreza (art. 80, III, do ADCT da CF/88¹⁴⁶¹), o tributo pode servir para tornar o sistema menos regressivo como um todo (art. 145, §3º e §4º, da CF/88), aumentando a

¹⁴⁶⁰ CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de; PASSOS, Luana. Imposto sobre grandes fortunas. In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas*. Eduardo Fagnani (org.). ANFIP/FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018e, p. 485.

¹⁴⁶¹ Art. 80. *Compõem o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza:*
III - o produto da arrecadação do imposto de que trata o art. 153, inciso VII, da Constituição;

participação da tributação sobre a propriedade no total de recursos arrecadados¹⁴⁶², de modo a possibilitar a diminuição da tributação sobre bens e serviços na carga tributária total¹⁴⁶³.

Ainda que se considere a arrecadação com o IGF pequena (aceitando-se a estimativa mais conservadora), quando se compara com o total de receitas tributárias do Brasil, não se deve desconsiderar que o principal objetivo do aludido tributo não é arrecadar somas expressivas de receita, mas sim servir como instrumento para diminuir a excessiva concentração de riquezas que se verifica na atualidade¹⁴⁶⁴. Em linha parecida, Hugo de Brito Machado Segundo enxerga que o aludido tributo tem como principal finalidade realizar o princípio da capacidade contributiva e incrementar a legitimidade do sistema tributário como um todo¹⁴⁶⁵.

Por último, não se pode deixar de mencionar a existência de uma Ação de Inconstitucionalidade por Omissão (ADO nº 55/DF), que foi proposta pelo partido PSOL no Supremo Tribunal Federal, em 2019. A ação busca a declaração de inconstitucionalidade por omissão e a determinação para que a União crie o IGF.

Muito embora o exercício da competência legislativa tributária encerre uma faculdade, e não um dever de legislar, como bem observado por Carlos Alexandre de Azevedo Campos¹⁴⁶⁶, a omissão legislativa quanto ao tema já se arrasta por mais de 35 anos, tendo repercussão direta na diminuição de recursos que são direcionados ao combate e erradicação da pobreza (art. 80, III, do ADCT da CF/88).

Essa omissão legislativa, obviamente, repercute no cenário de resiliente e extrema desigualdade econômica que se verifica atualmente no Brasil, o qual contraria claramente mandamentos constitucionais expressos (art. 1º, 3º e 170 da CF/88). Esses ingredientes podem conduzir o STF a um caminho decisório que fixe prazo para o legislador regulamentar a matéria, como o Tribunal tem feito em casos de omissão legislativa notória e persistente. A conferir.

¹⁴⁶² VALLE, Gabriel Arbex. *Imposto sobre grandes fortunas: análise em face das peculiaridades da realidade brasileira*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2020, p. 310.

¹⁴⁶³ REBOUÇAS, Marcus Vinícius Parente. *Tributação e Desigualdade Econômica: Elementos de Tributação Redistributiva para o Brasil do Séc. XXI*. Volume II. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020b. 187.

¹⁴⁶⁴ REBOUÇAS, Marcus Vinícius Parente. *Tributação e Desigualdade Econômica: Elementos de Tributação Redistributiva para o Brasil do Séc. XXI*. Volume II. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020b, p. 188.

¹⁴⁶⁵ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Tributação e Redução das Desigualdades. *Revista Jurídica Luso-Brasileira*, ano 4 nº 6, p. 105-146. Universidade de Lisboa. Lisboa: Portugal, 2018, p. 131.

¹⁴⁶⁶ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. Filosofia Política e Tributação. *Revista Jurídica Luso-Brasileira*, Ano 10, N.º 2, p. 91-181. Universidade de Lisboa. Lisboa: Portugal, 2024. p. 170.

5.2.6 Sugestões quanto à instituição do IGF

Conforme se viu nas seções anteriores, há justificativas jurídicas, econômicas e de filosofia política para a imediata instituição do IGF, de modo a tornar o sistema tributário brasileiro mais justo, progressivo e redistributivo, de modo a atenuar as desigualdades econômicas brasileiras, sobretudo no que tange à concentração de riquezas que se verifica atualmente no país.

Para tanto, é preciso que o aludido tributo seja desenhado de maneira bastante progressiva, não só quanto às alíquotas, que se sugere que fiquem entre 0,25% e 1%, mas também quanto à base de cálculo, de modo a se evitar sua erosão e/ou evasão, como tem ocorrido em outros tributos, como, por exemplo, imposto de renda.

Nesse contexto, uma primeira sugestão é que definição de “grandes fortunas” seja feita pela Lei Complementar de modo a permitir sua constante atualização através de atos normativos infralegais, na forma mencionada linhas acima, isto é, sempre tendo em conta os estratos sociais e valores médios patrimoniais por estratos sociais.

Uma segunda sugestão diz respeito à base de cálculo do IGF e o cuidado que se deve ter para evitar a fuga de pessoas ou capitais. Nesse contexto, a base de cálculo do IGF deve abarcar o patrimônio / bens situados no território nacional e internacional de residentes no território brasileiro, bem como o patrimônio/bens situados no país de não residentes no Brasil¹⁴⁶⁷.

A terceira sugestão está relacionada ao cuidado que se deve ter ao instituir isenções. Por exemplo, os bens residenciais devem ser abarcados por isenção, assim como os bens de uso profissional, artístico, histórico, cultural ou ecológico. Em todos esses casos, a hipótese isentiva deve se restringir a um valor máximo.

A quarta sugestão relaciona-se à avaliação dos ativos. Os casos do IPTU e ITBI devem servir de exemplo para a fixação do valor dos ativos, de modo a se evitar que a base de cálculo não corresponda ao valor efetivo dos bens, bem como possa ser atualizada de forma constante.

As modificações, no entanto, devem sempre conjugar o atingimento de funções, fundamentos e objetivos constitucionais com a garantia constitucional do não confisco.

¹⁴⁶⁷ CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de; PASSOS, Luana. Imposto sobre grandes fortunas. In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas*. Eduardo Fagnani (org.). ANFIP/FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018e, p. 485.

5.3 Impostos recorrentes sobre a propriedade

Com base na classificação apresentada anteriormente, que dividiu os impostos sobre a propriedade em impostos sobre a riqueza, impostos recorrentes sobre a propriedade e impostos incidentes sobre a transmissão de bens imobiliários, a pesquisa passará a partir de agora a se debruçar sobre os impostos recorrentes sobre a propriedade.

De acordo com ordenamento jurídico brasileiro, essa espécie abarca os impostos sobre a propriedade imobiliária urbana (IPTU) e rural (ITR), além do imposto sobre veículos automotores (IPVA).

Nessa conjuntura, após uma verificação acerca da história em comum dos impostos sobre a propriedade, a tese irá se dedicar a estudar cada um dos impostos recorrentes sobre a propriedade previstos no sistema tributário brasileiro e suas possíveis relações com a desigualdade e pobreza, iniciando a investigação sobre os impostos sobre a propriedade imobiliária (IPTU e ITR), para, após, inspecionar o imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA).

5.3.1 Histórico dos impostos sobre a propriedade

Os impostos sobre a propriedade figuram entre os mais antigos de que se tem notícia. Alguns achados históricos indicam a existência de tributação sobre bens há aproximadamente seis mil anos antes de Cristo (6.000 A.C), na região de Lagash, onde se situa atualmente o Iraque¹⁴⁶⁸.

Essa espécie de tributo foi usada em todo o período da antiguidade. No Egito, por exemplo, ao lado de outras bases tributárias (tais como, tributos sobre vendas, importações, exportações, estrangeiros, safras agrícolas etc.), apontamentos indicam a imposição de tributos sobre o tamanho do campo (propriedade de bens imóveis) e a tributação sobre o rebanho (propriedade de bens móveis)¹⁴⁶⁹.

Os cidadãos romanos também se sujeitavam à tributação sobre a propriedade, pagando impostos sobre o valor de terras, edifícios, gado, árvores, vinhas e outras propriedades pessoais¹⁴⁷⁰. Após um período de inflexão dos impostos sobre a propriedade, com a concessão de isenção aos cidadãos romanos, essa espécie de tributação retoma importância, no período do

¹⁴⁶⁸ CARLSON, Richard Henry. *A Brief History of Property Tax*, 2004, p. 3.

¹⁴⁶⁹ GRAPPERHAUS, Ferdinand H.M. *O tributo ao longo dos tempos: uma história em imagens*. Tradução: André Mendes Moreira. Belo Horizonte: Fórum; Amsterdã: IBFD, 2019b, p. 23/25.

¹⁴⁷⁰ CARLSON, op. cit., p. 4.

Imperador Diocleciano, com a instituição de um tributo sobre a propriedade de terras, com a estipulação da renda agrícola a partir de uma medida fixa¹⁴⁷¹.

A partir do Século XII, é possível perceber uma maior conexão entre a tributação sobre a propriedade e o financiamento ou auxílio financeiro às guerras (conflitos ou cruzadas) que envolviam os respectivos países. Nesse contexto, cabe destacar o pagamento que se fazia ao Rei, com início na Inglaterra no século XII, em contrapartida pelo não envio de soldados para participar de batalhas.

A “escudagem” era um tributo que substituíra o serviço militar obrigatório. Pagava-se ao Rei por cada soldado não enviado para participar das guerras, tendo como “base de cálculo” o tamanho da propriedade da terra. Exemplos da cobrança desse tributo podem ser encontrados, por exemplo, na França e na Inglaterra¹⁴⁷².

É interessante destacar, outrossim, que foram justamente problemas relacionados à instituição abusiva desse tributo na Inglaterra, em especial a falta de autorização prévia por parte do parlamento em favor do monarca, que serviram de pano de fundo para acontecimentos históricos relevantes, tais como a Magna Carta (1215) e a *Petition of Rights* (1628)¹⁴⁷³.

A tributação sobre a propriedade não se encontrava limitava, contudo, a situações de guerra ou conflito. A título de exemplo, Richard Henry Carlson salienta que Guilherme, o Conquistador, após 1066, criou uma forma inicial de tributação da terra, através da realização de um grande inventário sobre os bens dos indivíduos. Segundo o autor, os funcionários da cidade realizaram um levantamento e apuração dos bens e indivíduos, formando um registro cadastral de todos que possuíam propriedades. Cada cidade mantinha um livro da avaliação de cada propriedade e do valor total do imposto sobre a propriedade devido para cada pessoa. Este livro era chamado de *Domesday Book*¹⁴⁷⁴.

Na sociedade quase que inteiramente rural que vigorou até o processo de industrialização, as terras eram o principal ativo, razão pela qual serviam como o mais importante indicador de capacidade econômica dos indivíduos. Contudo, o debate envolvendo a justa distribuição da carga tributária e suas respectivas teorias passou a pugnar por uma tributação que levasse em conta as condições pessoais do contribuinte, para a fixação do

¹⁴⁷¹ GRAPPERHAUS, op. cit., p. 34/38.

¹⁴⁷² GRAPPERHAUS, Ferdinand H.M. *O tributo ao longo dos tempos: uma história em imagens*. Tradução: André Mendes Moreira. Belo Horizonte: Fórum; Amsterdã: IBFD, 2019b, p. 41 e 56.

¹⁴⁷³ Ibidem, p. 40/45.

¹⁴⁷⁴ CARLSON, Richard Henry. *A Brief History of Property Tax*, 2004, p. 5. Outros exemplos interessantes de impostos relacionados à propriedade são os impostos sobre lareiras e janelas. Os impostos sobre lareiras, por exemplo, vigoraram na Inglaterra entre 1662 e 1689 e se espalharam para alguns condados continentais. O imposto compreendia uma estimativa do valor de um edifício de acordo com o número e tamanho das lareiras (CARLSON, op. cit. p. 5).

quantum debeatur tributário.¹⁴⁷⁵ Começou-se a pavimentar a estrada para o surgimento do Imposto de Renda.

Sobretudo a partir do século XVIII, o Imposto de Renda se desenvolve e se consolida como um dos principais impostos financiadores das atividades estatais relacionado à capacidade contributiva ou econômica dos indivíduos. Os impostos sobre a propriedade, por sua vez, paulatinamente vão perdendo força, sendo suplantados em termos de arrecadação e importância pela tributação sobre a renda e consumo.

5.3.2 Imposto sobre a propriedade territorial urbana (IPTU)

5.3.2.1 Evolução e panorama atual

A tributação sobre propriedade imobiliária existe em quase todos os países do mundo¹⁴⁷⁶. No entanto, a forma de tributar propriedades imobiliárias e a contribuição dessa espécie tributária no total de receitas é bastante heterogênea entre os países. A destinação dos recursos arrecadados, contudo, parece ser mais homogênea, sendo na maior parte das vezes voltada aos governos locais¹⁴⁷⁷.

A utilização de suas receitas para financiar serviços públicos locais tem sido associada frequentemente à possibilidade de uma governança local mais eficiente e responsável, bem como a uma prestação de serviços públicos mais eficaz¹⁴⁷⁸, fato que também tem a aptidão de gerar maior aceitabilidade da tributação por parte da população¹⁴⁷⁹.

Muito embora a tributação sobre a propriedade imobiliária seja vista como um meio eficiente e equitativo de obter receitas tributárias, sua arrecadação tem sido negligenciada, sobretudo em países em desenvolvimento, onde o tributo tem um potencial arrecadatório que pode ser bastante aprimorado¹⁴⁸⁰.

¹⁴⁷⁵ GRAPPERHAUS, op. cit., p. 49/52.

¹⁴⁷⁶ FARIAS, Fátima Maria Gondim Bezerra; SILVA, Raimundo Pires; LEITE, Acácio Zuniga. Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural. In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas*. Eduardo Fagnani (org.). ANFIP/FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018, p. 395.

¹⁴⁷⁷ TONETO, Rodrigo; CARDOMINGO, Matias. *Desafios e possibilidades de uma maior progressividade tributária no Brasil: o caso do IPTU (Nota de Política Econômica nº 013)*. MADE/USP, 2021, p. 1.

¹⁴⁷⁸ KELLY, Roy; WHITE, Roland; ANAND, Aanchal. *Property Tax Diagnostic Manual*. Washington, USA: World Bank Group, 2020, p. 14/15. No mesmo sentido, conferir: NORREGAARD, John. *Taxing Immovable Property—Revenue Potential and Implementation Challenges*. IMF Working Paper 13/129. International Monetary Fund, Washington, DC, 2013, p. 15.

¹⁴⁷⁹ GROTE, Martin; WEN, Jean-François. *How to Design and Implement Property Tax Reforms*. IMF How to Note 2024/006. Washington, USA: International Monetary Fund, 2024, p. 24.

¹⁴⁸⁰ NORREGAARD, John. *Taxing Immovable Property—Revenue Potential and Implementation Challenges*. IMF Working Paper 13/129, Washington, USA: International Monetary Fund, 2013, p. 4.

O Brasil, por exemplo, revela uma baixa arrecadação e enorme disparidade entre municípios e regiões, fatos que indicam que o potencial arrecadatário e distributivo do IPTU pode ser ampliado.

A cobrança de um imposto sobre a propriedade de prédios urbanos, em território brasileiro, foi estabelecida antes mesmo da independência. Em 1808, foi criado o imposto da Décima Urbana sobre os prédios urbanos, através do Alvará de 27/06/1808.

Conforme assinala Ricardo Lobo Torres¹⁴⁸¹, a Constituição de 1891 atribuiu essa espécie tributária aos Estados (art. 9º), tendo passado nos textos constitucionais posteriores à competência municipal (art. 13, §2º, II).

A Constituição Federal de 1988 atribuiu o Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) ao município (art. 156, I, CF/88)¹⁴⁸². O fato gerador, de acordo com o artigo 32 do CTN¹⁴⁸³, é propriedade, domínio útil e a posse de imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana.

Acertadamente, Ricardo Lodi Ribeiro sublinha que, a despeito do CTN ter escolhido a localização do imóvel (zona urbana ou zona rural) para dirimir potencial conflito existente entre IPTU (art. 32 do CTN) e ITR (art. 29 do CTN¹⁴⁸⁴), o artigo 15 do DL 57/1966¹⁴⁸⁵ afasta a aplicação do CTN, determinando a incidência do ITR, independentemente da localização, quando o imóvel for utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial do município¹⁴⁸⁶.

A leitura das normas constitucionais revela que o Constituinte de 1988 vislumbrou a utilização do IPTU com diversas finalidades, conforme se percebe dos seguintes dispositivos: a) progressividade em razão do valor do imóvel (art. 156, §1º, I, CF/88)¹⁴⁸⁷; b) progressividade

¹⁴⁸¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário - Volume IV - Os tributos na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 333.

¹⁴⁸² Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
I - propriedade predial e territorial urbana;

¹⁴⁸³ Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.

¹⁴⁸⁴ Art. 29. O imposto, de competência da União, sobre a propriedade territorial rural tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localizado fora da zona urbana do Município.

¹⁴⁸⁵ Art. 15. O disposto no [art. 32 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966](#), não abrange o imóvel de que, comprovadamente, seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agro-industrial, incidindo assim, sobre o mesmo, o ITR e demais tributos com o mesmo cobrados.

¹⁴⁸⁶ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Tributos: teoria geral e espécies*. Niterói: Impetus, 2013, p. 299. A matéria já foi decidida nessa linha pelo STJ – tema 174 (Não incide IPTU, mas ITR, sobre imóvel localizado na área urbana do Município, desde que comprovadamente utilizado em exploração extrativa, vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial - art. 15 do DL 57/1966).

¹⁴⁸⁷ Art. 156.

§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá:

no tempo em razão da função social da propriedade (art. 182, §4º, II, CF/88); c) alíquotas diferenciadas em razão da localização e do uso do imóvel (art. 156, §1º, II, CF/88).

Em que pese a ampla possibilidade de utilização de alíquotas progressivas, IPTU e ITR têm arrecadação modesta, quando comparados com outros países, conforme se vê abaixo.

Tabela 39:

Tributação sobre a propriedade imobiliária (IPTU + ITR) - Arrecadação em percentual do PIB (%) – Brasil x OCDE

País	Arrecadação em 2002	Arrecadação em 2010	Arrecadação em 2021
Canadá	2,7	3,1	3,0
EUA	2,5	2,9	2,8
Reino Unido	2,8	3,1	2,8
França	1,8	2,4	2,0
Japão	1,9	2,0	1,9
Nova Zelândia	1,7	2,0	1,9
Grécia	0,3	0,2	1,8
Islândia	1,4	1,7	1,8
Israel	2,1	2,1	1,8
Austrália	1,3	1,4	1,6
Dinamarca	1,0	1,3	1,3
Bélgica	0,5	1,3	1,2
Coréia do Sul	0,5	0,7	1,2
Itália	0,8	0,6	1,2
Espanha	0,6	0,9	1,1
Polônia	1,1	1,1	1,1
Holanda	0,7	0,7	0,9
Colômbia	0,5	0,6	0,8
Finlândia	0,4	0,6	0,8
Portugal	0,4	0,6	0,8
Chile	0,7	0,6	0,7
Letônia	0,9	0,7	0,7
Suécia	0,7	0,7	0,7
Brasil	0,5	0,4	0,6
Eslovênia	0,5	0,5	0,5
Rep. Eslováquia	0,5	0,4	0,5
Alemanha	0,4	0,4	0,4
Costa Rica	0,1	0,2	0,4
Hungria	0,2	0,3	0,4
Irlanda	0,5	0,8	0,4
Noruega	0,2	0,3	0,4
Áustria	0,2	0,2	0,2
Estônia	0,4	0,2	0,2

I - ser progressivo em razão do valor do imóvel; e

México	0,1	0,2	0,2
Rep. Checa	0,2	0,2	0,2
Suíça	0,2	0,2	0,2
Turquia	0,1	0,2	0,2
Luxemburgo	0,1	0,1	0,1

Fonte: Elaborado pelo autor, 2025 (com base em dados da OCDE e RFB)

A tabela acima indica que a arrecadação dos países da OCDE com a tributação sobre a propriedade imobiliária (imóveis urbanos e rurais) foi, em média, de 1,2% (um vírgula dois por cento) do PIB, em 2021, ou seja, o dobro do que arrecadou Brasil com o IPTU e o ITR, no mesmo período (0,6% - zero vírgula seis por cento do PIB). Para evitar confusões quanto a esses números, duas observações precisam ser feitas.

Em primeiro lugar, a tabela acima foi elaborada com base nas estatísticas da RFB e da OCDE. Todavia, essa última organização apresenta as receitas dos países com impostos recorrentes sobre a propriedade imobiliária como um todo, incluindo impostos sobre a propriedade urbana e rural, equivalentes no Brasil ao IPTU e ITR, respectivamente¹⁴⁸⁸.

Em razão do Brasil não fazer parte da OCDE, a tabela precisou ser elaborada combinando os dados da OCDE e da RFB. Assim, para ser congruente em termos metodológicos, a tabela traz a arrecadação total, com a soma do IPTU e do ITR.

Como a arrecadação do ITR brasileiro é muito baixa, o acréscimo da arrecadação desse tributo ao valor total arrecadado com a tributação recorrente sobre a propriedade acaba não impactando nos números finais, quando se faz um processo de arredondamento das casas decimais para uma única casa. Por exemplo, em 2021, a arrecadação de IPTU ficou em 0,62% do PIB, enquanto a arrecadação do ITR ficou em 0,02%.

Outro ponto que precisa ser destacado é que, embora a tabela indique que o Brasil possui arrecadação (em termos percentuais do PIB) superior a alguns países, não se deve olvidar que vários desses países possuem baixa tributação imobiliária em razão de já possuírem alta tributação sobre a renda e riqueza (como por exemplo, Alemanha, Áustria e Suíça)¹⁴⁸⁹.

De todo modo, vários estudos têm apontado que os impostos sobre a propriedade imobiliária possuem potencial arrecadatório a ser explorado (especialmente em países em desenvolvimento), através do aumento de alíquotas, atualização do valor dos imóveis e melhora

¹⁴⁸⁸ OECD. *Revenue Statistics 2023: Tax Revenue Buoyancy in OECD Countries*, OECD Publishing, Paris, 2023, p. 348.

¹⁴⁸⁹ No mesmo sentido, conferir: CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de. *Panorama do IPTU: um retrato da administração tributária em 53 cidades selecionadas. Texto para discussão 2419*. IPEA, Rio de Janeiro, 2018, p. 10.

nos cadastros/capacidade administrativa¹⁴⁹⁰. Nesse sentido, em estudo do FMI, John Norregaard estima que algumas mudanças na gestão e na política fiscal dos impostos sobre a propriedade imobiliária poderiam levar a arrecadação a 0,9% do PIB em países de renda média, como o Brasil¹⁴⁹¹.

Em sentido parecido, Rodrigo Octávio Orair e Pedro Henrique Melo Albuquerque, em trabalho específico sobre o potencial arrecadatório do IPTU no Brasil, estimam um acréscimo arrecadatório, que levaria a arrecadação brasileira com IPTU a 0,94% do PIB, caso a maioria dos municípios implementassem as práticas adotadas pela mediana dos 20% de municípios com melhor performance de arrecadação de IPTU¹⁴⁹².

Embora a arrecadação referente ao IPTU ostente percentuais modestos, consoante exposto acima, é preciso reconhecer que houve um substancial aumento de recursos arrecadados entre os anos de 2010 e 2021 (0,4% para 0,6% do PIB).

Precisar os motivos desse aumento de arrecadação não é fácil. Por exemplo, não se pode desconsiderar que houve um aumento no número total de contribuintes do IPTU, que saltou de 33%, em 2008/2009, para 41%, em 2017/2018¹⁴⁹³. Paralelo a isso também deve ser pontuado que o preço dos imóveis sofreu substancial valorização entre 2010 e 2015, subindo 97% acima do índice geral de preços ao consumidor no mesmo período¹⁴⁹⁴. Nada obstante, é preciso salientar que o IPTU teve algumas mudanças em sua estrutura ao longo do tempo, em virtude de decisões judiciais e alterações na Constituição Federal de 1988.

A principal e mais importante mudança, sem dúvida, encontra-se na possibilidade da utilização de alíquotas progressivas, para além da função extrafiscal de assegurar o cumprimento da função social da propriedade, a qual já se encontrava garantida pela redação originária do artigo 156, §1º, da CF/88¹⁴⁹⁵. Com o advento da Emenda Constitucional nº

¹⁴⁹⁰ MOOIJ, Ruud de, et al. *Tax Policy for Inclusive Growth after the Pandemic*. IMF COVID-19 Special Series. International Monetary Fund, Washington, DC, USA, 2020, p. 11.

¹⁴⁹¹ NORREGAARD, John. *Taxing Immovable Property—Revenue Potential and Implementation Challenges* IMF Working Paper 13/129, Washington, USA: International Monetary Fund, 2013, p. 12.

¹⁴⁹² ORAIR, Rodrigo Octávio; ALBUQUERQUE, Pedro Henrique Melo. *Capacidade de arrecadação do IPTU: estimação por fronteira Estocástica com dados em painel*. IPEA. Rio de Janeiro, 2017, p. 32.

¹⁴⁹³ CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de. *Progressividade dos tributos diretos nas Pesquisas de Orçamentos Familiares (POFS) 2008-2009 e 2017-2018. Texto para Discussão nº 2645*. IPEA. Rio de Janeiro, 2021, p. 39.

¹⁴⁹⁴ CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de. *Panorama do IPTU: um retrato da administração tributária em 53 cidades selecionadas. Texto para discussão 2419*. IPEA, Rio de Janeiro, p. 20.

¹⁴⁹⁵ Art. 156. *Compete aos Municípios instituir impostos sobre:*

I - propriedade predial e territorial urbana;

§ 1º - O imposto previsto no inciso I poderá ser progressivo, nos termos de lei municipal, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade (redação originária)

29/2000, a Constituição Federal passou a admitir expressamente alíquotas progressivas em razão do valor do imóvel (art. 156, §1º, I, CF/88)¹⁴⁹⁶.

Essa mudança constitucional deve ser vista como uma reação clara ao posicionamento firmado pelo STF no RE 153.771/MG, onde o Tribunal fixou o entendimento de que o IPTU não poderia ter alíquotas progressivas em razão do valor do imóvel.

Nesse caso¹⁴⁹⁷, prevaleceu a tese de que o artigo 145, §1º, da CF/88 somente autorizava o legislador a se guiar pela capacidade econômica global do contribuinte, e que isso seria juridicamente impossível no caso do IPTU (e outros impostos reais), que teriam como fato gerador a propriedade de um bem específico¹⁴⁹⁸.

Após o advento da EC nº 29/2000, a matéria chegou a ser sumulada pelo STF, Súmula 668, que consignou expressamente que seria inconstitucional a lei municipal que tivesse estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, exceto nos casos de extrafiscalidade¹⁴⁹⁹.

No entanto, em 01/12/2010, no bojo do julgamento do RE 423.768/SP¹⁵⁰⁰, que tratava da progressividade do IPTU instituída por uma Lei do Município de São Paulo (Lei nº 13.250/2001), o STF deu os primeiros sinais de que uma mudança jurisprudencial estava em curso. Conquanto a Lei Municipal tenha sido editada já sob a égide da EC nº 29/2000, razão pela qual o foco das discussões ficou direcionado para uma violação de cláusula pétrea por parte da Emenda Constitucional, a leitura dos votos de alguns ministros indica que uma nova postura do STF acerca da progressividade em impostos reais estava em construção.

Nesse sentido, os votos dos Ministros Marco Aurélio (relator do RE 423.768/SP), Cármen Lúcia e Ayres Brito foram no sentido de que a redação originária da Constituição Federal de 1988, em seu artigo 145, §1º, CF já autorizava a progressividade. Em seu voto, o Ministro Ayres Brito, referindo-se implicitamente ao precedente firmado no RE 153.771/MG,

¹⁴⁹⁶ Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana

§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá: [*\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000\)*](#)

I - ser progressivo em razão do valor do imóvel;

¹⁴⁹⁷ STF. RE 153771, Relator(a) p/ Acórdão: Min. Moreira Alves, Tribunal Pleno, julgado em 20/11/96.

¹⁴⁹⁸ GODOI, Marciano Seabra de. *Crítica à jurisprudência atual do STF em matéria tributária*. São Paulo: Dialética, 2011, p. 99.

¹⁴⁹⁹ Súmula 668 *É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana*. Data de Aprovação. Sessão Plenária de 24/09/2003.

¹⁵⁰⁰ STF. RE 423.768, Relator(a): Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 01/12/2010.

chega a afirmar que “*a incompatibilidade entre impostos reais e capacidade contributiva é a falsa premissa que responde pelo erro de conclusão*”¹⁵⁰¹.”

Cabe pontuar, contudo, que o RE 423.768/SP não representou um rompimento total com a posição anterior, mas um indicativo da mudança que estava em curso. Prova disso são os votos dos Ministros Gilmar Mendes e Sepúlveda Pertence, que, embora também tenham manifestado o entendimento de que a progressividade do IPTU instituída pela EC nº 29/2000 não configurava violação a qualquer cláusula pétrea, referendaram que o posicionamento firmado no RE 153.771/MG encontrava-se consentâneo com Texto Constitucional vigente à época.

Em 2013, a questão voltou a ser debatida no âmbito do RE 562.045/RS, onde se discutia a constitucionalidade de uma Lei estadual do Rio Grande do Sul (Lei nº 8.221/1989), que estabeleceu um sistema progressivo de alíquotas para o Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doações (ITCMD).

O relator originário do caso, Ministro Ricardo Lewandowski, votou pela inconstitucionalidade da utilização de alíquotas progressivas para o ITCMD, seguindo a posição firmada pelo STF no RE 153.771/MG, onde teria restado consagrado o entendimento de que os impostos reais são incompatíveis com a capacidade contributiva e com a graduação progressiva de alíquotas¹⁵⁰².

Prevaleceu, contudo, a divergência inaugurada pelo voto do Ministro Eros Grau, que consignou expressamente que o artigo 145, §1º, da CF/88 se aplica a todos os impostos, afastando a interpretação de que sua aplicação seria restrita aos impostos de natureza pessoal. Na visão do Ministro Eros Grau, “*todos os impostos podem e devem guardar relação com a capacidade contributiva do sujeito passivo*”, especialmente os impostos diretos (como o ITCMD), “*independentemente de sua classificação como de caráter real ou pessoal; isso é completamente irrelevante.*”¹⁵⁰³

A divergência foi seguida pelos Ministros Menezes Direito, Cármen Lúcia, Joaquim Barbosa, Ellen Gracie, Teori Zavascki, Gilmar Mendes e Ayres Brito, tendo prevalecido o entendimento de que a capacidade contributiva e a graduação de alíquotas progressivas não são incompatíveis com os impostos reais, motivo pelo qual foi fixada a seguinte tese de repercussão

¹⁵⁰¹ Ibidem, página 323 do inteiro teor do acórdão.

¹⁵⁰² STF. RE 562.045, Relator(a) p/ Acórdão: Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, julgado em 06/02/2013, Páginas 3/27 do inteiro teor do acórdão.

¹⁵⁰³ Ibidem, páginas 29/36 do inteiro teor do acórdão.

geral: “*É constitucional a fixação de alíquota progressiva para o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação — ITCD.*”¹⁵⁰⁴.

Faltava ainda o julgamento da ADI nº 2.732/DF, onde se impugnava especificamente o artigo 3º da EC nº 29/2000, que alterou o § 1º do art. 156 da Constituição Federal, instituindo a progressividade fiscal do Imposto Predial e Territorial Urbano. Além de rechaçar peremptoriamente a pretensão de inconstitucionalidade apresentada na ADI, em virtude da inexistência de incompatibilidade entre a progressividade fiscal e o caráter real do IPTU, o Ministro Dias Toffoli (Relator) consignou que a progressividade fiscal do IPTU constitui forma de consagração dos princípios da justiça fiscal e da isonomia tributária.¹⁵⁰⁵

A leitura dos votos dos precedentes acima citados revela uma efetiva mudança jurisprudencial do STF, que passou a admitir a progressividade em razão do valor do bem nos impostos reais, afastando qualquer incompatibilidade entre essa espécie tributária, a capacidade contributiva e a graduação progressiva das alíquotas, bem como entendeu que a progressividade fiscal, no caso do IPTU, constitui verdadeira consagração dos princípios da justiça fiscal e da isonomia tributária.

Visto isso, retoma-se a questão do possível impacto da admissão da progressividade fiscal do IPTU sobre a arrecadação desse tributo ao longo do tempo. Como visto acima, não se pode negar a existência de aumento na arrecadação do IPTU entre os anos de 2010 e 2021.

Observando a sequência dos fatos (mudanças constitucionais e julgamentos do STF), é possível concluir que esse aumento na arrecadação tem sim alguma relação com a utilização de alíquotas progressivas de IPTU em razão do valor venal do imóvel, sobretudo após as decisões do STF sobre a matéria.

Todavia, esse aumento poderia ser bem maior, eis que grande parte dos municípios brasileiros continua não utilizando a progressividade do IPTU em razão do valor do imóvel. Nessa linha, Fernando Santos de Almeida e Maria Paula Boyadjian, em estudo específico sobre a progressividade no âmbito do IPTU, destacam que apenas 10 (dez) capitais brasileiras aplicam alíquotas progressivas de IPTU em razão do valor venal do imóvel, ou seja, dentre as capitais brasileiras, menos da metade utilizam a progressividade fiscal do IPTU¹⁵⁰⁶. Se dentre as capitais, que se presume possuírem melhor gestão e arrecadação tributária, nem a metade utiliza

¹⁵⁰⁴ STF. RE 562.045, Relator(a) p/ Acórdão: Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, julgado em 06/02/2013, páginas 29/36 do inteiro teor do acórdão.

¹⁵⁰⁵ ADI 2732, Relator(a): Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 07-10-2015.

¹⁵⁰⁶ SANTOS, Fernando de Almeida; PAULA BOYADJIAN, Maria. Estudo sobre o imposto sobre propriedade territorial urbana cobrado nas capitais brasileiras: Análise da legalidade e forma de cálculo. *Revista Eniac Pesquisa, São Paulo*, v.8, n.2, 2019, p.234.

a progressividade fiscal, é possível inferir que a maioria dos municípios brasileiros também não o faça.

