



**Universidade do Estado do Rio de Janeiro**

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Direito

Nathalia de Andrade Medeiros Tavares

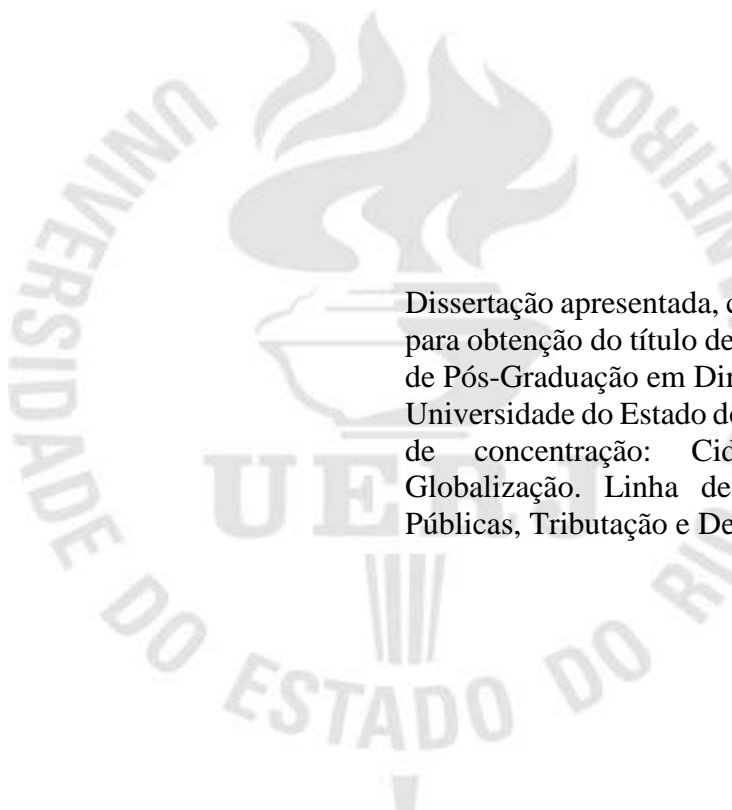
**As desigualdades sociais patrimoniais e o contraste entre o não atendimento do mínimo existencial e a tributação reduzida sobre os grandes patrimônios**

Rio de Janeiro

2017

Nathalia de Andrade Medeiros Tavares

**As desigualdades sociais patrimoniais e o contraste entre o não atendimento do mínimo existencial e a tributação reduzida sobre os grandes patrimônios**



Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Direito Stricto Sensu, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Cidadania, Estado e Globalização. Linha de pesquisa: Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento.

Orientador: Professor Dr. Ricardo Lodi Ribeiro

Rio de Janeiro

2017

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

T231

Tavares, Nathalia de Andrade Medeiros.

As desigualdades sociais patrimoniais e o contraste entre o não atendimento do mínimo existencial e a tributação reduzida sobre os grandes patrimônios / Nathalia de Andrade Medeiros Tavares. - 2017.

198 f.

Orientador: Prof. Dr. Ricardo Lodi Ribeiro.

Dissertação (Mestrado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Direito.

1. Justiça distributiva - Teses. 2. Direitos sociais –Teses. 3. Tributos – Teses. I. Ribeiro, Ricardo Lodi. II. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Direito. III. Título.

CDU 347.23

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

Nathalia de Andrade Medeiros Tavares

**As desigualdades sociais patrimoniais e o contraste entre o não atendimento do mínimo existencial e a tributação reduzida sobre os grandes patrimônios**

Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Direito Stricto Sensu, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração Cidadania, Estado e Globalização. Linha de pesquisa: Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento.

Aprovada em 03 de fevereiro de 2017.

Banca Examinadora:

---

Profº Dr. Ricardo Lodi Ribeiro (Orientador)

Faculdade de Direito - UERJ

---

Profº Dr. Gustavo da Gama Vital de Oliveira

Faculdade de Direito - UERJ

---

Profº Dr. Onofre Alves Batista Júnior

Universidade Federal de Minas Gerais

Rio de Janeiro

2017

## AGRADECIMENTOS

Meu agradecimento inicial é destinado a todos os Autores dos textos e livros que pude ler, a todos os acadêmicos que dedicaram grande parte dos seus tempos para escrever obras tão incríveis e tão inspiradoras como as que pude ter contato durante esse curso, bem como, especialmente, ao meu orientador Ricardo Lodi Ribeiro, que na sua primeira aula sobre desigualdades sociais desencadeou em mim todo o processo que já havia começado com a leitura dos textos indicados na bibliografia do mestrado. Sem dúvidas esse ser humano contribuiu com o início de uma espetacular mudança nos meus conceitos, valores e, também, na minha visão sobre o direito tributário, além de ter me mostrado como é gratificante ser professor, mesmo diante das complexidades existentes no nosso país.

Sou muito grata por ter conseguido abrir os meus olhos para o mundo e, especialmente, enxergar na tributação e nas finanças públicas uma solução para tantas questões sociais que vivemos hoje em dia.

Agradeço por ter essa oportunidade de poder vivenciar a sensação de estar em uma Universidade onde impera o espírito de transformação do Brasil e do mundo, para que possamos viver em um país e um mundo melhor.

Agradeço imensamente à minha mãe, que sempre me deu suporte para seguir os meus sonhos e sempre foi a força que moveu o mundo pela felicidade dos seus dois filhos, à minha avó Rachel, que sempre me forneceu muito aprendizado, minha tia Cláudia, meu irmão Bernardo, minha cunhada Ana Carolina, e ao meu sobrinho e priminho Gabriel, todos sempre ao meu lado em todas as minhas escolhas.

Gostaria de agradecer, também e especialmente à grande amiga Karen Hirsch, não fosse o estímulo e a força que me deu em momentos complicados, talvez eu não tivesse conseguido ter a força motora inicial para dar seguimento nesse caminho.

Muito obrigada a todos.

“A disposição para admirar e quase idolatrar os ricos e poderosos – e para desprezar ou pelo menos negligenciar pessoas de condição pobre ou miserável – é a grande causa, e a mais universal, da corrupção dos nossos sentimentos morais.”

Adam Smith

## RESUMO

TAVARES, Nathalia de Andrade Medeiros. *As desigualdades sociais patrimoniais e o contraste entre o não atendimento do mínimo existencial e a tributação reduzida sobre os grandes patrimônios*. 2017. 198f. Dissertação (Mestrado em Tributação e Finanças Públicas) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2017.

O presente estudo visou identificar como as desigualdades sociais patrimoniais estão presentes no Brasil, bem assim qual a postura que vem sendo adotada pelo país, no âmbito da tributação, para se atingir os objetivos fundamentais de redução de desigualdades sociais e de erradicação da pobreza, bem assim para cumprir com o fundamento do Estado Democrático de Direito, de desiderato social, que visa a harmonia entre direitos de liberdade e direitos sociais, conforme previsão do Texto Constitucional. Em análise do referido cenário foi possível constatar que o Brasil contém grande parte da sua população em situação de pobreza e um volume extremamente reduzido de pessoas com a maior parte do patrimônio, contatando-se um ambiente de desigualdades sociais extremas. Ao se verificar os fatores das desigualdades sociais, identificou-se que a manutenção da taxa de crescimento do capital superior à taxa de crescimento da renda e da produção estimulam as desigualdades sociais. Verificou-se, ainda, como a tributação pode ser um instrumento para ajustar esse fator, bem como, paralelamente, como a mesma pode ser um instrumento que estimula esse fator. Ao se analisar a sistemática tributária, identificou-se que o Brasil contempla a maior carga tributária sobre o consumo quando comparado aos países membros da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (“OCDE”), bem assim uma elevada tributação sobre a folha de salários. Paralelamente, o Brasil é o segundo país, quando comparado aos membros da OCDE, que menos tributa a renda e, também, tem a sua tributação sobre o patrimônio abaixo da média da OCDE. Por esse motivo, identificou-se medidas necessárias de serem adotadas para reorganizar esse sistema, passando-se pela concepção de que a justiça tributária está ligada a uma justa distribuição do ônus da tributação na população, o que significa a necessidade de aplicação da progressividade na tributação sobre a renda e sobre o patrimônio, além de uma redistribuição das receitas arrecadadas. Alguns exemplos específicos foram analisados para se demonstrar a necessidade de aumento da tributação sobre os grandes patrimônios, paralela à necessidade de avaliação quanto à redução da tributação sobre o consumo e, ainda, à necessidade de conscientização da população quanto à realidade das cargas tributárias aplicadas no Brasil. Foram, ainda, identificadas algumas medidas relacionadas ao combate de paraísos fiscais, já que grande parte dos rendimentos dos brasileiros são remetidos aos mesmos sem que sejam declarados ou por meio de planejamentos fiscais que visam unicamente a redução ou exclusão da tributação no Brasil, ocasionando a evasão fiscal.

Palavras-chave: Desigualdades sociais patrimoniais. Estado Democrático de Direito, de desiderato social. Solidariedade Social. Concentração de rendas. Justiça distributiva. Progressividade. Mínimo existencial.

## ABSTRACT

TAVARES, Nathalia de Andrade Medeiros. *The social inequalities and the paradigm between the non-accomplishment of the existential minimum and the reduced taxation on the big patrimonies*. 2017. 198f. Dissertação (Mestrado em Tributação e Finanças Públicas) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2016.

The present study aimed to identify how patrimony inequalities exist in Brazil, as well as the position that has been adopted by the country, in the scope of taxation, to achieve the targets of reducing social inequalities and eradicating poverty, both of them provided for in the Federal Constitution. It was also identified Brazil's position to accomplish the targets of a Social and Democratic State of Law, which aims the harmony between social and liberty rights. Analyzing this scenario, it was possible to observe that Brazil has a large part of its population in situation of poverty and, by the other side, a wealth concentration in the hands of the richest. Identifying the social inequalities factors, the study allowed to confirm that the capital growing rate is higher than the income growing rate, which increases the social inequalities. It was also perceived that the taxation can be a way to change that reality. By the other side, if the taxation is used incorrectly, it can be a way to assure the social inequalities. After verifying the taxation system in Brazil, the conclusion regarded that the tax rate over the consumption and salary is higher than the tax rate over the biggest patrimonies. When compared to the OECD members Brazil is (i) the country that has the biggest taxation over consumption; (ii) is over the OECD average of salaries taxation; and (iii) is the second OECD country that less taxes income; (iv) has Its taxation over the patrimony beyond the OECD average. After verifying that, it was recommended some measures to reorganize the system. First of all, it is necessary to have the correct concept of justice on taxation, and it is related to distributional issues in taxation rate over society, which means that a progressive taxation shall be adopted over the biggest patrimonies. A few examples regarding the Brazilian rules were verified in order to find some measures to increase the taxation over the highest patrimonies. It was also mentioned the need of verifying the reduction of the taxation over consumption, as well as the society awareness about the taxation reality in Brazil. Some measures regarding the extinction of the international tax competition were also suggested.

Key Words: Social Patrimony inequalities. Social and Democratic State of Law. Social Solidarity. Income concentration. Distributional justice. Progressive taxation. Existential minimum.