A não utilização da progressividade, além de influenciar na arrecadação do IPTU e no custeio dos serviços públicos locais, também têm reflexos sobre a justiça tributária, conforme será demonstrado na próxima seção.

5.3.2.2 Fundamentos que justificam alterações no IPTU

Como já dito, a garantia do direito de propriedade é um dos cânones do iluminismo e das revoluções liberais. A Constituição Federal de 1988 tem dispositivo expresso que garante o direito de propriedade (art. 5º, XXII, CF/88).

No entanto, o próprio Texto Constitucional elenca limites ou condicionantes ao direito de propriedade, como a função social da propriedade (art. 5º, XXIII, CF/88) e o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (art. 156, I, CF/88).

Além disso, os direitos e garantias fundamentais devem guardar compatibilidade com os objetivos e fins constitucionais, tais como: a construção de uma sociedade livre, justa, solidária, o desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades (art.3º, I, II, III, 170, VII, CF/88) e os objetivos constitucionais da política urbana (art. 182 e 183 da CF/88)

Nesse contexto, o direito de propriedade somente tem seus contornos definidos diante das demais normas constitucionais, pois, como já dito, no âmbito da interpretação constitucional, cada norma deve ser interpretada e aplicada considerando-se que a constituição representa uma unidade, um todo indivisível. Em suma: o direito de propriedade deve ser interpretado, portanto, em conjunto com as demais normas, funções e objetivos prescritos no texto constitucional, uma vez que seu conteúdo somente será extraído a partir de uma compreensão global do sistema constitucional como um todo.

É, nesse contexto, então, que deve ser analisada a necessidade/possibilidade de se buscar modificações no âmbito do IPTU, especialmente quanto a uma maior progressividade, atualização do valor dos imóveis e aumento das alíquotas. As alterações se justificam em termos de eficiência econômica e justiça, como passará a ser demonstrado a partir de agora.

Em termos de eficiência econômica, os impostos recorrentes sobre a propriedade imobiliária, tais como o IPTU, estão os tributos que provocam menos distorções no que tange

ao crescimento econômico¹⁵⁰⁷, em virtude de terem pouca influência ou repercussão nas escolhas de alocação de recursos na economia (investimento, oferta de mão de obra, poupança etc.)¹⁵⁰⁸.

Ademais, a tributação recorrente sobre a propriedade imobiliária se mostra pouco volátil às intempéries econômicas (ao contrário de outros tributos que são impactados por variações da atividade econômica ou fluxos de capitais), bem como pode fornecer substanciais recursos para as administrações locais, de forma a reduzir a dependência financeira das administrações nacionais¹⁵⁰⁹.

Nesse ponto, é importante salientar, outrossim, que evidências internacionais têm apontado que as cidades de países em desenvolvimento que não têm uma adequada fonte de receitas têm sofrido com problemas como crescimento desordenado, caos urbano, criminalidade, poluição e doenças endêmicas¹⁵¹⁰.

Além de se justificar com base na eficiência econômica, uma tributação mais progressiva sobre a propriedade imobiliária também se impõe com base em fundamentos de justiça e/ou equidade.

Em primeiro lugar, porque, como já visto, o Brasil é um dos países mais desiguais do mundo. Segundo dados do *World Inequality Database*, os 10% mais ricos concentram 79,6% de toda riqueza do país, enquanto os 50% mais pobres não chegam a deter 1% dessa grandeza¹⁵¹¹.

A despeito de estarem perdendo espaço em um mundo onde os ativos móveis e intangíveis têm cada vez mais importância, os imóveis ainda representam uma parcela considerável dos patrimônios dos indivíduos mais abastados¹⁵¹². Nessa conjuntura, tributar progressivamente a propriedade imobiliária (com base no valor) impõe um ônus tributário mais pesado aos indivíduos mais ricos, potencializando a concretização do princípio da capacidade contributiva (art. 145, §1º, CF/88) em conjunto com o princípio da justiça tributária (art. 145, §3º, CF/88).

¹⁵⁰⁷ MOOIJ, Ruud de, et al. *Tax Policy for Inclusive Growth after the Pandemic*. IMF COVID-19 Special Series. International Monetary Fund, Washington, DC, USA, 2020, p. 10.

¹⁵⁰⁸ NORREGAARD, John. 2013. *Taxing Immovable Property—Revenue Potential and Implementation Challenges*” IMF Working Paper 13/129. International Monetary Fund, Washington, DC, 2013, p.14.

¹⁵⁰⁹ Ibidem, p. 14/15.

¹⁵¹⁰ CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de. *Panorama do IPTU: um retrato da administração tributária em 53 cidades selecionadas. Texto para discussão 2419*. IPEA, Rio de Janeiro, p. 8.

¹⁵¹¹ WORLD INEQUALITY LAB. *The Source For Global Inequality Data*. 2024.

¹⁵¹² Segundo dados da RFB, em 2022, os bens e direitos dos declarantes de imposto de renda, em termos absolutos, encontravam-se divididos em bens financeiros (49,15%), imóveis (34,62%), outros bens e direito (8,92%) e móveis (7,30%). RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Relatório da Distribuição Pessoal da Renda e da Riqueza da População Brasileira. Dados do IRPF 2021 e 2022*. Publicação dezembro 2023, p. 9.

Rodrigo Toneto e Matias Cardomingo sublinham que tem crescido o número de estudos e pesquisas que vislumbram a tributação da propriedade imobiliária como um instrumento viável para objetivos redistributivos, em razão da sua incidência direta sobre a riqueza das famílias, especialmente após as publicações de Thomas Piketty acerca dos dados para a concentração de renda e riqueza¹⁵¹³.

Em segundo lugar, na linha do que já foi exposto em capítulos e seções anteriores dessa pesquisa, a tributação progressiva sobre a riqueza e sobre a propriedade possui também fundamento na teoria de justiça de John Rawls, como forma de concretizar seus dois princípios de justiça.

Em primeiro lugar, porque Rawls defende tributos progressivos como forma de evitar a acumulação excessiva de riquezas e propriedades, de modo a garantir o valor equitativo das liberdades políticas e a igualdade equitativa de oportunidades. Em segundo lugar, porque o cenário atual de concentração de rendas e riquezas revela que as desigualdades não têm produzido benefícios em favor dos mais necessitados. Ao contrário, essas desigualdades têm gerado ainda mais desigualdades e se mostrado lesivas à igual liberdade política e a igualdade efetiva de oportunidades.

Não obstante a autorização constitucional para a utilização progressiva de alíquotas de IPTU em razão do valor do imóvel, dos objetivos e finalidades estampadas no Texto Constitucional, da necessidade crescente de recursos para custeio de serviços públicos de atribuição municipal e dos aportes de cunho filosófico decorrentes da teoria da justiça, o cenário atual indica que não tem sido conferida ao IPTU a progressividade tributária adequada às necessidades brasileiras.

Por exemplo, em estudo realizado pelo IPEA, de autoria de Fernando Gaiger Silveira, Luana Passos, Eduardo Gil da Silva e Theo Ribas Palomo, a partir da Pesquisa de Orçamentos Familiares (POF) 2017/2018, constatou-se que o efeito do IPTU sobre o índice Gini é quase inexistente. De acordo com os autores, o índice Gini não sofre praticamente qualquer alteração após a incidência do IPTU¹⁵¹⁴, ou seja, o efeito redistributivo do IPTU sobre a desigualdade é praticamente nulo.

Outro dado que ratifica a ideia da insuficiente utilização da progressividade do IPTU no Brasil diz respeito aos impactos que esse tributo produz no orçamento familiar. Pedro Humberto

¹⁵¹³ TONETO, Rodrigo; CARDOMINGO, Matias. *Desafios e possibilidades de uma maior progressividade tributária no Brasil: o caso do IPTU (Nota de Política Econômica nº 013)*. MADE/USP, 2021, p. 2.

¹⁵¹⁴ SILVEIRA, Fernando Gaiger et al. *Impactos redistributivos das transferências públicas monetárias e da tributação direta: Evidências com a POF 2017-2018. Nota técnica. n. 89. Diretoria de Estudos e Políticas Sociais*. Brasília: IPEA, 2020, p. 21.

Bruno Carvalho Júnior, com base na Pesquisa de Orçamentos Familiares (POF) 2017/2018 (realizada pelo IBGE), aponta que, quando se leva em consideração apenas os domicílios que pagaram IPTU em 2017/2018 (41% dos domicílios), esse tributo apresentou estrutura regressiva entre os contribuintes¹⁵¹⁵, onerando de forma mais pesada (proporcionalmente) as famílias de menor renda, conforme se vê abaixo:

Tabela 40:
IPTU – Peso do IPTU sobre a renda das famílias

Faixa de renda	Peso do IPTU sobre a renda
Até 3 salários mínimos	1,2%
De 4 a 12 salários mínimos	0,9%
Acima de 12 salários mínimos	0,7%

Fonte: Elaborado pelo autor, 2024 (com base em dados do IPEA).

Em suma, a estrutura do IPTU, sobretudo em razão da sua ineficiente progressividade, além de não auxiliar na redução de desigualdades, tem contribuído para perpetuá-las, pois onera de forma mais pesada os contribuintes de menor renda, produzindo efeitos regressivos sobre a renda familiar.

A literatura tem elencado diversos motivos para a baixa eficiência arrecadatória e para os problemas de equidade que o IPTU tem apresentado¹⁵¹⁶. Não é o objetivo desse estudo se debruçar sobre cada um desses problemas, motivo pelo qual a pesquisa irá se limitar a verificar quais problemas têm ligação com o objeto da tese.

Dentre os problemas comumente apontados pela literatura, três estão relacionados diretamente com a insuficiência da progressividade: a) nível das alíquotas; b) ausência de progressividade; c) falta de atualização dos valores dos imóveis.

A escolha e fixação de alíquotas de determinado tributo não é tarefa fácil. Trata-se de elemento eminentemente de política fiscal, que, in casu, é de competência municipal e deve guardar compatibilidade com a garantia do direito de propriedade e a proteção à vedação ao confisco. No entanto, alíquotas muito baixas enfraquecem o potencial arrecadatário do IPTU,

¹⁵¹⁵ CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de. *Progressividade dos tributos diretos nas Pesquisas de Orçamentos Familiares (POFS) 2008-2009 e 2017-2018. Texto para Discussão nº 2645*. IPEA. Rio de Janeiro, 2021, p. 33.

¹⁵¹⁶ Nesse sentido, conferir: CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de. *Panorama do IPTU: um retrato da administração tributária em 53 cidades selecionadas. Texto para discussão 2419*. IPEA, Rio de Janeiro, p. 11/13.

inviabilizando a efetiva progressividade do tributo e as políticas públicas de atribuição municipal.

Em um recorte pequeno dos municípios brasileiros, que considerou apenas as capitais de Estado e o Distrito Federal, constatou-se que em torno de 50% das cidades possuem alíquotas de IPTU (para imóveis com fins residenciais) inferiores a 1% (um por cento) do valor do imóvel. Muito embora a base analisada seja pequena, quando comparada ao número total de municípios brasileiros (superior a 5 mil), presume-se que as capitais dos estados sejam cidades mais organizadas, urbanizadas e com melhor gestão fiscal, motivo pelo qual esse dado é preocupante.

Nesse sentido, conferir a tabela abaixo, onde constam as capitais com alíquotas de IPTU, para imóveis com fins residenciais, inferiores a 1% do valor do imóvel:

Tabela 41:
Capitais com alíquotas de IPTU inferiores a 1%

CAPITAIS	ALÍQUOTAS	DISCIPLINA NORMATIVA
Aracaju	0,5% - 0,8%	Lei 1.547/1989
Belém	0,3% - 0,6%	Lei 8.035/2000
Boa Vista	0,5%	Lei Complementar 1223/09
Brasília	0,3%	Decreto 28.445/2007
Cuiabá	0,4%	Lei Complementar 43/1997
Goiânia	0,2% a 0,55%	Lei 5.040/1975
Macapá	0,65% a 0,80%	Lei Complementar 144/2021
Manaus	0,2% a 0,9%	Lei 1.091/2006
Natal	0,6%	Lei 3.882/1989
Porto Alegre	0,4% a 0,85%	Lei Complementar 7/73
Porto Velho	0,5%	Lei Complementar 875/2021
São Luís	0,7%	Decreto nº 33144/2007
Teresina	0,2% a 1%	Lei Complementar 4.974/2016
Vitória	0,16% a 0,2%	Lei 4.476/97

Fonte: Elaborado pelo autor, 2025.

Em uma amostra maior, onde se analisou o IPTU de 53 cidades, que representam 32% (trinta e dois por cento) da população brasileira, 42% (quarenta e dois por cento) do PIB e 60% (sessenta por cento) da arrecadação do IPTU brasileiro, Pedro Humberto Bruno de Carvalho

Júnior constatou que 46% (quarenta e seis por cento) das cidades pesquisadas possuíam a alíquota de IPTU para fins residenciais inferior a 0,5% (meio por cento)¹⁵¹⁷.

Outro ponto interessante diz respeito à distinção de alíquotas entre imóveis residenciais e não residenciais. Nesse particular, o estudo já citado acima indica que, em 24 cidades que fizeram parte do estudo (45% da amostra), a alíquota era idêntica para os dois tipos de imóveis. Segundo Pedro Humberto Bruno de Carvalho Junior, os imóveis comerciais e industriais deveriam ser tributados mais intensamente em razão da maior capacidade contributiva e à demanda por infraestrutura provida pelo governo municipal¹⁵¹⁸.

Obviamente, as alíquotas de IPTU, no âmbito da tributação fiscal, não podem ser elevadas ao ponto de levar ao confisco da propriedade, eis que o não confisco também é uma garantia constitucional (art. 150, IV, CF/88).

Por outro lado, alíquotas muito baixas enfraquecem o tributo como fonte de custeio para serviços públicos de atribuição municipal, tornam os municípios excessivamente dependentes de transferências governamentais¹⁵¹⁹, inviabilizando a progressividade tributária imposta pela Constituição para essa espécie tributária, sobretudo com fins redistributivos ou desconcentradores.

Além disso, não se pode olvidar que a progressividade do IPTU em razão do valor do imóvel está prevista na Constituição de 1988 e já foi chancelada pelo STF. Além disso, a progressividade nessa espécie tributária também tem sido vista por diversos estudiosos como um instrumento apto a promover a equidade pela tributação, porque a riqueza imobiliária é mais visível e concentrada do que a renda. Nessa linha, indivíduos de maior capacidade contributiva, que são possuidores de imóveis de luxo ou alto padrão, são capazes de suportar alíquotas maiores (progressivamente) do que indivíduos que residem em imóveis mais modestos¹⁵²⁰.

Estudo publicado pelo FMI, de autoria de John Norregaard, vai na mesma linha, destacando que os impostos sobre a propriedade têm maior aptidão para promover a equidade vertical na tributação, pois, ao contrário de outras bases tributárias que oferecem maiores oportunidades de evasão para os indivíduos mais ricos, a propriedade imobiliária é um

¹⁵¹⁷ CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de. *Panorama do IPTU: um retrato da administração tributária em 53 cidades selecionadas. Texto para discussão 2419*. IPEA, Rio de Janeiro, p. 24 e 54.

¹⁵¹⁸ Ibidem, p. 69.

¹⁵¹⁹ Rodrigo Toneto e Matias Cardomingo salientam que uma parcela substancial dos recursos arrecadados pelas administrações municipais advém de repasses do Fundo de Participação dos Municípios, especialmente no caso de municípios das regiões norte e nordeste. Segundo os autores, o sistema como está posto não gera incentivos para que as gestões municipais diminuam sua dependência em relação ao fundo, investindo no aumento da arrecadação própria, através de tributos. *Desafios e possibilidades de uma maior progressividade tributária no Brasil: o caso do IPTU (Nota de Política Econômica nº 013)*. MADE/USP, 2021, p.4.

¹⁵²⁰ CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de. *Panorama do IPTU: um retrato da administração tributária em 53 cidades selecionadas. Texto para discussão 2419*. IPEA, Rio de Janeiro, p. 53.

instrumento bastante interessante para capturar a capacidade contributiva dos mais ricos, porque a riqueza imobiliária é mais difícil de escapar da tributação¹⁵²¹.

Demais disso, alguns estudos têm apontado que, no caso das capitais que não aplicam critérios de progressividade no cálculo do IPTU, o peso do imposto sobre a renda familiar é maior (sobretudo entre as famílias de renda baixa), comprometendo mais do que o dobro do percentual da renda familiar que é comprometida pelas famílias de mesma classe nas cidades que adotam critérios de progressividade¹⁵²².

Conquanto os últimos anos tenham registrado uma evolução no número de cidades com IPTU progressivo em razão do valor do imóvel, pesquisas têm apontado que o número de cidades utilizando o IPTU progressivo ainda está abaixo de 50%¹⁵²³.

Já foi visto que as alíquotas e a graduação progressiva do IPTU podem ser aperfeiçoadas. No entanto, um dos problemas mais sérios do IPTU, que também afeta a progressividade, reside na atualização dos valores dos imóveis, eis que a base de cálculo do tributo está diretamente relacionada a essa grandeza. Nesse ponto, cabe recordar algo que já foi exposto anteriormente nessa pesquisa: a progressividade de determinado tributo deve ser analisada levando-se em conta não só as eventuais alíquotas progressivas, mas também a base de cálculo, porque, não raras vezes, a erosão da base de cálculo enfraquece a efetiva progressividade¹⁵²⁴.

In casu, como o CTN dispõe que a base de cálculo do IPTU é o valor venal do imóvel (art. 33 do CTN¹⁵²⁵), passa a ser fundamental que esse “valor venal” guarde compatibilidade com o valor real ou valor de mercado dos imóveis a serem tributados.

Nesse contexto, problemas ou deficiências na atualização dos valores dos imóveis impactam diretamente na base de cálculo do aludido tributo, podendo, mesmo em caso de instituição de alíquotas progressivas, enfraquecer a progressividade do IPTU, em função do

¹⁵²¹ NORREGAARD, John. *Taxing Immovable Property—Revenue Potential and Implementation Challenges*” IMF Working Paper 13/129. International Monetary Fund, Washington, DC, 2013, p. 19.

¹⁵²² DELFINO SA, José, et al. Um modelo de otimização para alíquotas do IPTU socialmente mais justas. *Revista Administração Pública. Rio de Janeiro* 47 (1): 105-132, jan./fev. 2013, p. 116

¹⁵²³ CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de. *Panorama do IPTU: um retrato da administração tributária em 53 cidades selecionadas. Texto para discussão 2419*. IPEA, Rio de Janeiro, 2018a, p. 68. No mesmo sentido, conferir SANTOS, Fernando de Almeida; PAULA BOYADJIAN, Maria. Estudo sobre o imposto sobre propriedade territorial urbana cobrado nas capitais brasileiras: Análise da legalidade e forma de cálculo. *Revista Eniac Pesquisa, São Paulo*, v.8, n.2, 2019, p.234.

¹⁵²⁴ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Desigualdade e tributação na era da austeridade seletiva* – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 216.

¹⁵²⁵ Art. 33. *A base do cálculo do imposto é o valor venal do imóvel.*

imóvel encontrar-se avaliado abaixo do valor de mercado¹⁵²⁶. Tais avaliações impactam no potencial arrecadatário do tributo e levam a distorções que afetam a justiça fiscal.

No Brasil, o problema foi agravado pelo posicionamento dos Tribunais, no sentido de que o Município não poderia atualizar a planta de valores, que é o instrumento utilizado para se chegar ao valor real dos imóveis, por decreto. O STJ chegou a sumular a matéria, tendo consignado que “*é defeso, ao município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária*” (Súmula 160 - Primeira Seção, julgado em 12/06/1996). O STF, por sua vez, julgou a questão sob a sistemática da repercussão geral¹⁵²⁷

Ricardo Lodi Ribeiro, acertadamente, critica a posição dos Tribunais Superiores, consignando que não se deve confundir a base de cálculo do IPTU, que é o valor venal do imóvel, que deve corresponder ao seu valor de mercado e encontra-se reservada à lei, com a planta de valores, que é um instrumento que visa facilitar a atividade administrativa¹⁵²⁸.

Limitar a atualização do valor dos imóveis (por decreto) à variação inflacionária faz com que a base de cálculo do IPTU não esteja de acordo com a determinação legal, que se encontra prevista no CTN. O valor venal do imóvel corresponde ao seu valor de mercado, sendo, pois, ilegítima a sua correção apenas com base na variação inflacionária¹⁵²⁹. Nesse sentido, parece correto o posicionamento de André Mendes Moreira, que entende que a adoção de critérios objetivos nas leis municipais, delegando a determinação anual dos valores dos imóveis ao Poder Executivo (planta de valores), é compatível com o princípio da legalidade¹⁵³⁰.

Por certo, com base na leitura de que a legalidade é um princípio que busca promover três estados ideais de coisas relacionados à previsibilidade, mensurabilidade e determinabilidade, parece correto o entendimento de que o Poder Legislativo pode, através da fixação de critérios objetivos para a mensuração do valor venal do imóvel para fins de incidência do IPTU, delegar a fixação desses valores ao Poder Executivo¹⁵³¹.

Nesse contexto, é preciso louvar a recente EC nº 132/2023 (Reforma Tributária), que trouxe importantes mudanças para o sistema tributário como um todo, inclusive no âmbito do

¹⁵²⁶ Problemas ou deficiências na atualização dos valores dos imóveis têm sido identificados em diversos países em desenvolvimento e levam a avaliações fiscais abaixo do valor de mercado, conforme se vê em NORREGAARD, John. *Taxing Immovable Property—Revenue Potential and Implementation Challenges* IMF Working Paper 13/129. International Monetary Fund, Washington, DC, 2013, p. 27/28.

¹⁵²⁷ Tema 211 de Repercussão geral do STF. Tese fixada: “*Necessidade de lei em sentido formal para a atualização do valor venal de imóveis.*” RE 648245.

¹⁵²⁸ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Tributos: teoria geral e espécies*. Niterói: Impetus, 2013, p. 300/301.

¹⁵²⁹ TAVARES, Nathalia de Andrade Medeiros. *Desigualdades sociais patrimoniais: como a tributação pode reduzi-las?* Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 136.

¹⁵³⁰ MOREIRA, André Mendes. A Base de Cálculo do IPTU e sua Fixação por Decretos. *Revista Direito Tributário Atual*, nº 50, 2022, p. 74.

¹⁵³¹ *Ibidem*, p. 73.

IPTU. Realmente, a aludida Emenda incluiu o inciso III, no parágrafo 1º, do artigo 156, da CF/88, permitindo que a atualização do valor dos imóveis seja feita de maneira mais célere, através de decreto municipal, conforme critérios estabelecidos em lei municipal¹⁵³².

Esse dispositivo tem o condão de permitir que a atualização do valor dos imóveis possa acompanhar de forma mais ou menos célere a variação efetiva dos preços desses bens, que é fundamental para conferir maior eficiência arrecadatória e justiça tributária ao IPTU. Exigir que toda atualização de valores dos imóveis, com a finalidade de adequá-los ao valor de mercado, seja precedida de lei tornava o processo de atualização lento, custoso (em termos econômicos e políticos) e ineficiente, tendo em vista o dinamismo do mercado imobiliário.

Não por acaso, a não atualização da planta de valores é uma constante em várias cidades brasileiras. Em estudo publicado pelo IPEA, Pedro Humberto Bruno de Carvalho Junior, analisando o IPTU em 53 cidades selecionadas, constatou que as plantas de valores não eram atualizadas, em média, há doze anos, existindo nove cidades em que a planta de valores não era atualizada há cerca de vinte anos e três cidades em que isso não ocorria há cerca de trinta anos.¹⁵³³

A alteração constitucional, todavia, não parece ter criado uma exceção ao princípio da legalidade tributária, razão pela qual exige-se que a Lei Municipal estabeleça critérios que preservem a previsibilidade, mensurabilidade e determinabilidade ao contribuinte, conforme mencionado acima.

Como já dito, o desenho atual do IPTU, além de não produzir efeitos redistributivos, tem contribuído para perpetuar as desigualdades brasileiras, especialmente por onerar de forma mais pesada as famílias mais pobres. Um IPTU efetivamente progressivo e que atenda à justiça tributária depende não só de alíquotas progressivas, mas também de uma atualização constante da planta de valores, de forma que a base tributária reflita efetivamente o valor de mercado dos imóveis¹⁵³⁴.

¹⁵³² Art. 156.

I - propriedade predial e territorial urbana;

§ 1º: III - ter sua base de cálculo atualizada pelo Poder Executivo, conforme critérios estabelecidos em lei municipal

¹⁵³³ CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de. *Panorama do IPTU: um retrato da administração tributária em 53 cidades selecionadas. Texto para discussão 2419*. IPEA, Rio de Janeiro, 2018a, p.60.

¹⁵³⁴ SILVEIRA, Fernando Gaiger et al. *Impactos redistributivos das transferências públicas monetárias e da tributação direta: Evidências com a POF 2017-2018. Nota técnica. n. 89. Diretoria de Estudos e Políticas Sociais*. Brasília: IPEA, 2020, p. 19. O aumento isolado de alíquotas ou sua utilização progressiva pode, em alguns casos, aumentar a regressividade horizontal entre contribuintes. Pedro Humberto Bruno de Carvalho Júnior observa que as alíquotas e sua eventual progressividade não alteram defasagens de avaliação em relação ao mercado, não corrigindo, por exemplo, situações em que imóveis de mesmo valor de mercado são tributados com valores bem diferentes. Nesse contexto, as alíquotas devem, preferencialmente, ser aumentadas ou colocadas em sistema

5.3.2.3 Sugestões de alterações no IPTU

Conforme se viu nas seções anteriores, há espaço e justificativas para mudanças no âmbito do IPTU, de modo a potencializar sua arrecadação, melhorar seu caráter progressivo, sua função redistributiva, desconcentradora e diminuir a dependência das administrações municipais das transferências governamentais, reforçando a arrecadação própria por parte dos entes municipais.

Nesse contexto, uma primeira sugestão de mudança diz respeito às alíquotas praticadas e sua graduação. Obviamente, as alíquotas não podem ser elevadas ao ponto de levar ao confisco, que é uma garantia constitucional, como já dito.

Entretanto, alíquotas em patamares excessivamente baixos¹⁵³⁵ ou meramente proporcionais tornam o imposto irrelevante em termos arrecadatórios e inviável em termos de justiça fiscal. Dessa forma, é necessário que todos os municípios adotem alíquotas compatíveis com as necessidades arrecadatórias da prestação de serviços públicos de responsabilidade municipal, instituindo-as obrigatoriamente de forma progressiva, de maneira a atender o comando constitucional que impõe a justiça tributária.

Ainda quanto às alíquotas, uma segunda sugestão é no sentido que os municípios tributem de forma diferenciada imóveis residenciais e imóveis comerciais ou industriais. Os imóveis comerciais ou industriais revelam maior capacidade contributiva, além demandarem mais serviços dos municípios, justificando, assim, que sejam mais onerados através do IPTU.

Nesse ponto, vale lembrar que o IPTU tem produzido efeitos regressivos sobre as rendas das famílias, conforme já apontado acima. Nessa conjuntura, cabe salientar que a EC nº 132/2023, que promoveu mudanças no Sistema Tributário Nacional, demonstrou especial preocupação com os efeitos regressivos do arcabouço fiscal brasileiro, impondo expressamente que a legislação busque atenuar os efeitos regressivos do sistema (art. 145, §4º, CF/88). Desse modo, as modificações acima sugeridas decorrem também da adequação do desenho atual do tributo ao novel comando constitucional.

A terceira recomendação diz respeito à necessidade de atualização periódica, técnica e realista dos imóveis objeto do imposto. Decerto, de nada adiantará elevar alíquotas e estabelecer

progressivo, após uma atualização da planta de valores para corrigir a regressividade horizontal (CARVALHO JÚNIOR, 2018a, op. cit., p. 69).

¹⁵³⁵ Alíquotas baixas impedem a geração de receitas necessárias ao custo da administração tributária do IPTU, às necessidades orçamentárias do município e à capacidade contributiva dos contribuintes. Ademais, alíquotas muito baixas impedem que a atualização nos cadastros e das plantas de valores gere ganhos de receitas. CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de. *Panorama do IPTU: um retrato da administração tributária em 53 cidades selecionadas. Texto para discussão 2419*. IPEA, Rio de Janeiro, 2018a, p. 71.

uma efetiva progressividade, se a base de cálculo (valor dos imóveis) do tributo estiver defasada. A EC nº 132/2023 torna a atualização mais simples, mas ainda assim é preciso aprovar uma lei que irá estabelecer em que termos a atualização poderá ser realizada pelo Executivo.

De todo modo, é essencial que a atualização dos imóveis seja periódica e baseada em critérios técnicos e realistas. Uma ideia interessante para facilitar esse processo, em termos políticos, seria introduzir na Lei de Responsabilidade Fiscal a necessidade de que os Municípios promovam a atualização periódica da planta de valores dos imóveis, como contrapartida para o recebimento de transferências¹⁵³⁶.

Nesse sentido, encontra-se em tramitação no Congresso Nacional, o Projeto de Lei Complementar nº 67/2019, que busca instituir nova redação para o artigo 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal. A nova redação do dispositivo legal prevê que a revisão periódica (não superior a quatro anos) das bases de cálculo do IPTU constitui requisito essencial à gestão fiscal responsável e sua inobservância impede a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe a revisão periódica já mencionada.

Embora não conste da redação do Projeto de Lei Complementar nº 67/2019, seria interessante acrescentar um dispositivo que crie padrões mínimos ou procedimentos técnicos que vinculem de alguma forma as administrações municipais no procedimento de avaliações dos imóveis, de maneira a evitar avaliações ou atualizações que não guardem correspondência com o valor efetivamente praticado pelo mercado. Nesse mesmo sentido, seria recomendável acrescentar ao Projeto de Lei dispositivo que torne a adoção da progressividade no IPTU, pelo ente subnacional, requisito indispensável para a realização das transferências voluntárias.

A quarta e última recomendação diz respeito ao cuidado no manejo das isenções. Como mencionado anteriormente, a efetividade da progressividade depende de uma base de cálculo abrangente, com atualização periódica da base de cálculo e poucos tratamentos ou regimes diferenciados. Com efeito, tratamentos diferenciados (isenções, benefícios fiscais etc.) importam em erosão da base de cálculo e enfraquecem a progressividade¹⁵³⁷.

Por outro lado, a Pesquisa de Orçamentos Familiares de 2017/2018 mostrou que o IPTU tem se mostrado regressivo sobre as rendas das famílias menos abastadas. O uso criterioso de isenções para imóveis de menor valor em áreas precárias pode mitigar esses efeitos regressivos,

¹⁵³⁶ Nesse sentido, conferir: TAVARES, Nathalia de Andrade Medeiros. Desigualdades sociais patrimoniais: como a tributação pode reduzi-las? Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 186.

¹⁵³⁷ LAVEZ, Raphael Assef. *Progressividade no Imposto sobre a Renda: capacidade contributiva, desigualdade e direitos fundamentais*. São Paulo: IBDT, 2020, p. 204/207

se for combinado adequadamente com alíquotas progressivas sobre imóveis de alta padrão e/ou luxuosos e/ou imóveis comerciais/industriais. Em suma: calibrar o uso de isenções não é fácil e deve ser feita com bastante cuidado.

As modificações, repise-se, devem sempre levar em conta a garantia constitucional do não confisco. Uma vez mais, cabe destacar que se trata de uma equação complexa que envolve a proteção ao direito de propriedade, a imposição do IPTU, a busca de receitas para o atingimento de funções, fundamentos e objetivos constitucionais e a não utilização de tributos com efeito de confisco¹⁵³⁸.

5.3.3 Imposto sobre a propriedade rural (ITR)

5.3.3.1 Evolução e panorama atual

Em geral, as estatísticas internacionais tratam os impostos sobre a propriedade imobiliária urbana e rural como um todo. A classificação apresentada pela OCDE, por exemplo, é nesse sentido, não fazendo distinção entre tributação sobre imóvel urbano ou rural¹⁵³⁹.

As estatísticas apresentadas pela RFB, contudo, permitem distinguir a arrecadação entre o imposto que incide sobre a propriedade imobiliária urbana (IPTU) e o imposto que incide sobre a propriedade imobiliária rural (ITR). No contexto brasileiro, parece o mais correto, pois o sistema tributário brasileiro estabeleceu impostos distintos sobre imóveis urbanos e rurais, que, inclusive, se encontram na esfera de competência de entidades federativas diversas. Em razão desses fatos, o tratamento diferenciado parece mais adequado, motivo pelo qual será adotado na presente pesquisa.

Em termos históricos, conforme já dito, os impostos sobre a propriedade figuram entre as espécies tributárias mais antigas. Considerando que, durante boa parte da evolução da espécie humana, as sociedades eram agrárias ou rurais, é possível identificar a existência de impostos que têm como base imóveis rurais ou a produção deles decorrente desde os tempos mais antigos.

No Brasil, Ricardo Lodi Ribeiro identifica o germen da tributação sobre a propriedade rural ainda no Brasil Colônia, quando a Coroa portuguesa exigia uma parcela da produção como

¹⁵³⁸ Vale ressaltar que a progressividade punitiva do IPTU, bem como a desapropriação em razão do não cumprimento da função social da propriedade urbana, possuem requisitos e condições específicas previstas no Texto Constitucional (art. 182 CF/88), não se confundindo com a hipótese de progressividade tratada nessa seção da presente pesquisa.

¹⁵³⁹ OECD. *Revenue Statistics 2023: Tax Revenue Buoyancy in OECD Countries*, OECD Publishing, Paris, 2023, p. 348.

imposto. Segundo o autor, mais tarde, já durante o Império, o Barão de Cotegipe é um dos primeiros a defender a criação de um imposto que gravasse especificamente a propriedade rural¹⁵⁴⁰.

A Constituição de 1891 previa a cobrança de impostos sobre imóveis urbanos e rurais, atribuindo ambos os tributos aos Estados (art. 9º, 2º). Após 1891, o ITR manteve-se sob a competência estadual nas Constituições de 1934, 1937 e 1946, tendo passado, a partir da EC nº 5/61, para a competência municipal¹⁵⁴¹. A competência municipal durou pouco, pois a EC nº 10/1964 passou o ITR para a competência da União, destinando, porém, a integralidade da arrecadação aos municípios. Esse desenho foi mantido durante as Cartas de 1967 e 1969.

A Constituição de 1988 manteve a competência da União (art. 153, VI, CF/88)¹⁵⁴², destinando 50% (cinquenta por cento) da arrecadação ao município onde estiver situado o imóvel (art. 158, II, CF/88)¹⁵⁴³.

Até a Emenda Constitucional nº 42/2003, a competência de legislar e administrar o ITR eram exclusivas da União. A partir daí, os Municípios passaram a ter a opção de fiscalizar e cobrar o ITR dos imóveis situados em seu respectivo território, caso firmem convênio com a União. Nesses casos, a integralidade da arrecadação será de titularidade do respectivo município (art. 153, §4º, III c/c art. 158, II, CF/88)¹⁵⁴⁴.

A EC nº 42/2003 trouxe ainda outra importante mudança referente ao ITR, instituindo expressamente a obrigatoriedade da utilização de alíquotas progressivas em razão do valor venal do imóvel para esse tributo (art. 153, §4º, I, CF/88)¹⁵⁴⁵. Com efeito, em seu texto original anterior à EC nº 42/2003, a Constituição Federal somente estipulava que o ITR deveria ter “*alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas*”.

Todavia, como bem observado por Andrei Pitten Velloso, com o advento da aludida Emenda, deixou de existir qualquer óbice para a instituição da progressividade do ITR em razão

¹⁵⁴⁰ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Tributos: teoria geral e espécies*. Niterói: Impetus, 2013, p. 160.

¹⁵⁴¹ VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição Tributária Interpretada*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 389.

¹⁵⁴² Art. 153. *Compete à União instituir impostos sobre:*

VI - propriedade territorial rural;

¹⁵⁴³ Art. 158. *Pertencem aos Municípios:*

II - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção a que se refere o art. 153, § 4º, III;

¹⁵⁴⁴ § 4º *O imposto previsto no inciso VI do caput:*

III - será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal.

¹⁵⁴⁵ Art. 153. *VI...*

§ 4º *O imposto previsto no inciso VI do caput:*

I - será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas;

do valor do imóvel, que, agora, passa a ser obrigatória, diante da utilização no Texto Constitucional da expressão “*será progressivo*”¹⁵⁴⁶.

Cabe destacar, uma vez mais, que, a partir do julgamento do RE 562.045/RS, que ocorreu em 2013, o STF mudou definitivamente de posição, passando a entender que a capacidade contributiva é um princípio constitucional aplicável a todos impostos, inclusive impostos sobre a propriedade, admitindo, por conseguinte, a utilização de alíquotas progressivas em razão do valor do bem, independentemente de previsão constitucional expressa nesse sentido.

Infelizmente, passados mais de 20 (vinte) anos, desde o advento da EC nº 42/2003, ainda não foi instituída a progressividade do ITR fundada no valor venal do imóvel. A Lei nº 9.393/1996 somente possui previsão de variação de alíquotas com base em uma operação que conjuga a área do imóvel e seu grau de utilização¹⁵⁴⁷, não tendo sido cumprido até a presente data o mandamento constitucional de progressividade em razão do valor venal do imóvel. Tal fato tem contribuído para a pouca importância arrecadatória e redistributiva do ITR, que tem se mostrado um tributo com pouquíssima relevância no contexto do sistema tributário brasileiro.

Embora seja possível notar uma evolução na arrecadação tributária do ITR entre os anos de 2012 e 2021, quando o tributo passou de uma arrecadação equivalente a 0,012% para 0,024% do PIB, os percentuais e valores arrecadados ainda se mostram extremamente reduzidos, especialmente quando se leva em conta a extensão das áreas agrícolas em um país continental como o Brasil, bem como a participação da agricultura e do agronegócio no PIB do país¹⁵⁴⁸.

É de se esperar que a utilização de alíquotas progressivas em razão do valor do imóvel possa impactar na arrecadação do ITR. Nada obstante, a simples adoção desse tipo de progressividade pode não ser suficiente para melhorar a arrecadação e a justiça fiscal do citado

¹⁵⁴⁶ VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição Tributária Interpretada*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 415. Em sentido parecido, Ricardo Lodi Ribeiro observa que, a partir da EC nº 29/2000, relativa ao IPTU, o constituinte derivado passou a distinguir entre a progressividade baseada na capacidade contributiva, e a diferenciação de alíquota com base na extrafiscalidade, fenômeno que se repetiu na EC nº 42/2003. (*Tributos: teoria geral e espécies*. Niterói: Impetus, 2013, p. 163).

¹⁵⁴⁷ Art. 11. O valor do imposto será apurado aplicando-se sobre o Valor da Terra Nua Tributável - VTNT a alíquota correspondente, prevista no [Anexo desta Lei](#), considerados a área total do imóvel e o Grau de Utilização - GU.

§ 1º Na hipótese de inexistir área aproveitável após efetuadas as exclusões previstas no art. 10, § 1º, inciso IV, serão aplicadas as alíquotas, correspondentes aos imóveis com grau de utilização superior a 80% (oitenta por cento), observada a área total do imóvel.

¹⁵⁴⁸ FARIAS, Fátima Maria Gondim Bezerra; SILVA, Raimundo Pires; LEITE, Acácio Zuniga. Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural. In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas*. Eduardo Fagnani (org.). ANFIP/FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018, p. 407.

imposto. Decerto, vários estudos têm apontado falhas no sistema de apuração e fiscalização que repercutem diretamente no desempenho do tributo¹⁵⁴⁹.

A apuração do tributo em si não é tarefa das mais fáceis e envolve a aplicação conjunta do CTN e da Lei 9.393/96. O processo passa por identificar e quantificar a base de cálculo e a alíquota. Considerando que a apuração tributo resulta da aplicação de uma alíquota sobre o Valor da Terra Nua Tributável, a apuração do tributo demanda determinar e quantificar algumas variáveis, como Valor da Terra Nua, Valor da Terra Nua Tributável e a própria alíquota do tributo.

O CTN prescreve que o fato gerador é do ITR é a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel localizado fora da zona urbana do Município (art. 29 do CTN)¹⁵⁵⁰, apontando o valor fundiário do imóvel como base de cálculo do imposto (art. 30 do CTN)¹⁵⁵¹. Segundo Ricardo Lodi Ribeiro, o valor fundiário é o Valor da Terra Nua (VTN), que, por sua vez, é o valor venal do solo deduzidos os valores relativos às construções, instalações e benfeitorias, culturas permanentes e temporárias, pastagens cultivadas e melhoradas e florestas plantadas (art. 10 §1º, I, Lei 9.393/96)¹⁵⁵².

A simples identificação do valor da terra nua não é suficiente, pois a apuração do valor do tributo depende da aplicação de uma alíquota sobre o Valor da Terra Nua Tributável (art. 11, da Lei 9393/96¹⁵⁵³). Passa-se, então, a uma segunda fase, que demanda conhecer o Valor da Terra Nua Tributável, que é uma grandeza obtida pela multiplicação do Valor da Terra Nua pelo quociente entre a área tributável e a área total do imóvel (art. 10, §1º, II e III, da Lei 9393/96)¹⁵⁵⁴.

¹⁵⁴⁹ REBOUÇAS, Marcus Vinícius Parente. *Tributação e Desigualdade Econômica: Elementos de Tributação Redistributiva para o Brasil do Séc. XXI*. Volume II. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020b, p. 142 e FARIAS; SILVA e LEITE, op. cit. 2018, p. 405.

¹⁵⁵⁰ Art. 29. O imposto, de competência da União, sobre a propriedade territorial rural tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localizado fora da zona urbana do Município.

¹⁵⁵¹ Art. 30. A base do cálculo do imposto é o valor fundiário.

¹⁵⁵² RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Tributos: teoria geral e espécies*. Niterói: Impetus, 2013, p. 168.

¹⁵⁵³ Art. 11. O valor do imposto será apurado aplicando-se sobre o Valor da Terra Nua Tributável - VTNT a alíquota correspondente, prevista no [Anexo desta Lei](#), considerados a área total do imóvel e o Grau de Utilização - GU.

¹⁵⁵⁴ Art. 10

§ 1º Para os efeitos de apuração do ITR, considerar-se-á:

II - área tributável, a área total do imóvel, menos as áreas:

a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na [Lei nº 12.651, de 25 de maio de 2012](#); b) de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e que ampliem as restrições de uso previstas na alínea anterior; c) comprovadamente imprecisáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual; d) sob regime de servidão ambiental; e) cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de

Por último, é preciso descobrir a alíquota aplicável ao imóvel. Esse procedimento demanda conjugar a área total do imóvel e seu grau de utilização¹⁵⁵⁵, conforme a tabela colacionada abaixo, que se encontra na Lei 9.393/96:

Tabela 42:

Apuração e cálculo da alíquota do ITR:

Área Total do Imóvel (em hectares)	Grau de Utilização – GU (EM %)				
	Maior que 80	Maior que 65 até 80	Maior que 50 até 65	Maior que 30 até 50	Até 30
Até 50	0,03	0,20	0,40	0,70	1,00
Maior que 50 até 200	0,07	0,40	0,80	1,40	2,00
Maior que 200 até 500	0,10	0,60	1,30	2,30	3,30
Maior que 500 até 1000	0,15	0,85	1,90	3,30	4,70
Maior que 1000 até 5000	0,30	1,60	3,40	6,00	8,60
Acima de 5000	0,45	3,00	6,40	12,00	20,00

Fonte: Elaborado pelo autor, 2024.

A tabela demonstra que as alíquotas variam entre 0,03% e 20%, a depender da área do imóvel e do seu grau de utilização. A variação se dá no sentido de que as alíquotas aumentam à medida que cresce a área do imóvel e diminui seu grau de utilização.

No entanto, a leitura dos artigos 10 e 11 da Lei 9.393/96 (transcritos acima) indica que a apuração e o pagamento do ITR são baseados em um sistema de auto avaliação e prestação de informações de diversas variáveis (Valor da Terra Nua, Valor da Terra Nua Tributável, Grau de Utilização etc.), que são feitos pelo próprio contribuinte por ocasião do preenchimento eletrônico das declarações exigidas como obrigações acessórias. Apuração e pagamento ocorrem, pois, independentemente de prévio procedimento no âmbito da Administração Tributária¹⁵⁵⁶.

Bernard Appy destaca que o caráter auto declaratório do ITR é um dos principais problemas do tributo, pois a tendência é que os proprietários dos imóveis, no cumprimento das

regeneração; f) alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas autorizada pelo poder público.

III - VTNt, o valor da terra nua tributável, obtido pela multiplicação do VTN pelo quociente entre a área tributável e a área total;

¹⁵⁵⁵ O grau de utilização do imóvel é o resultado da relação percentual entre a área efetivamente utilizada e a área aproveitável (art. 10, §1º, VI, da Lei 9393/96).

¹⁵⁵⁶ REBOUÇAS, Marcus Vinícius Parente. *Tributação e Desigualdade Econômica: Elementos de Tributação Redistributiva para o Brasil do Séc. XXI. Volume II*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020b, p. 141.

obrigações acessórias (preenchimento de declarações de ITR), reduzam o valor do imposto devido.

Para tanto, segundo o autor, os proprietários ou contribuintes se valem da prestação de informações inexatas dos mais diversos modos, tais como: a) subavaliação do valor de mercado da terra nua; b) superestimação da área não tributável (de interesse ambiental) do imóvel; e c) superestimação do grau de utilização (GU) da área aproveitável¹⁵⁵⁷. As diferenças entre as informações prestadas e os dados reais podem ser enormes, tendo, naturalmente, substancial impacto no desempenho do tributo

A relação entre as inconsistências nas declarações dos contribuintes e o desempenho arrecadatário do ITR ficam evidentes quando se observa o desempenho do aludido tributo entre os anos de 1995 e 1996. Nesse período, a disciplina normativa relativa à apuração do ITR encontrava-se plasmada na Lei nº 8.847/94, que previa um mecanismo diferente para apuração da base de cálculo do tributo.

Com efeito, o revogado artigo 3º, §2º da Lei 8.847/1994 atribuía à Receita Federal o poder de estabelecer o Valor da Terra Nua Mínimo no âmbito municipal, com base em levantamentos de preços de mercado. Tal valor, naturalmente, poderia ser impugnado pelo contribuinte, estando sujeito à revisão. Nada obstante, a fixação de um Valor Mínimo de Terra Nua, com base nos preços de mercado, reduzia as possibilidades de declarações inexatas por parte dos contribuintes no que tange à essa variável.

Com base em dados da Receita Federal do Brasil, Felipe Eduardo Brandão Lenti e Ana Paula Moreira da Silva destacam que essa mudança legislativa fez com que o ITR arrecadasse cerca de R\$ 750 milhões nos exercícios de 1995 e 1996, que foi um valor mais de dez vezes superior ao valor arrecadado pelo ITR em 1994 (R\$ 57,3 milhões)¹⁵⁵⁸.

Com o advento da Lei 9.393/96 instituiu-se a sistemática atual, que é baseada praticamente de forma integral nas autoavaliações e declarações dos contribuintes quanto às diversas variáveis vistas acima (Valor da Terra Nua, Valor da Terra Nua Tributável, Grau de Utilização, Terra tributável, alíquota etc.).

Os dados referentes à arrecadação durante a vigência da Lei 8.847/94 demonstram que as declarações inexatas prestadas pelos contribuintes têm peso importante no desempenho do

¹⁵⁵⁷ APPY, Bernard. *O Imposto Territorial Rural Como Forma De Induzir Boas Práticas Ambientais*. Instituto de Pesquisa Ambiental da Amazônia. Amazônia: IPAM, 2015, p. 18.

¹⁵⁵⁸ LENTI, Felipe Eduardo Brandão; SILVA, Ana Paula Moreira da. Repensando o imposto territorial rural para fins de adequação ambiental In: SILVA, Ana Paula Moreira da; MARQUES, Henrique Rodrigues; SAMBUICHI, Regina Helena Rosa (org.). *Mudanças no código florestal brasileiro: desafios para implementação da nova lei*. Rio de Janeiro: IPEA, 2016, p. 271.

ITR. Nada obstante, a prestação de informações inconsistentes por parte dos contribuintes deveria ser objeto da atividade de fiscalização da administração tributária, como costuma acontecer nos tributos sujeitos à lançamento por homologação.

Parece claro, então, que as dificuldades ou restrições fiscalizatórias também têm papel importante no desempenho do ITR. É preciso admitir, no entanto, que a situação não é das mais simples, pois os dados que compõem o complexo cálculo da base de cálculo do ITR demandam, em sua maioria, fiscalização *in loco* na propriedade rural, com considerável custo financeiro e de tempo para a administração tributária.

Em um contexto de escolhas entre recursos escassos por parte da administração tributária, é evidente o desinteresse da Receita Federal em alocar um contingente de funcionários para fiscalizar um imposto com histórico baixo potencial de arrecadação e alto custo de fiscalização *in loco*¹⁵⁵⁹.

Obviamente, a atividade fiscalizatória seria simplificada caso existisse um cadastro único georreferenciado de imóveis rurais acessível pela Receita Federal do Brasil e Municípios. A implementação de um regime cadastral único dessa natureza, a partir de imagens de satélite, permitiria checar a veracidade das informações fornecidas pelos proprietários sobre as variáveis que compõem a base de cálculo do tributo, tais como: existência e extensão de áreas de não tributáveis e a efetiva utilização produtiva do imóvel¹⁵⁶⁰.

Números fornecidos pela RFB indicam que a gestão, fiscalização e cobrança do ITR pelos municípios, na forma autorizada pela Emenda Constitucional nº 42/2003, têm mostrado resultados bastante interessantes.

De fato, dados colhidos do painel que acompanha a arrecadação do ITR por município indicam que, embora o número de municípios conveniados corresponda a menos de 25% do total de municípios brasileiros, esses entes são responsáveis por uma arrecadação superior a 85% do total arrecadado pelos municípios com esse tributo, conforme se percebe da tabela abaixo:

¹⁵⁵⁹ APPY, Bernard. *O Imposto Territorial Rural Como Forma De Induzir Boas Práticas Ambientais*. Instituto de Pesquisa Ambiental da Amazônia. Amazônia: IPAM, 2015, p. 19.

¹⁵⁶⁰ Ibidem, p. 19.

Tabela 43:
Arrecadação do ITR 2018/2023 – Conveniados x não Conveniados (em Reais)

Ano	Número Municípios Conveniados	Porcentagem de Municípios Conveniados	Arrecadação Não conveniados	Arrecadação Conveniados	Conveniados Proporção Arrecadação
2018	994	17,8%	109 Milhões	1,2 bilhões	92%
2019	1225	22%	225 milhões	1,2 bilhões	84%
2020	1155	20,7%	200 milhões	1,4 bilhões	87%
2021	1260	22,6%	260 milhões	1,7 bilhões	86%
2022	1330	23,9%	304 milhões	2,1 bilhões	87%
2023	1382	24,8%	348 milhões	2,5 bilhões	87%

Fonte: Elaborado pelo autor, 2024 (com base em dados da RFB)

Tais dados são indiciários de que a gestão do ITR pelos municípios consegue ser mais eficiente do que a gestão desse tributo pela União. Muito provavelmente, porque a gestão fiscal municipal consegue estar mais próxima do sujeito passivo do tributo, reduzindo e corrigindo as declarações e apurações inexatas realizadas pelos contribuintes, através da atividade fiscalizatória do fisco municipal conveniado. Não obstante os números acima apontarem para um avanço em termos de arrecadação do ITR por parte dos municípios que firmaram convênio com a União, os números também revelam que a grande maioria dos municípios brasileiros ainda não firmou convênio com a União para assumir a gestão, fiscalização e cobrança do ITR.

Por último, um ponto que também é importante, mas, por vezes, passa despercebido diz respeito a situações em que determinados imóveis não são tributados pelo IPTU, tampouco são objeto de tributação pelo ITR. Essa celeuma tem origem na própria delimitação do fato gerador do ITR, que se encontra vinculado a imóveis situados fora da zona urbana do município pelo CTN.

Com efeito, o CTN estabelece nos artigos 29 e 32 a localização do imóvel como fator preponderante para fixar a delimitação da incidência do IPTU ou ITR, qual seja: a localização do imóvel dentro ou fora da zona urbana do município¹⁵⁶¹.

¹⁵⁶¹ “Art. 29. O imposto, de competência da União, sobre a propriedade territorial rural tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localização fora da zona urbana do Município. Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.

Nada obstante, o artigo 15 do DL 57/1966 afasta a aplicação do CTN, determinando a incidência do ITR, independentemente da localização do imóvel, quando comprovada sua utilização em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial¹⁵⁶².

A questão foi objeto de apreciação pelo STJ, que reconheceu a recepção do DL 57/1966 como Lei Complementar pela Constituição Federal de 1988 e fixou tese no sentido de “*Não incide IPTU, mas ITR, sobre imóvel localizado na área urbana do Município, desde que comprovadamente utilizado em exploração extrativa, vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial*” (tema 174)¹⁵⁶³. Em suma, de acordo com o posicionamento do STJ, firmado em julgamento sob a sistemática dos recursos repetitivos, portanto, vinculante, o critério determinante para definir a incidência de IPTU ou ITR é a prevalência da destinação (ou utilização) econômica do imóvel, sujeitando-se a este imposto federal o imóvel com destinação rural, ainda que situado na área urbana do Município.

Não obstante o caráter vinculante do pronunciamento do STJ, a Receita Federal do Brasil exarou posicionamento, através da Solução de Consulta nº 198 -COSIT, de 05/11/2018, no sentido de que o ITR não incide sobre imóvel localizado na zona urbana do Município, ainda quando seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial, uma vez que tal hipótese não se encontraria prevista na lei ordinária (Lei 9.393/96) instituidora desse tributo¹⁵⁶⁴.

O posicionamento da Receita Federal do Brasil desconsidera o posicionamento vinculante do STJ sobre a matéria, enfraquece ainda mais o ITR e pode levar a situações de dupla não tributação de imóveis, nos casos de imóvel situado na zona urbana utilizado na exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial. Realmente, nessas situações, o IPTU não poderá ser exigido, em virtude da posição do STJ, e o ITR também não será exigido, conforme entendimento da RFB.

Diante do cenário exposto nas linhas acima, parece evidente que o ITR tem ficado abaixo de suas potencialidades arrecadatórias e redistributivas, razão pela qual justificam-se mudanças.

¹⁵⁶² “Art. 15. O disposto no art. 32 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966, não abrange o imóvel de que, comprovadamente, seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial, incidindo assim, sobre o mesmo, o ITR e demais tributos com o mesmo cobrados.”

¹⁵⁶³ STJ - REsp 1112646/SP, Relator Min. Herman Benjamin, Julgado em 26/08/2009.

¹⁵⁶⁴ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Solução de Consulta COSIT nº 198, de 05 de novembro de 2018. 2018.

5.3.3.2 Fundamentos que justificam alterações no ITR

Já foi mencionado que o direito de propriedade, embora conte com proteção constitucional (art. 5º, XXII, CF/88), encontra limites ou condicionantes na própria Constituição Federal de 1988, como a função social da propriedade (art. 5º, XXIII, CF/88) e o imposto sobre a propriedade territorial rural (art. 153, VI, CF/88). Além disso, também já foi dito que os direitos e garantias fundamentais devem guardar compatibilidade com os objetivos e fins constitucionais, tais como: a construção de uma sociedade livre, justa, solidária, o desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e a redução da desigualdades (art. 3º, I, II, III, 170, VII, da CF/88) e os objetivos e fundamentos constitucionais da política agrícola e fundiária (art. 184 *usque* art. 191 da CF/88).

É no contexto de uma interpretação conjunta do direito de propriedade com outros direitos fundamentais, normas, funções e objetivos prescritos no texto constitucional, que deve ser analisada a necessidade/possibilidade de se buscar modificações no âmbito do ITR, especialmente quanto a uma maior progressividade.

Os impostos recorrentes sobre a propriedade imobiliária, dentre os quais se insere o ITR, estão entre aqueles que provocam menos distorções quanto ao crescimento econômico¹⁵⁶⁵, em virtude da sua pouca influência ou repercussão nas escolhas de alocação de recursos na economia (investimento, oferta de mão de obra etc.)¹⁵⁶⁶. Além disso, ao contrário de outros tributos, que são impactados por variações da atividade econômica ou fluxos de capitais, os impostos recorrentes sobre a propriedade imobiliária se mostram pouco sensíveis às oscilações da economia.

Ainda no campo econômico, uma gestão fiscal eficiente no que tange ao ITR pode ter impactos positivos sobre a especulação imobiliária e auxiliar os governos locais no planejamento e execução de políticas públicas, tanto em termos de receita quanto em termos de informações transparentes sobre a ocupação do solo, ajudando a resolver problemas sociais e ambientais atrelados ao uso da terra¹⁵⁶⁷.

¹⁵⁶⁵ MOOIJ, Ruud de, et al. *Tax Policy for Inclusive Growth after the Pandemic. IMF COVID-19 Special Series*. International Monetary Fund, Washington, DC, USA, 2020, p. 10.

¹⁵⁶⁶ NORREGAARD, John. 2013. *Taxing Immovable Property—Revenue Potential and Implementation Challenges*” IMF Working Paper 13/129. International Monetary Fund, Washington, DC, 2013, p.14.

¹⁵⁶⁷ LENTI, Felipe Eduardo Brandão; SILVA, Ana Paula Moreira da. Repensando o imposto territorial rural para fins de adequação ambiental *Mudanças no código florestal brasileiro: desafios para implementação da nova lei*. Rio de Janeiro: IPEA, 2016, p. 265.

Além de se justificar com base na eficiência econômica, uma tributação mais progressiva sobre a propriedade imobiliária também se impõe com base em fundamentos de justiça e/ou equidade.

Certamente, em países como o Brasil, onde os indivíduos mais ricos se apropriam de quase 80% da riqueza do país, a tributação progressiva sobre a propriedade pode servir como um poderoso instrumento para desconcentrar riquezas e reduzir desigualdades, conforme já mencionado nas seções anteriores.

Embora a desigualdade de riqueza tenha várias origens, não se pode negar que entre suas causas estruturais está a concentração da terra, que é um fator presente e marcante durante todo o desenvolvimento e construção do Brasil como país. Desde suas primeiras ocupações, o Brasil contou com uma distribuição desigual das terras, que se caracterizou por uma extrema concentração das propriedades nas mãos de poucos. Passados alguns séculos, e a despeito de evoluções legislativas e mandamentos constitucionais, esse cenário jamais foi corrigido.

O Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) tradicionalmente aparece como exemplo de imposto extrafiscal. Ricardo Lobo Torres, por exemplo, afirma que se trata de um tributo com forte característica extrafiscal¹⁵⁶⁸.

Para Ricardo Lobo Torres, o ITR deve ser fixado com vista a promover o desenvolvimento rural, a reforma agrária, a redistribuição de terras, o desestímulo da manutenção de glebas improdutivas, a fixação do homem no campo, o combate as migrações internas etc.¹⁵⁶⁹.

O caráter extrafiscal do tributo sobre imóveis rurais não é exclusividade brasileira, podendo ser observado em diversos países, onde esses tributos também são utilizados com o propósito de melhorar a utilização do solo, desestimulando propriedades improdutivas, incentivando a produção e produtividade da terra agrícola, a fixação do homem ao campo e a exploração indireta da terra¹⁵⁷⁰.

Por outro lado, consoante já mencionado linhas acima, embora exista autorização constitucional para a utilização de alíquotas progressivas de ITR em razão do valor do imóvel, até hoje tal progressividade não foi efetivamente implementada. Nesse sentido, percebe-se que

¹⁵⁶⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário - Volume IV - Os tributos na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 205

¹⁵⁶⁹ Ibidem.

¹⁵⁷⁰ FARIAS, Fátima Maria Gondim Bezerra; SILVA, Raimundo Pires; LEITE, Acácio Zuniga. Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural. In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas*. Eduardo Fagnani (org.). ANFIP/FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018, p. 397.

o ITR, além de não produzir qualquer efeito sobre o Gini, contribui para acentuar a desigualdade de riquezas no campo.

Decerto, diversos estudos têm apontado que a estrutura fundiária brasileira apresenta um alto grau de concentração, que se manteve, praticamente, inalterado entre os anos de 1985 e 2006, tendo crescido no último levantamento realizado pelo IBGE. De acordo com o Censo Agropecuário de 2017, o Gini de medição de desigualdade no campo alcançou o patamar de 0,867 pontos, que é um número extremamente elevado, inclusive superior aos dados verificados nas pesquisas anteriores (0,854 – 2006; 0,856 - 1995-1996; e 0,857 -1985). Quanto mais perto essa medida está do número 1, maior é a concentração na estrutura fundiária¹⁵⁷¹.

Uma outra forma de analisar a estrutura fundiária no país, comprovando sua extrema concentração, é relacionar a área ocupada pelos estabelecimentos agropecuários (extensão territorial) com a quantidade de estabelecimentos (quantidade numérica), revelando a concentração em estratos fundiários mais elevados. Nesse sentido, os dados do Censo Agropecuário de 2017 indicam que os estabelecimentos com menos de 50 hectares, embora representem 81,4% da quantidade total de estabelecimentos, ocupam apenas 12,8% da área rural total. Por outro lado, os estabelecimentos com mais de 1.000 hectares, apesar de representarem apenas 1% do total de estabelecimentos, ocupam 47,6% da área rural do país¹⁵⁷².

O crescimento do índice Gini e a concentração das grandes propriedades rurais nas mãos de 1% dos proprietários são um retrato da concentração fundiária brasileira e da ineficiência do ITR como instrumento redutor da desigualdade e desconcentrador de riquezas. Nessa linha, a OXFAM Brasil tem afirmado que, apesar da progressividade do ITR com relação ao tamanho e utilização do imóvel, o imposto não tem se mostrado um instrumento eficaz para evitar a concentração de terras¹⁵⁷³.

Naturalmente, a utilização de alíquotas progressivas sobre o valor venal dos imóveis rurais poderia servir como um importante instrumento para reduzir a desigualdade no campo.

No entanto, a simples utilização de alíquotas progressivas em razão do valor do imóvel, consoante já mencionado, pode não produzir os resultados desejados, tendo em vista os problemas operacionais de governança política e de controle fazendário que envolvem historicamente o ITR. Aqui, uma vez mais, é preciso reforçar algo que já mencionado antes: quando se trata de progressividade, a base é tão importante quanto às alíquotas¹⁵⁷⁴.

¹⁵⁷¹ IBGE. *Atlas do espaço rural brasileiro*. 2ª ed. IBGE. Rio de Janeiro, 2020, p. 47.

¹⁵⁷² Ibidem, p. 47.

¹⁵⁷³ OXFAM. *Terrenos Da Desigualdade. Terra, agricultura e desigualdades no Brasil rural*. OXFAM Brasil. São Paulo, 2016, p. 19.

¹⁵⁷⁴ ATKINSON, Anthony B. *Desigualdade: o que pode ser feito?* São Paulo: LeYa, 2015b, p. 90.

De fato, há problemas relacionados à apuração e fiscalização do tributo que provocam erosão em sua base tributária e comprometem sua eficiência como instrumento de arrecadação e de justiça fiscal. Como bem observado por Marcus Vinícius Parente Rebouças, o baixo desempenho do ITR está ligado a situações têm caracterizado esse tributo ao longo de sua história, tais como: distanciamento entre o Fisco e os contribuintes; desconhecimento do território rural tributável; insuficiente fiscalização no meio rural; irrealidade dos graus de utilização da terra; estimativas inconsistentes e subestimadas do Valor da Terra Nua Tributável; bancos de dados com informações pouco confiáveis; práticas correntes de sonegação; declarações falsas; etc. Segundo o autor, diante desse cenário, latifúndios com baixa produtividade e/ou destinados ociosamente a fins especulativos acabam por ser desconsiderados ou taxados suavemente¹⁵⁷⁵.

Esse contexto retrata um tributo que, além de não produzir efeitos redistributivos quanto ao índice Gini¹⁵⁷⁶, produz efeitos regressivos, impondo que os titulares de propriedades rurais menores paguem ITR similar (ou mesmo maior proporcionalmente) que grandes proprietários, em claro descompasso com o princípio da capacidade contributiva.

Por outro lado, essa imposição de maior ônus aos menores proprietários rurais acaba por levar ao aumento da concentração de terra nas mãos de poucos latifundiários no médio e longo prazo, em claro descompasso com os mandamentos constitucionais relacionados à ordem econômica (art. 170 CF/88) e política agrícola e fundiária (art. 185/187 da CF/88).

A grande concentração de terras acaba por repercutir também em índices de desenvolvimento local, índices de desigualdade e pobreza. Por exemplo, dados da OXFAM apontam no sentido de que municípios com concentrações fundiárias menores apresentam em média melhores resultados quanto ao IDHm (índice de desenvolvimento humano municipal), além de apresentarem também menores taxas de pobreza e de concentração de renda, quando comparados aos municípios com maior concentração fundiária¹⁵⁷⁷.

Para além de todos esses fundamentos que justificam mudanças estruturais no ITR, com a implementação de uma efetiva progressividade em razão do valor venal e uma efetiva progressividade extrafiscal com a finalidade de desconcentrar riquezas, não se deve olvidar que

¹⁵⁷⁵ REBOUÇAS, Marcus Vinícius Parente. *Tributação e Desigualdade Econômica: Elementos de Tributação Redistributiva para o Brasil do Séc. XXI. Volume II*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020b, p. 139.

¹⁵⁷⁶ Como visto em capítulo anterior dessa pesquisa, com exceção do imposto de renda, os impostos diretos, no Brasil, praticamente não produzem efeito sobre o índice Gini.

¹⁵⁷⁷ OXFAM. *Terrenos Da Desigualdade. Terra, agricultura e desigualdades no Brasil rural*. OXFAM Brasil. São Paulo, 2016, p. 14.

a teoria de justiça de John Rawls também serve como suporte filosófico a justificar profundas alterações no ITR.

Realmente, conforme já foi bastante explorado na presente pesquisa, Rawls defende a tributação progressiva como instrumento para evitar acúmulos excessivos de propriedade e de poder que possam impactar na igual liberdade política e na igualdade equitativa de oportunidades¹⁵⁷⁸. Rawls reconhece expressamente que o Estado deve procurar evitar ou combater as concentrações excessivas de propriedade e de riqueza, pois há uma clara percepção de que a concentração de poder econômico ameaça o livre exercício das liberdades políticas e a igualdade de oportunidades.

As concentrações de riqueza podem comprometer o exercício da liberdade política e das demais liberdades, quando os detentores de maiores recursos econômicos tiverem a possibilidade de usar suas vantagens financeiras para controlar o curso do debate público. Na visão de Rawls, essas desigualdades possibilitam aos mais abastados exercer uma influência maior sobre a produção legislativa, de forma a conseguir aprovar projetos que favoreçam suas posições privilegiadas¹⁵⁷⁹. A situação de extrema concentração de riqueza no meio rural e sua influência no âmbito do processo político, que se apresenta no Brasil, é um belo exemplo daquilo que Rawls enxergava como perigoso para o processo democrático.

Com efeito, a concentração de riqueza no meio rural tem levado à concentração de poder político, como se percebe do número de integrantes da bancada ruralista, que é o nome dado ao grupo de parlamentares integrantes do Congresso Nacional que historicamente defendem os interesses dos grandes proprietários de terras.

De acordo com dados apresentados pela OXFAM, esse grupo de parlamentares teve na legislatura 2015/2018 aproximadamente 214 deputados e 22 senadores¹⁵⁸⁰. Por óbvio, esse número expressivo de parlamentares acaba tendo um grande peso nos debates e votações que envolvem temas relacionados ao meio rural.