## SUMÁRIO

	<b>INTRODUÇÃO.....</b>	10
1	<b>A FORMAÇÃO DO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO, DE DESIDERTO SOCIAL.....</b>	19
1.1	<b>A Evolução Histórica do Estado de paradigma liberal para um Estado Social Providência e, posteriormente, para um Estado Democrático de Direito, de desiderato social.....</b>	19
1.1.1	<u>O Estado de paradigma liberal: Liberdades Individuais, Concentração de Renda, Intervenções Estatais Mínimas e Justiça Comutativa – Individualismo.....</u>	19
1.1.2	<u>O Estado de paradigma social: Direitos Sociais, Distribuição de Renda, Estado intervencionista, Prestações Estatais positivas, Justiça Distributiva – Solidariedade Social.....</u>	22
1.1.3	<u>O Estado Democrático de Direito, de desiderato social: O meio termo e a harmonia entre as acepções do paradigma liberal de Estado (Liberdades Individuais) e o paradigma social de Estado (Solidariedade Social).....</u>	26
1.2	<b>Os limites ao Direito de Propriedade, em razão da ponderação com Direitos Sociais, no Estado Democrático de Direito, de desiderato social, oriundos da Função Social da Propriedade e da Tributação.....</b>	27
1.2.1	<u>O Limite ao Direito de Propriedade pela sua vinculação à Função Social.....</u>	28
1.2.2	<u>O Limite ao Direito de Propriedade em razão da Solidariedade Social que fundamenta a Justiça Distributiva na tributação: o Dever de pagar tributos.....</u>	30
2	<b>A AMPLITUDE MÍNIMA DE DIREITOS SOCIAIS QUE DEVEM SER ARCADOS PELO ESTADO ATRELADA AO VOLUME DE ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA.....</b>	35
2.1	<b>A fundamentalidade dos Direitos Sociais.....</b>	37
2.2	<b>A amplitude de atuação mínima do Estado na garantia de Direitos Sociais: a necessidade de garantia do Mínimo Existencial associado às necessidades vitais básicas da pessoa humana.....</b>	41
2.2.1	<u>A mensuração do Mínimo Existencial equiparável ao valor do salário mínimo.....</u>	46
2.2.2	<u>A Reserva do Possível como limite aos dispêndios Estatais e a impossibilidade</u>	

	<u>de sua utilização para afastar a aplicação do Conteúdo Essencial dos Direitos Fundamentais</u> .....	49
3	<b>O CENÁRIO ATUAL DE EXCESSIVAS DESIGUALDADES SOCIAIS PATRIMONIAIS: ALTO VOLUME DE POBREZA PARALELO À CONCENTRAÇÃO PATRIMONIAL DOS MAIS RICOS</b> .....	53
3.1	<b>As desigualdades sociais referentes às riquezas daqueles que estão na base (mínimo existencial) e no topo (concentração de renda) da pirâmide social</b> .....	55
3.2	<b>O Cenário Brasileiro</b> .....	57
3.2.1	<u>As desigualdades sociais patrimoniais extremas associadas à taxa de rendimento do capital maior que a taxa de crescimento da renda e da produção nacionais</u> .....	62
3.3	<b>Os estímulos do atual sistema tributário brasileiro à concentração de rendas pelos ricos e à manutenção do elevado índice de pobreza</b> .....	66
3.3.1	<u>As Cargas Tributárias no Brasil</u> .....	68
3.4	<b>Exemplos de escolhas políticas do legislador brasileiro que estimulam a concentração patrimonial nas mãos dos ricos</b> .....	75
3.4.1	<u>Isenção do Imposto de Renda sobre a distribuição de lucros e dividendos e a tributação dos Juros sobre Capital Próprio (“JCP”)</u> .....	75
3.4.1.1	Breve Histórico legislativo anterior à Lei nº 9.249/1995.....	78
3.4.1.2	O regime atual, previsto na Lei nº 9.249/1995.....	86
3.4.1.3	Impactos do regime atual na arrecadação.....	93
3.4.1.4	Breves conclusões acerca da isenção da distribuição de lucros e dividendos e da tributação sobre os JCP.....	97
3.4.2	<u>Considerações sobre o Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e de Doação (“ITCMD”)</u> .....	99
3.4.3	<u>Considerações acerca da tributação sobre as propriedades prediais e territoriais urbanas (“IPTU”) e sobre as propriedades territoriais rurais (“ITR”)</u> .....	112
3.4.3.1	A ausência de atualização dos valores venais do IPTU .....	112
3.4.3.2	O volume de arrecadação do ITR.....	120
3.4.4	<u>Tributação sobre a propriedade de veículos automotores (“IPVA”): ausência de tributação sobre embarcações e aeronaves</u> .....	127

3.4.5	<u>Inexistência de um Imposto sobre Grandes Fortunas (“IGF”)</u> .....	134
3.5	<b>Considerações finais sobre o Capítulo</b> .....	135
4	<b>ALGUMAS MEDIDAS NECESSÁRIAS À REDUÇÃO DAS DESIGUALDADES SOCIAIS PATRIMONIAIS E À ATENÇÃO AO MÍNIMO EXISTENCIAL</b> .....	137
4.1	<b>A consideração sobre a ideia de justiça como equidade, necessária à aplicação da justiça distributiva na tributação</b> .....	137
4.2	<b>A necessidade de imposição de limites às Desigualdades Sociais Patrimoniais: mínimo existencial</b> .....	145
4.3	<b>Algumas medidas, no âmbito nacional, para a redução de desigualdades sociais patrimoniais</b> .....	147
4.3.1	<u>Revogação da isenção do imposto sobre a renda na distribuição de lucros e dividendos e da tributação segundo os JCP: Implementação da tributação progressiva na distribuição de lucros e dividendos</u> .....	147
4.3.2	<u>Ajustes na alíquota máxima do ITCMD</u> .....	151
4.3.3	<u>Atualização da base de cálculo do IPTU</u> .....	154
4.3.4	<u>Implementação do IPVA sobre embarcações e aeronaves</u> .....	156
4.3.5	<u>Necessidade de avaliação acerca da redução da tributação sobre o consumo ou da transferência direta de recursos aos mais pobres</u> .....	158
4.3.6	<u>Necessidade de conscientização da sociedade sobre a distribuição das cargas tributárias no Brasil</u> .....	163
4.4	<b>A questão da Evasão Fiscal dos grandes patrimônios, com enfoque no combate aos paraísos fiscais</b> .....	165
4.4.1	<u>Algumas propostas de Zucman para o combate aos “paraísos fiscais” no âmbito internacional</u> .....	171
	<b>CONCLUSÃO</b> .....	179
	<b>REFERÊNCIAS</b> .....	184

## INTRODUÇÃO

O Estado Democrático de Direito, de desiderato social<sup>1</sup>, modelo de Estado atualmente vigente na sociedade brasileira, foi criado pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (“CF/88”) como meio para o atingimento dos objetivos e fins ali previstos, dentre eles o objetivo fundamental de erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais, nos termos previstos no artigo 3º, inciso III da CF/88<sup>2</sup>.

O Estado, nas palavras de Marco Aurélio Greco, é “criatura” do Direito e “não criador originário do Direito”<sup>3</sup>, tendo sido constituído pela sociedade civil que o antecedeu. No caso do Estado Democrático de Direito, de desiderato social, a sua construção adveio da transformação das concepções referentes ao Estado Social, instituído com base em direitos sociais, que vieram como complementos harmônicos ao paradigma liberal de Estado anterior<sup>4</sup>, o qual era embasado em direitos individuais necessários à contraposição ao Estado Absolutista.

Esse modelo de Estado foi constituído como meio de harmonizar, de forma ponderada, (i) as acepções do paradigma liberal de Estado, influenciado pela teoria da “mão invisível do mercado”, de Adam Smith<sup>5</sup>, que deu ênfase não só aos direitos individuais e liberais, como, também, a um individualismo exacerbado que veio como medida, à época tida como necessária,

---

<sup>1</sup> A expressão “Estado Democrático de Direito, de desiderato social”, é utilizada por Onofre Alves Batista Júnior, em razão da manutenção do termo Constitucional “Estado Democrático de Direito” e do seu cunho Social. Sobre o tema, ver: BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O Estado Democrático de Direito Pós-providência brasileiro em busca da eficiência pública e de uma administração pública mais democrática*. Revista Brasileira de Estudos Políticos, p. 119-158. Disponível em: <<http://www.pos.direito.ufmg.br/rbepdocs/098119158.pdf>> acesso em 15/02/2017.

<sup>2</sup> “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: (...)

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

<sup>3</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Três papéis da Legalidade Tributária*. In *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. Editora Quartier Latin do Brasil. São Paulo. 2008, p.108-109: “Há, porém, um terceiro papel que a legalidade tributária pode assumir; não apenas instrumento de libertação de uma relação de poder não juridicizado, nem instrumento de dominação por um poder juridicizado. Trata-se de dar plena implementação ao conjunto de valores consagrados pela Constituição que coloca o Estado como criatura e não criador originário do Direito. O Estado como meio para o atingimento dos objetivos e fins consagrados no Texto de 88 pela sociedade civil que antecede a sua existência.”

<sup>4</sup> A harmonia entre as concepções do Estado Social e do Estado Liberal para fins de formação do Estado Democrático de Direito podem ser verificadas em: MIRANDA, Jorge. *Os novos paradigmas do Estado Social*. Conferência proferida em 28 de setembro de 2011, em Belo Horizonte, no XXXVII Congresso Nacional de Procuradores do Estado. p. 3. Disponível em: <<https://www.icjp.pt/sites/default/files/media/1116-2433.pdf>> acesso em 15/02/2017.

<sup>5</sup> SMITH, Adam. *Riqueza das nações. Investigação sobre sua Natureza e suas Causas*. Volume I. São Paulo. Editora Nova Cultural Ltda., 1996, p. 438: “Ao preferir fomentar a atividade do país e não de outros países ele tem em vista apenas sua própria segurança; e orientando sua atividade de tal maneira que sua produção possa ser de maior valor, visa apenas a seu próprio ganho e, neste, como em muitos outros casos, é levado como que por mão invisível a promover um objetivo que não fazia parte de suas intenções. Aliás, nem sempre é pior para a sociedade que esse objetivo não faça parte das intenções do indivíduo. Ao perseguir seus próprios interesses, o indivíduo muitas vezes promove o interesse da sociedade muito mais eficazmente do que quando tenciona realmente promovê-lo. Nunca ouvi dizer que tenham realizado grandes coisas para o país aqueles que simulam exercer o comércio visando ao bem público.”

de contraposição ao Estado Absolutista, com (ii) o modelo de Estado Social, construído com base no aspecto humano indispensável ao mercado, que é o trabalhador, com a relevância dos direitos sociais<sup>6</sup> e da solidariedade social.

O “meio-termo” entre “as motivações públicas e pessoais”<sup>7</sup> na aplicação de direitos se tornou medida necessária no Estado Democrático de Direito, de desiderato social, passando o social a exercer uma complementação e, ao mesmo tempo, uma limitação ao individual e vice-versa.

Uma das ponderações consideradas nesse meio-termo é a existente entre o direito individual de propriedade e a obrigação de ceder parte dessa propriedade em prol do recolhimento de tributos<sup>8</sup>, que, com o advento do Estado Democrático de Direito, de desiderato social, passou a custear a garantia não só de direitos individuais como, também, de direitos sociais, vez que embasado não só na Justiça comutativa, mas, também, na Justiça distributiva, fundamentada na Solidariedade Social e na equidade<sup>9</sup>.

A Justiça distributiva visa promover a distribuição e a redistribuição de renda, a qual atua tanto no ápice da pirâmide social, na medida em que visa limitar o direito de propriedade daqueles que detém um alto volume de rendas, como, também, na base da pirâmide social, na medida em que visa redistribuir essa renda, arrecadada mediante a limitação do direito de propriedade daqueles que detém um alto volume de renda, àqueles que detém baixa ou nenhuma renda<sup>10</sup>.

Uma das características do modelo de Estado Democrático de Direito, de desiderato social é a de que o direito de propriedade não é tão extremado como no paradigma liberal de Estado, em que o mesmo era inquestionável e a atuação do Estado consistia apenas em garantir esse direito àqueles que a detinham, mas, também, não é desvalorizado, como na face mais

---

<sup>6</sup> ELORRIETA Y ARTAZA, Tomas. *Derecho Político*. Madrid. Editora: Hijos de Reus, Editores. 1916, p. 101-102: “Ao exame dos direitos individuais, isto é, das limitações ou obrigações negativas que o Estado impõe ao próprio poder para que os indivíduos possam livremente desenvolver suas atividades, deve seguir como complemento o estudo dos direitos sociais, ou, o que é a mesma coisa, das obrigações positivas, cujo cumprimento o Estado se impôs, também para benefício dos indivíduos. Ambas as classes de direitos têm a mesma natureza jurídica: são limitações que o Estado se impõe a si mesmo. As duas classes de direitos dizem respeito ao indivíduo e à sociedade, porque são igualmente necessários para a vida do indivíduo e da sociedade. Diferenciam-se somente na forma das limitações que o Estado se impõe em um e outro caso. Por isso deveriam denominar-se obrigações negativas e obrigações positivas do Estado. Mas, tendo-se conservado a denominação de direitos individuais às obrigações negativas, em homenagem à doutrina individualista que os proclamou, às obrigações positivas denominamos direitos sociais, em homenagem às doutrinas sociais a que se deve o seu reconhecimento.”