Segundo a OXFAM, embora a atuação da bancada ruralista contra pautas voltadas às populações mais vulneráveis no campo seja histórica, a partir de 2003, esse grupo de parlamentares têm buscado a criminalização de movimentos sociais e o bloqueio de pautas governamentais relacionadas a direitos ou políticas públicas relacionadas às populações mais vulneráveis no campo e/ou que não atendam aos interesses dos grandes proprietários rurais¹⁵⁸¹.

¹⁵⁷⁸ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 347.

¹⁵⁷⁹ Ibidem, p. 278.

¹⁵⁸⁰ OXFAM. *Terrenos Da Desigualdade. Terra, agricultura e desigualdades no Brasil rural*. OXFAM Brasil. São Paulo, 2016, p. 21.

¹⁵⁸¹ Ibidem, p; 21/22.

Outro exemplo da influência da bancada ruralista pode ser colhido da Reforma Tributária Recentemente aprovada no Congresso Nacional, através da EC nº 132/2023. Conforme já explorado na parte da pesquisa destinada a tratar da Reforma Tributária, o *lobby* do agronegócio conseguiu, durante a tramitação da EC nº 132/2023, privilégios e benefícios não justificáveis, que decorrem diretamente do seu poder político-econômico.

Nada obstante, parece óbvio também que esse cenário é incompatível com o segundo princípio de justiça de Rawls. Por certo, os níveis de concentração de riqueza verificados atualmente no campo produzem efeitos danosos para a igualdade efetiva de oportunidades, além de não produzirem benefícios para os mais necessitados.

Parece evidente, portanto, que a estrutura do ITR brasileiro, sobretudo em razão da sua ineficiente progressividade, além de não auxiliar na redução de desigualdades, tem contribuído para perpetuá-las, acentuando a concentração de terras, poder político e pobreza, bem como erodindo a igualdade efetiva de oportunidades no campo, de forma totalmente contrária aos objetivos e fundamentos constitucionais.

5.3.3.3 Sugestões de alterações no ITR

Os resultados arrecadatários ínfimos e sua ineficiência como meio de frear a crescente concentração de riquezas são um retrato de um ITR que não tem cumprido adequadamente as funções constitucionais que lhe foram outorgadas.

Muito afastado dos objetivos constitucionais elencados pelos artigos 1º, 3º, 170, da Constituição Federal de 1988, o ITR, tem se mostrado, na prática, um imposto disfuncional, restrito em termos de receita, regressivo e nulo em termos redistributivos.

Como bem observado por Marcus Vinícius Parente Rebouças, os problemas estruturais e as deficiências institucionais relacionadas ao ITR têm privado a sociedade brasileira de um importante instrumento redistributivo, que poderia conter os atrativos econômicos especulativos e a formação de extensas propriedades rurais improdutivas. Ainda segundo o autor, a tributação ineficaz sobre as grandes terras rurais resulta em perda de receita e injustiça fiscal, visto que contribuintes com maior porte econômico acabam pagando menos imposto em relação aos menos abastados, em descompasso com os princípios da equidade vertical, da capacidade contributiva e da progressividade¹⁵⁸².

¹⁵⁸² REBOUÇAS, Marcus Vinícius Parente. *Tributação e Desigualdade Econômica: Elementos de Tributação Redistributiva para o Brasil do Séc. XXI. Volume II*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020b, p. 140/141.

Diante dessa conjuntura, uma primeira sugestão relacionada ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural é no sentido de a União dar concretude ao comando constitucional que torna obrigatória a progressividade desse tributo em razão do valor venal do imóvel, conforme artigo 153, §4º, da Constituição Federal de 1988. Nesse contexto, o ITR passaria a ter efetivamente duas espécies de progressividade: a) progressividade em razão do valor do imóvel; b) progressividade com finalidade de desestimular propriedades improdutivas e incentivar a propriedade produtiva.

Cabe destacar que o Supremo Tribunal Federal tem reconhecido a possibilidade da progressividade do ITR em razão do tamanho da propriedade rural. A título de exemplo, conferir: RE 720945-AgR¹⁵⁸³; RE 1195646-AgR¹⁵⁸⁴ e RE 1200455- AgR¹⁵⁸⁵, dentre outros.

Muito embora a progressividade do ITR em razão do valor venal do imóvel ainda não tenha sido enfrentada expressamente pelo Supremo Tribunal Federal, em razão de sua não instituição pela União, a posição firmada pelo STF acerca da progressividade em tributos como o ITCMD e IPTU (bem como nos casos já julgados de ITR) indica que essa espécie de progressividade também poderá ser aceita no caso do ITR.

A título de exemplo, os precedentes firmados no RE 562.045/RS (ITCMD) e na ADI 2.732/DF (IPTU) evidenciaram que o STF enxerga a utilização de alíquotas progressivas em razão do valor do bem como algo compatível com a capacidade contributiva e instrumental aos princípios da justiça fiscal e isonomia.

Não obstante isso, conforme já foi amplamente exposto acima, as deficiências e problemas estruturais que o ITR apresenta atualmente, caso não sejam corrigidos, podem tornar ineficiente até mesmo a instituição de uma eventual progressividade em razão do valor do imóvel. Nesse caminho, a segunda sugestão relacionada ao ITR busca melhorar a veracidade e exatidão das variáveis que compõem a apuração e o cálculo do tributo.

Para tanto, parece essencial que seja implementado um Cadastro Rural Nacional amplo e unificado dos imóveis rurais, que faça a compilação de informações já existentes em alguns bancos de dados públicos e privados (como cartórios imobiliários, INCRA, IBAMA, Receita Federal do Brasil etc.), com os acréscimos de dados a serem apurados e reunidos através de satélites, drones e outros equipamentos tecnológicos, de modo que a apuração, cálculo e pagamento do tributo realizados pelo contribuinte possam ser efetivamente confrontados em suas variáveis pelo órgão fiscal responsável pela gestão, fiscalização e cobrança do tributo.

¹⁵⁸³ RE 720945-AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, 2ª Turma, 09/09/14

¹⁵⁸⁴ RE 1195646-AgR, Rel. Min. Cármen Lúcia, 2ª Turma, 11/9/19

¹⁵⁸⁵ RE 1200455- AgR, Rel. Min. Gilmar Mendes, 2ª Turma, 5/9/19.

Uma terceira sugestão diz respeito à necessidade de revisão imediata do posicionamento da Receita Federal do Brasil exarado na Solução de Consulta nº 198 -COSIT, de 05/11/2018, no sentido de o ITR não incide sobre imóvel localizado na zona urbana do Município, ainda quando seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial. Como já dito, esse posicionamento, além de contrariar o posicionamento do STJ sobre a matéria, enfraquece o ITR e pode levar a situações de dupla não tributação da propriedade imobiliária.

A quarta sugestão é no sentido de se investir e fomentar a realização de mais convênios entre União e Municípios para que esses entes assumam a gestão, fiscalização e arrecadação do ITR. Os dados da Receita Federal do Brasil demonstram um substancial incremento na arrecadação de ITR nos últimos anos, sendo possível identificar que grande parte desse aumento arrecadatório se deu através de municípios conveniados, que assumiram a gestão e fiscalização do ITR, que passou a ter uma gestão fiscal mais próxima dos contribuintes nesses municípios.

Uma vez mais, vale destacar que eventuais mudanças devem atentar para a garantia constitucional do não confisco, cabendo destacar que a progressividade não deve ser utilizada como meio indireto de desapropriação para reforma agrária, que é política pública que possui regramento e requisitos próprios estabelecidos na Constituição Federal de 1988 (art. 184/186 CF/88).

Sem embargo de ser reconhecer a indiscutível omissão legislativa em instituir a progressividade em razão do valor do imóvel para o ITR, não parece que a via judicial seja o local adequado para resolver os diversos problemas do ITR. Em primeiro lugar, porque as deficiências referentes ao ITR não se limitam à ausência de alíquotas progressivas, razão pela qual eventuais mudanças devem ser mais amplas, como demonstrado acima. Em segundo lugar, porque essas modificações demandam praticamente um redesenho do ITR, algo difícil de ser concebido na via judicial. Nesse sentido, cabe ressaltar que, no âmbito da ADPF nº 786, restou rechaçada pelo STF, a pretensão de substituição integral da atividade legiferante, por parte do judiciário, com o fim de promover inúmeras alterações no sistema tributário nacional¹⁵⁸⁶.

De todo modo, mesmo em caso de judicialização, eventual decisão judicial nesse campo deve se limitar a estabelecer prazo para a edição de norma que estabeleça a progressividade do ITR, sendo difícil conceber uma atuação judicial estabelecendo alíquotas progressivas para o aludido tributo.

¹⁵⁸⁶ STF. ADPF nº 786. Relator: Min. Alexandre de Moraes, julgado em 09/02/2021.

5.3.4 Imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA)

5.3.4.1 Evolução e panorama atual

Os impostos e taxas que incidem atualmente sobre veículos automotores, assim como ocorre com outras espécies de tributos, são fruto de uma evolução contínua e refletem uma variedade de influências e objetivos em cada um dos países, além, claro, da necessidade de arrecadar receitas.

Os tributos relacionados à compra, propriedade e uso de veículos foram introduzidos na maioria dos países na primeira metade do século XX, tendo se tornando uma importante fonte de receita tributária para muitos governos.

Segundo a OCDE, a maioria dos países possui uma gama de impostos e taxas relacionados direta ou indiretamente sobre veículos, dentre os quais se incluem: a) tributos sobre a aquisição de veículos; b) tributos sobre o registro de veículos; c) tributos periódicos relacionados com a propriedade ou uso dos veículos; d) tributos sobre combustíveis rodoviários; e) tributos sobre combustíveis de aviação¹⁵⁸⁷.

Para o objeto da pesquisa, interessa analisar a realidade brasileira, onde existe imposto específico sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA). Como já dito, embora o IPVA seja classificado, no Brasil, como uma espécie de imposto sobre a propriedade, no âmbito dos organismos internacionais, os impostos sobre veículos não têm sido classificados dentre os impostos sobre a propriedade.

Nesse âmbito, a classificação desse imposto tem sido comumente associada a tributos indiretos sobre uso ou permissão de uso bens, a qual engloba algumas subdivisões, dentre as quais se insere a propriedade, uso ou permissão de uso de veículos automotores.

Vista essa questão classificatória, o IPVA tem sua origem na “Taxa Rodoviária Federal”, que foi instituída pelo Decreto-Lei 397/1968, sendo devida por todo veículo que transitasse no território nacional. A taxa era devida anualmente, sendo calculada com a aplicação da alíquota 0,5% sobre o valor do veículo.

Posteriormente, o Decreto-Lei nº 999/69 federalizou a cobrança, criando a “Taxa Rodoviária Única”, devida pelos proprietários de veículos automotores registrados e licenciados em todo o território nacional, que seria “cobrada previamente ao registro de veículo

¹⁵⁸⁷ OCDE. *Consumption Tax Trends 2022: VAT/GST and Excise, Core Design Features and Trends*. OECD Publishing, Paris, 2022, p. 200.

ou à renovação anual da licença para circular"¹⁵⁸⁸. De acordo com Ricardo Lodi Ribeiro, o referido tributo, na verdade, não possuía natureza jurídica de taxa, pois não se relacionava com uma atividade estatal específica referente à pessoa do contribuinte e incidia sobre o valor do veículo¹⁵⁸⁹.

A Emenda Constitucional n.º 27/1985, que alterou a Constituição Federal de 1967, instituiu o IPVA (art. 23, III, CF/1967) e proibiu a cobrança de impostos ou taxas sobre a utilização de veículos. A CF/88 manteve o IPVA sob a competência estadual (art. 155, III, CF/88¹⁵⁹⁰), bem como a destinação de 50% da arrecadação ao município de licenciamento do veículo.

Em termos de arrecadação, as estatísticas da RFB indicam que o IPVA teve um importante aumento arrecadatório entre os anos de 2003 e 2021. De fato, em 2003, o IPVA era responsável por uma arrecadação que girava em torno de 0,4% do PIB e 1,4% da arrecadação tributária total. Já em 2021, o IPVA foi responsável por algo em torno de 0,6% do PIB e 1,8% da arrecadação tributária total¹⁵⁹¹.

Esse aumento de desempenho arrecadatório do IPVA coloca o Brasil dentre os países com maior arrecadação de IPVA em proporção do PIB, superando, inclusive, a média dos países da OCDE (0,4% do PIB). Esses dados poderiam conduzir à conclusão de que não há muito espaço para melhoras no âmbito do IPVA. No entanto, essa é uma leitura míope acerca desse tributo no Brasil, especialmente quando se analisam seus efeitos regressivos e seu impacto na desigualdade.

De fato, embora tenha sofrido alterações constitucionais relevantes, o desenho e a estrutura do IPVA continuam produzindo quase nenhum efeito redistributivo¹⁵⁹², além de onerar de forma mais pesada os contribuintes mais pobres.

Consoante já dito, os atuais impostos sobre veículos são fruto de uma longa evolução e refletem uma variedade de influências. Questões relacionadas à geografia, indústria, energia, transporte, política social, urbana e ambiental tiveram (e têm) influência no nível e na estrutura

¹⁵⁸⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário - Volume IV - Os tributos na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 327.

¹⁵⁸⁹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Tributos: teoria geral e espécies*. Niterói: Impetus, 2013, p. 285.

¹⁵⁹⁰ Art. 155. *Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:*

III - propriedade de veículos automotores.

¹⁵⁹¹ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Conjunto de dados da Carga Tributária. Base de incidência e tributo por competência*. 2002 a 2021, 2023.

¹⁵⁹² Consoante já mencionado em outro capítulo do presente trabalho, os tributos diretos, no Brasil, produzem pouquíssimo efeito redistributivo, com IPVA e IPTU repercutindo de forma praticamente nula sobre o índice Gini pós-tributação. Nesse sentido, conferir, SILVEIRA, Fernando Gaiger. et al. *Previdência e assistências sociais, auxílios laborais e tributos: características redistributivas do Estado brasileiro no século XX*. Working Paper nº 07, p. 43.

dessa espécie de tributação¹⁵⁹³. No Brasil não tem sido diferente, sendo possível perceber importantes mudanças na estrutura e desenho do IPVA desde o advento da CF/88.

De início, a Emenda Constitucional nº 42/2003 trouxe mudanças importantes no texto original da Constituição Federal de 1988, atribuindo ao Senado a competência para fixar as alíquotas mínimas desse tributo e permitindo aos Estados utilizarem alíquotas diferenciadas em razão do tipo e utilização de veículo¹⁵⁹⁴.

Não se nega a importância de atribuir ao Senado a competência de fixar alíquotas mínimas de IPVA, como instrumento para minorar a guerra fiscal entre os Estados, todavia, a possibilidade de utilizar alíquotas diferenciadas em razão do tipo e da utilização dos veículos é mudança das mais relevantes, porque conferiu segurança aos Estados para utilizar alíquotas diferentes de IPVA, por exemplo, para: a) veículos comerciais e/ou de passeio, b) carros, ônibus ou embarcações; c) veículos movidos à gás, gasolina ou álcool¹⁵⁹⁵.

Não obstante a importância da EC nº 42/2003, o advento da EC nº 132/2023 tem a aptidão de promover substanciais mudanças no âmbito do IPVA, especialmente em termos de justiça fiscal, porque passou a permitir o uso de alíquotas diferenciadas em razão do valor do veículo e do impacto ambiental. Tal mudança tem aptidão de potencializar a progressividade desse tributo em razão do valor do veículo, conferindo maior justiça tributária a essa espécie tributária.

Além disso, A EC nº 132/2023 também modificou o fato gerador do tributo, que agora passa a incidir sobre a propriedade de veículos automotores terrestres, aquáticos e aéreos (art. 155, §6º, II e III, da CF/88)¹⁵⁹⁶.

Apesar das mudanças jurisprudências relacionadas ao tema, conforme já visto nas seções anteriores, com o STF passando a permitir a progressividade em razão do valor do bem, no caso do ITCMD (RE 562.046) e do IPTU (RE 423.768), quanto ao IPVA, permanecia uma

¹⁵⁹³ OCDE. *Consumption Tax Trends 2022: VAT/GST and Excise, Core Design Features and Trends*. OECD Publishing, Paris, 2022, p. 200.

¹⁵⁹⁴ Art. 155. *Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:*

III - propriedade de veículos automotores;

§ 6º O imposto previsto no inciso III: I - terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal; II - poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização.

¹⁵⁹⁵ Na verdade, antes mesmo da mudança constitucional, o STF já havia chancelado a utilização de alíquotas diferentes de IPVA, a depender do tipo de combustível, no RE 236.931, Relator Min. Ilmar Galvão, 1ª Turma, julgado em 10/08/1999. Posteriormente, a utilização de alíquotas variadas em razão do tipo e utilização de veículos foi chancelada pelo STF, conforme se vê nos RE 414259, Relator(a): Eros Grau, 2ª Turma, julgado em 24-06-2008 e RE 424991 AgR, Relator(a): Marco Aurélio, 1ª Turma, julgado em 13-09-2011.

¹⁵⁹⁶ § 6º O imposto previsto no inciso III:

II - poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo, do valor, da utilização e do impacto ambiental; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

III - incidirá sobre a propriedade de veículos automotores terrestres, aquáticos e aéreos, excetuados: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

situação de certa insegurança, em virtude da inexistência de posicionamento expresso do STF nesse sentido. Em virtude disso, a alteração constitucional, veio em excelente momento, permitindo que os Estados estabeleçam a progressividade do IPVA em razão do valor do bem com maior segurança.

Por outro lado, no que tange à incidência de IPVA sobre embarcações e aeronaves, o STF possuía sólida jurisprudência no sentido de que a expressão “veículos automotores” constante do Texto Constitucional deveria ser lida de forma restrita, vedando sua incidência para além dos automóveis¹⁵⁹⁷. Nesse contexto, em várias oportunidades o Tribunal declarou a inconstitucionalidade de Leis Estaduais que previam a incidência de IPVA sobre embarcações e aeronaves (dentre outros, conferir: RE 134.509/AM; RE 255.111/SP; RE 379.572/RJ, ARE 1.172.327 AgR e ARE 1217485 AgR).

A modificação implementada pela Emenda Constitucional nº 132/2023 no desenho do fato gerador do tributo, permitindo que o IPVA tenha como fato gerador também a propriedade de embarcações e aeronaves é medida salutar, que irá conferir maior justiça fiscal ao sistema tributário.

Decerto, embarcações e aeronaves são bens de altíssimo valor e se encontram concentrados, em termos de propriedade, nas mãos dos indivíduos mais abastados. A não tributação desses bens constituía mais um privilégio em favor daqueles com maior patrimônio¹⁵⁹⁸. Nada obstante, conforme já mencionado em outra parte dessa pesquisa (no capítulo que tratou da reforma tributária), as hipóteses de imunidade constitucional de IPVA sobre embarcações e aeronaves, que foram estabelecidas na EC nº 132/2023, são injustificáveis e enfraquecem bastante a novel incidência de IPVA sobre esses bens.

Por outro lado, uma pesquisa sobre as legislações estaduais revela que o perfil atual do IPVA é de um imposto com alíquotas que variam em razão do tipo e da utilização do veículo, mas que, com exceção do Estado do Piauí, são proporcionais em razão do valor do bem. Nesse sentido, conferir a tabela abaixo:

¹⁵⁹⁷ De forma contrária, Ricardo Lodi Ribeiro entendia que a competência constitucional era ampla, podendo os Estados instituírem o IPVA sobre veículos automotores, de qualquer espécie, sejam aéreos, marítimos ou terrestres. Nesse sentido, conferir: *Tributos: teoria geral e espécies*. Niterói: Impetus, 2013, p. 286. Na mesma linha, conferir TAVARES, Nathalia de Andrade Medeiros. *Desigualdades sociais patrimoniais: como a tributação pode reduzi-las?* Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 154/156.

¹⁵⁹⁸ TAVARES, 2017, op. cit., p. 156.

Tabela 44:
IPVA – Perfil atual dos Estados

UF	Lei	Graduação das alíquotas	Diferença de alíquotas por tipo/utilização
AC	LC 114/2002	Proporcional	Sim
AL	Lei 6555/2004	Proporcional	Sim
AM	LC 19/1997	Proporcional	Sim
AP	Lei nº 400/1997	Proporcional	Sim
BA	Lei 6348/91	Proporcional	Sim
CE	Lei 12023/1992	Proporcional	Sim
DF	Decreto nº 34.024/2012	Proporcional	Sim
ES	Lei 6999/2001	Proporcional	Sim
GO	Lei 11651/1991	Proporcional	Sim
MA	Lei 5594/92	Proporcional	Sim
MG	Lei 14937/2003	Proporcional	Sim
MS	Lei 1810/97	Proporcional	Sim
MT	Lei 7301/2000	Proporcional	Sim
PA	Lei 6017/1996	Proporcional	Sim
PB	Lei 7131/2002	Proporcional	Sim
PE	Lei 10849/1992	Proporcional	Sim
PI	Lei 4.548/1992	PROGRESSIVA	Sim
PR	Lei 14260	Proporcional	Sim
RJ	Lei 2877/97	Proporcional	Sim
RN	Lei 6.967/96	Proporcional	Sim
RO	Lei 950/2000	Proporcional	Sim
RR	Decreto n 1083/95	Proporcional	Sim
RS	Decreto 32144/1985	Proporcional	Sim
SC	Lei 7543/1988	Proporcional	Sim
SE	Lei 3287/1992	Proporcional	Sim
SP	Lei 13296/2008	Proporcional	Sim
TO	Lei 1287/2001	Proporcional	Sim

Fonte: Elaborada pelo autor, 2024.

5.3.4.2 Fundamentos que justificam alterações no IPVA

Como já mencionado, o direito de propriedade é um dos alicerces das sociedades modernas ocidentais. Embora a Constituição tenha dispositivo expresso que garante o direito de propriedade (art. 5º, XXII, CF/88), o próprio Texto Constitucional elenca limites ou

condições a esse direito, como o imposto sobre a propriedade de veículos automotores (art. 155, III, CF/88).

Além disso, também já foi desenvolvido que os direitos e garantias e fundamentais devem guardar compatibilidade com os objetivos e fins constitucionais, tais como: a construção de uma sociedade livre, justa, solidária, o desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades (art.3º, I, II, III e 170, VII, da CF/88).

Dessa forma, a extensão da proteção conferida ao direito de propriedade sobre veículos, embarcações e aeronaves, assim como ocorre com outros direitos fundamentais, somente tem seus contornos perfeitamente delimitados diante das demais normas constitucionais, pois, como já dito, no âmbito da interpretação constitucional, as normas devem ser interpretadas sem olvidar que a constituição representa um todo indivisível.

O direito de propriedade deve ser interpretado, portanto, em conjunto com as demais normas, funções e objetivos prescritos no texto constitucional, uma vez que seu conteúdo somente será extraído a partir de uma compreensão global do sistema constitucional como um todo.

É, nessa conjuntura, então, que deve ser analisada a necessidade/possibilidade de se buscar modificações no âmbito do IPVA, especialmente quanto a uma maior progressividade e justiça fiscal.

Consoante já exposto, em uma análise comparativa com os países da OCDE, o Brasil possui uma das maiores arrecadações de imposto sobre a propriedade de veículos automotores em proporção ao PIB. Esse dado, contudo, não é suficiente para se afirmar que o IPVA no Brasil atende a critérios de justiça fiscal, especialmente quando se leva em conta os dispositivos acrescentados ao Texto Constitucional pela EC nº 132/2023, que incluiu a justiça tributária como um dos princípios que deve nortear o sistema tributário nacional (art. 145, §3º, CF/88), bem como prescreveu que mudanças legislativas devem buscar a atenuação de efeitos regressivos (art. 145, §4º, CF/88).

De fato, não obstante a possibilidade de utilização progressiva de alíquotas de em razão do valor bem, dos objetivos e finalidades estampadas no Texto Constitucional e dos aportes de cunho filosófico decorrentes da teoria da justiça, o cenário atual indica que não tem sido conferido ao IPVA uma estrutura compatível com a justiça tributária.

Por exemplo, segundo Fernando Gaiger Silveira, Luana Passos, Eduardo Gil da Silva e Theo Ribas Palomo o IPVA, na sua configuração atual, tem praticamente nenhum efeito

distributivo, produzindo ainda um pequeno efeito deletério de aumento da desigualdade no que tange ao índice Gini¹⁵⁹⁹.

Ainda com base nas Pesquisas de Orçamento Familiar, diversos estudos têm constatado que o IPVA produz efeitos regressivos, quando se leva em conta o peso desse tributo sobre a renda das famílias contribuintes do imposto¹⁶⁰⁰.

Pedro Humberto Bruno Carvalho Júnior, por exemplo, aponta que, na POF de 2017-2018, para domicílios com renda de até 3 (três) salários mínimos, que declararam pagar IPVA, o imposto consumiu 2,2% da renda domiciliar. Já para os domicílios que declararam pagar IPVA nos estratos intermediários de renda, o citado imposto consumiu 1,4% da renda. Por fim, entre os domicílios com renda superior a 12 salários mínimos, o IPVA representou 0,9% da renda domiciliar¹⁶⁰¹. Nesse sentido, conferir a tabela abaixo, que foi elaborada com base no estudo de Pedro Humberto Bruno Carvalho Júnior já citado:

Tabela 45:

IPVA – Peso do tributo sobre a renda das famílias

Faixa de renda	Peso do IPVA sobre a renda
Até 3 salários mínimos	2,2%
De 4 a 12 salários mínimos	1,4%
Acima de 12 salários mínimos	0,9%

Fonte: Elaborada pelo autor, 2024 (com base em dados do IPEA).

Em sentido similar, Fernando Gaiger Silveira, Luana Passos, Eduardo Gil da Silva e Theo Ribas Palomo destacam que no décimo mais pobre da população, a participação do IPVA no total de impostos diretos pagos é de 41%, enquanto no estrato dos 10% mais ricos da população, o IPVA corresponde a 9% dos impostos diretos pagos por esse grupo¹⁶⁰².

¹⁵⁹⁹ SILVEIRA, Fernando Gaiger, et al. *Impactos redistributivos das transferências públicas monetárias e da tributação direta: Evidências com a POF 2017-2018. Nota técnica. n. 89. Diretoria de Estudos e Políticas Sociais*. Brasília: IPEA, 2020, p. 19/21.

¹⁶⁰⁰ Ibidem.

¹⁶⁰¹ CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de. *Progressividade dos tributos diretos nas Pesquisas de Orçamentos Familiares (POFS) 2008-2009 e 2017-2018. Texto para Discussão n° 2645*. IPEA. Rio de Janeiro, 2021, p.34.

¹⁶⁰² SILVEIRA, Fernando Gaiger, et al, op. cit., 2020, p. 17.

Em outras palavras, o IPVA não só provoca efeitos regressivos sobre a renda das famílias mais pobres, como também produz um pequeno aumento sobre a desigualdade, eis que se percebe um pequeno aumento do Gini após a incidência do aludido tributo¹⁶⁰³.

Sem dúvida nenhuma, o aumento de proprietários de veículos entre os estratos mais baixos de renda e a não utilização pelos Estados de alíquotas progressivas em razão do valor do veículo figuram como principais razões para essa regressividade do IPVA sobre a renda das famílias mais pobres¹⁶⁰⁴.

Com efeito, consoante já exposto na presente pesquisa, a progressividade nos impostos sobre a propriedade não encontrou, durante muito tempo, guarida na jurisprudência do STF, que considerava sua utilização inconstitucional, exceto nos casos de autorização constitucional expressa.

Embora seja bastante plausível sustentar que a mudança de posicionamento do STF quanto à utilização de alíquotas progressivas em razão do valor do bem, nos casos do IPTU e do ITCMD, fosse suficiente para justificar progressividade para o IPVA e o ITBI, não se pode negar que a ausência de pronunciamento expreso do Tribunal acerca desses últimos impostos trazia um ar de incerteza para as administrações tributárias¹⁶⁰⁵.

Nessa linha, vale lembrar, por exemplo, que o Enunciado de Súmula 656 do STF, que veda a progressividade do ITBI com base no valor do imóvel, permanece em vigor até a data de hoje.

Não por acaso, uma das tabelas acima colacionadas demonstra que apenas o Estado do Piauí adota alíquotas progressivas de IPVA em razão do valor do veículo. Nenhum dos outros Entes da Federação instituiu a referida progressividade, até outubro de 2024, embora todos os Estados tenham adotado alíquotas diferenciadas em razão do tipo e utilização de veículo, conforme se observou da tabela acima colacionada.

Ora, na linha do que já foi amplamente debatido na presente tese, a teoria de justiça de Rawls é favorável à tributação progressiva sobre bases tributárias como propriedade, como forma de proteger e potencializar o igual acesso às liberdades políticas e a igualdade equitativa

¹⁶⁰³ SILVEIRA, Fernando Gaiger, et al. *Impactos redistributivos das transferências públicas monetárias e da tributação direta: Evidências com a POF 2017-2018. Nota técnica. n. 89. Diretoria de Estudos e Políticas Sociais*. Brasília: IPEA, 2020, p. 19/21.

¹⁶⁰⁴ CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de. *Progressividade dos tributos diretos nas Pesquisas de Orçamentos Familiares (POFS) 2008-2009 e 2017-2018. Texto para Discussão n° 2645*. IPEA. Rio de Janeiro, 2021, p.34.

¹⁶⁰⁵ No sentido da insegurança jurídica quanto à aplicação de alíquotas progressivas de IPVA em razão do valor do veículo, conferir: CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de. Imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA). In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas*. Eduardo Fagnani (org.). ANFIP/FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018b, p. 433.

de oportunidades. *In casu*, as extremas desigualdades brasileiras, inclusive no campo tributário, como já dito, além de não trazerem benefícios aos mais pobres, têm contribuído para acentuar a concentração de rendas e riquezas.

Em se tratando de Brasil, um dos países com a maior concentração de renda e riqueza do mundo, com compromissos constitucionais expressos quanto à redução das desigualdades, construção de uma sociedade livre, justa e solidária, sistema tributário pautado pelo princípio da justiça tributária, um imposto direto sobre a propriedade que agrave a desigualdade ou se apresente regressivo quanto à renda das famílias, necessita de mudanças urgentes em seu desenho, em razão da sua flagrante incompatibilidade com os artigos 1º, 3º, 145, §1º, §3º, §4º e 170 da CF/88.

5.3.4.2 Sugestões de alterações no IPVA

De acordo com aquilo que foi exposto nas seções anteriores, há espaço e justificativas para mudanças no âmbito do IPVA, especialmente de maneira a conferir maior justiça tributária à essa espécie de imposto, reduzindo seus efeitos regressivos sobre a renda dos mais pobres e aumentando seu caráter distributivo.

Nesse contexto, uma primeira sugestão de mudança diz respeito à adoção por todos os Entes da Federação de alíquotas progressivas em função do valor do veículo, embarcação e aeronave, de forma a tributar com maiores alíquotas os indivíduos com maior capacidade contributiva, que se revela, *in casu*, na condição de proprietário de bens de valores mais elevados.

Nessa conjuntura, impõe-se que todos os Estados e o Distrito Federal promovam modificações em suas legislações, de forma a estabelecer uma progressividade efetiva do IPVA em razão dos valores venais dos veículos, embarcações e aeronaves, não se compatibilizando com um sistema fiscal pautado pela justiça tributária (art. 145, §3º, CF/88) e que busca atenuar efeitos regressivos (art. 145, §4º, CF/88), que o proprietário de um veículo, embarcação ou aeronave, por exemplo, que esteja avaliado em R\$ 3 milhões, esteja submetido à mesma alíquota de IPVA que um proprietário de um automóvel avaliado em R\$ 70 mil.

Uma segunda sugestão diz respeito à implementação efetiva da tributação sobre embarcações e aeronaves. Apesar de alguns estados possuírem legislações que autorizam a incidência de IPVA sobre esses bens, impõe-se que novas leis sejam aprovadas (agora, sob a guarida da EC nº 132/2023), de modo que esses bens sejam submetidos a alíquotas progressivamente mais pesadas.

A terceira sugestão ainda se refere às embarcações e aeronaves. Realmente, não se pode admitir que embarcações e/ou aeronaves possuam tratamento tributário mais benéfico (menores alíquotas de IPVA, isenções, benefícios fiscais etc.) que outros veículos, como ocorre, atualmente, nos Estados do Pará, Paraíba, Santa Catarina e Sergipe. O movimento de justiça tributária e maior progressividade é justamente no sentido contrário.

Considerando que a arrecadação tributária brasileira com o IPVA já se encontra em patamar considerável, a quarta sugestão é no sentido de se utilizar o provável aumento de arrecadação que irá ocorrer com a implementação da progressividade em razão do valor dos veículos, além da novel tributação sobre embarcações e aeronaves, para se conceder um crédito ou desconto aos contribuintes mais pobres proprietários de motos ou veículos populares, como forma de atenuar os efeitos regressivos do tributo sobre a renda dos indivíduos mais pobres. Obviamente, tal benefício deve ficar a cargo de cada ente tributante.

Vale destacar, mais uma vez, que eventuais modificações da legislação devem sempre levar em conta a garantia constitucional do não confisco. Embora o legislador estadual possua competência plena para instituir o IPVA, bem como estabelecer suas alíquotas, encontra-se regido pela complexa equação acima mencionada (direito de propriedade x IPVA x fins e objetivos constitucionais x não confisco), razão pela qual deve evitar alíquotas muito elevadas que ao longo de alguns exercícios consumam toda a propriedade¹⁶⁰⁶.

5.4 Impostos sobre a transferência de propriedades

5.4.1 Evolução e panorama atual do ITBI

No âmbito da classificação anteriormente apresentada, a transferência de propriedade é onerada dentro do segmento dos tributos que oneram a propriedade. No Brasil, apenas a transferência ou transmissão onerosa de propriedade imobiliária (*inter vivos*), bem como a transmissão e cessão de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, são tributados no âmbito do ITBI (art. 156, II, CF/88)¹⁶⁰⁷, ficando de fora do campo de incidência desse tributo, a transferência onerosa de bens móveis.

A origem dos tributos sobre a transferência de propriedade está ligada ao “*imposto do selo*”, que é um dos impostos mais antigos e tradicionais de que se tem notícia. Muito embora

¹⁶⁰⁶ RIBEIRO. Ricardo Lodi. *Tributos: teoria geral e espécies*. Niterói: Impetus, 2013, p. 289.

¹⁶⁰⁷ Art. 156. *Compete aos Municípios instituir impostos sobre:*

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

as comparações internacionais devam ser feitas com bastante cuidado, sobretudo em razão do fato da transmissão da propriedade imobiliária ser tributada em outros países junto com outras materialidades econômicas (por exemplo, transferência de propriedade móvel, transações financeiras etc.), algumas pesquisas têm coletado dados interessantes que permitem comparações com a realidade brasileira¹⁶⁰⁸.

Dentro desse contexto, analisando os números especificamente relacionados à transferência de bens imóveis, Pedro Humberto Bruno Carvalho Júnior afirma que é possível chegar a um *benchmarking* internacional de receita de 0,45% do PIB. De acordo com o autor, há grande variação entre os países quanto ao modelo de tributação sobre a transferência de bens imóveis, com enorme variação entre as alíquotas e sua graduação (progressivas ou proporcionais)¹⁶⁰⁹.

No Brasil, a tributação sobre bens imóveis tem origem no século XIX, onde se cobrava a *sis*a pelas compras, vendas e arrematações de bens de raiz¹⁶¹⁰. Até a Constituição de 1891, o imposto era cobrado pela Fazenda Imperial, quando foi transferido à competência estadual¹⁶¹¹.

A Constituição de 1934 passou a se referir a dois impostos de competência estadual: “transmissão de propriedade *causa mortis*” e “transmissão de propriedade *inter vivos*” (art. 8, item 1, letras b e c), situação que foi mantida pelas Constituições de 1937 e 1946¹⁶¹².

A Emenda Constitucional 5/61 aproveitou a dualidade dos tributos e repartiu a competência impositiva, atribuindo imposto sobre a transferência de propriedade *inter vivos* ao Município e o imposto *causa mortis* aos Estados. A EC nº 18/1965 fundiu os referidos tributos em um só, devolvendo a competência tributária aos Estados, quadro mantido pelas Constituições de 1967 e 1969¹⁶¹³. A CF/88 retomou a separação entre impostos sobre a transmissão de propriedade *causa mortis inter vivos*, atribuindo esse último à competência municipal (art. 156, II, CF/88).

A leitura dos artigos 156, II, CF/88 e 35 do CTN revela que o ITBI possui as seguintes hipóteses de incidência: a) transmissão de propriedade ou domínio útil de bens imóveis; b) transmissão de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia; c) cessão de

¹⁶⁰⁸ CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de. Imposto sobre transmissão de bens imóveis (ITBI). In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas*. Eduardo Fagnani (org.). ANFIP/FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018c.

¹⁶⁰⁹ Ibidem, p. 439/440.

¹⁶¹⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário - Volume IV - Os tributos na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p.348.

¹⁶¹¹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Tributos: teoria geral e espécies*. Niterói: Impetus, 2013, p. 306.

¹⁶¹² TORRES, op. cit., 2006, p. 349.

¹⁶¹³ RIBEIRO, op. cit., 2013, p. 306.

direitos sobre imóveis, exceto os de garantia¹⁶¹⁴. Não se deve olvidar, outrossim, que essas situações devem estar relacionadas às transmissões *inter vivos* e onerosas.

Quanto às receitas geradas pelo ITBI, a arrecadação, em 2021, no Brasil, alcançou 0,2% do PIB. Quando se observa que arrecadação girava em torno 0,1% do PIB em 2002, nota-se uma importante evolução¹⁶¹⁵. Nada obstante, quando se considera o percentual médio, internacional, de participação do aludido tributo no PIB (0,45%), percebe-se que existe a possibilidade de um avanço na arrecadação brasileira referente a esse imposto.

De fato, enquanto no Brasil a graduação de alíquotas é proporcional, a experiência internacional revela que diversos países utilizam alíquotas progressivas ou seletivas para onerar as transferências de propriedade imobiliária.

Por exemplo, África do Sul, Reino Unido, Portugal, Austrália, Irlanda, Hungria, Malásia, Coreia do Sul e Canadá utilizam alíquotas progressivas em razão do valor. Já Holanda, Irlanda, Japão e Suécia adotam variação de alíquotas de acordo com o uso do imóvel (comercial ou residencial)¹⁶¹⁶.

Por outro lado, as alíquotas praticadas pelos municípios brasileiros, que, em regra, não superam 4%, também se mostram passíveis de majoração, especialmente diante da experiência internacional, onde alguns países tributam essas operações com taxas superiores a 10%, como, por exemplo, na Itália, Espanha, Bélgica, Reino Unido etc. A tabela abaixo revela a graduação e as alíquotas de ITBI nos municípios que são capitais de Estados brasileiros.

Tabela 46:
Alíquotas de ITBI - Capitais

CAPITAIS	ALÍQUOTAS	GRADUAÇÃO	DISCIPLINA NORMATIVA
Aracaju	2%	Proporcional	Lei 1.547/1989
Belém	1% (SFH) - 2%	Proporcional	Lei 8.792/2010
Belo Horizonte	3%	Proporcional	Lei 5.492/1988
Boa Vista	1,5%	Proporcional	Lei Complementar 1.223/09
Brasília	1%-2%	Proporcional	Lei 3.830/2006
Campo Grande	0,5% (SFH) -2%	Proporcional	Lei 2.592/1989
Cuiabá	0,5% (SFH) -2%	Proporcional	Lei Complementar 43/1997
Curitiba	2,7%	Proporcional	Lei Complementar 108/17

¹⁶¹⁴ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Tributos: teoria geral e espécies*. Niterói: Impetus, 2013, p. 306.

¹⁶¹⁵ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Conjunto de dados da Carga Tributária. Base de incidência e tributo por competência*. 2002 a 2021, 2023.

¹⁶¹⁶ CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de. Imposto sobre transmissão de bens imóveis (ITBI). In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas*. Eduardo Fagnani (org.). ANFIP/FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018c, p. 440.

Florianópolis	0,5% (SFH) -2%	Proporcional	Lei Complementar 07/1997
Fortaleza	0,5% (SFH) -4%	Proporcional	Lei Complementar 159/2013
Goiânia	2%	Proporcional	Lei Complementar 344/2021
João Pessoa	3%	Proporcional	Lei Complementar 53/2008
Macapá	1%(SFH) -2%	Proporcional	Lei Complementar 144/2021
Maceió	3%	Proporcional	Lei 6.685/2017
Manaus	0,5% (SFH) -2%	Proporcional	Lei 459/1998
Natal	3%	Proporcional	Lei 3.882/1989
Palmas	0,5% (SFH) -3%	Proporcional	Lei Complementar 2/1995
Porto Alegre	0,5% (SFH) -3%	Proporcional	Lei Complementar 197/1989
Porto Velho	2%	Proporcional	Lei Complementar 878/2021
Recife	1% (SFH) -3%	Proporcional	Lei 15.563/1991
Rio Branco	0,5% (SFH) -2%	Proporcional	Lei 1.508/2003
Rio de Janeiro	3%	Proporcional	Lei 1.364/1988
Salvador	3%	Proporcional	Lei 7.186/2006
São Luís	0,5% (SFH) -2%	Proporcional	Lei 5822/2013
São Paulo	0,5% (SFH) -3%	Proporcional	Lei 11.154/1991
Teresina	2%	Proporcional	Lei Complementar 4974/2016
Vitória	2%	Proporcional	Lei nº 3.571/1989

Fonte: Elaborado pelo autor, 2024.

A alíquota média entre as capitais brasileira é de 2,4%, que é um percentual extremamente baixo quando se compara com a experiência internacional, sobretudo de países desenvolvidos, onde as alíquotas facilmente superam 5%.

A principal variação de alíquotas decorre de um benefício fiscal concedido, em vários municípios, aos imóveis objeto de financiamento pelo Sistema Financeiro de Habitação (SFH). Nesses casos, a alíquota é bem inferior, girando em torno de 0,5% do valor efetivamente financiado referente ao imóvel.

No mais, nenhuma das capitais utiliza alíquotas progressivas. Esse ponto parece ter relação direta com o posicionamento firmado pelo STF acerca do tema. A matéria restou pacificada no âmbito do STF, tendo sido objeto do Enunciado de Súmula nº 656¹⁶¹⁷.

De fato, como já dito, durante muito tempo vigorou profunda controvérsia acerca da possibilidade de se utilizar alíquotas progressivas no campo dos tributos reais. O Enunciado de Súmula nº 656 reflete a posição que vigorou durante bastante tempo no STF. Todavia, o STF

¹⁶¹⁷ Enunciado de Súmula nº 656 - STF - *É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão inter vivos de bens imóveis - ITBI com base no valor venal do imóvel.*
Aprovação: 24/09/2003

mudou sua composição e seu entendimento sobre a possibilidade de se utilizar alíquotas progressivas nos impostos reais, conforme já mencionado no presente trabalho.

Nesse contexto, conquanto a súmula continue em vigor, as razões de decidir expostas pelo STF no julgamento dos casos da progressividade no IPTU (RE 423.768) e ITCMD (RE 562.045) indicam que o Tribunal em algum momento irá rever a súmula nº 656, passando a considerar legítima a progressividade também para o ITBI¹⁶¹⁸. Dessa forma, parece possível falar em adoção imediata pelos municípios brasileiros de alíquotas progressivas para o ITBI. A matéria, caso venha a chegar no STF, deverá ser decidida favoravelmente à utilização da progressividade também para esse tributo.

5.4.2 Fundamentos que justificam mudanças no ITBI

Como já foi amplamente apontado na presente pesquisa, o direito de propriedade é um dos baldrames das sociedades capitalistas ocidentais, figurando entre os direitos fundamentais do homem. Embora a CF/88 garanta a propriedade privada, elenca limites ou condições a esse direito, inclusive com a incidência de tributos sobre a propriedade.

Além disso, os direitos e garantias fundamentais devem guardar compatibilidade com os objetivos e fins constitucionais, devendo ser interpretados em conjunto com as demais normas, funções e objetivos prescritos no texto constitucional.

É, nesse contexto, então, que deve ser analisada a necessidade/possibilidade de se buscar modificações no âmbito do ITBI, especialmente quanto à utilização da progressividade e aumento das alíquotas. As alterações se justificam em termos de eficiência econômica e justiça, como passará a ser demonstrado a partir de agora.

Em termos de eficiência econômica, os impostos sobre a transferência de propriedade imobiliária, tais como o ITBI, provocam pouca distorção econômica, em virtude da pouca influência ou repercussão nas escolhas de alocação de recursos na economia, sobretudo porque os proprietários não conseguem repassá-los integralmente aos compradores, em razão da pouca elasticidade dessa espécie de bem.

¹⁶¹⁸ No mesmo sentido é o entendimento de GODOI, Marciano Seabra de. *Crítica à jurisprudência atual do STF em matéria tributária*. São Paulo: Dialética, 2011, p. 115.

Ademais, trata-se de tributação bastante simples, pouca onerosa para administração e de difícil sonegação, servindo, outrossim, como eventual instrumento para atacar bolhas ou movimentos especulativos¹⁶¹⁹.

Além de se justificar com base na eficiência econômica, uma tributação progressiva sobre a transferência da propriedade imobiliária também se impõe com base em fundamentos de justiça e equidade, de forma a concretizar o princípio da capacidade contributiva (art. 145, §1º, CF/88) em conjunto com o princípio da justiça tributária e não regressividade (art. 145, §3º e §4, CF/88).

Em primeiro lugar, porque, como já visto, o Brasil é um dos países mais desiguais do mundo, com extrema concentração de renda e riqueza entre os indivíduos mais ricos. A despeito da propriedade imobiliária estar perdendo importância, os imóveis ainda representam uma parcela considerável do acervo patrimonial dos indivíduos mais abastados, como já visto. Dentro dessa ótica, onerar de forma progressiva as transferências de propriedade significa impor maior ônus aos indivíduos com maior capacidade econômica, de acordo com a capacidade contributiva e justiça tributária.

Muito embora o Supremo Tribunal Federal possua antigo Enunciado de Súmula vedando a progressividade no campo do ITBI, o entendimento atual desse Tribunal é pela admissão da progressividade nos impostos reais.

De fato, o Enunciado de Súmula nº 656 data de período anterior à mudança jurisprudencial do STF quanto à progressividade nos impostos reais. Dessa forma, diante do posicionamento atual do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria, os municípios brasileiros encontram-se autorizados a instituir imediatamente a progressividade para o ITBI.

Nesse campo, não se deve olvidar que, conforme já mencionado na presente pesquisa, os impostos sobre a propriedade, dentre os quais se insere o ITBI, em razão da insuficiente utilização da progressividade, têm produzido pouco efeito redistributivo, ou seja, essa espécie tributária praticamente não altera os elevados níveis de desigualdade (índice Gini) brasileiros¹⁶²⁰.

Em segundo lugar, a experiência internacional revela a possibilidade de se utilizar alíquotas progressivas de ITBI em patamares muito superiores às alíquotas praticadas no Brasil.

¹⁶¹⁹ CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de. Imposto sobre transmissão de bens imóveis (ITBI). In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas*. Eduardo Fagnani (org.). ANFIP/FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018c, p. 437.

¹⁶²⁰ Nesse sentido, conferir, SILVEIRA, Fernando Gaiger. et al. *Previdência e assistências sociais, auxílios laborais e tributos: características redistributivas do Estado brasileiro no século XX*. Working Paper nº 07, p. 43/44.

Alguns estudos, por exemplo, com base em experiências internacionais, indicam ser possível estabelecer alíquotas progressivas de ITBI até uma alíquota marginal máxima de 6%, sem qualquer efeito de distorção no mercado¹⁶²¹ ou alegação de utilização do tributo com efeito de confisco.

Em terceiro lugar, não se deve olvidar que John Rawls defende a incidência progressiva de tributos sobre a riqueza e propriedade como forma de evitar a acumulação excessiva de riquezas e violações ao valor equitativo das liberdades políticas e a igualdade equitativa de oportunidades. Ademais, além das desigualdades verificadas atualmente no Brasil não contribuir para melhorar a situação dos menos favorecidos, têm colaborado para acentuar concentração de renda e riqueza, em um círculo vicioso. Ora, diante desse cenário, bem como da baixa tributação progressiva sobre o patrimônio, a teoria de justiça de Rawls também autoriza modificações no ITBI.

Por fim, um ITBI progressivo (e com alíquotas maiores) também tem aptidão para fornecer recursos financeiros destinados a atender à crescente necessidade de recursos para custeio de serviços públicos de atribuição municipal, que se mostram essenciais para o crescimento sustentável das cidades brasileiras. Em suma, a instituição de ITBI progressivo, com alíquotas marginais maiores do que as atualmente praticadas pelas cidades brasileiras, justifica-se com base em argumentos econômicos, filosóficos e jurídicos, podendo, outrossim, contribuir para a redução das desigualdades.

5.4.3 Sugestões de alterações no ITBI

De acordo com aquilo que foi exposto nas seções anteriores, há espaço e justificativas para mudanças no âmbito do ITBI, especialmente de maneira a se buscar um tributo mais conectado com a capacidade contributiva e com a justiça tributária, conferindo ainda algum efeito distributivo à aludida exação.

Nesse contexto, uma primeira sugestão de mudança diz respeito à adoção por todos os municípios da Federação de alíquotas progressivas em função do valor do negócio jurídico praticado, de forma a tributar com maiores alíquotas os indivíduos com maior capacidade contributiva. Embora a implementação de alíquotas progressivas já seja possível, tendo em vista a mudança de posicionamento do Supremo Tribunal Federal acerca da progressividade nos

¹⁶²¹ CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de. Imposto sobre transmissão de bens imóveis (ITBI). In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas*. Eduardo Fagnani (org.). ANFIP/FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018c

tributos reais, é recomendável que seja inserido um dispositivo no texto constitucional tornando a adoção da progressividade nesse imposto obrigatória.

Consoante mencionado acima, a experiência internacional demonstra ser possível utilizar alíquotas muito superiores àquelas praticadas pelos municípios brasileiros. Dessa forma, a instituição da progressividade deve ser acompanhada de um aumento substancial nas alíquotas marginais máximas do aludido tributo, que, como mencionado, pode chegar à alíquota de 6% (seis por cento) sem maiores problemas de distorção alocativa ou alegações de violação ao princípio do não confisco.

O benefício fiscal da alíquota reduzida para imóveis objeto de financiamento pelo Sistema Financeiro de Habitação pode e deve ser utilizado por todos os municípios brasileiros, com a ressalva e o cuidado de se atentar para os valores envolvidos, de acordo com o porte dos municípios.

Nesse ponto, uma vez mais, vale a ressalva de se evitar a proliferação de tratamentos diferenciados (isenções, benefícios fiscais etc.), eis que a efetividade da progressividade depende também da abrangência da base de cálculo, porque, não raras vezes, a erosão da base de cálculo enfraquece a progressividade¹⁶²².

As mudanças sugeridas, como já exposto para as alterações apresentadas na presente pesquisa, devem sempre compatibilizar a busca por receitas tributárias, os objetivos estampados no Texto Constitucional, inclusive extrafiscais, e a garantia constitucional do não confisco.

¹⁶²² RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Desigualdade e tributação na era da austeridade seletiva* – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 216.

CONCLUSÃO

Como anunciado na introdução, o principal objetivo da pesquisa é examinar se a utilização insuficiente da progressividade, nos tributos sobre renda e propriedade, tem contribuído para a concentração de renda e riqueza no Brasil. Além disso, na introdução também foram apontados objetivos específicos, cujas análises auxiliam na confirmação ou refutação da hipótese inicial apresentada.

Inicialmente, a investigação, fundamentada na premissa de que a tributação é um instrumento político e econômico, analisou a relação entre as funções estatais e os modelos de Estado. Observou-se que os Estados Fiscais Liberais e Neoliberais (Subsidiário) assumem menos funções e têm menor intervenção econômica e social, em comparação com o modelo de Bem-Estar Social, que se caracteriza por maior atuação estatal nesses campos.

O Estado Fiscal Liberal emergiu sob a influência do liberalismo clássico e predominou até o início do século XX, quando sua crise impulsionou o surgimento do Estado de Bem-Estar Social. Esse novo desenho visava enfrentar os problemas do paradigma liberal através de intervenção estatal no panorama econômico e social, por exemplo, por meio de redistribuição de renda, promoção do crescimento econômico e prestação de serviços públicos. Sob esse modelo e com base em tributos bastante progressivos sobre renda e herança, o período pós-guerra foi marcado por crescimento econômico e redução de desigualdades.

A crise do Estado de Bem-Estar Social, a partir da década de 1970, possibilitou a ascensão do arquétipo neoliberal, consolidado politicamente com as vitórias de Ronald Reagan (EUA) e Margaret Thatcher (Reino Unido). Esse paradigma defende a limitação das funções estatais à garantia da livre concorrência e da propriedade privada, promovendo-se a desregulamentação econômica, a privatização de empresas estatais e a redução da intervenção estatal em políticas econômicas e sociais. A preocupação com os direitos naturais do homem, que caracteriza o ideal liberal clássico, deixa de ter importância no ambiente neoliberal.

Nesse contexto, teorias que preconizam a diminuição da progressividade tributária ganharam força, sob a justificativa de que a redução de impostos estimularia o crescimento econômico e beneficiaria toda a sociedade. No entanto, a redução do tamanho do Estado e corte de tributos não resultou em crescimento sustentável, mas sim em ciclos de crises e recessões. Por outro lado, conforme apontado na presente investigação, a partir de 1980, verifica-se um crescimento significativo da desigualdade nos países desenvolvidos, com um aumento da concentração de renda e riqueza entre os mais ricos.

Nem mesmo a pandemia de Covid-19 foi capaz de interromper a concentração de renda e riqueza. Desde 2020, as fortunas dos cinco homens mais ricos do mundo mais do que dobraram, enquanto quase cinco bilhões de pessoas tiveram perdas patrimoniais. Atualmente, o 0,1% mais rico da população global detém 43% de todos os ativos financeiros mundiais.

Embora a desigualdade crescente desde 1980 não possa ser atribuída exclusivamente à redução da progressividade tributária, há uma clara correlação entre essas variáveis. A expressiva diminuição da carga tributária sobre os mais ricos coincidiu com o aumento da concentração de renda e riqueza entre essa parcela da população.

O avanço da desigualdade reacendeu debates sobre seus impactos econômicos, sociais e políticos, que se encontravam adormecidos desde a ascensão e expansão do neoliberalismo. Pensadores neoliberais, como Ludwig von Mises, Milton Friedman e Friedrich von Hayek, viam a desigualdade como um fenômeno natural e benéfico ao livre mercado. Os últimos anos, contudo, têm colocado em xeque várias premissas neoliberais, sobretudo porque o crescimento econômico foi reduzido e não “gotejou” benefícios para os mais pobres.

Conforme demonstrado na presente tese, a desigualdade produz uma série de problemas econômicos, sociais e políticos. Sociedades altamente desiguais tendem a ser menos produtivas e eficientes. A redução da demanda agregada, decorrente da maior propensão dos mais ricos à poupança em detrimento do consumo, pode levar o Estado a desregular setores econômicos na tentativa de estimular o crescimento, o que frequentemente resulta em bolhas especulativas e instabilidade econômica.

A desigualdade também impacta o tecido social, enfraquecendo laços de solidariedade e fomentando conflitos em torno da distribuição dos recursos produzidos pelo mercado. Além disso, há uma estreita relação entre concentração de riqueza e poder, o que compromete a confiança nas instituições e na democracia. A percepção de que o sistema favorece os mais ricos desestimula a participação política e impulsiona a ascensão de líderes populistas e extremistas, aumentando os riscos para a democracia, como evidenciado pelo crescimento de regimes autoritários ao redor do mundo.

O Brasil avançou em diversos indicadores socioeconômicos nas últimas décadas. Esses avanços, inclusive, repercutiram em uma pequena melhora do coeficiente Gini. A despeito disso, o país ainda figura entre os mais desiguais do mundo. Aliás, como o trabalho destacou, a melhora do Gini não significa necessariamente uma redução na concentração de renda e riqueza entre os mais abastados, pois o índice não capta adequadamente a apropriação desses recursos pelos estratos superiores da população.

Dados recentes indicam que, enquanto a participação dos 1% e 10% mais ricos na renda nacional permaneceu relativamente estável nos últimos 35 anos, a concentração de riqueza se agravou. Atualmente, os 10% mais ricos detêm 59% da renda e 79% da riqueza do país. No topo dessa pirâmide, apenas seis indivíduos possuem patrimônio equivalente ao de 100 milhões de brasileiros.

O Brasil apresenta níveis alarmantes de concentração de renda e riqueza, superando não apenas países desenvolvidos, mas também nações latino-americanas e caribenhas com economias menores e menor investimento social. Como a pesquisa revelou, muito embora o gasto público contribua para reduzir desigualdades, mexer na concentração de renda e riqueza demanda atuação da política fiscal, através de tributação progressiva sobre os mais ricos.

Estudos indicam que os países desenvolvidos reduzem a desigualdade por meio da tributação em um patamar três vezes superior à média latino-americana. Dentre os motivos apontados para esses resultados, encontram-se a estrutura do desenho tributário, a baixa arrecadação e a pouca progressividade.

Embora possua uma carga tributária compatível com as funções que lhe foram atribuídas pela Constituição Federal, o Brasil apresenta estrutura tributária distinta de grande parte dos países desenvolvidos e de algumas nações da América Latina e Caribe. Constatou-se que, enquanto os impostos indiretos (bens e serviços) são responsáveis por mais de 40% do total de recursos arrecadados, os tributos diretos (renda e propriedade) respondem por aproximadamente 25% da arrecadação total. Além disso, os tributos diretos mostram-se pouco progressivos, contribuindo muito pouco para reduzir a desigualdade através da tributação.

Após quase 40 anos da Constituição, a desigualdade econômica continua elevada, e o sistema tributário, em vez de mitigar esse cenário, tem contribuído para sua manutenção. Esse quadro contraria os objetivos e valores constitucionais, que estabelecem a construção de uma sociedade mais justa e solidária, com redução das desigualdades e erradicação da pobreza. Assume vital importância, portanto, a utilização de tributos não apenas com função fiscal, mas, sobretudo, com função extrafiscal de redistribuição e desconcentração de riqueza.

Diante dessa situação, torna-se imprescindível o debate sobre escolhas tributárias mais justas, fundamentadas não apenas em argumentos econômicos e jurídicos, mas também em uma perspectiva de filosofia política (como *devem ser* as estruturas) voltada para a justiça.

A Constituição Federal de 1988 não determina uma fórmula específica para a condução das políticas públicas, mas estabelece um quadro normativo que delimita a validade das escolhas políticas. Nesse sentido, a adoção de teses utilitaristas e libertárias mostra-se incompatível com os princípios e valores constitucionais.

A despeito do Texto Constitucional contemplar valores comunitários e liberais igualitários, o presente estudo adota a teoria de John Rawls como referencial filosófico, uma vez que suas premissas se alinham a um modelo constitucional que preserva a liberdade ao mesmo tempo em que busca a redução das desigualdades.

A escolha por Rawls se justifica, sobretudo, pela preocupação do autor com os impactos negativos da concentração excessiva de renda e riqueza sobre as liberdades políticas e a igualdade de oportunidades. Além disso, Rawls defende expressamente o uso de normas tributárias progressivas para redistribuição de renda e desconcentração de riqueza, visando à construção de uma sociedade e instituições justas. No Brasil, os altos níveis de concentração de renda e riqueza ameaçam o regime democrático e inviabilizam a igualdade de oportunidades, justificando, assim, a adoção de tributos altamente progressivos sobre renda e propriedade, em conformidade com o pensamento rawlsiano.

A progressividade tributária é comumente associada ao aumento das alíquotas à medida que cresce a base tributável. Apesar disso, na presente tese, restou evidenciado que a base de cálculo é tão relevante quanto as alíquotas para que se tenha uma progressividade efetiva. Com efeito, a existência de isenções, deduções e tratamentos diferenciados podem erodir a base tributária, comprometendo a progressividade efetiva do imposto. Esse fenômeno é evidente no caso do IRPF, onde tais mecanismos têm reduzido a base de incidência e, paradoxalmente, tornado o imposto regressivo.

Malgrado o conceito de progressividade tributária não suscite maiores problemas, sua fundamentação teórica permanece controversa. Historicamente, diversos fundamentos têm sido utilizados para justificá-la, incluindo as teorias do benefício e sacrifício ou utilidade marginal da renda, do aumento proporcional da riqueza, da compensação de efeitos regressivos de outros tributos e os princípios da capacidade contributiva, da solidariedade e da igualdade.

A literatura predominante fundamenta a progressividade na capacidade contributiva, na solidariedade e ou na igualdade. No entanto, este estudo conclui que a justificativa para a progressividade varia conforme sua finalidade. Quando voltada à justa distribuição do ônus tributário e à arrecadação de recursos para o Estado (progressividade fiscal), sua base encontra-se na capacidade contributiva. Já quando tem como principal objetivo a redução das desigualdades por meio da desconcentração de riqueza (progressividade extrafiscal), seu fundamento reside na igualdade ou no Estado social.

Sob a perspectiva da tributação como instrumento para a realização de objetivos constitucionais, a progressividade constitui um mecanismo importante para a redução das desigualdades. Nesse sentido, a progressividade fiscal viabiliza a arrecadação de recursos para

políticas públicas, enquanto a progressividade extrafiscal busca desconcentrar renda e patrimônio, de modo a construir uma sociedade livre, justa, solidária e menos desigual.

A Constituição Federal de 1988 impõe expressamente a utilização de alíquotas progressivas em tributos como o IRPF, o ITCMD e o ITR, vedando a graduação meramente proporcional nesses casos. Para os demais impostos, a progressividade, embora não obrigatória, deve ser utilizada como instrumento para se atingir fins e objetivos constitucionais. Seja como for, a progressividade deve ser sempre compatibilizada com o princípio do não confisco, o qual, por ser uma cláusula aberta, deve ser interpretado com base na razoabilidade e nas circunstâncias jurídicas e fáticas, considerando a função fiscal ou extrafiscal do tributo.

A utilização de alíquotas progressivas tem sido objeto de críticas recorrentes. Incluem-se entre as mais comuns: a) aumento da complexidade; b) suposta ditadura da maioria; c) impactos econômicos adversos; d) fuga de capitais; e) problemas com grupos de contribuintes; f) ineficiência redistributiva; g) Teoria da Tributação Ótima. A presente tese apresentou respostas a cada uma dessas críticas

No que tange à complexidade, vale destacar que os benefícios da progressividade, em termos de justiça fiscal, superam eventuais dificuldades operacionais na imensa maioria dos casos, especialmente diante dos avanços tecnológicos que simplificam a gestão tributária.

Os questionamentos relacionados ao abuso das majorias e ao uso excessivo de alíquotas progressivas não se dirigem propriamente à progressividade, mas à necessidade de salvaguardas institucionais no regime democrático. O controle dessas questões cabe às Cortes Supremas, que garantem a observância dos direitos fundamentais, incluindo a vedação ao confisco, exercendo papel contra majoritário na proteção dos contribuintes.

Os possíveis efeitos econômicos colaterais sobre trabalho, produtividade e poupança são amplamente debatidos no tópico que aborda a Teoria da Tributação Ótima. Do mesmo modo, restou evidenciado que a preocupação de que os tributos progressivos possam estimular fraudes, evasões e fuga de capitais é frequentemente exagerada. Evasão e fraude dependem do desenho do sistema fiscal, podendo ser mitigadas por medidas preventivas. A migração de pessoas e empresas não é tão simples, porque envolve custos pessoais e financeiros elevados. Por último, ativos físicos, como imóveis, não podem ser deslocados.

Observou-se, outrossim, que as críticas à progressividade, relacionadas à carga tributária, sobre determinados grupos de contribuintes, decorrem mais do desenho do tributo do que da graduação progressiva. Exemplo disso é a tributação diferenciada entre contribuintes casados e solteiros ou casos em que profissionais, como atletas, recebem rendimentos concentrados em um período específico.

Por fim, a ineficiência redistributiva, argumento clássico do neoliberalismo contra as alíquotas progressivas, tem sido refutada por estudos contemporâneos que demonstram o impacto positivo da tributação na redução das desigualdades, dependendo do modelo adotado.

A Teoria da Tributação Ótima (TTO) sistematizou diversas críticas à tributação progressiva, sob o principal fundamento de que a tributação envolve um *trade-off* entre eficiência e equidade. A partir das décadas de 1970 e 1980, a TTO foi utilizada para justificar a redução da progressividade na tributação da renda do trabalho e a diminuição ou eliminação da tributação sobre as rendas do capital.

Entretanto, a presente tese sublinhou que estudos empíricos têm demonstrado que os salários não refletem estritamente a produtividade marginal do trabalho, bem como que a elasticidade comportamental dos contribuintes varia conforme o contexto. Assim, cortes ou aumentos de tributos não impactam necessariamente na produtividade ou remuneração dos indivíduos, não havendo evidências de que a redução da carga tributária estimule ganhos de eficiência, tampouco que o aumento de impostos produza efeitos comportamentais deletérios no médio e longo prazo.

No que se refere à tributação da renda do capital, verificou-se que a ideia de que tributos mais elevados desestimulam a poupança e os investimentos também não se sustenta empiricamente. A presente investigação destacou que indivíduos mais ricos tendem a poupar e investir independentemente do nível de tributação, e a tributação sobre investimentos pode até estimular o consumo, evitando uma menor oferta de trabalho futura.

Apesar das fragilidades teóricas iniciais da TTO e de seu distanciamento da realidade fiscal concreta, seu desenvolvimento recente, baseado em dados empíricos e análises históricas, oferece contribuições relevantes para o aprimoramento dos sistemas tributários. Se aplicada considerando múltiplos critérios de equidade e eficiência, a TTO pode auxiliar na formulação de políticas fiscais mais justas e eficazes.

A Reforma Tributária, aprovada pela EC nº 132/2023, tem como principal objetivo a simplificação do sistema tributário brasileiro. No entanto, algumas disposições incorporadas ao texto constitucional possuem implicações para o objeto da pesquisa. Destacam-se medidas como o *cashback* do IBS e CBS para contribuintes de baixa renda, que, embora limitadas em alcance, buscam mitigar desigualdades de renda. Além disso, os princípios tributários recentemente inseridos na Constituição refletem uma preocupação com a justa repartição dos encargos fiscais e a construção de um sistema mais progressivo e redistributivo.

No que tange à tributação sobre a propriedade, as alterações promovidas, apesar de positivas, foram modestas frente aos desafios dessa base tributária. Já em relação à tributação

da renda, a reforma apenas sinalizou a necessidade de mudanças futuras, sugerindo a possibilidade de compensação entre eventuais aumentos na arrecadação da renda e reduções na tributação sobre o consumo e a folha de salários.

Em contrapartida, a criação de regimes e tratamentos diferenciados no âmbito do IBS e CBS pode acentuar desigualdades. Exemplo disso é o tratamento favorecido concedido a determinados profissionais prestadores de serviços e ao setor do agronegócio. Esses benefícios vão na contramão dos princípios que orientaram a Reforma Tributária, gerando, adicionalmente, privilégios para camadas da população que já possuem alta renda.

Considerando que a EC nº 132/2023 não tem como objetivo reduzir a carga tributária, é possível afirmar que, no curto e médio prazo, a estrutura tributária brasileira irá se manter a mesma, com a arrecadação se alicerçando sobretudo em tributos indiretos. Nesse cenário, é ainda mais importante reforçar a progressividade nos tributos sobre a renda e propriedade, de modo a atenuar a regressividade natural da tributação indireta.

Historicamente, o imposto de renda, inicialmente um tributo de guerra na Inglaterra, consolidou-se no século XX como o principal instrumento arrecadatário dos Estados modernos. Caracterizou-se por alta progressividade durante a vigência do Estado de Bem-Estar Social. Contudo, a partir da década de 1980, sob influência das políticas fiscais neoliberais, observa-se um movimento de redução das alíquotas e da progressividade desse tributo.