<sup>7</sup> MURPHY, Liam. NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 10.

<sup>8</sup> *Ibid.* p. 79.

<sup>9</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Capacidade Contributiva como manifestação da Justiça Fiscal no Estado Social e Democrático de Direito. In QUEIROZ, Luís César Souza de. GOMES, Marcus Lívio. *Tributação, Direitos Fundamentais e Desenvolvimento*. Rio de Janeiro: GZ Editora. 2014. p. 14-16.

<sup>10</sup> *Ibid.* p. 14-16.

extrema do Estado Social que contemplava a necessidade de renúncia ao direito de propriedade em prol da coletividade.

Pelo contrário, o Estado Democrático de Direito, de desiderato social, visa exatamente a harmonia entre os direitos individuais de propriedade e os direitos sociais, sendo a tributação um importante instrumento para propiciar essa harmonia, na medida em que limita o direito de propriedade ao retirar parte do que é patrimônio de um indivíduo, e, por outro lado, visa custear a garantia de direitos sociais e, também, o próprio funcionamento do Estado, que engloba a garantia do próprio direito de propriedade, dentre os outros direitos que devem ser por ele garantidos.

José Casalta Nabais defende o dever de pagar impostos (considerando apenas o escopo dos impostos por serem tributos que não têm, em tese<sup>11</sup>, vinculação dos seus produtos arrecadados) como sendo um verdadeiro dever fundamental que visa a garantia de direitos fundamentais, não sendo possível a vida em sociedade sem que, para tanto, tenha-se deveres uns com os outros<sup>12</sup>.

O fundamento da tributação como meio para a garantia de direitos e para a promoção da Justiça distributiva é a Solidariedade Social, a qual, segundo José Casalta Nabais, se refere à “relação ou sentimento de pertença a um grupo ou formação social”, podendo ser entendida tanto em sentido objetivo, “em que se alude à relação de pertença e, por conseguinte, de partilha de co-responsabilidade que liga cada um dos indivíduos à sorte e vicissitudes dos demais membros da comunidade”, como em sentido subjetivo e de ética social, “em que a solidariedade exprime o sentimento, a consciência dessa mesma pertença à comunidade”<sup>13</sup>.

Esse é o fundamento relevante para que haja a compreensão e aceitação, por parte de cada um dos indivíduos, acerca da necessidade de cumprir com os seus deveres de pagar os tributos, sendo de extrema relevância a compreensão de que o Estado não tem como garantir os direitos fundamentais individuais, coletivos e sociais, da forma como se propõe no Texto Constitucional, sem que, para tanto, os indivíduos cumpram com seus deveres de pagar tributos

---

<sup>11</sup> A expressão “em tese” foi utilizada em razão de o imposto ser uma espécie de tributo que, pela previsão do artigo 167, inciso IV, da Constituição Federal, se submete à regra da não afetação, ou seja, o produto da sua arrecadação não pode ser vinculado a uma despesa específica. No entanto, existem exceções previstas no próprio texto Constitucional que vinculam a receita oriunda da arrecadação dos impostos a despesas específicas, como é o caso das previsões constantes dos artigos 167, §4º, da CF; 158 e 159, da CF; 212 da CF e 37, XXXII, da CF. Sobre o tema ver: RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Tributos* (teoria geral e espécies). Niterói – RJ: Editora Impetus, 2013, p. 22.

<sup>12</sup> NABAIS, José Casalta. *Estudos de Direito Fiscal. Por um Estado Fiscal Suportável*. Portugal, Coimbra: Almedina, 2005, p. 20.

<sup>13</sup> NABAIS, José Casalta. Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal. In GRECO, Marco Aurélio e GODOI, Marciano Seabra de. *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Editora Dialética, 2005, p. 112.

que viabilizem o funcionamento e a promoção desses direitos, sempre considerando o “meio-termo” entre o público e o privado.

Essas são as previsões e os objetivos que constam no Texto Constitucional de 1988. O amparo constitucional para que haja a convivência harmônica entre os direitos individuais e sociais, sendo necessário que um imponha limites ao outro, é algo que pode se inferir de diversos trechos da Constituição.

Nada obstante as previsões constantes do Texto Constitucional, relacionadas à garantia de direitos e à disposição acerca dos deveres necessários de serem cumpridos pelos cidadãos para que essa garantia seja implementada, bem como para que a Justiça distributiva seja instituída, o Brasil e, também, o mundo, estão diante de um cenário em que há uma verdadeira concentração da maior parte do volume de renda com uma parcela mínima da população, ao passo que existe uma enorme massa da população que não detém sequer o mínimo necessário às suas subsistências.

Segundo o estudo realizado por Thomas Piketty, em ordens de grandeza, cerca de 10% da população global detém entre 80 e 90% do patrimônio global, sendo que, dentre esses 10% da população global, 1% detém 50% do patrimônio global, e, dentro desse 1%, 0,1% detém 20% do patrimônio global. Ou seja, o restante da população global, representado por 90% da população do mundo, detém entre 10 e 20% do patrimônio global, sendo que a metade inferior da base da pirâmide social possui menos de 5% do patrimônio total<sup>14</sup>.

Considerando os dados calculados pela Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe, a América Latina representa os mais elevados índices de desigualdade do mundo e o Brasil ainda está entre os países mais desiguais da região, apenas estando piores a Colômbia, o Paraguai, a Venezuela e o Equador<sup>15</sup>.

Os indicadores acerca das grandes concentrações de renda com um número pequeno de indivíduos e um pequeno volume de renda com a maior parte da população demonstram que o cenário existente no mundo e, como será focado no presente estudo, no Brasil, ainda contemplam os resultados afetos à concentração de renda nas mãos de poucos, em consonância ao individualismo e à precariedade da Solidariedade Social, nada obstante o Texto

---

<sup>14</sup> PIKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Tradução de Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Editora Intrínseca, 2013, p. 427.

<sup>15</sup> GERSTENFELD, María Nieves Rico e Pascual. TRUCCO, Daniela. MANCERO, Xavier. (Coords.) *Panorama Social da América Latina: 2014*. Nações Unidas. Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe (“CEPAL”), 2014. Disponível em: <[http://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/37706/S1420848\\_pt.pdf?sequence=1](http://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/37706/S1420848_pt.pdf?sequence=1)> acesso em 20/11/2016.

Constitucional brasileiro e, também, de sociedades do mundo<sup>16</sup>, contemplem uma previsão acerca da necessidade de harmonia entre ambos.

Ao analisar uma parte da legislação tributária brasileira relacionada à tributação sobre a renda e sobre o patrimônio, é possível identificar que algumas previsões legais contidas no ordenamento jurídico violam o equilíbrio que o Estado Democrático de Direito, de desiderato social, visou implementar exatamente por contemplarem normas que fomentam a manutenção da concentração de rendas nas mãos de poucos e, também, a manutenção de pessoas que vivem abaixo do mínimo existencial, sem se atentar para as consequências que essas medidas trazem para a sociedade como um todo, tanto é assim que Ricardo Lodi Ribeiro suscita algumas frentes de medidas que devem ser adotadas para a alteração desse sistema com base nos estudos realizados por Piketty<sup>17</sup>.

Uma das demonstrações da política que facilita a concentração de rendas e onera a classe média pode ser observada na tributação sobre a renda, progressiva para assalariados, conforme previsão dos artigos 620 e seguintes do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999, e isenta para os sócios e acionistas a quem são distribuídos lucros e dividendos das sociedades empresárias, conforme previsão do artigo 10 da Lei nº 9.249/95, além, também, dos benefícios que lhes são conferidos por meio da tributação dos denominados “juros sobre capital próprio”, prevista no artigo 9º da mesma Lei.

A tributação dos juros sobre capital próprio permite uma dedução que, ao final, contempla um benefício de redução do montante que se teria a recolher à título de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica<sup>18</sup>, redução essa que é superior ao valor da retenção na fonte aplicado na distribuição desses juros ao sócio ou acionista.

---

<sup>16</sup> Alguns exemplos são a Constituição da República Portuguesa de 1976 (Título II: Capítulo I – “Direitos, Liberdades e Garantias individuais” e Título III: Direitos e Deveres Econômicos, Sociais e Culturais”); Constituição da República Democrática de São Tomé e Príncipe de 2003 (Parte I, Título II – “Direitos Pessoais” e Parte I, Título III – “Direitos Sociais e Ordem Econômica, Social e Cultural”); Constituição da República de Angola de 2010 (Capítulo II, Seção I – “Direitos e Liberdades Individuais e Coletivas”; Capítulo III – “Direitos e Deveres Econômicos, Sociais e Culturais”).

<sup>17</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Piketty e a Reforma Tributária Igualitária no Brasil*. In RFPTD, v. 3, n.3, 2015, p. 8: “Estabelecida a adoção um sistema tributário progressivo como mais eficaz medida de combate à desigualdade social, podem ser extraídas da obra de Piketty, O Capitalismo do Século XXI, algumas medidas para o que vamos chamar de reforma tributária igualitária. São elas:

a) a adoção de uma base tributária que confira mais peso à tributação da renda, das heranças e do patrimônio, em relação aos salários e o consumo;  
b) a tributação progressiva da renda e das heranças;”  
c) a adoção da tributação mundial sobre os capitais (grandes fortunas);  
d) o combate à concorrência tributária internacional pela adoção da transparência fiscal.”

<sup>18</sup> SILVA. Jules Michelet Pereira Queiroz e (Coord.) *Tributação de Lucros e Dividendos no Brasil: Uma perspectiva comparada*. Câmara dos Deputados. Novembro de 2015. p. 11. Disponível em: <[http://www2.camara.leg.br/documentos-e-pesquisa/publicacoes/estnottec/areas-da-conle/tema20/2015\\_19898-tributacao-de-lucros-e-dividendos-jules-michelet-et-all](http://www2.camara.leg.br/documentos-e-pesquisa/publicacoes/estnottec/areas-da-conle/tema20/2015_19898-tributacao-de-lucros-e-dividendos-jules-michelet-et-all)> acesso em 11/12/2016.



Outra legislação que viabiliza a percepção da política de concentração de rendas é a atrelada à tributação sobre a herança e as doações. O Imposto sobre Transmissão causa mortis e sobre a doação (“ITCMD”) tem sua alíquota máxima fixada a 8% sobre a herança e doações (conforme Resolução do Senado Federal de nº 09/1992), ou seja, inferior a grande parte dos países membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (“OCDE”)<sup>19</sup>.

Tal aspecto representa a viabilidade de que seja dada continuidade à concentração de renda por meio da herança, fomentando que os grandes patrimônios concentrados sejam multiplicados em razão da taxa de crescimento do capital ser superior à taxa de crescimento da renda e da produção<sup>20</sup>.

Outro exemplo de norma é a aplicada para o Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (“IPTU”), que, nada obstante contenha a previsão, no artigo 33 do CTN, de que a sua base de cálculo será o “valor venal do imóvel”, assim entendido como o “valor de mercado do bem calculado a partir de planta de valores estabelecida pela Fazenda Pública”<sup>21</sup>, vem sendo exigido pelos Municípios sobre bases muito inferiores aos valores de mercado, principalmente quando considerada sobre imóveis com elevado valor de mercado.

A arrecadação do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (“ITR”), por sua vez, representou, em 2014, apenas 0,02% do PIB<sup>22</sup> e tal motivo se dá em razão do fato de o ITR ser um tributo eminentemente extrafiscal<sup>23</sup>, instituído com o objetivo de fomentar o cumprimento da função social das propriedades rurais.

Nada obstante essa característica, é possível identificar que 175,9 milhões de hectares da área rural são improdutivos<sup>24</sup>, demonstrando que além de a função extrafiscal do tributo não

<sup>19</sup> Carga Tributária sobre herança na Inglaterra: Disponível em: <<https://www.gov.uk/inheritance-tax/overview> ; acesso em 28/12/2016>; Dinamarca: Disponível em: <<http://www.cfe-eutax.org/taxation/inheritance-tax/denmark>>; outros países, disponível em: <<http://taxfoundation.org/article/estate-and-inheritance-taxes-around-world>> todos acessados em 29/12/2016.

<sup>20</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Piketty. Op. Cit.* p. 13; e PIKETTY, Thomas, *Op. Cit.*, p. 365.