O imposto de renda no Brasil foi definitivamente instituído em 1922 e, apesar da ausência de previsão constitucional expressa de progressividade até a Constituição de 1988, manteve uma estrutura fortemente progressiva por décadas, com múltiplas faixas e alíquotas marginais superiores a 50%. No entanto, conforme demonstrado nessa pesquisa, mudanças legislativas implementadas a partir de 1988, alinhadas à política fiscal neoliberal, reduziram significativamente sua progressividade, produzindo impactos sobre a desigualdade.

As modificações começaram ainda durante o governo José Sarney, com a redução do número de faixas e da alíquota marginal máxima do IRPF. Atualmente, a alíquota marginal máxima encontra-se fixada em 27,5%. Esse percentual é inferior à média dos países da OCDE (44,6%) e a de diversas nações latino-americanas, como Argentina, Chile, Colômbia e México. A baixa progressividade reflete-se na arrecadação do imposto, que corresponde a apenas 2,9% do PIB brasileiro, bem abaixo da média da OCDE (8,2%).

De igual modo, a participação do IRPF na arrecadação total do Brasil (9,2%) também é inferior à média da OCDE (23,2%), corroborando que a política fiscal brasileira privilegia a tributação sobre o consumo. Esse cenário reduz o impacto redistributivo do tributo, que, no

Brasil, contribui apenas com uma redução de 4,5% no índice de Gini, demonstrando sua baixa eficácia na diminuição das desigualdades socioeconômicas.

A pesquisa identificou que países latino-americanos e caribenhos mais pobres que o Brasil, como El Salvador, Honduras, Jamaica, Panamá, Trindade e Tobago e Uruguai, possuem sistemas tributários nos quais o imposto de renda tem maior participação na arrecadação total, o que pode estar associado a melhores indicadores de desigualdade nesses países.

Entre 2008 e 2023, a arrecadação do IRPF no Brasil aumentou 100% (valores ajustados pelo IPCA), elevando sua participação no PIB de 2,2% para 2,9%. Esse crescimento, todavia, não decorreu de maior progressividade ou aumento das rendas, mas da ausência de correção da tabela do IRPF, especialmente entre os anos de 2016 e 2022, que levou mais indivíduos à condição de contribuintes, sem um correspondente aumento real de renda.

A necessidade de correção da tabela foi amplamente debatida na pesquisa, concluindo-se que ajustes devem ser acompanhados de reformas no desenho do tributo para preservar arrecadação e progressividade. Nesse sentido, a posição do STF ao rejeitar a correção da tabela via Judiciário é considerada positiva.

O trabalho apontou, outrossim, que, entre 2008 e 2023, o crescimento do número de contribuintes do IRPF (210%) não foi acompanhado de um aumento proporcional na arrecadação (109%). Essa situação indica um processo de erosão da base tributária, através de isenções, deduções e regimes diferenciados de tributação.

Realmente, entre 2008 e 2023, enquanto os rendimentos tributáveis cresceram 62%, os rendimentos isentos e sujeitos à tributação exclusiva aumentaram 240% e 320%, respectivamente. Esses números indicam uma clara erosão da base de cálculo do IRPF, que diminui substancialmente a progressividade real do IRPF, reduzindo a alíquota efetiva suportada pelos indivíduos mais ricos, e produz efeitos na desigualdade, permitindo um aumento na concentração de renda e riqueza entre os mais abastados.

Dentre os fatores que mais contribuem para esse cenário, destaca-se a isenção total sobre a distribuição de dividendos, uma característica quase exclusiva do modelo brasileiro. O estudo demonstrou que, entre 2008 e 2023, a distribuição de dividendos aumentou 500%, refletindo, em grande parte, um movimento de criação de pessoas jurídicas para reduzir a carga tributária. Esse mecanismo não gera apenas perda arrecadatória, mas também fere os princípios da capacidade contributiva, generalidade e universalidade.

Esse movimento impacta também na progressividade do IRPF, pois os rendimentos dos indivíduos mais ricos são formados, em grande parte, por rendimentos isentos. Não por acaso, a investigação revelou que, a partir de 40 salários mínimos, o IRPF torna-se regressivo, com

menores alíquotas efetivas à medida que a renda aumenta. Por outro lado, a isenção sobre dividendos acaba contribuindo também para acentuar a concentração de renda entre os mais abastados, uma vez que 70% dos valores distribuídos a esse título beneficiam indivíduos com renda superior a 40 salários mínimos, e 36% são direcionados àqueles com mais de 320 salários mínimos mensais.

Os rendimentos sujeitos à tributação exclusiva / definitiva são igualmente responsáveis pela sensível erosão da base tributária do IRPF nos últimos anos, impactando, outrossim, na progressividade do aludido tributo e na concentração de renda e riquezas entre os mais abastados. Entre 2008 e 2023, enquanto o número de contribuintes aumentou 200% e os rendimentos tributáveis cresceram 62%, os rendimentos sujeitos à tributação exclusiva aumentaram 320%. Atualmente, a soma de rendimentos isentos e sujeitos à tributação exclusiva equivale a 95% dos rendimentos tributáveis, ante 42% em 2008.

Entre os principais rendimentos desse tipo, a presente tese entende que merecem destaque, em razão do efeito sobre a arrecadação e concentração de renda, os juros sobre capital próprio, ganhos de capital e rendimentos de aplicações financeiras. Esses rendimentos se encontram submetidos a um sistema de tributação bastante fragmentado, com diversas hipóteses de isenções, alíquota zero, taxas proporcionais, regressivas etc.

Os juros sobre capital próprio (JCP) foram instituídos com o objetivo de equilibrar o tratamento tributário entre empresas que recorrem ao financiamento através de sócios ou particulares (externo). No entanto, a pesquisa concluiu que, na prática, o JCP acentuou o endividamento externo das empresas, contrariando a justificativa de sua instituição.

Entre 2016 e 2023, os valores distribuídos a título de JCP cresceram mais de 325%, resultando em significativa perda de recursos e enfraquecimento da progressividade tributária sobre a renda. De mais a mais, o JCP contribui para a concentração de renda. Verificou-se que, em 2023, 85% e 74% dos valores distribuídos foram absorvidos por indivíduos com renda superior a 40 e 320 salários mínimos mensais, respectivamente.

Os rendimentos de aplicações financeiras, ganhos de capital e renda variável superaram R\$ 380 bilhões em 2022/2023, intensificando a perda arrecadatória e a erosão da progressividade do IRPF. O trabalho evidenciou que o tratamento tributário diferenciado concedido a esses rendimentos contribui para a concentração de renda, visto que mais de 70% e 60% desses rendimentos são apropriados por indivíduos com renda superior a 40 e 320 salários mínimos mensais, respectivamente.

O enfraquecimento da progressividade do IRPF decorre não apenas de isenções e regimes diferenciados, mas também das deduções legais, que cresceram cerca de 250% entre

2008 e 2023, passando de R\$ 173 bilhões para R\$ 606 bilhões. Dentre essas deduções, destacam-se as despesas médicas e educacionais, devido ao seu impacto regressivo e perda arrecadatória. Em virtude da repercussão sobre a arrecadação e a desigualdade, no âmbito da OCDE, recomenda-se que esse alívio fiscal não seja concedido através de dedução da base de cálculo do IRPF, mas através de um crédito fixo direcionado a todos os indivíduos.

A tese demonstrou que a limitação desse tipo de gasto não é exclusividade brasileira, tampouco se mostra inconstitucional, como bem vem decidindo o STF. Com efeito, o fato gerador do imposto de renda é o acréscimo patrimonial ou renda bruta que supera o mínimo existencial, não devendo ser confundido uma ideia de renda líquida como saldo entre receitas e despesas. Por outro lado, as despesas com educação e saúde não se inserem na garantia de não tributação do mínimo existencial, que já se encontra não tributado com o limite de isenção previsto para o IRPF. Além disso, embora o direito à educação e à saúde seja um direito fundamental, não se deve olvidar que o Estado já fornece educação e saúde gratuita. Por último, no modelo atual, esses gastos geram um benefício que é desfrutado pelos mais ricos, aprofundando ainda mais a desigualdade.

Além de substancial perda arrecadatória, esses benefícios enfraquecem a progressividade do tributo e acentuam desigualdades, pois apenas os indivíduos mais ricos acessam serviços privados de saúde e educação, e se beneficiam dessa dedução, enquanto os mais pobres, dependentes do sistema público, não possuem despesas para abater. Em suma, esses benefícios fiscais não se justificam por si só, não havendo que se falar, por conseguinte, em deduções ilimitadas com gastos de saúde e educação.

Conforme restou assentado na presente tese, os diversos problemas apontados acima afetam a arrecadação e a progressividade do IRPF, reduzindo o impacto redistributivo e sua possibilidade de produzir maiores reduções sobre o Gini. Embora apresente algum nível de progressividade, a baixa representatividade do IRPF limita seu potencial redistributivo. Os problemas narrados acima atuam em duas frentes: limitam a atuação redistributiva do IRPF e permitem que os indivíduos mais ricos concentrem em suas mãos mais renda e riqueza. As mudanças são impositivas e se sustentam em argumentos econômicos, filosóficos e jurídicos.

A pesquisa apontou a existência de inúmeros estudos que contestam a influência de uma maior imposição tributária sobre o comportamento dos indivíduos, no que tange à elasticidade da oferta de trabalho, produtividade e propensão a poupar/investir.

Como já mencionado, a influência dos tributos sobre o comportamento dos indivíduos (por exemplo, produtividade) não é imutável, depende de diversos fatores e está mais relacionada a oportunidades ou a brechas do sistema fiscal do que alterações comportamentais

reais, no médio e longo prazo. Do mesmo modo, a concepção de que a tributação sobre os rendimentos do capital interfere nas escolhas individuais é incompatível com evidências empíricas que indicam, por exemplo, que indivíduos mais ricos possuem uma propensão natural à poupança. Na linha demonstrada na tese, esses fatores justificam uma tributação mais elevada e progressiva sobre rendas do trabalho no Brasil, além de uma carga tributária sobre o capital em patamar igual ou superior àquela incidente sobre o trabalho.

No âmbito da filosofia política, o presente estudo provou que as ideias de Rawls legitimam um sistema tributário bastante progressivo em cenários de grande concentração de renda e riqueza, como o brasileiro. Embora Rawls tenha manifestado uma preferência relativa pela tributação sobre o consumo, essa posição é superada diante de desigualdades acentuadas, que tornam imprescindível um modelo tributário bastante progressivo sobre a renda, de forma a garantir igual liberdade política e a igualdade efetiva de oportunidades.

Sob a ótica jurídica, as reformas no IRPF não são apenas justificáveis, mas obrigatórias. A EC nº 132/2023 indica uma preocupação e um compromisso com uma repartição mais justa do ônus tributário, reforçando a ideia de uso da tributação para redistribuir e desconcentrar rendas e riquezas, a fim de reduzir desigualdades (art. 145, §3º e §4º, CF/88). Nesse contexto, impõe-se que a tributação sobre a renda da pessoa física seja efetivamente progressiva (art. 153, §4º, I, CF/88) e contribua para um sistema menos regressivo, colaborando, outrossim, para reduzir desigualdades (art. 1º, 3º e 170, CF/88).

A efetiva progressividade do IRPF exige não apenas o aumento das alíquotas marginais superiores sobre a renda do trabalho e do capital, mas também uma base de cálculo ampla e menos contaminada ou agredida por situações que provoquem sua erosão, porque, como demonstrado na presente tese, para a efetividade da progressividade, a base importa tanto quanto as alíquotas.

Assim, de modo a responder a primeira parte do problema objeto da tese, verificou-se que a insuficiente progressividade do IRPF tem contribuído para a concentração de renda e riqueza entre os mais ricos. Para corrigir esse problema, a tese propõe detalhadamente (no capítulo 4) medidas como o aumento das alíquotas marginais máximas, ampliação do limite de isenção do IRPF e mudanças nas deduções e na tributação da renda do capital, sempre respeitando o princípio do não confisco.

Por outro lado, consoante destacou-se na presente investigação, a perpetuação da desigualdade entre gerações está diretamente ligada à transmissão de riqueza por herança e legado, tornando essencial uma abordagem integrada entre a tributação da renda e do patrimônio para efetivamente reduzir a concentração de rendas e riqueza no Brasil.

O Brasil tributa riqueza e propriedade em níveis inferiores à média da OCDE e de alguns países latino-americanos. Não se pode descartar a hipótese de que esse fato esteja associado à menor desigualdade verificada nesses países. De todo modo, o único tributo sobre riqueza no país é o ITCMD, que apresenta arrecadação modesta, equivalente a 0,1% do PIB, enquanto a média da OCDE é de 0,2%. Esse baixo desempenho decorre da alíquota marginal máxima reduzida (8%) e da ausência de progressividade em diversos Estados da federação.

A tributação sobre heranças e doações também foi impactada por políticas fiscais neoliberais a partir da década de 1980. Nesse contexto, vários países reduziram ou eliminaram essa tributação. Contudo, a maioria dos países da OCDE ainda mantém esses tributos, frequentemente com alíquotas progressivas superiores às praticadas no Brasil.

A EC 132/2023 tornou obrigatória a progressividade do ITCMD. A utilização de alíquotas progressivas em tributos reais foi objeto de intenso debate pela doutrina brasileira nas últimas décadas, com o STF inicialmente vedando sua aplicação no RE 153.771/MG (20/11/1996). No entanto, essa interpretação foi superada no RE 562.045/RS (06/12/2013). Como evidenciado na presente pesquisa, essa última decisão estimulou a adoção da progressividade no ITCMD por diversos Estados.

Outro problema estrutural do ITCMD é o tratamento mais favorável que diversos Estados têm conferido às doações em relação às heranças. Essa situação estimula planejamentos tributários e evita a desconcentração de riqueza. Em sociedades extremamente desiguais como o Brasil, esse não parece ser o melhor caminho.

Consoante comprovado no presente trabalho, as alíquotas e o desenho do ITCMD brasileiro, além de não contribuírem para reduzir desigualdades, colaboram para acentuar as concentrações de riqueza, porque a maior parte das heranças e doações restringem-se aos mais ricos. Diante desse quadro, as alterações no ITCMD são impositivas sob diversas perspectivas.

Do ponto de vista econômico, os impostos sobre heranças produzem poucos efeitos sobre a economia, porque a incerteza sobre o momento da morte limita respostas comportamentais. Adicionalmente, tais impostos podem estimular o trabalho e a poupança dos herdeiros, produzindo efeitos sobre a atividade econômica.

Filosoficamente, a herança é um fator central na perpetuação das desigualdades entre gerações, especialmente em sociedades altamente desiguais como o Brasil. A teoria de Rawls sustenta que uma tributação bastante progressiva, sobre heranças e doações, é fundamental para reduzir a concentração de riqueza, garantir a igualdade efetiva de oportunidades e a igual liberdade política. Essa justificativa filosófica se aplica plenamente ao Brasil, dada sua elevada desigualdade.

Juridicamente, a EC nº 132/2023 exige uma tributação efetivamente progressiva sobre heranças e doações, de forma a promover um sistema fiscal mais justo e menos regressivo (art. 145, §3º e §4º; 155, VI, CF/88). O modelo atual, além de não contribuir para reduzir desigualdades, reforça a concentração de riqueza, contrariando os objetivos e fins estampados na CF/88, especialmente a construção de uma sociedade livre, justa, solidária, menos desigual e com igual liberdade política e igualdade efetiva de oportunidades (art. 1º, 3º e 170 CF/88).

O Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), embora previsto na Constituição (art. 153, VII), nunca foi instituído no Brasil. Consoante demonstrado no presente trabalho, as críticas econômicas contra o IGF são frágeis. Em primeiro lugar, porque há evidências de que tributos sobre riqueza podem melhorar a eficiência alocativa, combatendo a busca de rentabilidade sem produtividade. Em segundo lugar, porque os riscos de evasão e fuga de pessoas e capitais são frequentemente superestimados e podem ser mitigados por ajustes no sistema tributário. Por fim, porque os ativos físicos (por exemplo, imóveis), que representam uma parcela substancial da riqueza, não podem ser deslocados

Como dito, a teoria de justiça de Rawls sustenta que uma tributação bastante progressiva sobre propriedades e riqueza é essencial para mitigar concentrações excessivas de patrimônio, as quais podem solapar a igual liberdade política e a igualdade equitativa de oportunidades. No contexto brasileiro, onde a concentração de riqueza tem se intensificado, a instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) torna-se uma medida necessária e urgente.

A instituição imediata do IGF encontra fundamento na Constituição Federal de 1988, sobretudo nas disposições que orientam um sistema mais justo e menos regressivo (art. 145, §3º e §4º, CF/88), além dos dispositivos que elencam a construção de uma sociedade livre, justa e solidária como objetivo do Estado (art. 1º, 3º e 170, CF/88). De mais a mais, a Constituição prevê a destinação de recursos do IGF para o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza (art. 80, III, do ADCT).

Os impostos sobre propriedade estão entre as formas mais antigas de tributação e variam conforme o país. No Brasil, IPTU, IPVA, ITR e ITBI incidem sobre propriedade. O IPTU e o ITR, que incidem sobre propriedades urbanas e rurais, respectivamente, possuem funções tanto fiscais quanto extrafiscais. No entanto, a arrecadação brasileira proveniente desses tributos corresponde a aproximadamente metade da média dos países da OCDE. Estudos do FMI indicam que ajustes no desenho desses impostos poderiam elevar a arrecadação para cerca de 0,9% do PIB.

A presente pesquisa comprovou que a baixa arrecadação desses impostos decorre, em grande parte, da insuficiente progressividade aplicada a esses tributos. Essa insuficiente

progressividade se manifesta através de alíquotas reduzidas e/ou proporcionais e em falhas na atualização da base de cálculo do ITR e IPTU. Essas deficiências limitam a arrecadação e comprometem o potencial redistributivo dos impostos sobre propriedade, perpetuando a concentração de renda e riqueza no Brasil.

A ausência de alíquotas progressivas tem figurado como um problema histórico da tributação da riqueza e propriedade no Brasil. Durante décadas, o Supremo Tribunal Federal (STF) vedou a progressividade nos impostos reais. Modificações constitucionais posteriores possibilitaram a progressividade do IPTU e do ITR em razão do valor do imóvel (EC nº 29/2000 e EC nº 42/2003). Posteriormente, em 2013, o STF revisou sua posição, permitindo a progressividade nos tributos reais, sem necessidade de autorização constitucional expressa.

Apesar disso, a progressividade, conforme o valor do imóvel, ainda não foi implementada no ITR e permanece não adotada de forma integral no IPTU. Como demonstrado no presente trabalho, diversas cidades, incluindo capitais, não adotaram alíquotas progressivas no IPTU, além de praticarem alíquotas significativamente reduzidas, comprometendo tanto a arrecadação quanto a progressividade do tributo.

A atualização do valor venal dos imóveis, fundamental para a arrecadação e para a efetividade da progressividade, tem sido historicamente negligenciada. O estudo asseverou que a revisão periódica desse valor é indispensável para um IPTU efetivamente progressivo. Nesse sentido, a Emenda Constitucional nº 132/2023 trouxe um avanço ao permitir que o Poder Executivo atualize diretamente o valor venal, desde que em conformidade com critérios definidos por lei municipal (art. 156, §1º, III, CF/88).

No caso do ITR, além da ausência de alíquotas progressivas em função do valor do imóvel, um problema central reside no modelo de autodeclaração do tributo, que não tem sido efetivamente fiscalizado pela RFB. Nesse sistema, o contribuinte determina o montante devido com base em critérios por ele mesmo apurados, sem auditoria da RFB, resultando em valores subestimados. Evidências empíricas indicam que, quando a metodologia de apuração era diferente (1995/1996), a arrecadação mostrava-se significativamente superior. Além disso, municípios que firmaram convênio com a União apresentam desempenho arrecadatário muito superior, demonstrando a importância da fiscalização para a efetividade do tributo.

Observou-se que as deficiências na estrutura do IPTU e do ITR comprometem tanto sua capacidade arrecadatária quanto sua função redistributiva, resultando em impacto insignificante sobre o Gini. Ademais, restou comprovado que esses tributos, em vez de reduzir desigualdades, acabam acentuando concentrações de renda e riqueza, com o IPTU onerando desproporcionalmente cidadãos de baixa renda e o ITR favorecendo a concentração fundiária

no meio rural. Como o trabalho provou, as mudanças são imperiosas e encontram-se justificadas em argumentos econômicos, jurídicos e filosóficos.

Tributos recorrentes sobre propriedade imobiliária exercem baixa influência sobre as decisões de alocação de recursos na economia, o que indica que as reformas necessárias no IPTU e no ITR terão impacto econômico reduzido. Adicionalmente, uma estrutura mais progressiva desses impostos pode contribuir para uma melhor ordenação do espaço urbano e rural.

Sob a ótica da filosofia política, o desenho atual desses tributos, bem como seus efeitos negativos sobre a desigualdade, justificam uma tributação substancialmente progressiva sobre o valor dos imóveis. Como exhaustivamente já mencionado, a teoria de justiça de Rawls sustenta a progressividade tributária como instrumento de desconcentração da riqueza, assegurando a igualdade de oportunidades e a liberdade política efetiva. Assim, uma tributação mais justa e progressiva sobre imóveis, tanto no IPTU quanto no ITR, é indispensável.

No âmbito jurídico, as modificações nesses tributos encontram respaldo constitucional, especialmente nas disposições que determinam sua progressividade conforme o valor dos imóveis (art. 153, §4º, I e art. 156, §1º, I, CF/88). Além disso, tais alterações estão alinhadas com os princípios constitucionais que visam tornar o sistema tributário mais equitativo e menos regressivo (art. 145, §3º e §4º, CF/88) e com os objetivos fundamentais do Estado brasileiro, como a construção de uma sociedade justa, livre, solidária e menos desigual, garantindo-se a igual liberdade política e a igualdade efetiva de oportunidades (art. 1º, 3º e 170, CF/88).

Muito embora a RFB classifique o IPVA dentre os impostos que incidem sobre a propriedade, internacionalmente, a tributação sobre veículos tem tratamento distinto, com essa espécie tributária sendo associada a tributos indiretos que incidem sobre o uso ou permissão de uso de bens, dentre os quais se insere a propriedade de veículos automotores.

De todo modo, atualmente, o IPVA incide sobre a propriedade de veículos automotores terrestres, aquáticos e aéreos (art. 155, §6º, III, CF/88). A arrecadação relacionada ao IPVA corresponde a 0,6% do PIB, que é superior à média que se verifica entre os países da OCDE (0,4% do PIB). Embora tenha um resultado razoável em termos de arrecadação, o IPVA também apresenta problemas relacionados à progressividade e justiça tributária, como a presente tese demonstrou.

Em termos de progressividade, verificou-se que, dentre os Estados da Federação, apenas o Piauí utiliza alíquotas progressivas em razão do valor do veículo. Nesse ponto, mais uma vez, o entendimento do STF acerca da progressividade tributária nos tributos reais parece ter sido decisivo. Embora o STF tenha mudado de entendimento acerca da progressividade nos tributos

reais, os Estados pareciam não enxergar segurança para a adoção da progressividade em razão do valor veículo. Com o advento da EC nº 132/2023, que alterou o art. 155, §6º, II, da CF/88, não há mais justificativa para não se adotar a aludida progressividade.

Além da falta de progressividade, o IPVA tem se apresentado como um tributo com pouquíssimo efeito redistributivo. Na verdade, como explicitado na presente pesquisa, diversos estudos apontam que o IPVA produz um efeito de piora sobre o Gini. Além disso, quando se observa o efeito do IPVA sobre a renda das famílias, percebe-se que, em decorrência da tributação proporcional, os indivíduos mais ricos acabam suportando um encargo menor que os indivíduos mais pobres. Em suma: além de não colaborar com a redução das desigualdades, o IPVA contribui para acentuar a concentração de renda e riquezas.

Assim como no caso dos demais impostos sobre a propriedade, as mudanças no IPVA se justificam em razão dos princípios de justiça de Rawls, bem como por força de comandos constitucionais expressos, tais como: capacidade contributiva (art. 145, §1º, CF/88), justiça tributária e não regressividade (145, §3º e §4º, CF/88).

Do mesmo modo, o cenário atual do IPVA não parece compatível com os preceitos constitucionais que estabelecem, dentre os objetivos do Estado brasileiro, a construção de uma sociedade justa, livre, solidária e menos desigual (art. 1º, 3º e 170, CF/88).

O Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) possui arrecadação inferior à média internacional, correspondendo a 0,2% do PIB no Brasil, enquanto tributos similares arrecadam cerca de 0,45% do PIB em outros países. A pesquisa revelou que há margem para ajustes na estrutura do ITBI, especialmente no que se refere à introdução da progressividade e ao aumento das alíquotas, visto que nenhuma capital estadual brasileira adota alíquotas progressivas, e a alíquota média nacional de 2,4% é baixa em comparação com padrões internacionais.

Do ponto de vista da eficiência econômica, tributos sobre a transferência de bens imóveis geram poucos impactos negativos sobre as decisões econômicas dos indivíduos. Assim, um aumento nas alíquotas do ITBI não tende a produzir distorções relevantes na atividade econômica. Aliado a isso, uma reforma que torne esse imposto progressivo e amplie sua carga tributária se justifica sob a ótica jurídica e filosófica.

Sob o prisma da filosofia política, como anteriormente exposto, Rawls defende a tributação progressiva sobre riqueza como um instrumento essencial para mitigar desigualdades e garantir a liberdade política e a igualdade de oportunidades. Dado que o Brasil apresenta uma das mais elevadas concentrações de riqueza, é imprescindível a utilização da tributação progressiva também nessa espécie tributária.

Juridicamente, embora a Súmula nº 656 do STF permaneça formalmente válida, sua inaplicabilidade é evidente diante do entendimento mais recente do Tribunal, que autoriza a progressividade em impostos reais. Ademais, as alterações no ITBI encontram respaldo nos princípios constitucionais da capacidade contributiva, justiça tributária e não regressividade (art. 145, §1º, §3º e §4º, CF/88). Além disso, essas mudanças alinham-se aos objetivos fundamentais do Estado brasileiro, como a construção de uma sociedade justa, livre, solidária e menos desigual (art. 1º, 3º e 170, CF/88).

Pois bem, a exemplo que foi verificado com o imposto sobre a renda, o cenário atual dos impostos sobre a propriedade também confirma a hipótese inicial exposta na presente tese, no sentido de que a insuficiente progressividade na tributação sobre riqueza e propriedade contribui para a concentração de rendas e riquezas que se verifica no Brasil.

Uma vez mais, a tese não se omitiu de apresentar sugestões objetivas de mudança para os tributos sobre a propriedade e riqueza brasileiros, de modo a torná-los efetivamente progressivos e instrumentos de redução das desigualdades (As propostas de modificações detalhadas encontram-se expostas no capítulo 5). As principais recomendações vão no sentido de instituição imediata do IGF; implementação efetiva e integral da progressividade em razão do valor dos bens e direitos envolvidos (ITCMD, IPTU, ITR, IPVA e ITBI); aumento de alíquotas marginais máximas (ITCMD, IPTU, ITR e ITBI); atualização periódica e técnica da base de cálculo (IPTU e ITR); instituição de isenções que busquem maior equidade e justiça fiscal (ITCMD, IPTU e IPVA). Ressaltou-se, no entanto, que a garantia do não confisco jamais deve ser olvidada.

Ao fim da presente pesquisa, é possível responder de forma objetiva ao problema proposto, no sentido de que os impostos sobre a renda e propriedade, além de não colaborarem para reduzir efetivamente as desigualdades, contribuem sim para a concentração de rendas e riquezas que se verifica atualmente no Brasil.

REFERÊNCIAS

- ABRAHAM, Marcus. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 3ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022.
- ACOSTA-ORMAECHEA, Santiago; PIENKNAGURA, Samuel e PIZZINELLI, Carlo. *Política tributária para o crescimento inclusivo na América Latina e Caribe*. Washington: FMI, 2021. Disponível em: <https://www.imf.org/pt/Search#q=Regional%20Economic%20Outlook&sort=relevancy>. Acesso em 10/11/2024.
- ADAM, Stuart. et al. *Dimensions of Tax Design*. Oxford: Oxford University Press, 2010.
- ADAM, Stuart. et al. *Tax by design*. Oxford: Oxford University Press, 2011.
- ADAMS, Charles. *For Good and Evil - The Impact of Taxes on The Course of Civilization*. 2. ed. Reino Unido: Madison Books, 2001.
- ADAMY, Pedro. *Instrumentalização do Direito Tributário*. In: ÁVILA, Humberto (org.). *Fundamentos do Direito Tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012.
- ADAMY, Pedro. Origens Teóricas da Extrafiscalidade. *Revista Direito Tributário Atual*, (39), 352–360. 2021.
- AFONSO, José Roberto. Transfigurações. In: *Tributação e desigualdade*. AFONSO, José Roberto (org.). Belo Horizonte (MG): Letramento: Casa do Direito: FGV Direito, 2017.
- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- ANDERSON, Perry. *As origens da pós-modernidade*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Ed., 1999.
- APPY, Bernard. *O Imposto Territorial Rural Como Forma De Induzir Boas Práticas Ambientais*. Instituto de Pesquisa Ambiental da Amazônia. Manaus: IPAM, 2015.
- ARISTÓTELES. *A política*. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2011.
- ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*. São Paulo: Edipro, 2020.
- ARRETCHE, Marta. As políticas na trajetória da democracia à redução das desigualdades. In: ARRETCHE, Marta (org.). *Trajetória das desigualdades: como o Brasil mudou nos últimos cinquenta anos*. São Paulo: Editora Unesp; CEM, 2015, p. 423-455.
- ARRONDEL, Luc; MASSON, André. Taxer les Héritages pour Reduire les Inégalités entre Générations. *Regards Croisés sur l'économie*, n. 7, p. 167-179, 2010.
- ASSEMBLÉIA NACIONAL CONSTITUINTE DA FRANÇA. *Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789*. Disponível em: <https://www.conseil-constitutionnel.fr/le-bloc-de-constitutionnalite/declaration-des-droits-de-l-homme-et-du-citoyen-de-1789> . Acesso em 07/03/2024.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

ATKINSON, Anthony B; STIGLITZ, Joseph E. The design of tax structure: Direct versus indirect taxation, *Journal of Public Economics*, Volume 6, Issues 1–2, 1976, p. 55-75.

Disponível em: <https://www.semanticscholar.org/paper/The-design-of-tax-structure%3A-Direct-versus-indirect-Atkinson-Stiglitz/bca48991e14a6bb58f085fce580b95d64e8df6c2>

Acesso em 21/07/2024.

ATKINSON, Anthony B.; STIGLITZ, Joseph E. *Lectures on public economics*. New Jersey: Princeton University Press, 2015a.

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

ÁVILA, Humberto. Limites à tributação com base na solidariedade social. In: *Solidariedade Social e Tributação*. GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coord.). São Paulo: Dialética, 2005, p. 68-88.

ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

AVI-YONAH, Reuven S. Why Tax the Rich: Efficiency, Equity, and Progressive Taxation. *Yale Law Journal*, Vol. 111, p. 1391-1416, 2002. Disponível em:

<https://ssrn.com/abstract=313030> Acesso em 25/11/2024.

AVI-YONAH, Reuven S. The Three Goals of Taxation. *Tax Law. Rev.* 60, no. 1, p 1-28, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à Ciência das Finanças*. Atualização de Hugo de Brito Machado Segundo. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro: CTN comentado*. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 14ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BANCO MUNDIAL. *Renda per capita*. Disponível em:

<https://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.PCAP.CD?locations=BR> Acesso em: 17/10/2024.

BANKS, James; DIAMOND, Peter. *The Base for Direct Taxation*. The Institute for Fiscal Studies. Oxford: Oxford University Press, 2008.

BARBOSA, Ana Luiza Neves de Holanda; SIQUEIRA, Rozane Bezerra de. *Imposto ótimo sobre o consumo: resenha da teoria e uma aplicação ao caso brasileiro*. Texto para Discussão (TD) 811 – IPEA. 2001. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/1974> Acesso em 12/06/2024.

BARROSO, Luis Roberto. Fundamentos teóricos e filosóficos do novo Direito Constitucional brasileiro. *Revista da EMERJ*. v. 4 – n. 15 – 2001, p. 11-47. Disponível em: <https://ojs.emerj.com.br/index.php/revistadaemerj/issue/archive/4> . Acesso em 04/04/2024.

BARROSO, Luis Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

BATISTA, Daniela Cristina Floriano Alves; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Um breve resumo da “reforma tributária do consumo” aprovada pela pec 132/2023. In: SCAFF, Fernando Facury. et. al. *Reforma tributária do consumo no Brasil: entre críticos e apoiadores*. p. 74/206. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O outro Leviatã e a corrida ao fundo do poço*. São Paulo: Almedina, 2015.

BAUMAN, Zygmunt. *Modernidade e ambivalência*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1999.

BAUMAN, Zygmunt. *Modernidade líquida*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 2001.

BAUMAN, Zygmunt. *Tempos líquidos*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 2007.

BAUMAN, Zygmunt. *A riqueza de poucos beneficia a todos nós?* Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 2015.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1972.

BECKERT, Jens. *Inherited Wealth*. Princeton: Princeton University Press, 2008.

BELLUZO, Luiz Gonzaga; GALÍPOLO, Gabriel. *A escassez na abundância capitalista*. São Paulo: Editora Contracorrente, 2019.

BENTHAM, Jeremy; BOWRING, John (Ed.). *The works of Jeremy Bentham*. Edinburgh: William Tait, 1843. v. 3. Disponível em: <http://oll.libertyfund.org/titles/bentham-the-works-of-jeremy-bentham-vol-3> . Acesso em: 12/04/2024.

BENTHAM, Jeremy; BOWRING, John (Ed.). *The Works of Jeremy Bentham*. Edinburgh: William Tait, 1838-1843. Volume 8. Disponível: <https://oll.libertyfund.org/titles/bowring-the-works-of-jeremy-bentham-vol-8> . Acesso em: 12/04/2024.