<sup>21</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Tributos... Op. Cit.*, p. 300.

<sup>22</sup> ALENCAR, Vinícius Barreto de (Org.). *Grandes Números IRPF – Anos Calendário 2007-2013*. Brasília: Esplanada dos Ministérios, 2013, p. 23-24. Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/gn-irpf-ac-2013.pdf>> acesso em 21/12/2016.

<sup>23</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Tributos... Op. Cit.* p. 161: “O ITR é um imposto real, direto extrafiscal, progressivo e complexo (...). Sua função predominante, hoje, é a extrafiscal, associada a desestimular a manutenção do latifúndio improdutivo e a incentivar o cumprimento da função social da propriedade rural, o que se revela pelo aproveitamento racional e adequado, com a utilização responsável dos recursos naturais disponíveis, a preservação do meio ambiente, a observância das disposições que regulam as relações de trabalho e a exploração que favoreça o bem-estar dos proprietários e trabalhadores, nos termos do art. 186 da Constituição Federal.”

<sup>24</sup> CNPq/Usp. “Atlas da Terra Brasil 2015”. *apud* FARAH, Tatiana. *Concentração de terra cresce e latifúndios equivalem a três Sergipe*. Atualizado em 09/01/2016. Disponível em: <<http://www.mst.org.br/2015/01/09/concentracao-de-terra-cresce-e-latifundios-equivalem-a-tres-sergipe.html>> e

estar sendo devidamente cumprida, o volume da sua arrecadação também representa uma parcela ínfima do PIB brasileiro.

O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (“IPVA”) também demonstra os benefícios aos grandes patrimônios, na medida em que apenas é exigido sobre a propriedade de veículos automotores terrestres, não sendo, por outro lado, e em razão do entendimento adotado pelo Supremo Tribunal Federal<sup>25</sup>, exigido de embarcações e aeronaves, nada obstante os valores singulares destas sejam normalmente superiores aos valores dos veículos automotores terrestres.

Por outro lado, a tributação sobre o consumo no Brasil é extremamente elevada, sendo a maior quando comparada aos países da OCDE<sup>26</sup>, do mesmo modo a tributação sobre a folha de salários é elevada<sup>27</sup>, o que demonstra que as classes médias e baixas sofrem cargas tributárias muito superiores àqueles que detêm a maior parte do patrimônio<sup>28</sup>.

Esse cenário demonstra que o Brasil vem deixando de considerar a Solidariedade Social, que é basilar ao Estado Democrático de Direito, de desiderato social, e, por outro lado, vem aplicando o extremo relacionado ao ideal do individualismo excessivo que era vigente no modelo de Estado que tinha modelagem liberal, além de estar, também, contemplando um cenário que o Estado está deixando de agir segundo os objetivos fundamentais da República de reduzir desigualdades sociais e de erradicar a pobreza, por suas vezes previstos no artigo 3º, inciso III, da Constituição Federal.

Os princípios de justiça, considerados segundo a teoria de John Rawls<sup>29</sup>, que contemplam a ideia de justiça como equidade, de modo que haja sempre atenção ao mínimo existencial, não estão sendo corretamente aplicados no Brasil, sendo o cenário contemplado por um alto volume de pessoas abaixo do mínimo existencial<sup>30</sup> paralelo a uma tributação que impõe uma carga tributária muito maior à classe média e baixa do que àqueles que detêm a maior parte do patrimônio.

---

<<http://oglobo.globo.com/brasil/concentracao-de-terra-cresce-latifundios-equivalem-quase-tres-estados-de-sergipe-15004053>> acessos em 21.01.2017.

<sup>25</sup> Ver acórdãos nos Recursos Extraordinários de números 134.509-AM e 255-111-S, bem como os Informativos de números 22 e 103 do STF.

<sup>26</sup> SANTANA, Irailson Calado. (Org.) *Carga Tributária no Brasil – 2014 (Análise por Tributo e Bases de Incidência)*. CETAD – Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros da Receita Federal do Brasil, 2014, p. 12. Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014>> acesso em 02.12.2016.

<sup>27</sup> *Ibid.* p. 9.

<sup>28</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Piketty... Op. Cit.* p. 12-13.

<sup>29</sup> RAWLS, John. *Uma Teoria da Justiça*. Tradução de Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves. Martins Fontes: São Paulo. 2000. p. 7.

<sup>30</sup> Dado que pode ser inferido pelo volume de beneficiários do Programa Bolsa Família

Muito pelo contrário, o que vem sendo aplicado no Brasil são os denominados “princípios de injustiça” contemplados por Daniel Dorling<sup>31</sup> e mencionados por Zygmunt Bauman<sup>32</sup> como sendo aqueles mediante os quais se acredita que o elitismo é eficiente, a exclusão é tão normal quanto necessária, a ganância é boa para a melhoria de vida e, ainda, a desesperança daí resultante é inevitável e não pode ser contornada.

Quanto à aplicação da justiça como equidade em matéria tributária, esta precisa se dar mediante a justa distribuição das cargas tributárias, conforme já entendido por alguns economistas<sup>33</sup>. Segundo Ricardo Lodi Ribeiro, a justa distribuição das cargas tributárias consiste na distribuição de rendas por meio da progressividade e da tributação sobre grandes riquezas a fim de evitar a concentração de rendas paralela à redistribuição de rendas, por meio da introdução de prestações positivas aos mais pobres<sup>34</sup>.

Assim, a implementação de medidas no contexto tributário precisa ser realizada para que o cenário de desigualdades sociais extremas seja alterado no topo da pirâmide social, mediante a tributação dos grandes patrimônios e, conseqüentemente, na base da pirâmide social, mediante a redistribuição do que foi arrecadado.

As desigualdades sociais não podem existir em um patamar que viabilize a manutenção de pessoas abaixo do mínimo existencial, sendo a tributação um instrumento fundamental para que esse cenário possa ser alterado<sup>35</sup>.

Por essa razão é que medidas positivas de alteração na sistemática tributária precisam ser adotadas, de modo que a tributação sobre a renda e sobre a propriedade sejam progressivas para atingir o patrimônio dos mais ricos, paralela a uma redução na tributação sobre o consumo, especialmente no que respeita aos bens e serviços essenciais.

O cenário internacional, onde a competição fiscal é algo que impera, precisa passar, também, por reestruturações que viabilizem o combate aos denominados “paraísos fiscais” e, desse modo, combater a evasão fiscal dos grandes patrimônios.

---

<sup>31</sup> DORLING, Daniel. *Injustice: Why Social Inequality Persists?* Policy Press, 2011, p. 132.

<sup>32</sup> BAUMAN, Zygmunt. *A Riqueza de poucos beneficia todos nós?* Tradução: Renato Aguiar. 1ª Ed. Rio de Janeiro: Editora Zahar, 2015, p. 29-31.

<sup>33</sup> Ver: SLEMROD, Joel. BAKIJA, Jon. *Taxing Ourselves*. 2ª ed. Cambridge: MIT Press, 2000. Capítulo 3; BRADFORD, David F. The Case for a Personal Consumption Tax. In PECHMAN, Joseph A. (Org.) *What Should Be Taxed: Income or Consumption?* Washington: Brookings Institution Press, 1980, p. 75-125; STIGLITZ, Joseph. *Economics of the Public Sector*. 3ª edição. Nova Iorque: W. W. Norton, 2000, cap. 17.

<sup>34</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Piketty...Op. Cit.* p. 7-8 e nota de rodapé: “Sobre a distinção entre distribuição e redistribuição de rendas, vide: TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, vol. II. Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 348”.

<sup>35</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Piketty...Op. Cit.* p. 9; PIKETTY, Thomas. *Op. Cit.*; ATKINSON, Anthony B. *Inequality: What can be done?* Harvard University Press: Cambridge, Massachusetts, London, England, 2015, p. 179.

Dessa forma, o presente estudo visou fomentar não só o debate acerca das desigualdades sociais e sobre a tributação no Brasil como, também, o raciocínio sobre a possibilidade de que os preceitos do Estado Democrático de Direito, de desiderato social, juntamente à Solidariedade Social, ao atendimento ao mínimo existencial, sejam aplicados para fins de ajustes na legislação tributária, bem como na sua interpretação e aplicação.

## **1 A FORMAÇÃO DO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO, DE DESIDERATO SOCIAL**

### **1.1. A Evolução Histórica do Estado de paradigma liberal para um Estado Social Providência e, posteriormente, para um Estado Democrático de Direito, de desiderato social**

O Estado se trata, conforme mencionado na Introdução e nas palavras de Marco Aurélio Greco, de “criatura” do Direito e “não criador originário do Direito”, sendo concebido como “meio para o atingimento dos objetivos e fins consagrados no Texto de 88 pela sociedade civil que antecede sua existência”<sup>36</sup>.

A sociedade civil mundial que antecedeu a existência da Constituição da República de 1988 havia passado por uma transformação histórica, influenciada pelas mudanças relacionadas à formação de um Estado de paradigma liberal, o qual tinha como principal fundamento a Liberdade, para a instauração de um Estado de paradigma social, fundamentado principalmente na Solidariedade<sup>37</sup>, tendo o Texto Constitucional brasileiro subjacente visado harmonizar as influências tanto do paradigma liberal de Estado como do paradigma social de Estado diante de um Estado Democrático de Direito, de desiderato social.

Vejamos os paradigmas de Estado, para fins de compreensão acerca do atual modelo e, também, dos seus objetivos constitucionalmente previstos.

#### **1.1.1. O Estado de paradigma liberal: Liberdades Individuais, Concentração de Renda, Intervenções Estatais Mínimas e Justiça Comutativa - Individualismo**

O paradigma liberal de Estado foi concebido como um modelo de Estado apto a viabilizar o atendimento e a efetivação das máximas do liberalismo econômico, em um contexto onde o Absolutismo não mais atendia aos anseios da burguesia, “que necessitava ser cada vez mais livre para dar sequência ao processo de acumulação de capital”<sup>38</sup>.

---

<sup>36</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Op. Cit.*, p.108-109: “Há, porém, um terceiro papel que a legalidade tributária pode assumir; não apenas instrumento de libertação de uma relação de poder não juridicizado, nem instrumento de dominação por um poder juridicizado. Trata-se de dar plena implementação ao conjunto de valores consagrados pela Constituição que coloca o Estado como criatura e não criador originário do Direito. O Estado como meio para o atingimento dos objetivos e fins consagrados no Texto de 88 pela sociedade civil que antecede a sua existência.”

<sup>37</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Capacidade Contributiva como manifestação da Justiça Fiscal no Estado Social e Democrático de Direito. Op. Cit.*, p.14.

<sup>38</sup> BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O Outro Leviatã e a Corrida ao Fundo do Poço*. Almedina Brasil. São Paulo, 2015, p.21.

A ênfase dada às liberdades individuais, tais como a liberdade contratual e à absoluta liberdade quanto à propriedade privada, correspondia aos interesses e valores da burguesia, que visava uma retração do poder estatal<sup>39</sup> e uma redução das suas funções perante a sociedade<sup>40</sup>, mediante a atuação de um “Estado mínimo”, com o afastamento da intervenção econômica, e um governo que exercesse a sua governança de forma mínima<sup>41</sup>, ainda que, para tanto, existissem desigualdades sociais.

O embasamento do paradigma liberal de Estado consubstanciava diversos questionamentos à forma de Estado Absolutista, precipuamente no que respeita aos privilégios da nobreza e privilégios hereditários, ao protecionismo mercantilista e ao próprio absolutismo político.

Foi nesse momento de insatisfação com as imposições do Estado Absolutista que o individualismo passou a ter grande relevância como ideia necessária à libertação do homem da imposição do Estado no Antigo Regime, que determinava desde o aspecto religioso ao aspecto econômico da vida do indivíduo, tendo suas ideias sido defendidas na época da Revolução Industrial, na Inglaterra, por Adam Smith.

Por meio do individualismo, pretendia-se um completo abstencionismo do Estado, uma liberdade como valor principal, viabilizando a auto ingerência do mercado e das atividades econômicas movidas por um sentimento de libertação do indivíduo em relação ao Estado<sup>42</sup>.

A defesa, para tanto, era a de ideais de liberdade e igualdade, sendo esta última, apenas, nas palavras de Onofre Batista Junior, uma “igualdade formal”, “que encobre, na realidade, sob o seu manto de abstração, um mundo de desigualdades de fato (econômicas, sociais, políticas e pessoais)”. Essa igualdade formal, na verdade, seria uma “igualdade formal perante a lei,

---

<sup>39</sup> BONAVIDES, Paulo. *Do estado liberal ao estado social*. 6ª Ed. Editora Malheiros, São Paulo, 1996, p. 61.

<sup>40</sup> MIRANDA, Jorge. *Manual de Direito Constitucional*. 6ª Ed. Editora Coimbra, Coimbra, 1997. T.1, p. 86.

<sup>41</sup> BENTO, Leonardo Valles. *Governança e governabilidade na reforma do Estado: entre eficiência e democratização*. Barueri: SP, Manole, 2003, p. 16.

<sup>42</sup> ELORRIETA Y ARTAZA, Tomas. *Op. Cit.*, p.52-53: “*El individualismo es una corriente de ideas que domina a fines del siglo XVIII y tiende a emancipar al individuo de las trabas que entonces oponian a su libre desenvolvimiento la política absorbente del Estado y el poder de las Corporaciones Privilegiadas. Esta doctrina influyó profundamente en los diversos ramos de la actividad humana. (...) Concretando nuestro examen dentro de dichos límites, vemos que el individualismo para libertar al hombre del providencialismo del Estado que trataba de dirigir toda su vida, desde el aspecto religioso hasta el económico, preconiza la necesidad de una política abstencionista, el laissez faire, laissez passer, usando la frase de los economistas clásicos, para destruir las trabas de los gremios defiende la libertad de trabajo, la libertad de contrato y la libertad de concurrencia, y para completar su campaña contra el antiguo regimen, aspira a emancipar al individuo de la tutela social a que estaba sujeto, sosteniendo que la iniciativa privada es la base de todo progreso industrial, y la propiedad privada la base de una buena organización social. El movimiento individualista económico defendido en Inglaterra por Adam Smith y los economistas de la escuela de Manchester, se extendió rápidamente por todo Europa, llegando a dominar en la vida política de todos los Estados durante una gran parte del siglo XIX.*”

consubstanciada no respeito aos direitos civis e políticos, a par da manutenção de certa desigualdade ao nível económico e social (desigualdade material)”<sup>43</sup>.

Ao paradigma liberal de Estado, cabia, apenas, a garantia da segurança interna e externa, sem qualquer intervenção na vida económica e social. Nas palavras de Onofre Batista Júnior, “para a lógica liberal clássica, eventuais desigualdades materiais não decorrem das regras do jogo (que devem ser iguais para todos) e não exigem quaisquer reações do Estado, mas se originam da natural desigualdade (de fato) entre os jogadores”<sup>44</sup>.

A justiça contemplada no paradigma liberal de Estado era, dessa forma, a Justiça Comutativa<sup>45</sup>, ou seja, representava a aplicação da lei de forma igual para todos, sendo as diferenças entre os destinatários da lei uma questão do exercício da liberdade.

Deixava-se, portanto, as desigualdades sociais à própria sorte, e o seguimento do mercado segundo suas “mãos invisíveis”, não importando as diferenças de acesso às oportunidades, o que pode claramente ser contemplado como um individualismo excessivo.

No âmbito do direito tributário, a justiça comutativa se relacionava ao princípio do Custo-Benefício, por sua vez embasado na teoria do benefício de Adam Smith<sup>46</sup>, que consistia na relação de proporção entre as vantagens auferidas das atividades estatais e o volume de riqueza dos contribuintes<sup>47</sup>, representando a aplicação da mesma alíquota a todos os contribuintes sobre bases de cálculo diversas (teoria que hoje é inserta na proporcionalidade como subprincípio da capacidade contributiva).

Diante de um cenário que estimulava a máxima do liberalismo individual como forma de se acumular riquezas, embasado em uma justiça comutativa, que corroborava a igualdade meramente formal e a liberdade individual, as desigualdades sociais foram acirradas, dando ensejo a uma sociedade polarizada em classes com antagonismos extremos, que eram compostas por proprietários, protegidos pelo liberalismo individual excessivo, de um lado, e trabalhadores assalariados, explorados em razão da liberdade individual aplicada aos proprietários, de outro.

Essa estrutura favoreceu a superprodução por parte dos proprietários e a falta de mercado consumidor apto a consumir essa produção, considerando que o acúmulo de rendas

---

<sup>43</sup> BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Op. Cit.*, p.22.

<sup>44</sup> *Ibid.*, p.22.

<sup>45</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Capacidade Contributiva como manifestação da Justiça Fiscal no Estado Social e Democrático de Direito. Op. Cit.*, p.13.

<sup>46</sup> SMITH, Adam. *Riqueza das Nações*. 3ª Ed. Lisboa: Calouste Guberkian. 1999. Vol. II, p.485: “Os súditos de todos os Estados devem contribuir para a manutenção do governo, isto é, em proporção do crédito que respectivamente usufruem sob a proteção do Estado”.

<sup>47</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Capacidade Contributiva ... Op. Cit.*, p.3

ficava nas mãos dos proprietários. Para reduzir a produção, que estava restando excessiva e não consumida, dispensou-se uma série de empregados, o que gerou desemprego e materializou a crise econômica mundial do final da década de 1920, considerando a ausência de uma proteção efetiva aos trabalhadores e à ausência de mercado consumidor.

### **1.1.2. O Estado de paradigma social: Direitos Sociais, Distribuição de Renda, Estado intervencionista, Prestações Estatais Positivas, Justiça Distributiva – Solidariedade Social**

O cenário que se afigurou diante da superprodução e da crise de desempregos deu forças à teoria de Keynes sobre a demanda efetiva, passando-se a considerar o entendimento de que os níveis de renda dependem do volume de gastos, que, por suas vezes, serão revertidos em favor do próprio empresário e, paralelamente, gerarão mais empregos e fomentarão a economia<sup>48</sup>.

Onofre Alves Batista Júnior<sup>49</sup>, ao tratar da teoria de Keynes e das suas influências durante a crise econômica de 1920, menciona o quanto segue:

“o Estado, sob a ótica Keynesiana, para estancar o processo que desencadeia a crise, deve tributar de forma mais pesada as grandes fortunas e adotar uma política de crédito público de juros baixos, incrementando, assim, a produção e o consumo, levando tendencialmente, ao pleno emprego. *Pari passo*, uma política de investimentos públicos diretos pode absorver o excedente de mão de obra, possibilitando o estancamento da crise de demanda. A crise econômica da década de 1920 colocou em causa as bases do Estado Liberal, uma vez que atirou ao descrédito a mítica crença na racionalidade intrínseca do mercado. Ficou evidenciado que as leis do mercado não conseguem garantir salutar competição, mas, ao contrário, favorecem abusos e a constituição de oligopólios, da mesma forma que os atos praticados pelos agentes econômicos produzem consequências imprevistas por estes ou até mesmo indesejáveis.”

A questão social, oriunda da aplicação das máximas do Liberalismo Individual constante do Estado de paradigma liberal, portanto, começou a gerar uma insatisfação generalizada na classe de trabalhadores e, também, na crise de desempregos que havia se instaurado, o que propiciou o desenvolvimento de teorias como as de Karl Marx (1818-1883) e Friedrich Hegel (1770-1831)<sup>50</sup>, que consubstanciavam críticas severas à exclusão social e à exploração do proletariado pelos detentores da propriedade dos fatores de produção.

<sup>48</sup> BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Op. Cit.*, p.26.

<sup>49</sup> *Ibid.*, p.22.

<sup>50</sup> Cfr. FIGUEIREDO, Leonardo Vizeu. *Lições de Direito Constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 480: “Estado intervencionista socialista (...) foi concebido com base nas ideias de filósofos que apontaram os efeitos



A teoria marxista, especificamente, embasava uma crítica radical às sociedades capitalistas, contemplando a necessidade de verdadeiras revoluções para implementar um novo modelo de Estado que abarcasse e amparasse precipuamente os direitos sociais dos trabalhadores e a distribuição de riquezas<sup>51</sup>.

Da forma como reconhecido por Norberto Bobbio, o modelo de Estado Social veio, no contexto mundial, como uma resposta a uma demanda democrática, passando o Estado necessariamente a atender aos anseios de proteção contra o desemprego, bem como à implementação de seguros sociais, proteções assistenciais, dentre outros e, ainda, assegurando aos trabalhadores o direito de voto<sup>52</sup>.

Nesse diapasão, o contraponto entre o poder econômico dos proprietários e empresários, e o poder político da classe trabalhadora, que compunha a maior parte do eleitorado, passou a contemplar um cenário em que havia uma pluralidade de interesses sociais, passando o Estado a exercer uma verdadeira atuação e intervenção na sociedade e, assim, deixar de ser o Estado Mínimo defendido no modelo afeto ao paradigma liberal de Estado.

Juan Alfonso Santamaria Pastor<sup>53</sup>, consubstanciou a existência de três fases do Estado Social.

A primeira fase do Estado Social, seria a consideração do Estado como interventor autoritário nas relações de trabalho, como ocorreu na Alemanha de Bismark, em que, nas palavras de Bauman, o trabalhador deveria estar vestido, calçado, alimentado e gozar de boa saúde, de modo que pudesse estar sempre pronto para se juntar às fileiras de trabalho<sup>54</sup>.

A segunda fase seria a do Estado Social como interventor na economia, para “fazer com que o Estado coíba o exercício abusivo e pernicioso do liberalismo”<sup>55</sup>, com reflexos especialmente nos Estados Unidos da América com a implementação da legislação antitruste e, posteriormente, com o *New Deal*, concebido, planejado e executado por Franklin Delano Roosevelt.

---

excludentes e exploratórios no liberalismo econômico e a necessidade de se efetivar políticas de justa distribuição de rendas, a saber, Friedrich Hegel e Karl Marx”.

<sup>51</sup> *Ibid.* p. 450.

<sup>52</sup> BOBBIO, Norberto. *O futuro da democracia: uma defesa das regras do jogo*. 6ª Ed. São Paulo: Paz e Terra, 1997, p. 35 *apud* BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Op. Cit.* p. 29.

<sup>53</sup> SANTAMARÍA PASTOR, Juan Alfonso. *Fundamentos de derecho administrativo*. Madrid: Centro de Estudios Ramón Areces, 1991, v.1, p.158-163.

<sup>54</sup> BAUMAN, Zygmunt. *Vida a crédito: conversas com Citalf Roviroso-Madrado*. Rio de Janeiro: Zahar, 2010, p.51.

<sup>55</sup> FIGUEIREDO, Leonardo Vizeu. *Op. Cit.*, p.477.

Ou seja, nessas duas primeiras fases, o Estado Social via-se em um cenário de crise econômica, buscando superá-la, sem maiores preocupações com a implementação de uma verdadeira justiça social, fulcrada na justiça distributiva.

A terceira fase seria a do Estado Social prestador, que contempla uma “forma estatal de intervenção na atividade econômica que tem por fim garantir que sejam efetivadas políticas de caráter assistencialista na sociedade, para prover os notadamente hipossuficientes em suas necessidades básicas”<sup>56</sup>.

Esse Estado Social prestador, de intervenção na sociedade, insurgiu-se no final da Segunda Guerra Mundial, e já vinha ganhando sustentação ideológica desde 1910, com a Revolução Mexicana, tendo se manifestado inicialmente na Constituição do México de 1917 e na Constituição da Alemanha de 1919 (Alemanha de Weimar).

Nesse sentido, as normas programáticas dos Estados Sociais Conservadores, contemplados principalmente na primeira fase do Estado Social, foram se transformando em direitos sociais do Estado de Bem-Estar Social (“*Welfare State*”), que, nas palavras de Onofre Alves Batista Júnior, “não se apresentam como prestações de caridade ou de benevolência do soberano, como nos Estados patrimoniais, mas como direitos subjetivos públicos passíveis de serem exigidos do Estado”<sup>57</sup>.

O acesso às necessidades básicas do homem passou a ser um aspecto de responsabilidade do Estado Social, esvaziando, assim, a ideia de que apenas a liberdade individual, que desconsidera as desigualdades sociais de fato existentes, seria o único valor a ser considerado, contemplando, também, a necessidade de acesso à alimentação, à moradia, à saúde básica, dentre outros direitos sociais<sup>58</sup>.