BENTHAM, Jeremy; BOWRING, John (Ed.). *The works of Jeremy Bentham*. New York: Russell & Russell Inc., 1962. v. 1. Disponível em: <http://oll.libertyfund.org/titles/bentham-the-works-of-jeremy-bentham-vol-1> . Acesso em: 12/04/2024.

BITTAR, Eduardo Carlos Bianca. O direito na pós-modernidade. *Revista Sequência*, v. 29, no 57, p. 131-152, dez. 2008. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/issue/view/1471> Acesso em 26/03/2024.

BIRD, Richard M. The Taxation of Personal Wealth in International Perspective. *Canadian Public Policy / Analyse de Politiques* 17, no. 3, p. 322–34, 1991. Disponível em: <https://doi.org/10.2307/3551639> Acesso em 18/09/2024.

BLUM, Walter J.; KALVEN JR, Harry. The Uneasy Case for Progressive Taxation. *The University of Chicago Law Review* 19, no. 3 (1952): 417–520. Disponível em: <https://doi.org/10.2307/1597736>. Acesso em 20/05/2024.

BOBBIO, Norberto. *Liberalismo e Democracia*. São Paulo: Brasiliense, 2013.

BOMFIM, Diego. *Extrafiscalidade: Identificação, fundamentação, limitação e controle*. São Paulo: Noeses, 2015.

BOMFIM, Gilson Pacheco. *Incentivos Tributários: Conceituação, Limites e Controle*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015.

BOMFIM, Gilson Pacheco. Da isenção sobre a distribuição de dividendos e o *apartheid* fiscal brasileiro. *Revista Vertentes Do Direito*, 10(2), 327–356, 2023. Disponível em: <https://sistemas.uft.edu.br/periodicos/index.php/direito/issue/view/763> Acesso em: 28/07/2024.

BOMFIM, Gilson Pacheco. Panorama da tributação progressiva sobre a renda no Brasil: Anomalias, perspectivas e desafios. *Revista do TCU*, Brasília, v. 153, n. 1, p. 59-83, jan./jul. 2024, Disponível em: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/issue/view/107> Acesso em: 23/07/2024.

BONAVIDES, Paulo. *Do estado liberal ao estado social*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1980.

BONAVIDES, Paulo. *Teoria Geral do Estado*. 7ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

BORGES, José Souto Maior. *Introdução ao Direito Financeiro*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

BORGES, Bráulio. Estimativas de alíquotas efetivas da tributação direta. In: *Progressividade tributária e crescimento econômico*. PIRES, Manoel (org.). Rio de Janeiro: FGV IBRE, p. 101/116, 2022.

BOTELHO, Cristiane Miranda. *O princípio da capacidade econômica no imposto de renda das pessoas físicas: tributação dos lucros, dividendos e transferências fiscais*. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito, 2020.

BOTTEGA, Ana. et al. *A Proposta de Reforma Tributária para o Imposto de Renda de Pessoa Física e seus efeitos na desigualdade*. Nota de Política Econômica nº 015. São Paulo: MADE/USP, 2021. Acesso em 16/08/2023. Disponível em: <https://madeusp.com.br/publicacoes/artigos/a-proposta-de-reforma-tributaria-para-o-imposto-de-renda-da-pessoa-fisica-e-seus-efeitos-na-desigualdade/>

BOTTEGA, Ana; NASSIF-PIRES, Luiza; FORQUESATO, Pedro. *Considerações sobre o efeito distributivo e a perda arrecadatória de um reajuste da tabela do IRPF*. Nota de Política Econômica nº 034, São Paulo: MADE/USP, 2023. Disponível em: <https://madeusp.com.br/publicacoes/artigos/consideracoes-sobre-o-efeito-distributivo-e-a-perda-arrecadatoria-de-um-reajuste-da-tabela-do-irpf/> Acesso em: 23/07/2024.

BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; COELHO, Inocêncio Mártires; MENDES, Gilmar Ferreira. *Curso de Direito Constitucional*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

BRASIL. *Lei nº 317, de 21 de outubro de 1843*. Publicada na Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda em 24 de outubro de 1843. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lim/lim317.htm Acesso em 15/10/2024.

BRASIL. *Lei nº 1.507, de 26 de setembro de 1867*. Publicada na Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda em 30 de setembro de 1867. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lim/lim1507.htm Acesso em 15/10/2024.

BRASIL. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891*. Diário Oficial da União de 24/02/1891. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm Acesso em: 16/09/2024.

BRASIL. *Lei nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922*. Diário Oficial da União de 02/01/1923. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1920-1929/lei-4625-31-dezembro-1922-566495-publicacaooriginal-90055-pl.html> Acesso em 15/10/2024.

BRASIL. *Lei nº 4.783, de 31 de dezembro de 1923*. Diário Oficial da União de 04/01/1925. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1920-1929/lei-4783-31-dezembro-1923-564689-publicacaooriginal-88627-pl.html> Acesso em 15/10/2024

BRASIL. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934*. Diário Oficial da União de 16/07/1934. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm Acesso em: 26/03/2024.

BRASIL. *Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946*. Diário Oficial da União de 19/09/1946. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm Acesso em 16/09/2024.

BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN)*. Diário Oficial da União de 27/10/1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172Compilado.htm Acesso em 16/10/2024.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1967*. Diário Oficial da União de 20/10/1969. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67EMC69.htm Acesso em 16/09/2024.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. 05/10/1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm Acesso em: 26/03/2024.

BRASIL. *Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988*. Diário Oficial da União de 23/12/1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L7713.htm Acesso em 15/10/2024.

BRASIL. *Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995*. Diário Oficial da União de 27/12/1995. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9249.htm Acesso em: 20/10/2024.

BREWER Mike; SAEZ, Emmanuel; SHEPHARD, Andrew. Means testing and tax rates on earnings. In: ADAM, Stuart. et al. *Dimensions of Tax Design*. p. 91-164. Oxford: Oxford University Press, 2010.

BRUE, Stanley L; GRANT, Randy R. *História do pensamento econômico*. Tradução: Noveritis do Brasil. São Paulo: Cengage Learning, 2016.

BRYNE, Donna M. Progressive Taxation Revisited. *Arizona Law Review*, Vol. 37, p. 739-789. William Mitchell Legal Studies Research, 1995. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=1574449> Acesso em: 07/11/2024.

BUFFON, Marciano. *O princípio da progressividade tributária na Constituição Federal de 1988*. São Paulo: Memória Jurídica Editora, 2003.

BUFFON, Marciano. A Extrafiscalidade e Direitos Fundamentais: A Introdução do Interesse Humano na Tributação. *Direito Tributário em Questão: Revista da FESDT – Fundação Escola Superior de Direito Tributário*. Nº 3. Porto Alegre: FESDT, 2009.

CALIENDO, Paulo. A tributação progressiva da renda e a redistribuição da renda: o caso do Brasil. *Revista da Faculdade Mineira de Direito*. V. 20 nº 40, p. 190-214, 2017.

CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. Um Esboço da Teoria da Complexidade Tributária. In: *Complexidade Tributária: Teoria e Prática*. CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo (coord.). p. 21-65. Rio de Janeiro: Anagrama, 2022.

CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. Filosofia Política e Tributação. *Revista Jurídica Luso-Brasileira*, Ano 10, Nº 2, p. 91-181. Universidade de Lisboa. Lisboa: Portugal, 2024. Disponível em: <https://www.cidp.pt/publicacao/revista-juridica-lusobrasileira-ano-10-2024-n-2/378> Acesso em 18/09/2024.

CAMPOS, Giovanni Christian Nunes. *A tributação das transmissões por doações e sucessões causa mortis como instrumento de concentração patrimonial no Brasil*. Tese de doutorado. Universidade Federal de Pernambuco, Centro de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-Graduação em Direito, 2019 – 248 p.

CARDOSO, Débora Freire; DOMINGUES, Edson Paulo. *Como a devolução dos impostos pode ajudar a reduzir a desigualdade no brasil. impactos econômicos e sociais do IBS-personalizado*. Instituto Pra ser Justo, 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/estudos> Acesso em: 19/12/2024.

CARLSON, Richard Henry. *A Brief History of Property Tax*, 2004. Disponível em: <https://www.iaao.org/Search?SearchTerms=A%20Brief%20History%20of%20Property%20Tax> Acesso em: 21/09/2024.

CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 34ª ed. São Paulo: Editora JusPodivm, 2023.

CARVALHO, Daniel Melo Nunes de. et. al. O novo Sistema Tributário Nacional e a tributação sobre bens e serviços. In: CARVALHO, Daniel Melo Nunes de. et. al. *O novo Sistema Tributário Nacional: modelo constitucional de tributação pós-reforma tributária*, p. 91-257, São Paulo: Editora JusPodivm, 2024, p. 117

CARVALHO, Laura. *Curto-circuito: o vírus e a volta do Estado*. São Paulo: Todavia, 2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de direito Administrativo*. 23ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de. *Panorama do IPTU: um retrato da administração tributária em 53 cidades selecionadas. Texto para discussão 2419*. IPEA, Rio de Janeiro, p. 1-124, 2018a. Disponível em: https://portalantigo.ipea.gov.br/agencia/index.php?option=com_content&view=article&id=34366&Itemid=433 Acesso em 22/09/2024.

CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de. Imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA). In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas*. Eduardo Fagnani (org.). ANFIP/FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, p. 426/435, 2018b.

CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de. Imposto sobre transmissão de bens imóveis (ITBI). In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas*. Eduardo Fagnani (org.). ANFIP/FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, p. 436/456, 2018c.

CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de. O imposto sobre heranças e doações. In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas*. Eduardo Fagnani (org.). ANFIP/FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, p. 457/474, 2018d.

CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de; PASSOS, Luana. Imposto sobre grandes fortunas. In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas*. Eduardo Fagnani (org.). ANFIP/FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, p. 475/488, 2018e.

CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de. *Progressividade dos tributos diretos nas Pesquisas de Orçamentos Familiares (POFS) 2008-2009 e 2017-2018. Texto para Discussão nº 2645*. IPEA. Rio de Janeiro, 2021. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/10569> Acesso em: 23/09/2024.

CASTRO, Fábio Ávila de. *Ensaio em tributação da renda da pessoa física no Brasil*. Tese de doutoramento, Brasília, UNB, 2020.

CASTRO, Ismael Noronha de. Novas Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. In: CARVALHO, Daniel Melo Nunes de. et al. *O Novo Sistema Tributário Nacional – Modelo Constitucional de Tributação Pós-Reforma Tributária*. p. 381-417. São Paulo: Editora JusPodivm, 2024.

CEPAL. *Panorama Social de América Latina y el Caribe*, Santiago, 2024, disponível em: LC/PUB.2024/21-P Acesso em 30/01/2025.

CIMINI, Fernanda; ROCHA, Laura. Gastos sim, progressividade não: os entraves para a redistribuição no Brasil. *Brazilian Journal of Political Economy*, v. 43, n. 1, p. 236-255, jan./mar. 2023. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/0101-31572023-3381>. Acesso em: 24 ago. 2023.

CHANCEL, Lucas. et. al. *World Inequality Report 2022*. World Inequality Lab, 2022. Disponível em: <https://wid.world/> Acesso em 21/11/2024.

CHAMLEY, Christophe. Optimal Taxation of Capital Income in General Equilibrium with Infinite Lives. *Econometrica*, Vol. 54, No. 3, pp. 607-622 - May, 1986. Disponível em: <http://hassler-j.iies.su.se/Courses/DynPubFin/Papers/Chamley86.pdf> Acesso em 14/06/2024.

CHAMLEY, Christophe. Capital income taxation, wealth distribution and borrowing constraints. *Journal of Public Economics* v. 79, Issue 1, p. 55–69, 2001. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0047272700000955> Acesso em: 27/06/2024.

CHANG, Ha-Joon. *Economia: modo de usar – Um guia básico dos principais conceitos econômicos*. Tradução: Isa Mara Lando. São Paulo: Portfolio – Penguin, 2015.

CHIAPPIN, José Raymundo Novaes; LEISTER, Ana Carolina Corrêa da Costa. O programa utilitarista de Hobbes a Bentham no desenho e construção de uma nova imagem do mundo e do Estado: das origens da desigualdade, da Civil Law, e dos modelos de estados de desenvolvimento. *Revista Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo* v. 113 p. 151 - 185 jan./dez. 2018. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/156556> . Acesso em: 11/04/2024.

CHOMSKY, Noam. *Réquiem para o sonho americano: os dez princípios de concentração de riqueza e poder*. Tradução: Milton Chaves de Almeida. 4ª ed. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 2019.

CÍCERO, Marco Túlio. *Dos deveres*. São Paulo: Edipro, 2019.

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

COHEN, Edwin S. Reflections on the U. S. Progressive Income Tax: Its Past and Present. *Virginia Law Review*, Vol. 62, No. 8 (Dec., 1976), pp. 1317-1335. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/1072276> Acesso em: 15/05/2024.

COLARES, Laís Gramacho. *Progressividade, Redução da Desigualdade e Federação: caminhos para uma reforma tributária*. São Paulo: Editora Dialética, 2023.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. *Resolução CVM 175/2022*. Disponível em: <https://conteudo.cvm.gov.br/legislacao/resolucoes/resol175.html> Acesso em: 21/10/2024.

CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*. São Paulo. Dialética, 1996.

CONTEPELLI, Ernani de Paula. *Solidariedade social tributária*. São Paulo. Almedina Brasil, 2010.

CORREIA NETO, Celso de Barros. *O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro*. 2ª ed. São Paulo: Almedina, 2016.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário. Constituição e Código Tributário Nacional*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do Estado*. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

DANIELS, Norman. Equal Liberty and Unequal Worth of liberty. In: DANIELS, Norman (org.). *Reading Rawls: Critical studies on Rawls' a Theory of justice*. Califórnia: Stanford University Press, 1975, p. 253-282.

DE CESARE; Cláudia M. Condições básicas para garantir a funcionalidade da tributação recorrente ao patrimônio imobiliário urbano e rural. In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas*. Eduardo Fagnani (org.). p. 369-393. ANFIP/FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018.

DELFINO SÁ, José, et al. Um modelo de otimização para alíquotas do IPTU socialmente mais justas. *Revista Administração Pública. Rio de Janeiro* 47 (1): 105-132, jan/fev. 2013. Disponível em: <https://repositorio.ufba.br/handle/ri/17179> Acesso em: 25/09/2024.

DIAMOND, Peter A; MIRRLEES, James A. Optimal taxation and public production I: production efficiency. *American Economic Review*, vol. 61,1, 8-27, 1971a, Disponível: https://www.researchgate.net/publication/4727502_Optimal_Taxation_and_Public_Production_I--Production_Efficiency Acesso em 12/06/2024.

DIAMOND, Peter A; MIRRLEES, James A. Optimal taxation and public production II: Tax Rules. *American Economic Review*, vol. 61,3, 261-268, 1971b, Disponível em: <https://www.semanticscholar.org/paper/Optimal-Taxation-and-Public-Production-II%3A-Tax-Diamond-Mirrlees/4b69c85c4cce666883f92857b08ed9d29e0acc43> Acesso em: 12/06/2024.

DIAMOND, Peter A; SAEZ, Emmanuel. The Case for a Progressive Tax: From Basic Research to Policy Recommendations. *Journal Of Economic Perspectives*, vol. 25, N. 4, pp. 165–90, 2011. Disponível em: <https://www.aeaweb.org/articles?id=10.1257/jep.25.4.165> Acesso em 18/06/2024.

DOMINGUES, José Marcos. *Direito Tributário e Meio Ambiente*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

DOMINGUES, Nathália Daniel. *Tributação da herança: o resgate da função redistributiva do tributo na realidade brasileira*. Dissertação de mestrado. UFMG, 2016. Disponível em: <https://repositorio.ufmg.br/simple-search?query=Nath%C3%A1lia+Daniel+Domingues> . Acesso em: 05/04/2024.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Direito Constitucional Tributário e "Due Process Of Law"*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

DWORKIN, Ronald. *Is Democracy Possible Here? Principles for a New Political Debate*. New Jersey: Princeton University Press, 2006.

DWORKIN, Ronald. *A virtude soberana: a teoria e a prática da igualdade*. 2ª ed. 4ª tiragem. São Paulo: Martins Fontes, 2019.

EAGLETON, Terry. *As ilusões do pós-modernismo*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2011.

EDMUNDSON, William A. *John Rawls: Reticent Socialist*. New York: Cambridge University Press, 2017.

ELALI, André. *Incentivos Fiscais Internacionais: Concorrência Fiscal, mobilidade financeira e crise do Estado*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

ENAMI, Ali; HIGGINS, Sean; LUSTIG, Nora. Allocating taxes and Transfers and constructing Income concepts. In: LUSTIG, Nora (ed). *Commitment To Equity Handbook: Estimating the Impact of Fiscal Policy on Inequality and Poverty*. Vol. 1. Fiscal Incidence Analysis: Methodology, Implementation, and Applications. CEQ Institute At Tulane University. Washington, D.C.: Brookings Institution Press, 2022.

ERNST & YOUNG. *Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide 2024a*. Londres, 2024.

ERNST & YOUNG. *Worldwide Personal Tax and Immigration Guide, 2023-2024*. Londres, 2024.

ESPANHA. *Constituição Espanhola*. 1978. Disponível em: www.boe.es/biblioteca_juridica/ Acesso em: 26/03/2024.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. *Constituição dos Estados Unidos da América*. 1787. Disponível em: <https://constitutioncenter.org/the-constitution/full-text> Acesso em 15/10/2024.

FANDIÑO Pedro; KERSTENETZKY Celia Less. O paradoxo constitucional brasileiro: direitos sociais sob tributação regressiva. *Brazilian Journal of Political Economy*. Abril;39 (2): 306–27, 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/0101-31572019-2914> Acesso em 08/12/2024.

FARIAS, Fátima Maria Gondim Bezerra; SILVA, Raimundo Pires; LEITE, Acácio Zuniga. Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural. In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas*. Eduardo Fagnani (org.). ANFIP/FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, p. 394-410, 2018.

FERNANDES, Rodrigo Cardoso; CAMPOLINA, Bernardo; SILVEIRA, Fernando Gaiger. Impacto Distributivo do Imposto de Renda No Brasil. In: AFONSO, José Roberto Afonso (org.). *Tributação e desigualdade*. Belo Horizonte (MG): Letramento: Casa do Direito: FGV Direito, 2017.

FERNANDES, Rodrigo Cardoso; PASSOS, Luana; SILVEIRA, Fernando Gaiger; *Benefícios fiscais do imposto sobre a renda da pessoa física e seus impactos redistributivos*. Nota técnica. n. 57. Diretoria de Estudos e Políticas Sociais. Brasília: IPEA, 2019. Disponível em: https://portalantigo.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=35210&catid=192&Itemid=9 Acesso em 26/10/2024.

FICHTE, Johann Gottlieb. *Fundamento do direito natural: segundo os princípios da doutrina da ciência*. Tradução: José Lamago. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2012.

FLEISCHACKER, Samuel. *Uma breve história da justiça distributiva*. Tradução: Álvaro de Vita. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

FREEMAN, Samuel. *Rawls*. New York: Routledge, 2007.

FRIEDMAN, Milton. *Capitalismo e liberdade*. Rio de Janeiro: LTC, 2019

GARGARELLA, Roberto. *As teorias da justiça depois de Rawls: um breve manual de filosofia política*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2008.

GASSEN, Valcir; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. *Tributação nos Estados Unidos e no Brasil: estudo comparativo da matriz tributária*. São Paulo: Almedina, 2020.

GERAS, Norman. The controversy about Marx and justice. *New Left Review* 1/150, pp. 47-85, 1985.

GERAS, Norman. A controvérsia sobre Marx e o conceito de justiça. *Rev. Direito e Práx., Rio de Janeiro, Vol. 9, N.1, 2018, p.504-562*. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/revistaceaju/article/view/33017/23462> . Acesso em: 09/04/2024.

GOBETTI, Sérgio Wulff. Tributação da Renda do Capital e Progressividade: O que fazer? In: AFONSO, José Roberto Afonso (org.). *Tributação e desigualdade*. Belo Horizonte (MG): Letramento: Casa do Direito: FGV Direito, 2017a.

GOBETTI, Sérgio Wulff; Rodrigo Octávio Orair. Tributação e Desigualdade de Renda no Brasil: Uma análise a partir da DIRPF. In: AFONSO, José Roberto Afonso (org.). *Tributação e desigualdade*. Belo Horizonte (MG): Letramento: Casa do Direito: FGV Direito, 2017b.

GOBETTI, Sérgio Wulff. Novas Tendências Para Uma Boa Reforma Da Tributação Da Renda. In: *Progressividade Tributária E Crescimento Econômico*. PIRES, Manoel (org.). Rio de Janeiro: FGV IBRE, p. 17-50, 2022.

GOBETTI, Sérgio Wulff. *Concentração de renda no topo: novas revelações pelos dados do IRPF*. Observatório de Política Fiscal. Rio de Janeiro: FGV IBRE, 2024a. Disponível em: <https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/politica-economica/pesquisa->

[academica/concentracao-de-renda-no-topo-novas-revelacoes-pelos-dados-do](#) Acesso em 03/08/2024.

GOBETTI, Sérgio Wulff. *Concentração de renda no topo: novas revelações pelos dados do IRPF (parte 2)*. Observatório de Política Fiscal. Rio de Janeiro: FGV IBRE, 2024b. Disponível em: <https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/politica-economica/pesquisa-academica/concentracao-de-renda-no-topo-novas-revelacoes-pelos-dados-0> Acesso em 03/08/2024.

GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, Igualdade e Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1999.

GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e Solidariedade Social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 141-167.

GODOI, Marciano Seabra de. *Crítica à jurisprudência atual do STF em matéria tributária*. São Paulo: Dialética, 2011.

GODOI, Marciano Seabra. Tributação do consumo e efeitos redistributivos: alíquotas reduzidas conforme a essencialidade dos produtos/serviços (seletividade) *versus* alíquotas uniformes com transferências financeiras (*refundable tax credits*) para famílias de baixa renda. In: AFONSO, José Roberto Afonso (org.). *Tributação e desigualdade*. Belo Horizonte(MG): Letramento/Casa do Direito/FGV Direito, p. 545-573, 2017.

GODOI, Marciano Seabra de. Concentração de renda e riqueza e mobilidade social: A persistente recusa da política tributária brasileira a reduzir a desigualdade. *Revista de Informação Legislativa*, n. 235, jul./set. 2022, p. 61-74, 2022a.

GODOI, Marciano Seabra de; MELO, Anthéia Aquino. Heranças: sua forte influência na perpetuação das desigualdades, o sentido de sua tributação na teoria liberal igualitária e a persistente má vontade do legislador brasileiro para tributá-las. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário*. V. 17, n. 2, jul/dez, 2022, p. 31-80, 2022b. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rdiet/issue/view/729> Acesso em 10/09/2024.

GOTO, Fábio; PIRES, Manoel. A proposta de reforma do imposto de renda: diagnóstico e análise. In: *Progressividade tributária e crescimento econômico*. PIRES, Manoel (org.). Rio de Janeiro: FGV IBRE, 2022.

GOUVEA, Marcus de Freitas. *A Extrafiscalidade no Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

GRAPPERHAUS, Ferdinand H.M. *Histórias tributárias do segundo milênio: tributação na Europa (1000 a 2000), nos Estados Unidos da América (1765 a 1801) e na Índia (1526 a 1709)*. Tradução: André Mendes Moreira. Belo Horizonte: Fórum; Amsterdã: IBFD, 2019a.

GRAPPERHAUS, Ferdinand H.M. *O tributo ao longo dos tempos: uma história em imagens*. Tradução: André Mendes Moreira. Belo Horizonte: Fórum; Amsterdã: IBFD, 2019b.

GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade Social e Tributação. In: *Solidariedade Social e Tributação*. GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coord.). São Paulo: Dialética, 2005, p. 168/189.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2011.

GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. Vetores do Sistema Tributário Nacional após a EC N. 132. *Revista Direito Tributário Atual*, nº 56 (maio): p. 752-780, São Paulo, 2024.

GROTE, Martin; WEN, Jean-François. *How to Design and Implement Property Tax Reforms*. IMF How to Note 2024/006. Washington, USA: International Monetary Fund, 2024.

Disponível em: <https://www.imf.org/en/Publications/imf-how-to-notes/Issues/2024/09/19/How-to-Design-and-Implement-Property-Tax-Reforms-555103>
Acesso em: 22/09/2024.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. *Imposto de Renda: princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade* – Série Doutrinária v. XI. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

HANNI, Michael; MARTNER, Ricardo; PODESTÁ, Andrea. *El potencial redistributivo de la fiscalidad en América Latina*. Cepal Review. 2015. 7-26. Disponível em: <https://hdl.handle.net/11362/38781> Acesso em: 30/11/2024

HAYEK, Friedrich August Von. Princípios e Limites da Tributação. FERRAZ, Roberto (coord.). *Reexaminando a Taxação Progressiva*. P. 740-764. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2005.

HAYEK, Friedrich August Von. *A Constituição da Liberdade*. São Paulo: Avis Rara, 2022.

HAYEK, Friedrich August Von. *Direito, Legislação e Liberdade v. 2: Os equívocos das políticas de justiça social*. São Paulo: Faro Editorial, 2023.

HARVEY, David. *Condição pós-moderna: Uma pesquisa sobre as origens da mudança cultural*. 17ª ed. ed. São Paulo: Edições Loyola, 2008.

HARVEY, David. *O neoliberalismo: história e implicações*. 5ª ed. São Paulo: Edições Loyola, 2014.

HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Capacidad Económica y Sistema Fiscal: Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemão*. Madri: Marcial Pons, 1998.

HOBBS, Thomas. *Leviatã*. São Paulo: Marins Fontes, 2003

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *O custo dos direitos: Por que a liberdade depende dos impostos*. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2019.

IBGE. *Atlas do espaço rural brasileiro*. 2ª ed. IBGE. Rio de Janeiro, 2020. Disponível em: <https://biblioteca.ibge.gov.br/index.php/biblioteca-catalogo?view=detalhes&id=2101773>
Acesso em: 04/10/2024.

IBGE. Em 2021, pobreza tem aumento recorde e atinge 62,5 milhões de pessoas, maior nível desde 2012. Publicação: 05/12/2022. Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2012-agencia-de-noticias/noticias/35687-em-2021-pobreza-tem-aumento-recorde-e-atinge-62-5-milhoes-de-pessoas-maior-nivel-desde-2012> Acesso em 10/07/2024.

IBGE. *Síntese dos indicadores sociais. Em 2023, pobreza cai ao menor nível desde 2012*. Disponível em: [Em 2023, pobreza no país cai ao menor nível desde 2012 | Agência de Notícias](#) Acesso em 09/01/2025.

IBGE. *Pesquisa de Orçamentos Familiares*. 2024. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/sociais/saude/24786-pesquisa-de-orcamentos-familiares-2.html?=&t=o-que-e> Acesso em: 06/11/2024.

INTERNATIONAL MONETARY FUND. *Fiscal monitor. Tackling Inequality*. World economic and financial surveys, IMF, Washington, DC, 2017. Disponível em: <https://www.imf.org/en/Publications/FM/Issues/2017/10/05/fiscal-monitor-october-2017>
Acesso em: 01/12/2024.

INTROÍNI, Paulo Gil Hölck. et al. Tributação sobre a renda da pessoa física: isonomia como princípio fundamental de justiça fiscal. In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas*. Eduardo Fagnani (org.). ANFIP/FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, p. 245/280, 2018b

IPEA, 2022. *O sistema tributário dos países da OCDE e as principais recomendações da entidade: fornecendo parâmetros para a reforma tributária no Brasil*. Nota técnica nº 54 da Diretoria de Estudos e Relações Econômicas e Políticas Internacionais. Acessado em 25-08-2022. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/11231>

IPEA. *Carta de Conjuntura nº 65. Nota de Conjuntura nº 8. Nota Técnica: Progressividade tributária: diagnóstico para uma proposta de reforma*. Rio de Janeiro: IPEA, 2024. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/cartadeconjuntura/> Acesso em: 05/11/2024.

ITALIA. Constituição da República Italiana. 1947. Disponível em: <https://www.governo.it/en/fundamental-principles/11825> . Acesso em: 26/03/2024.

JACOBSON, Darien B.; RAUB, Brian G.; JOHNSON, Barry W. The Estate Tax: Ninety Years and Counting. *SOI Tax Stats - SOI Bulletin: Summer 2007*, p. 118-128, 2007. Disponível em: <https://www.irs.gov/statistics/soi-tax-stats-soi-bulletin-summer-2007> Acesso em: 10/09/2024.

JIMÉNEZ, Juan Pablo. Desigualdade, concentração de renda e elites econômicas na América Latina: o papel da política fiscal. In: AFONSO, José Roberto Afonso (org.). *Tributação e desigualdade*. Belo Horizonte (MG): Letramento/Casa do Direito/FGV Direito, p. 43-81, 2017.

JORGE COSTA, Alcides. Capacidade Contributiva, *Revista de Direito Tributário*, nº 55, 1991.

JUDD, Kenneth L. Redistributive Taxation In A Simple Perfect Foresight Model. *Journal of Public Economics* 28, p. 59-83. 1985. North-Holland. Disponível em: [https://eml.berkeley.edu/~saez/course/Judd_JPubE\(1985\).pdf](https://eml.berkeley.edu/~saez/course/Judd_JPubE(1985).pdf). Acesso em: 14/06/2024.

JUNGER, Tatiana. *Reforma Tributária: Desigualdade, Tributação e Desenvolvimento*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020.

KANT, Immanuel. *Fundamentação da Metafísica dos Costumes*. Lisboa, EDIÇÕES 70, 2007.

KANT, Immanuel. *Metafísica dos Costumes*. Petrópolis: Vozes, 2013.

KELLY, Roy; WHITE, Roland; ANAND, Aanchal. *Property Tax Diagnostic Manual*. Washington DC, USA: World Bank Group, 2020. Disponível em: <https://www.worldbank.org/en/topic/urbandevelopment/publication/property-tax-diagnostic-manual> Acesso em 22/09/2024.

KELTON, Stephanie. *El mito del déficit: La Teoria Monetária Moderna y el nacimiento de la economia de la gente*. Espanha: Penguin Random House Grupo Editorial, 2021.

KERSTENETZKY, Celia Lessa. Redistribuição no Brasil no século XXI. In: *As políticas da política*. ARRETCHE, Marta; MARQUES, Eduardo; FARIA, Carlos Aurélio Pimenta de (org.). São Paulo: Editora Unesp, p. 49-73, 2019

KEYNES, John Maynard. *Teoria geral do emprego, do juro e da moeda*. São Paulo: Saraiva, 2012.

KLEMM, Alexander. *Allowances for Corporate Equity in Practice*. IMF Working Paper nº 06/259. International Monetary Fund, 2006. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=947375> Acesso em: 19/10/2024.

KRUGMAN, Paul. *A crise de 2008 e a economia da depressão*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009 – 5ª reimpressão.

KYMLICKA, Will. *Filosofia política contemporânea: uma introdução*. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

LACOMBE, Américo Lourenço Masset. *Princípios Constitucionais Tributários*. São Paulo: Malheiros, 1996.

LAGEMANN, Eugênio. Tributação ótima. *Ensaio FEE*, Porto Alegre, v. 25, n. 2, p. 403-426, out. 2004. Disponível em: <https://revistas.planejamento.rs.gov.br/index.php/ensaios/issue/view/116> Acesso em: 12/06/2024.

LAVEZ, Raphael Assef. *Progressividade no Imposto sobre a Renda: capacidade contributiva, desigualdade e direitos fundamentais*. São Paulo: IBDT, 2020.

LENTI, Felipe Eduardo Brandão; SILVA, Ana Paula Moreira da. Repensando o imposto territorial rural para fins de adequação ambiental In: SILVA, Ana Paula Moreira da;

MARQUES, Henrique Rodrigues; SAMBUICHI, Regina Helena Rosa (org.). *Mudanças no código florestal brasileiro: desafios para implementação da nova lei*. Rio de Janeiro: IPEA, 2016, p. 261-282. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/6912> Acesso em 03/10/2024.

LEJEUNE VALCARCEL, Ernesto. Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria. in *Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario* Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1980.

LEJEUNE VALCÁRCEL, Ernesto. El principio de igualdad. AMATUCCI, Andrea (dir.), *Tratado de Derecho Tributario*, Tomo 1, p. 221-239, Bogotá – Colômbia: Editorial Temis S/A, 2001.

LUSTIG, Nora Claudia; LOPEZ-CALVA, Luis Felipe; ORTIZ-JUAREZ, Eduardo. *Declining Inequality in Latin America in the 2000s: The Cases of Argentina, Brazil, and Mexico*. Center for Global Development Working Paper No. 307, 2012. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2226538> Acesso em 30/11/2024.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Tributação e Redução das Desigualdades. *Revista Jurídica Luso-Brasileira*, ano 4 n° 6, p. 105-146. Universidade de Lisboa. Lisboa: Portugal, 2018. Disponível em: <https://www.cidp.pt/publicacao/revista-juridica-lusobrasileira-ano-4-2018-n6/182> Acesso em 17/09/2024.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Tributação e desigualdade pós-pandemia. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.); MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito (org.); FARIAS MACHADO, Schubert de (org.). *Tributação e desigualdade pós-pandemia*. São Paulo: Editora Foco, 2023.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Reforma tributária comentada e comparada: emenda constitucional n° 132/2023*. Barueri: Atlas, 2024.

MARICHAL, Carlos. *Nova história das grandes crises financeiras: uma perspectiva global, 1873-2008*. Tradução: Eduardo Lessa. – Rio de Janeiro: FGV Editora, 2016.

MARINHO, Marina Soares. *As funções da tributação*. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito, 2019.

MARX, Karl; ENGELS, Friedrich. *Manifesto do partido comunista*. Porto Alegre: L & PM, 2001.

MARX, Karl. *Crítica do Programa de Gotha*. São Paulo: Boitempo, 2012.

MARX, Karl. *O Capital: Crítica da economia política. Livro I – O processo de produção do capital*. Tradução: Rubens Enderle. São Paulo: Boitempo, 2013.