Zygmunt Bauman<sup>59</sup> considera que um Estado é Social quando propulsiona “o princípio da segurança coletiva comunitariamente endossado contra o infortúnio individual e suas consequências”, de modo que “a ordem do egoísmo” seja substituída pela “ordem de igualdade”, que, por sua vez, é inspirada pela solidariedade.

Leonardo Vizeu Figueiredo coloca que “o intervencionismo social se consubstancia no princípio da solidariedade, que determina o compartilhamento mútuo dos riscos sociais por todos os membros da sociedade”<sup>60</sup>.

---

<sup>56</sup> *Ibid.*, p.478.

<sup>57</sup> BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Op. Cit.*, p.30-31.

<sup>58</sup> SARMENTO, Daniel. *A ponderação de interesses na Constituição Federal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000, p.63-71.

<sup>59</sup> BAUMAN, Zygmunt. *Vida a crédito...Op. Cit.*, p.56.

<sup>60</sup> FIGUEIREDO, Leonardo Vizeu. *Op. Cit.*, p.479.

Para a atuação do Estado Social de forma mais presente na sociedade, a tributação também precisou ser adequada, alterada e ampliada, de modo a viabilizar a implementação da Justiça Distributiva, por sua vez embasada na Solidariedade Social. No âmbito do direito tributário, as alterações foram significativas no que respeita à preocupação quanto à implementação de uma tributação, principalmente dos impostos, embasada na personificação, que consiste na verificação da renda e da capacidade contributiva de cada um dos cidadãos<sup>61</sup>, além da implementação de outros tributos necessários para atender às demandas por direitos.

O incremento da atividade estatal, com a proliferação de órgãos do serviço público proporcionou um alargamento na base tributária e uma ampliação das burocracias, por suas vezes dispendiosas, para o funcionamento dos órgãos públicos.

As contas públicas, o endividamento externo e o retorno da inflação registraram uma nova crise no Estado Social<sup>62</sup>. Os financiamentos de programas assistenciais por meio de empréstimos geraram um déficit nos orçamentos públicos, o que agravou ainda mais a crise. Nas palavras de Onofre Batista Júnior, as causas que levaram ao esgotamento do Estado Social Providência podem ser apontadas como sendo, em síntese, as seguintes<sup>63</sup>:

“Em geral, dentre os diversos fatores que trouxeram o esgotamento do Estado Providência, usualmente são apontados: 1) o constante aumento da carga tributária, mais do que proporcional às prestações recebidas pelos administrados, gerando sentimento de desconfiança e insatisfação nos contribuintes; 2) ineficiência na intervenção de um Estado que cresceu exageradamente, sem que, em muitos casos, esse crescimento viesse associado a um aumento do bem-estar individual, mas antes a um desmesurado crescimento da máquina burocrática (excesso de concentração do Estado no espaço público); 3) corrupção crescente e nepotismo por parte dos administradores públicos; 4) “desideologização” (prevalência da ideologia capitalista), acompanhada de novas preocupações político-sociais, tais como o combate à poluição, a defesa do meio ambiente ou da qualidade de vida; 5) descrédito com a ideia de progresso econômico indefinido associado a um avanço incessante da investigação científico-técnica.”

A ideologia neoliberal passa a se fortalecer diante do referido cenário sustentando que “o excesso de Estado produz não apenas a ineficiência microeconômica, como, também, a

---

<sup>61</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Capacidade Contributiva como manifestação da Justiça Fiscal no Estado Social e Democrático de Direito*. Op. cit. p.13-14: “No Estado Social, que precisava custear as prestações sociais positivas destinadas aos trabalhadores, a Capacidade Contributiva passou a ser fundamentada na Justiça distributiva, por meio da Solidariedade Social, a informar o princípio da personificação aplicável aos impostos, a partir da pesquisa de dados vinculados ao patrimônio e à renda do contribuinte, em todas as suas dimensões, uma vez que, como se demonstrará adiante, todos os fatos geradores dos impostos se reduzem a essas duas manifestações de riqueza. O princípio da personificação se revela como o índice da capacidade contributiva aplicável aos impostos, admitindo a investigação do patrimônio, da renda e dos serviços do contribuinte (art. 145, §1º, CF), inclusive nos impostos reais, não se confundindo com a pessoalidade ou personalização, característica dos impostos pessoais.”

<sup>62</sup> CONSTANTINO, Flávio. *O reinício do debate*. Estado de Minas, Belo Horizonte, 23/02/2010, p.9.

<sup>63</sup> BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Op. Cit.*, p.39.

corrupção e o desequilíbrio macroeconômico”, sendo, ainda “a crise financeira causada pelo descontrole político com o gasto público e pelas políticas sociais modeladas para atender a demandas sociais cada vez mais fluídas e desordenadas”, além, ainda, de “ocasionar o incremento da carga tributária, reduzindo a capacidade de investimento”<sup>64</sup>.

### **1.1.3. O Estado Democrático de Direito, de desiderato social: O meio termo e a harmonia entre as acepções do paradigma liberal de Estado (Liberdade Individual) e do paradigma social de Estado (Solidariedade Social)**

As influências do referido cenário no Brasil resultaram na promulgação da Constituição Federal de 1988 (“CF/88”), em que foi implementado o modelo de Estado Democrático de Direito, de desiderato social, fundamentado tanto nos valores sociais do trabalho, como da livre iniciativa (artigo 1º, inciso IV, da CF/88), além de, também, fundamentar-se na dignidade da pessoa humana (artigo 1º, inciso III, da CF/88)<sup>65</sup>, e de ter como objetivos, os de constituir uma sociedade livre (em acepção ao paradigma liberal de Estado), mas, ao mesmo tempo, justa e solidária (em acepção ao paradigma social de Estado), em consonância ao seu artigo 3º, inciso I<sup>66</sup>.

Ricardo Lodi Ribeiro entende que “com o advento do Estado Social e Democrático de Direito<sup>67</sup>, há, na fase de legitimação do ordenamento jurídico, uma ponderação entre a Liberdade do Estado Liberal e a Solidariedade do Estado Social”, passando a haver uma união dos elementos da “Justiça comutativa” com os da “Justiça distributiva”, viabilizando o surgimento de uma “Solidariedade de Grupo ou Custo-Benefício coletivo”, em relação às contribuições sociais previstas na Constituição Federal, que é aplicada a todo o grupo a que se destinam a receita arrecadada das contribuições, que, por suas vezes, têm vinculações específicas aos dispêndios com o custeio da Seguridade Social<sup>68</sup>.

A convivência entre ambas as acepções não admite excessos nem por parte das Liberdades, nem por parte dos Direitos Sociais, na medida em que ambos devem conviver de

---

<sup>64</sup> *Ibid.* p.40.

<sup>65</sup> “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: (...)

III – a dignidade da pessoa humana;

IV – os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa.”

<sup>66</sup> “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;”

<sup>67</sup> O termo “Estado Social e Democrático de Direito” significa o mesmo que o “Estado Democrático de Direito, de desiderato social” utilizado no presente estudo.

<sup>68</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Capacidade Contributiva... Op. Cit.*, p. 14-16.

forma harmônica, sendo um ponderado pelo outro, já que ambos se tratam de fundamentos para a existência do próprio Estado Democrático de Direito, de desiderato social, além de ambos se tratarem de direitos fundamentais, conforme adiante se demonstrará.

Liam Murphy e Thomas Nagel<sup>69</sup> muito bem colocam a necessidade de se chegar a um “meio-termo” entre “as motivações públicas e pessoais”, sendo hoje, esse meio termo algo que não pode ser extremado nem para um lado nem para o outro. Ambos os direitos são tratados com importância e relevância no ordenamento jurídico.

Em razão da necessidade de convivência harmônica entre as referidas acepções e, também, de suas ponderações, é que a Constituição Federal de 1988 não contemplou o Individualismo excessivo, que pode ser considerado como a Liberdade Individual extremada do paradigma liberal de Estado. Do mesmo modo, admitiu as acepções extremadas do Estado Social conservador, da forma como foi adotado nas primeiras e segundas fases de suas implementações.

O cenário histórico demonstra que os extremos não viabilizam a implementação de uma ideia de justiça, e que eles apenas existiram em momentos de contraposição a outros extremos, havendo sempre a necessidade de se chegar a uma harmonia entre os ideais extremistas.

## **1.2. Os limites à liberdade de uso, gozo e disposição da Propriedade, em razão da ponderação com Direitos Sociais, no Estado Democrático de Direito, de desiderato social, oriundos da Função Social da Propriedade e da Tributação**

Uma das grandes ponderações entre direitos consagradas no Texto Constitucional de 1988 é a realizada entre o direito de propriedade e a promoção dos direitos sociais.

Após o advento do Estado Democrático de Direito, de desiderato social, implementado por meio do Texto Constitucional de 1988, o direito fundamental de propriedade passou a não mais ser um direito inquestionável daquele que detinha a propriedade de um bem e sobre o qual

---

<sup>69</sup> MURPHY, Liam. NAGEL, Thomas. *Op. Cit.*, p. 10: “Como cada um de nós é, por um lado, um indivíduo particular que participa da economia de mercado, e, por outro, um cidadão que participa – ou pelo menos pode participar – do processo das decisões governamentais através da política, temos de estabelecer um meio-termo entre nossas convicções de justiça social e legitimidade política e nossas motivações mais pessoais para formar uma concepção estável de o que queremos que o governo faça. Quando nos posicionamos contra ou a favor de uma redução nos impostos, não pensamos somente nos efeitos dessa redução sobre a renda que teremos à disposição, mas também em suas consequências sociais e econômicas mais amplas. O tema se complica ainda mais pelo fato de que o sistema tributário não deve ser decidido por forças que se encontram fora da sociedade, mas, de algum modo, pelas forças que a compõem, sendo portanto a resultante política de discordâncias inevitavelmente profundas. Por isso, o meio-termo que se estabelece entre as motivações públicas e pessoais é um elemento importante na discussão.”

o Estado apenas poderia intervir mediante a tributação em razão de uma atuação mínima, como ocorria na época de implementação do paradigma liberal de Estado<sup>70</sup>.

Do mesmo modo, o direito de propriedade, no Estado Democrático de Direito, de desiderato social, também não era mais visto do mesmo modo como contemplado na visão do “contrato social” que era consubstanciada por Rousseau<sup>71</sup>, de que a associação entre homens livres implicava na necessidade de renúncia das prerrogativas pessoais, inclusive patrimoniais, em prol da coletividade, com base na consideração de que a propriedade privada teria feito nascer a desigualdade e a hostilidade entre os homens.

O direito fundamental de propriedade, no Estado Democrático de Direito, de desiderato social, passou a ser garantido, e não excluído, mas também não era ilimitado, vez que deveria ser ponderado com a garantia dos direitos sociais e econômicos<sup>72</sup>.

### **1.2.1. O Limite ao Direito de Propriedade pela sua vinculação à Função Social**

No Brasil, a ponderação do direito de propriedade com os direitos sociais restou evidente com a implementação, dentre outras, da previsão, constante do artigo 5º, inciso XXII, da Constituição Federal de 1988, de que “a propriedade atenderá à sua função social”. O anteprojeto brasileiro de Constituição, encaminhado à Assembleia Nacional Constituinte em 1933, prescrevia, no seu artigo 114, que “é garantido o direito de propriedade com o conteúdo e os limites que a lei determinar. A propriedade terá antes de tudo uma função social e não poderá ser exercida contra o interesse coletivo”, o que, entretanto, não figurou no Texto Constitucional de 1934.

---

<sup>70</sup> Nesse sentido CHALHUB, Melhim Namen. *Curso de Direito Civil – Direitos Reais*. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 42: “O desenvolvimento do comércio e o crescimento da classe burguesa reclamava nova conformação do regime jurídico da propriedade, na medida em que o sistema de encargos, privilégios e prestações do senhor sobre a terra, próprio do regime feudal, constituía obstáculo ao pleno desenvolvimento do comércio. A Revolução Francesa afasta esses obstáculos, resgatando a concepção unitária do direito romano clássico, por ser essa a forma que melhor atende às estruturas econômica e social que passa a predominar; atribui-se à propriedade privada, então, o caráter de direito absoluto, inviolável e sagrado. A concepção da propriedade livre e individual então instaurada é mantida como fundamento do sistema capitalista, mas, não obstante, o exercício dos poderes individuais do titular do direito de propriedade passa a ser condicionado por sucessivas restrições e limitações de direito público.”

<sup>71</sup> ROUSSEAU, Jean J. *O contrato social*. Tradução de MACHADO, Antonio de P. 5 ed. São Paulo: Ed. Edigraf Ltda., 1958, p. 23-26.

<sup>72</sup> CHALHUB, Melhim Namen. *Op. Cit.*, p. 42: “Efetivamente, o exacerbado conceito individualista da propriedade instaurado com a Revolução Francesa até poderia, então, justificar-se, como reação aos privilégios do regime feudal, mas, passado aquele momento, o interesse individual cede espaço ao interesse social, a partir da consagração do princípio segundo o qual a propriedade deve desempenhar uma função social, conjugando o exercício do direito individual com a consecução de uma utilidade social do objeto da propriedade.”

O direito de propriedade contempla o direito que uma pessoa, proprietária de um bem, tem de usar, fruir e dispor de um bem, de forma livre, além de contemplar, também, o seu direito de “excluir quem quer que seja dos limites em que é assegurada a senhoria sobre a coisa, como, por exemplo, o direito de retomar a coisa de quem injustamente a detenha”<sup>73</sup>.

Essa liberdade de usar, fruir e dispor de um bem, bem assim o direito de excluir quem quer que seja dos limites da propriedade deve, entretanto, ser exercida dentro de um campo limitado pela função social, não podendo ser uma liberdade e um direito plenamente ilimitado.

A Função Social da propriedade representa exatamente a necessidade de que a existência do direito de propriedade não seja justificada apenas em razão da proteção do interesse individual do seu titular de usar, gozar e dispor de sua propriedade a seu bel prazer, ou que ela seja uma mera agregação patrimonial, mas sim que elas sejam produtivas, gerem empregos, fomentem o funcionamento econômico e agreguem valores sociais, tanto é assim que a mesma está prevista no inciso III do artigo 170 da Constituição Federal como um princípio geral da ordem econômica.

Em razão da função social da propriedade, o proprietário passa a dispor de um campo mais limitado para a satisfação dos seus interesses individuais, passando a haver critérios delimitadores do conteúdo do direito de propriedade, por meio dos quais o seu titular passa a ser sujeito passivo de deveres e obrigações<sup>74</sup>.

Sob a perspectiva social, a tutela da propriedade extrapola os limites do direito individual e passa a tutelar também o interesse social (sendo, de todo o modo, um relacionado ao outro, já que o indivíduo compõe uma sociedade), na medida em que se reconheça que “o exercício dos poderes do proprietário não deveria ser protegido tão-somente para satisfação do seu interesse”<sup>75</sup>. Ambos os interesses, inclusive, passam a ser considerados como harmônicos.

---

<sup>73</sup> *Ibid.*, p. 43: “O direito de propriedade contempla uma face interna e outra externa; na face interna, os direitos elementares que compõem o direito de propriedade são o direito de usar (*jus utendi*), o de fruir (*jus fruendi*) e o de dispor (*jus abutendi*), enquanto que na face externa o direito de propriedade encerra o de exclusão, ou seja, o direito que tem o titular da propriedade de excluir quem quer que seja dos limites em que é assegurada a senhoria sobre a coisa, como, por exemplo, o direito de retomar a coisa de quem injustamente a detenha. Pelo direito de usar (*jus utendi*) o titular da coisa tem a faculdade de usá-la, em benefício próprio ou de terceiro. O direito de gozar (*jus fruendi*) diz respeito ao direito de explorar economicamente a coisa e perceber seus frutos, sejam aqueles que ela produz naturalmente, sejam os frutos civis. É a faculdade que tem o titular de explorar todo o potencial econômico da coisa, como e quando lhe convier, apropriando-se dos seus produtos naturais ou das rendas que sua exploração possa propiciar. O direito de dispor (*jus abutendi*) é a mais ampla de todas as faculdades atribuídas ao titular do direito de propriedade. Por ele assegura-se ao titular a faculdade de alienar a coisa nos termos que entender, seja a título oneroso ou gratuito, mediante venda, doação, troca.”

<sup>74</sup> *Ibid.*, p. 56.

<sup>75</sup> GOMES, Orlando. *Direitos Reais*. Rio de Janeiro: Forense. 18ª Ed., atualizada e anotada por Humberto Theodoro Júnior, 2001, p. 107.

Caso os proprietários não cumpram com a função social de suas propriedades, a União poderá desapropriá-las por “interesse social, para fins de reforma agrária”, conforme previsto no artigo 184 do Texto Constitucional.

Tal previsão demonstra a alteração do papel do Estado ao longo do tempo, que visa garantir o direito de propriedade, desde que este atenda à sua Função Social, o que seria inconcebível tanto no Estado Liberal como nas faces extremadas do Estado Social.

### **1.2.2. A impossibilidade de livremente gerir, dispor e usar uma Propriedade que, por lei, é do Estado, na forma de tributos: Limitações em razão da Solidariedade Social que fundamenta a Justiça Distributiva na tributação**

Conforme mencionado anteriormente, o pagamento de tributos se trata de um dever inerente a todos aqueles que detêm patrimônios tributáveis.

Em razão da concepção de Estado Democrático de Direito, de desiderato social, a amplitude do pagamento de tributos passou a abranger, além da garantia de direitos individuais (inclusive os de liberdade), os direitos sociais, pelo que o campo de abrangência sobre a livre disposição do direito de propriedade passou a ser reduzido se comparado com o paradigma liberal de Estado.

Liam Murphy e Thomas Nagel, ao mencionarem as principais funções da tributação, colocam, dentre elas, a de determinar “que proporção dos recursos da sociedade vai estar sob o controle do governo para ser gasta de acordo com algum procedimento de decisão coletiva, e que proporção será deixada, na qualidade de propriedade pessoal, sob o arbítrio de indivíduos particulares”<sup>76</sup>, denominando essa como sendo a “repartição entre o público e o privado”.

O conceito de direito de propriedade já contempla a existência de um patrimônio menos o valor do tributo, posto que, por força da Constituição da República e da lei, este já é de propriedade estatal.

O fato de existir uma predeterminação legal e Constitucional prevendo que uma parcela do valor do patrimônio de um indivíduo é do Estado, impede que os direitos inerentes à propriedade sejam utilizados pelo indivíduo.

Se no paradigma liberal de Estado o pagamento de tributos era realizado para viabilizar o funcionamento de um Estado Mínimo, que apenas teria o papel de garantir o direito inquestionável de propriedade, e de implementar uma igualdade meramente formal, na letra da

---

<sup>76</sup> MURPHY, Liam. NAGEL, Thomas. *Op. Cit.* p. 101.



lei, no Estado Democrático de Direito, de desiderato social, o pagamento de tributos passou a ser considerado como uma ferramenta para a garantia não só de direitos individuais e para o funcionamento de um “Estado Mínimo”, mas, também, para garantir direitos sociais e um Estado que seja responsável pela garantia desses direitos, em prol do bem comum.

Tal aspecto pode ser observado com a previsão do artigo 149 da Constituição Federal de 1988, no qual passaram a ser previstas as “contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas”.

A implementação de contribuições destinadas ao custeio da Seguridade Social, como é o caso, por exemplo, das Contribuições para o Programa de integração Social (“PIS”) e das Contribuições para o Financiamento da Seguridade Social (“COFINS”), hoje previstas nas Leis de números 10.637/2002 e 10.833/2003, demonstram exatamente os objetivos do Estado Democrático de Direito de garantir a saúde, a assistência social e a previdência social, que são típicos direitos sociais, mediante a apropriação, pelo Estado, de parcela do patrimônio dos indivíduos, em prol da coletividade (inclusive do próprio proprietário) e da implementação da justiça distributiva.

O embasamento para a apropriação estatal, mediante a arrecadação tributária, de uma parcela maior do patrimônio do indivíduo está fulcrado na necessidade de garantias de direitos sociais, estando essa previsão associada ao objetivo de promoção da Justiça Distributiva, por sua vez fundamentada na Solidariedade Social, que, conforme esclarecido por José Casalta Nabais, está relacionada não só aos direitos como, também, aos deveres<sup>77</sup>.

Segundo José Casalta Nabais<sup>78</sup>, a Solidariedade Social “é uma ideia fundamentalmente da modernidade, mais especificamente de finais do século XIX e princípio do século passado”, que foi redescoberta por meio de uma frente comum formada sobretudo por teóricos franceses, como Durkeim e Charles Gile<sup>79</sup> que eram movidos fundamentalmente “pela preocupação em encontrar uma resposta adequada para a então premente questão social, para a qual se havia já conseguido com assinalável êxito uma solução além-Reno, traduzida no socialismo de Estado protagonizado por Bismark”.

---

<sup>77</sup>NABAIS, José Casalta. *Estudos de Direito Fiscal... Op. Cit.*, p. 20: “(...) qualquer comunidade organizada, mormente uma comunidade organizada na forma que mais êxito teve até o momento, na forma de estado moderno, está necessariamente ancorada em deveres fundamentais, que são justamente os custos *lato sensu* ou suportes da existência e funcionamento dessa mesma comunidade. Comunidade cuja organização, justamente porque visa realizar uma cidadania de liberdade, isto é, um determinado nível de direitos fundamentais, sejam os clássicos direitos e liberdades, sejam os mais modernos direitos sociais, não pode deixar de ter custos compatíveis com essa liberdade.”

<sup>78</sup>NABAIS, José Casalta. *Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal... Op. Cit.*, p. 110.

<sup>79</sup>FARIAS, José Fernando de Castro. *A Origem do Direito de Solidariedade*. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 221 e ss.

A forma de Estado adotada pela Alemanha de Bismark, em um modelo socialista, se contrapôs aos ideais dos referidos teóricos, fazendo com que as mesmas repousassem em esquecimento e apenas voltassem no momento de “afirmação da chamada quarta geração de direitos fundamentais”, constituídas pelos denominados “direitos ecológicos” ou “direitos de solidariedade”<sup>80</sup>, que são abrangidas, juntamente com os direitos sociais, na ideia de Solidariedade Social.

Marciano Seabra Godoi define o termo solidariedade como sendo uma ligação entre as partes e um todo, uma verdadeira união, a saber<sup>81</sup>:

“O termo solidariedade, apesar de plurívoco, aponta sempre para a ideia de união, de ligação entre as partes de um todo. Etimologicamente, solidariedade remonta a termos latinos que indicam a condição de sólido, inteiro, pleno. A solidariedade une ou integra duas ou mais pessoas no seio de uma mesma obrigação jurídica (donde devedores ou credores solidários), no seio de uma mesma condição ou grupo social (por exemplo, a solidariedade entre os trabalhadores, entre os empresários, entre os acometidos pela mesma enfermidade), ou no seio de um mesmo sentimento ou estado anímico (por exemplo, o indivíduo que se solidariza com o semelhante que sofre). Solidariedade é afim com a ideia de fraternidade, mas quiçá a noção de fraternidade envolva uma dose maior de afeto, de pessoalidade ou comunhão.”

A Solidariedade Social, segundo José Casalta Nabais, se refere à “relação ou sentimento de pertença a um grupo ou formação social, entre os muitos grupos ou formações sociais em que o homem manifesta e realiza atualmente a sua *affectio societatis*, dentro dos quais sobressai naturalmente a sociedade paradigma dos tempos modernos – o Estado”<sup>82</sup>.

Desse entendimento, o autor conclui que a Solidariedade pode ser entendida tanto em sentido objetivo, “em que se alude à relação de pertença e, por conseguinte, de partilha e de co-responsabilidade que liga cada um dos indivíduos à sorte e vicissitudes dos demais membros da comunidade”, e, também, em sentido subjetivo e de ética social, em que a solidariedade “exprime o sentimento, a consciência dessa mesma pertença à comunidade”<sup>83</sup>.

É dizer, a relação ou consciência de pertença (sentido subjetivo) tem como seu suporte uma relação recíproca de suporte e ajuda nas dificuldades e necessidades, mediante a partilha de co-responsabilidades (sentido objetivo), sendo ambos os sentidos interligados entre si.