MEDEIROS, Marcelo. *Os ricos e os pobres: o Brasil e a desigualdade*. São Paulo: Companhia das letras, 2023.

- MELO JÚNIOR, Roberto Gomes de Albuquerque. *Teoria da Tributação Ótima e Tax Design: Uma Proposta de Sistema Tributário Brasileiro Ótimo* (Tese de doutoramento), Programa de Pós-graduação em Direito, Universidade Federal de Pernambuco, Brasil, 2018.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.
- MERQUIOR, José Guilherme. *O liberalismo – antigo e moderno*. Tradução: Henrique de Araújo Mesquita. 3ª ed. São Paulo: É realizações, 2014.
- MILL, John Stuart. *Princípios de economia política – Com algumas de suas aplicações à filosofia social*. Vol. I. São Paulo: Editora Nova Cultural, 1996a.
- MILL, John Stuart. *Princípios de economia política – Com algumas de suas aplicações à filosofia social*. Vol. II. São Paulo: Editora Nova Cultural, 1996b.
- MILL, John Stuart; LAUGHLIN, J. Laurence (ed.). *Principles of Political Economy*. New York: Project Gutenberg Ebook, 2009. Disponível em: <https://www.gutenberg.org/>. Acesso em 21/05/2024.
- MIRRELES, James A. An Exploration in the Theory of Optimum Income Taxation. *The Review of Economic Studies*, Vol. 38, No. 2. 1971, pp. 175-208. Disponível em: <http://links.jstor.org/sici?sici=0034-6527%28197104%2938%3A2%3C175%3AAEITTO%3E2.0.CO%3B2-V> Acesso em: 13/06/2024.
- MISES, Ludwig Von. *Ação Humana: um tratado de economia*. 3.1ª edição. São Paulo: Instituto Ludwig von Mises Brasil, 1966.
- MOOIJ, Ruud de, et al. *Tax Policy for Inclusive Growth after the Pandemic*. IMF COVID-19 Special Series. International Monetary Fund, Washington, DC, USA, 2020. Disponível em: [https://www.imf.org/en/Search#q=ruud%20de%20mooij&sort=relevancy&f.date=\[2019%2F09%2F22%4000%3A00%3A00..2024%2F09%2F22%4023%3A59%3A59\]](https://www.imf.org/en/Search#q=ruud%20de%20mooij&sort=relevancy&f.date=[2019%2F09%2F22%4000%3A00%3A00..2024%2F09%2F22%4023%3A59%3A59]) Acesso em: 22/09/2024.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compendio de Direito Tributário*. Primeiro Volume. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.
- MOREIRA, André Mendes. A Base de Cálculo do IPTU e sua Fixação por Decretos. *Revista Direito Tributário Atual*, nº 50, p. 60–75, São Paulo, 2022
- MORGAN, Marc. Desigualdade de renda, crescimento e tributação da elite no Brasil: novas evidências reunindo dados de pesquisas domiciliares e fiscais. In: AFONSO, José Roberto. *Tributação e desigualdade*. Belo Horizonte (MG): Letramento/Casa do Direito/FGV Direito, p. 223-259, 2017.
- MORGAN, Marc; CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de. Taxing wealth: general principles, international perspectives and lessons for Brazil. *Brazilian Journal of Political*

Economy, vol. 41, n° 1, pp. 44-64, January-March/2021. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rep/i/2021.v41n1/> Acesso em: 19/09/2024.

MOSCHETTI, Francesco. *Principio della Capacità Contributiva*. Pádua, CEDAM, 1973.

MOSCHETTI, Francesco. El principio de la Capacidad Contributiva. In: AMATUCCI, Andrea. *Tratado de Derecho Tributario*, Tomo I, p. 240/284, Bogotá – Colômbia: Editorial Temis S/A, 2001.

MOSLER, Warren. *The seven deadly innocent frauds on economics policy*, Valence, 2010.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: Os impostos e a Justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy M. *Finanças Públicas: teoria e prática*. Rio de Janeiro: Campus; São Paulo: Ed. USP, 1980.

NABAIS, José Casalta. Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal. In: *Solidariedade Social e Tributação*. GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coord.). São Paulo: Dialética, 2005, p. 110/140.

NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Edições Almedina S/A, 2009.

NEUMARK, Fritz. *Pincípios de La Imposicion*. 2ª ed. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1994.

NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da. *História do Imposto de Renda no Brasil: um enfoque da pessoa física (1922-2013)*. Receita Federal do Brasil, História do Imposto de Renda. RFB, Brasília, 2014. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/memoria/imposto-de-renda> Acesso em 15/10/2024.

NOGUEIRA, Julia de Menezes. *Imposto Sobre a Renda na Fonte*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

NORREGAARD, John. *Taxing Immovable Property—Revenue Potential and Implementation Challenges* IMF Working Paper 13/129. International Monetary Fund, Washington, DC, 2013. Disponível em: <https://www.elibrary.imf.org/view/journals/001/2013/129/article-A001-en.xml> Acesso em 21/09/2024.

NOZICK, Robert. *Anarquia, Estado e Utopia*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor Ltda, 1991.

NUNES, Cleucio Santos. *Justiça Tributária*. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

NUSDEO, Fabio. *Curso de Economia - Introdução ao Direito Econômico*. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

OCDE. *Inheritance Taxation in OECD Countries*. OECD Tax Policy Studies, No. 28, OECD Publishing. Paris, 2021, Disponível em: <https://doi.org/10.1787/e2879a7d-en> Acesso em: 12/09/2024.

OCDE. *Consumption Tax Trends 2022: VAT/GST and Excise, Core Design Features and Trends*. OECD Publishing, Paris, 2022. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/6525a942-en>. Acesso em: 29/09/2024.

OCDE. *Revenue Statistics 2023: Tax Revenue Buoyancy in OECD Countries*. OCDE Publishing, Paris, 2023, Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9d0453d5-en>. Acesso em 12/07/2024.

OECD et al. *Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean 2024*. OECD Publishing, Paris, 2024. Disponível em: https://www.oecd.org/en/publications/revenue-statistics-in-latin-america-and-the-caribbean-2024_33e226ae-en.html Acesso em 17/10/2024.

OCKÉ-REIS, Carlos Octávio. *Avaliação do gasto tributário em saúde: o caso das despesas médicas do imposto de renda da pessoa física (IRPF). Texto para discussão n° 2712*. Brasília: IPEA, 2021. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/portal/categorias/129-coronavirus/publicacoes> Acesso em: 26/10/2024.

ONU. *Declaração Universal dos Direitos Humanos*. 1948. Disponível em: <https://unric.org/pt/declaracao-universal-dos-direitos-humanos/> Acesso em: 26/03/2024.

ONU. *Objetivos de Desenvolvimento Sustentável: 17 objetivos para transformar o mundo*. Disponível em: <https://odsbrasil.gov.br/> Acesso em 25/11/2024.

ORAIR, Rodrigo Octávio; ALBUQUERQUE, Pedro Henrique Melo. *Capacidade de arrecadação do IPTU: estimação por fronteira Estocástica com dados em painel. Texto para Discussão n° 2309*. IPEA. Brasília, 2017. Disponível em: https://portalantigo.ipea.gov.br/agencia/index.php?option=com_alphacontent&section=31&Itemid=443&search=iptu Acesso em 22/09/2024.

ORAIR, Rodrigo. Imposto sobre a renda corporativa: tendências internacionais e análise comparada do modelo brasileiro. In: *Progressividade tributária e crescimento econômico*. PIRES, Manoel (organizador). Rio de Janeiro: FGV IBRE, p. 51-78, 2022.

OXFAM. *Terrenos Da Desigualdade. Terra, agricultura e desigualdades no Brasil rural*. OXFAM Brasil. São Paulo, 2016. Disponível em: <https://www.oxfam.org.br/publicacao/terrenos-da-desigualdade-terra-agricultura-e-desigualdade-no-brasil-rural/>. Acesso em 04/10/2024.

OXFAM. *A distância que nos une: um retrato das desigualdades brasileiras*. OXFAM Brasil. São Paulo, 2017. Disponível em: <https://www.oxfam.org.br/publicacao/a-distancia-que-nos-une-um-retrato-das-desigualdades-brasileiras/>. Acesso em 16/08/2023

OXFAM. *Desigualdade S.A.* OXFAM GB. Reino Unido, 2024. Disponível em: <https://materiais.oxfam.org.br/relatorio-desigualdade-sa-davos-2024>. Acesso em 11/07/2024.

PACCHIONI, Edwin Goni; LOPEZ, Humberto; SERVÉN, Luis. *Fiscal Redistribution and Income Inequality in Latin America*. World Bank. Policy Research Working Paper No. 4487, 2008. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=1087459>. Acesso em: 06/11/2024.

PAES, Nelson Leitão. Imposto de Renda da Pessoa Física: uma análise comparativa do Brasil em relação à América Latina. In: AFONSO, José Roberto Afonso (org.). *Tributação e Desigualdade*. Belo Horizonte (MG): Letramento/Casa do Direito/FGV Direito, p. 83-106, 2017.

PAES, Nelson Leitão. Tributação ótima das maiores rendas da pessoa física no Brasil: alíquotas e simulações para 2020. *Revista de Economia Contemporânea*: v. 28, 2024. Disponível em: <https://revistas.ufrj.br/index.php/rec/article/view/65771> Acesso em 29/10/2024.

PALAO TABOADA, Carlos. Isonomia e Capacidade Contributiva, *Revista de Direito Tributário*, nº 4, 1982.

PALOMO, Theo Ribas; SILVEIRA, Fernando Gaiger. *The Brazilian state's redistributive role: changes and persistence at the beginning of the 21st century*. Discussion paper nº 275. Brasília: IPEA, 2023. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/11830> Acesso em 06/11/2024.

PASSOS, Irapuan de Souza; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. A Constituição e a (Re) progressividade do Imposto de Renda no Brasil. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário*. RDIET, Brasília, V. 17, nº 1, p. 37 – 73, Jan-Jun, 2022. Publicação em 05/12/22. Acesso em 11/08/2023. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET>

PAULA, Fernanda de. *A tributação da herança sob um enfoque de justiça: considerações e propostas para um correto aproveitamento tributário das heranças nos sistemas do ITCMD e do IRPF*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

PAULSEN, Leandro; PÊGAS, Paulo Henrique. Tributação da renda da pessoa física no Brasil: análise dos últimos 27 anos como base para reflexão e debate com vista à reforma tributária. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. RTrib. v. 154 (30). 99/134. Publicação em 28/05/2023. Acesso em 11/08/2023. Disponível em: <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rftp/issue/view/rtrib-154-30>

PERAGON, José Manuel Gallego. *Los principios materiales de justicia tributaria*. Granada - Spain: Editorial Comares, 2003.

PERELMAN, Chaïm. *Ética e Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1996

PIKETTY, Thomas; SAEZ, Emmanuel. *Optimal Labor Income Taxation*. Working Paper N w18521. National Bureau Of Economic Research. Cambridge, 2012a. Disponível: https://www.nber.org/system/files/working_papers/w18521/w18521.pdf Acesso em: 14/06/2024.

PIKETTY, Thomas; SAEZ, Emmanuel. *A Theory of Optimal Capital Taxation*. Working Paper N w17989. National Bureau Of Economic Research. Cambridge, 2012b. Disponível: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2039207 Acesso em 19/06/2024.

PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014a.

PIKETTY, Thomas; SAEZ, Emmanuel; STANTCHEVA, Stefanie. Optimal Taxation of Top Incomes: A Tale of Three Elasticities. *American Economic Journal: Economic Policy* 6, (1):

p. 230-271, 2014b. Disponível em:

<https://scholar.harvard.edu/stantcheva/publications/optimal-taxation-top-incomes-tale-three-elasticities> Acesso em 19/06/2024.

PIKETTY, Thomas. *A economia da desigualdade*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2015.

PIKETTY, Thomas. *Às urnas, Cidadãos! Crônicas 2012 – 2016*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2017.

PIKETTY, Thomas. *Uma breve história da igualdade*. Tradução: Maria de Fátima Oliva do Coutto. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2022.

PIKETTY, Thomas. *Natureza, cultura e desigualdades: uma perspectiva comparativa e histórica*. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2024.

PIRES, Manoel. Impacto econômico e alternativas para a dedução de juros sobre capital próprio. In: *Progressividade tributária e crescimento econômico*. PIRES, Manoel (org.). Rio de Janeiro: FGV IBRE, p. 163-180, 2022a.

PIRES, Manoel. Tributação de heranças e doações. In: *Progressividade tributária e crescimento econômico*. PIRES, Manoel (org.). Rio de Janeiro: FGV IBRE, p. 181-198, 2022b.

PIRES, Manoel. Análise econômica do imposto sobre grandes fortunas. In: *Progressividade tributária e crescimento econômico*. PIRES, Manoel (org.). Rio de Janeiro: FGV IBRE, p. 199-215, 2022c.

PIRES, Manoel; MARQUES, Pedro Romero; BERGAMIN, José. *A tributação da renda corporativa no Brasil: estimativas da carga tributária efetiva a partir das demonstrações de resultado no período 2012-2022*. Rio de Janeiro: FGV IBRE, 2023. Disponível em: <https://portalibre.fgv.br/noticias/tributacao-da-renda-corporativa-no-brasil-estimativas-da-carga-tributaria-efetiva-partir> Acesso em 04/08/2024.

PORTAL, Marcio Telles; LAUREANO, Luís. Does Brazilian allowance for corporate equity reduce the debt bias? Evidences of rebound effect and ownership-induced ACE clientele. *Research in International Business and Finance*, 42, p. 480-495, 2017.

PORTUGAL. Constituição da República Portuguesa. 1976. Disponível em: <https://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>. Acesso em: 26/03/2024

RAMUNDO, Lucas Di Candia. *Tributação Ótima: A Face Tributária Do Neoliberalismo - Consolidação, Espalhamento, Reformulação e Perspectivas Atuais*. Tese de doutoramento. Programa de Pós-Graduação em Economia da Universidade Federal Fluminense – UFF – Niterói, 2021.

RAMSEY, Frank Plumpton. P. A Contribution to the Theory of Taxation. *The Economic Journal* Vol. 37, No. 145, 1927, pp. 47-61. Published By: Oxford University Press. Disponível em: <https://doi.org/10.2307/2222721>. Acesso em 12/06/2024.

RASTELETTI, Alejandro. *IVA personalizado: Experiencia de 5 países y su importancia estratégica para la política y la administración tributaria*. Division de Gestion Fiscal del BID, 2021. <https://blogs.iadb.org/gestion-fiscal/es/iva-personalizado-experiencia-latinoamericana-y-su-importancia-para-las-administraciones-tributarias/>. Acesso em 18/12/2024.

RAWLS, John. In: *John Rawls: Collected Papers*. Edited by FREEMAN, Samuel. Cambridge: Harvard University Press, 1999.

RAWLS, John. *Justiça e democracia*. AUDARD, Catherine (org.). São Paulo: Martins Fontes, 2000a.

RAWLS, John. *O liberalismo político*. 2ª ed. São Paulo: Editora Ática, 2000b.

RAWLS, John. *Justiça como equidade: uma reformulação*. KELLY, Erin (org.). São Paulo: Martins Fontes, 2003.

RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

REALE, Miguel. *O Estado democrático de direito e o conflito das ideologias*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

REBOUÇAS, Marcus Vinicius Parente. *Tributação e Desigualdade Econômica: Elementos de Tributação Redistributiva para o Brasil do Séc. XXI*. Volume I. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020a.

REBOUÇAS, Marcus Vinicius Parente. *Tributação e Desigualdade Econômica: Elementos de Tributação Redistributiva para o Brasil do Séc. XXI*. Volume II. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020b.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Instrução Normativa RFB nº 1585, de 31 de agosto de 2015*. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?naoPublicado=&idAto=67494&visao=anotado> Acesso em: 22/10/2024.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *História do Imposto de Renda. Gráficos*. 2016. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/institucional/memoria/imposto-de-renda/graficos> Acesso em: 16/10/2024

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Solução de Consulta COSIT nº 198, de 05 de novembro de 2018*. 2018. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=96796> Acesso em: 07/10/2024.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Grandes Números do Imposto de Renda Pessoa Física 2020-2021*. Publicação: setembro 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/imposto-de-renda/estudos-por-ano/grandes-numeros-do-IRPF-2008-a-2022/gn-irpf-2021-2020.xlsx/view> Acesso em 14/08/2023

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Conjunto de dados da Carga Tributária. Base de incidência e tributo por competência*. 2002 a 2021. Fevereiro 2023. Disponível em: <https://dados.gov.br/dados/conjuntos-dados/carga-tributaria> Acesso em: 02/10/2024.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Grandes Números do Imposto de Renda Pessoa Física 2008-2023*. Publicação: agosto de 2023. Disponível em: [Grandes Números do IRPF 2008 a 2023 — Receita Federal \(www.gov.br\)](https://www.gov.br/receita-federal/publicacoes/estudos/grandes-numeros-do-irpf-2008-a-2023). Acesso em 17/08/2023.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Distribuição de renda por centis (estudo ampliado): 2017 a 2022*. Publicação: setembro de 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/receita-federal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/distribuicao-da-renda/distribuicao-de-renda-por-centis-estudo-ampliado-2017-a-2022> Acesso em 18/10/2024.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Carga Tributária No Brasil 2022: Análise por tributos e bases de incidência*. Publicação: Dezembro de 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/receita-federal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2022/view> Acesso em 18/10/2024.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Relatório da Distribuição Pessoal da Renda e da Riqueza da População Brasileira*. Dados do IRPF 2021 e 2022. Publicação dezembro 2023. Disponível em: [Relatório da Distribuição Pessoal da Renda e da Riqueza da População Brasileira — Ministério da Fazenda](https://www.gov.br/receita-federal/publicacoes/relatorios-da-distribuicao-pessoal-da-renda-e-da-riqueza-da-populacao-brasileira) Acesso em 19/10/2024.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Grandes Números do IRPF 2023 - ano-calendário 2022 - Tabelas dos Grandes Números do Imposto de Renda da Pessoa Física 2023, ano-calendário 2022*. Publicação em 2024. Disponível em <https://www.gov.br/receita-federal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/imposto-de-renda/estudos-por-ano/grandes-numeros-do-irpf-2008-a-2023/grandes-numeros-do-irpf-2023-ano-calendario-2022-tabelas/view> Acesso em: 28/07/2024.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Arrecadação do ITR por Município entre 2018/2024*. 2024. Disponível em: <https://www.gov.br/receita-federal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/arrecadacao-ittr-por-municipio> Acesso em 06/10/2024.

REPETTI, James R., *Democracy and Opportunity: A New Paradigm in Tax Equity*. *Vanderbilt Law Review*, Vol. 61, Boston College Law School Research Paper No. 137, 2008. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=1010987> Acesso em 31/01/2025.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Segurança Jurídica do Contribuinte - Legalidade, Não Surpresa e Proteção à confiança Legítima*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Tributos: teoria geral e espécies*. Niterói: Impetus, 2013.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Estudos de Direito Tributário – Volume 1 – Tributação e Cidadania* – Rio de Janeiro: Editora Multifoco, 2015.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Desigualdade e tributação na era da austeridade seletiva* – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Finanças públicas e pandemia: entre a austeridade e a democracia*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. O papel da moeda e a função dos tributos na teoria monetária moderna. *Revista Da Faculdade De Direito Da UERJ - RFD*, (43), 1–33, 2024, disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/view/85716> Acesso em 25/01/2025.

ROCHA, Sergio André. *Fundamentos do direito tributário brasileiro*. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito, 2020.

ROOSEVELT, Franklin D. *Mensagem ao Congresso sobre a contenção de monopólios*, 1938. The American Presidency Project. Disponível em: <https://www.presidency.ucsb.edu/documents/message-congress-curbing-monopolies> Acesso em 11/07/2024.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. *Discurso sobre a origem e os fundamentos da desigualdade entre os homens*. Porto Alegre, L&PM, 2013.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. *Discurso sobre a economia política*. Petrópolis: Vozes, 2017.

SACCHETTO, Cláudio. O Dever de Solidariedade no Direito Tributário: O Ordenamento Italiano. In: *Solidariedade Social e Tributação*. GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coord.). São Paulo: Dialética, 2005, p. 9/52.

SAEZ, Emmanuel; SLEMROD, Joel; GIERTZ, Seth H. The Elasticity of Taxable Income with Respect to Marginal Tax Rates: A Critical Review. *Journal of Economic Literature*, 50 (1): 3–50. 2012. Disponível em: <http://www.aeaweb.org/articles.php?doi=10.1257/jel.50.1.3> Acesso em 30/06/2024.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho*. Madri, Instituto de Estudios Políticos, 1963, vol. VIII.

SANDEL, Michael J. *Justiça – O que é fazer a coisa certa*. 34ª edição - Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2021.

SANDEL, Michael J. *A tirania do mérito: o que aconteceu com o bem comum?* 8ª edição - Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2023.

SANTOS, Fernando de Almeida; PAULA BOYADJIAN, Maria. Estudo sobre o imposto sobre propriedade territorial urbana cobrado nas capitais brasileiras: Análise da legalidade e forma de cálculo. *Revista Eniac Pesquisa*, São Paulo, v.8, n.2, p.222- 237, 2019. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3658674> Acesso em: 23/09/2024.

SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Curso de Direito Constitucional*. 8. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

SARMENTO, Daniel. *Direitos Fundamentais e Relações Privadas*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

SARMENTO, Daniel; SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. *Direito Constitucional: Teoria, história e métodos de trabalho*. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

SARMENTO, Daniel. Igualdade Constitucional: uma leitura. In: CRUZ, Adriana; SARMENTO, Daniel; RIOS, Roger Raupp (org.). *Desigualdade: o flagelo do Brasil*. São Paulo: Migalhas, 2022, p. 9-39.

SCAFF, Fernando Facury. Panorama sobre a EC nº 132: um salto no escuro, com torcida a favor. In: SCAFF, Fernando Facury. et. al. *Reforma tributária do consumo no Brasil: entre críticos e apoiadores*, p. 50-73, Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024.

SCHEIDEL, Walter. *Violência e a história da desigualdade: da idade da pedra ao século XXI*. Rio de Janeiro: Zahar, 2020.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005

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

SCHOUERI, Luís Eduardo; MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Manual da tributação direta da renda*. São Paulo: IBDT, 2020.

SEBASTIÃO, Simone Martins. *Tributo Ambiental - Extrafiscalidade e Função Promocional do Direito*. Curitiba: Juruá, 2011.

SEN, Amartya. *A ideia de Justiça*. São Paulo: Companhia das Letras, 2011.

SENADO FEDERAL. *Resolução nº 9/1992*. Diário Oficial da União de 06/05/1992. Estabelece alíquota máxima para o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, de que trata a alínea "a", inciso I, e § 1º, inciso IV do art. 155 da Constituição Federal. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/ressen/1992/resolucao-9-5-maio-1992-451294-publicacaooriginal-1-pl.html> Acesso em 16/09/2024.

SENADO FEDERAL. *Projeto de Resolução do Senado nº 57/2019*. Estabelece alíquota máxima para o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, de que trata o inciso I do caput, e inciso IV do § 1º do art. 155 da Constituição Federal. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137288> Acesso em: 20/09/2024.

SELIGMAN, Edwin R. A. *Progressive Taxation in Theory and Practice*. Publications of the American Economic Association, Vol. 9, No. 1/2, 1894, pp. 7-222. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/2485696>. Acesso em: 20/05/2024.

SHAPIRO, Ian. *The State of Democratic Theory*. Princeton, Princeton University Press, 2003.

SILVA, Mauro J; BARBOSA, Larissa Yuki I. G. Tributação sobre a Distribuição de Lucros e Dividendos: Estudo sobre os Modelos Aplicáveis e Análise do Caso Brasileiro. *Revista Direito Tributário Atual*, (56), 569–601, 2024.

SILVA, Ronaldo Campos e. *Finanças públicas e desenvolvimento: caminhos para superar o modelo neoliberal de atraso e desigualdade*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022.

SILVEIRA, Fernando Gaiger; PASSOS, Luana. Renúncias Fiscais e Tributação da Riqueza: as capturas pelas elites econômicas e classe média tradicional. In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas*. Eduardo Fagnani (org.). ANFIP/FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, p. 705-738, 2018.

SILVEIRA, Fernando Gaiger. et al. *Impactos redistributivos das transferências públicas monetárias e da tributação direta: Evidências com a POF 2017-2018. Nota técnica. n. 89. Diretoria de Estudos e Políticas Sociais*. Brasília: IPEA, 2020. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/portal/categorias/129-coronavirus/publicacoes/8354-nota-tecnica-2020-agosto-numero-89-disoc> Acesso em: 24/09/2024.

SILVEIRA, Fernando Gaiger. et al. *Previdência e assistências sociais, auxílios laborais e tributos: características redistributivas do Estado brasileiro no século XX*. Working Paper nº 07. MADE - Centro de Pesquisa em Macroeconomia das Desigualdade, 01/2022. Disponível em: <https://madeusp.com.br/publicacoes/tipos/working-papers/> Acesso em: 07/11/2024

SILVEIRA, Fernando Gaiger. et.al. *Tributação Indireta: alíquotas efetivas e incidência sobre as famílias*. Texto para Discussão nº 2823, IPEA. Brasília: IPEA, 12/2023. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/11624> Acesso em: 03/12/2024.

SIQUEIRA, Rozane Bezerra. et. al. O sistema tributário brasileiro é regressivo? In: AFONSO, José Roberto (org.). *Tributação e desigualdade*. Belo Horizonte (MG): Letramento/Casa do Direito/FGV Direito, p. 501-528, 2017.

SLEMROD, Joel. Optimal Taxation and Optimal Tax Systems. *Journal of Economic Perspectives* — Volume 4, Number 1 — Winter 1990 — Pages 157–178. Disponível em: https://scholar.google.com/citations?view_op=view_citation&hl=pt-BR&user=9RjwMEAAAAAJ&citation_for_view=9RjwMEAAAAAJ:PVgj2kMGcgYC Acesso em 12/06/2024.

SLEMROD, Joel; BAKIJA, Jon. *Taxing Ourselves: A Citizen's Guide to the Debate over Taxes*. 5ª ed. Cambridge, Massachusetts: The MIT Press, 2017.

SLEMROD, Joel (ed). *Does Atlas Shrug? The Economic Consequences of Taxing the Rich*. Cambridge, MA: Harvard University Press, 2000.

SMITH, Adam. *A riqueza das nações [e-book]: uma investigação sobre a natureza e as causas da riqueza das nações*. Tradução: Norberto de Paula Lima. 4. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2017.

SOUZA, Pedro H. G. Ferreira de; MEDEIROS, Marcelo. A concentração de renda entre os ricos no Brasil, 2006/2014. In: AFONSO, José Roberto (org.). *Tributação e desigualdade*. Belo Horizonte (MG): Letramento/Casa do Direito/FGV Direito, p. 193-222, 2017.

SOUZA, Pedro H. G. Ferreira de. *Uma história da desigualdade: a concentração de renda entre os ricos no Brasil, 1926-2013*. São Paulo: Hucitec, Anpocs, 2018.

SOUZA, Pedro H. G. Ferreira de; HECKSHER, Marcos; OSORIO, Rafael G. *Um país na contramão: a pobreza no Brasil nos últimos dez anos*. Nota técnica nº 102. Disoc - Diretoria de Estudos e Políticas Sociais – IPEA, Brasília: 2022. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/11563?mode=full> Acesso em: 29/11/2024.

SPENCER, Herbert. *Estatica social: o las condiciones esenciales para la felicidad humana especificadas, y la primera de ellas desarrollada*. Madrid: Editorial Innisfree, 2020.

STIGLITZ, Joseph E. *El precio de la desigualdade: El 1 % de la población tiene lo que el 99 % necesita*. Espanha: Epublibre, 2017.

STIGLITZ, Joseph E. *O grande abismo: sociedades desiguais e o que podemos fazer sobre isso*. Rio de Janeiro: Alta Books, 2016.

STIGLITZ, Joseph E. *Pareto Efficient Taxation and Expenditures: Pre- and Re-Distribution*. Working Paper No. W 23892, National Bureau Of Economic Research. Cambridge, USA. 2017. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3046421 Acesso em: 18/06/2024.

STIGLITZ, Joseph E. *Povo, poder e lucro: capitalismo progressista para uma era de descontentamento*. Rio de Janeiro: Record, 2020.

STRAND, Palma Joy; MIRKAY, Nicholas A. Racialized Tax Inequity: Wealth, Racism, and The U.S. System of Taxation. *15 Northwestern Journal of Law and Social Policy* 265, University of Hawai'i Richardson School of Law Research Paper, 2019. Disponível https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3442674 Acesso em 31/01/2025.

STRECK, Lenio Luiz; MORAIS, Jose Luis Bolzan de. *Ciência política e Teoria do estado*. 8. ed. rev. e atual. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

SUGIN, Linda. Theories of Distributive Justice and Limitations on Taxation: What Rawls Demands from Tax Systems. *Fordham Law Review*. V. 72, 2004. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=555988> Acesso em 26/04/2024.

SUGIN, Linda. A Philosophical Objection to the Optimal Tax Model. *Tax Law Review*, Vol. 64, p. 229, 2011, Fordham Law Legal Studies, 2011, Research Paper No. 1851801. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=1851801> Acesso em 12/06/2024.

TANZI, Vito. *Termites Of The State: Why Complexity Leads to Inequality*. New York, NY: Cambridge University Press, 2018.

TAVARES, Nathalia de Andrade Medeiros. *Desigualdades sociais patrimoniais: como a tributação pode reduzi-las?* Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

THOMAS, Alastair. *Reassessing the regressivity of the VAT, OECD Taxation*. Working Papers, No. 49, OECD Publishing, Paris, 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/b76ced82-en>. Acesso em 04/12/2024.

TIPKE, Klaus. Princípio de igualdade e ideia de sistema no Direito Tributário. In: MACHADO, Brandão. *Estudos em homenagem ao professor Ruy Barbosa Nogueira*, p. 515-527. São Paulo: Saraiva, 1984

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito Tributário*. V. I. 18ª ed. Tradução: Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008.

TIPKE, Klaus. *Moral tributária do estado e dos contribuintes*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012.

TONETO, Rodrigo; CARDOMINGO, Matias. *Desafios e possibilidades de uma maior progressividade tributária no Brasil: o caso do IPTU (Nota de Política Econômica nº 013)*. MADE/USP. Disponível em: <https://madeusp.com.br/publicacoes/artigos/desafios-e-possibilidades-de-uma-maior-progressividade-tributaria-no-brasil-o-caso-do-iptu/> Acesso em: 22/09/2024.

TORRES, Ricardo Lobo. *A ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário - Volume II - Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005a.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário - Volume III - Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005b.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário - Volume IV - Os tributos na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. V – O orçamento na Constituição*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. I – Constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

UNAFISCO NACIONAL. *Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF): os impactos da defasagem da tabela e estimativas para o exercício de 2024*. Nota Técnica Unafisco Nº 28/2023, 2023. Disponível em: <https://unafisconacional.org.br/nota-tecnica-unafisco-no-28-2023/> Acesso em 23/07/2024.

VALLE, Gabriel Arbex. *Imposto sobre grandes fortunas: análise em face das peculiaridades da realidade brasileira*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2020.

VARONA ALABERN, Juan Enrique. *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2009.

VELLOSO, Andrei Pitten. *O princípio da Isonomia Tributária - Da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição Tributária Interpretada*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

VIEIRA, Danilo Miranda. Justiça fiscal e desenvolvimento econômico. In: MELO, Luciana Grassano de Gouvêa (org.). *Justiça fiscal: estudos críticos de problemas atuais*, p. 36-62. Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito, 2020.

VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. Teoria da Tributação Ótima: Passado, Presente e Futuro. *Revista Direito Tributário Atual*, (34), 275–302, 2015.

VITA, Álvaro de. *O liberalismo igualitário: sociedade democrática e justiça internacional*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2008.

VITA, Álvaro de. Liberalismo, justiça social e responsabilidade individual. *Revista de Ciências Sociais*, v. 54 n. 4, p. 569-608, 2011. Disponível: <http://www.scielo.br/pdf/dados/v54n4/03.pdf>. Acesso em: 09 jan. 2025.

WAGNER, Adolph. *Finanzwissenschaft – Theorie d. Besteuerung, Gebührenlehre u. allgemeine Steuerlehre*. 2. ed. Leipzig: Winter, 1890. v. II.

WORLD BANK GROUP. *Gini index*. Disponível em: <https://data.worldbank.org/indicator/SI.POV.GINI> Acesso em 22/11/2024.

WORLD INEQUALITY DATABASE. *10 facts on global inequality in 2024*. WID, 2024. Disponível em: <https://wid.world/news-article/10-facts-on-global-inequality-in-2024/> Acesso em 24/09/2024.

WORLD INEQUALITY DATABASE. *The Source For Global Inequality Data*. WID, 2024. Disponível em: <https://wid.world/country/brazil/> Acesso em 24/09/2024.

WORLD INEQUALITY DATABASE. *World Inequality Report 2022*. WID, 2022. Disponível em: <https://wir2022.wid.world/> Acesso em 22/11/2024

WORLD INEQUALITY DATABASE. *World Inequality Database*. WID. Disponível em: <https://wid.world/country> Acesso em 22/11/2024.

WRAY, L. Randall. *Trabalho e moeda hoje: A chave para o pleno emprego e a estabilidade*. Rio de Janeiro: Contraponto, 2003.

YAMASHITA, Douglas. Princípio da Solidariedade em Direito Tributário. In: *Solidariedade Social e Tributação*. GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coord.). São Paulo: Dialética, 2005, p. 53/67.

ZILVETI, Fernando Aurelio. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004a.

ZILVETI, Fernando Aurelio. *A Evolução Histórica da Teoria da Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2004b.

ZILVETI, Fernando Aurélio. Mínimo Existencial – Imposto de Renda – Desigualdade pós-pandemia. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.); MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito (org.); FARIAS MACHADO, Schubert de (org.). *Tributação e desigualdade pós-pandemia*. São Paulo: Editora Foco, 2023.