<sup>80</sup> ANDRADE, J.C. Vieira de. *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*. 2ª Ed. Almedina, Coimbra, 2002, p. 146 e ss. e 157 e ss.

<sup>81</sup> GODOI, Marciano Seabra de. *Solidariedade Social e Tributação. Tributo e Solidariedade Social*. São Paulo: Editora Dialética, 2005, p. 142.

<sup>82</sup> NABAIS, José Casalta. *Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal... Op. Cit.*, p. 112.

<sup>83</sup> *Ibid.*, p. 112.

Serio Galeotti, defende a existência de uma solidariedade vertical, solidariedade pelos direitos ou solidariedade paterna, e de uma solidariedade horizontal, solidariedade pelos deveres ou solidariedade fraterna<sup>84</sup>.

Nas palavras de José Casalta Nabais, a solidariedade vertical, pelos direitos, consiste na “responsabilidade que a cada um cabe pela sorte e destino dos demais membros da comunidade”<sup>85</sup>, na solidariedade em razão da aplicação de direitos a todos os membros da sociedade.

A solidariedade horizontal, por sua vez, considera dois lados: um deles o relacionado aos “deveres fundamentais ou constitucionais que o Estado, enquanto seu destinatário direto, não pode deixar de concretizar legislativamente”; o outro deles, os deveres de solidariedade que, nas palavras de Casalta Nabais, “cabem à comunidade social ou sociedade civil”<sup>86</sup>.

Dentro do segundo lado acima mencionado, José Casalta Nabais menciona a possibilidade de sua consecução por duas vias, quais sejam: 1) “concretizado na atuação espontânea dos indivíduos e grupos sociais” e 2) “expressa na solicitação e empenho do próprio Estado”<sup>87</sup>.

Tanto os deveres do Estado de implementar os direitos fundamentais mediante a concretização legislativa, como os deveres de se empenhar para a concretização material desses direitos, na medida em que a atuação espontânea dos indivíduos e grupos sociais não consegue atingir à totalidade dos direitos previstos, se tratam, na verdade, de deveres que se voltam à sociedade, na medida em que o Estado, para que possa cumprir esses deveres, depende do recolhimento de tributos, seja para o funcionamento da sua estrutura de Poderes, seja para a delimitação quanto à amplitude desse funcionamento, por sua vez relacionada à amplitude necessária de atuação estatal na garantia de direitos.

Dentro dessa necessidade de funcionamento da estrutura de Poderes do Estado, está o tributo, que é uma das principais fontes de custeio do Estado, e, segundo a previsão do artigo 3º do Código Tributário Nacional, se trata de “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

A lei impõe uma exação tributária, e, ao assim fazer, impõe um limite que inviabiliza o detentor de uma propriedade a se utilizar de parte dela, posto que esta parte, seja ela oriunda da

---

<sup>84</sup>GALEOTTI, Serio. *Il Valore della Solidarietà. Diritto e Società*. Padova, Nuova serie, n. 1, 1996, p. 10 e ss.

<sup>85</sup>NABAIS, José Casalta. *Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal... Op. Cit.*, p. 115-116.

<sup>86</sup>*Ibid.*, p. 115.

<sup>87</sup>*Ibid.*, p. 116.

renda, da aquisição de um bem móvel ou imóvel, de lucros, capital, é de propriedade estatal, vez que, por força legal, está destinada ao recolhimento do tributo previsto naquela determinada lei, sendo, inclusive, um dever da autoridade administrativa exigir o tributo caso ele não seja destinado diretamente em decorrência da previsão legal.

Ocorrido o fato gerador do tributo, seja ela referente à aquisição de renda (imposto de renda, dentre outros tributos), ou em razão da propriedade de um bem imóvel (imposto territorial rural – “ITR”; ou imposto predial e territorial urbano – “IPTU”), dentre outros acréscimos patrimoniais, automaticamente incide a limitação do direito de livre dispor daquela propriedade, em razão de uma parcela ser destinada ao Estado, mediante a ferramenta tributária.

A partir do momento que o custeio do Estado passa a englobar e a deter uma amplitude maior, embasada na Solidariedade Social, as limitações ao Direito Fundamental de Propriedade também se tornam proporcionalmente maiores, em função do seu dever fundamental de garantir direitos fundamentais.

As previsões constitucionais e as considerações da sociedade que precedeu à Constituição Federal, foram, portanto, relacionadas à necessidade de ponderação e harmonia entre direitos individuais e direitos sociais, mediante a implementação de mecanismos que garantam o seu funcionamento, seja mediante a imposição para que os indivíduos ou o grupo de indivíduos assim promovam, seja para que o Estado os promova mediante a elaboração de leis e a adoção de medidas que garantam o seu cumprimento.

## 2. A AMPLITUDE MÍNIMA DE DIREITOS SOCIAIS QUE DEVEM SER ARCADOS PELO ESTADO ATRELADA AO VOLUME DA ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA PARA IMPLEMENTAÇÃO DA JUSTIÇA SOCIAL

Conforme verificado no capítulo anterior, a tributação e a função social da propriedade são preceitos que convivem de forma harmônica com o direito individual de propriedade, sendo fatores que limitam o campo de abrangência da liberdade que o proprietário tem de dispor, usar, fruir e excluir quem quer que seja da sua abrangência.

A Solidariedade Social, verificada em seus vieses vertical (ou solidariedade pelos direitos) e horizontal (solidariedade pelos deveres)<sup>88</sup>, exerce um importante papel na fundamentação do campo de abrangência do que será patrimônio individual e do que será patrimônio Estatal, principalmente no que respeita à solidariedade pelos deveres.

Como verificado, as co-responsabilidades individuais e das sociedades civis, que deixam de ser atendidas no âmbito individual, sem interferências do Estado, ou seja, no âmbito do denominado “voluntariado social”<sup>89</sup>, são de responsabilidade do Estado, que deverá garantir os seus cumprimentos mediante o aporte de recursos e providências de humanidade que deixaram de ser atendidas no plano individual e livre da intervenção estatal (o que, conseqüentemente, acarretará no aumento da necessidade de receitas públicas derivadas da arrecadação tributária).

A delimitação quanto à abrangência da atuação Estatal na garantia de direitos aos cidadãos passa pela compreensão, já verificada no âmbito histórico explicitado anteriormente, de que, quanto maior for o campo de atuação do Estado, maiores serão, também, os gastos com a sua manutenção e, conseqüentemente, maior será a necessidade de arrecadação de recursos e

---

<sup>88</sup> *Ibid.*, p. 115-116.

<sup>89</sup> *Ibid.*, p. 116: “Quanto a este segundo segmento da solidariedade horizontal, bem podemos dizer que a solidariedade é sobretudo uma expressão de um certo fracasso da estadualidade social, um fracasso que é resultado tanto dos limites naturais que a escassez de meios coloca à realização estadual dos direitos econômicos, sociais e culturais, como do seu retrocesso atual que o abrandamento do desenvolvimento econômico, de um lado, e o egoísmo pós-moderno, de outro, vieram a suportar. Uma expressão deste segundo segmento da solidariedade horizontal é, aliás, a que vem sendo concretizada através do voluntariado social, em que o Estado convoca a colaboração economicamente desinteressada dos indivíduos e grupos sociais, mobilizando-a para a realização daqueles direitos sociais ou dos direitos sociais daqueles destinatários relativamente aos quais a atuação estadual, ou mais amplamente a atuação de carácter institucional, não está em condições de satisfazer. E não está em condições de satisfazer não só ou não tanto porque lhe falte capacidade técnica, humana ou financeira, mas sobretudo porque lhe falta aquele ou aqueles elementos de humanidade que só a sociedade civil e cada um dos seus membros, individual ou coletivamente, está em condições de proporcionar. Pois não podemos esquecer que alguns dos problemas que hoje convocam a nossa solidariedade, designadamente os colocados em sede de algumas das exclusões sociais do nosso tempo, requerem mais do que prestações pecuniárias ou mesmo em espécie do Estado ou de outras instituições, o contato e o calor humanos que promovam a recuperação do sentido útil da vida, reconduzindo os excluídos ao seio da família, ao mundo do trabalho, ou ao exercício duma atividade útil inclusivamente em sede de voluntariado social.”

de restrição ao patrimônio do indivíduo para o pagamento de tributos e a aferição de receitas tributárias pelo Estado.

Quanto menor for a necessidade de atuação do Estado, menores serão as necessidades de restrições patrimoniais. Essa compreensão está associada à ideia de que “não existem direitos sem custos para sua efetivação”<sup>90</sup>.

A delimitação, portanto, de qual seria o conteúdo essencial mínimo dos direitos que o Estado deveria garantir, é uma questão de suma importância para a estipulação de qual será o campo máximo da liberdade de fruição, gozo e disposição da propriedade individual, no que respeita aos limites impostos pela solidariedade social, seja ela no primeiro lado do viés horizontal (no âmbito de cumprimento de deveres no campo individual), seja ela no segundo lado do viés horizontal (no âmbito de cumprimento de deveres pelo Estado).

Até mesmo os direitos individuais, ou de primeira dimensão, como, por exemplo, o direito de propriedade e de liberdade, possuem custos que devem ser sustentados por toda a sociedade<sup>91</sup>, posto que “a manutenção do aparelho judiciário e do sistema de segurança pública, dentre outros necessários para a implementação dos *civil rights* têm custo muito elevado e precisam ser financiados através de um sistema tributário forte e ágil”<sup>92</sup>.

Nas palavras de Liam Murphy e Thomas Nagel<sup>93</sup>, sobre os direitos individuais de propriedade, entendeu-se que “não existem direitos de propriedade independentes do sistema tributário”, considerando que “a estrutura tributária, que, juntamente com as leis que regem os contratos, doações, heranças, etc., entra na própria definição dos direitos de propriedade”, pelo que não há que se falar em “direito de propriedade” se, para tanto, não houver uma estrutura tributária que os garanta, mediante o aporte de recursos tributários e do funcionamento de um aparato Estatal.

A diferença entre os direitos individuais e os direitos sociais, sob o ponto de vista financeiro e tributário, é que os primeiros, nas palavras de Fernando Facury Scaff, são “fornecidos indistintamente, para toda a sociedade (não há razoabilidade em distinguir quem precisa mais de segurança interna ou externa, ou mesmo de mais ou menos Justiça)”, ao passo

---

<sup>90</sup> SCAFF, Fernando Facury. Orçamento Público, Direitos Sociais e Escolhas Políticas ou Reserva do Possível e escolhas trágicas na implementação dos Direitos Sociais. In BORJA, Celio (Org.); RIBEIRO, Ricardo Lodi (Org.). *Temas de Direito Público - Estudos em Homenagem ao Professor Flávio Bauer Novelli. Volume 1 – Constituição e Cidadania*. Rio de Janeiro: Multifoco, 2015, p. 159.

<sup>91</sup> HOLMES, Stephen. SUSTEIN, Cass. *The Cost of Rights – Why Liberty Depends on Taxes*. Nova Iorque: Norton, 2000.

<sup>92</sup> SCAFF, Fernando Facury. *Op. cit.* p. 160.

<sup>93</sup> MURPHY, Liam. NAGEL, Thomas. *Op. cit.* p. 79.

que os direitos sociais “podem e devem ser direcionados aos grupos mais fragilizados de uma sociedade (saúde e normas de adaptabilidade às pessoas com deficiência, por exemplo)”<sup>94</sup>.

Ingo Wolfgang Sarlet<sup>95</sup> diferencia os direitos entre “direitos de defesa”, os quais são integrados, principalmente, pelos direitos de liberdade, igualdade, direitos-garantia, garantias-institucionais, direitos políticos e posições jurídicas fundamentais em geral, que, “preponderantemente, reclamam uma atitude de abstenção dos poderes estatais e dos particulares (como destinatários de direitos)”, ou seja, de forma preponderante “se dirigem a um comportamento omissivo do Estado” e em “direitos prestacionais”, colocando dentro desse segundo grupo, os direitos sociais de cunho prestacional, que contemplam maiores questionamentos quanto às suas aplicabilidades.

A questão relacionada à amplitude da atuação do Estado estará associada, assim, ao volume de direitos sociais necessários de serem garantidos pelo Estado, e à verificação de qual seria o conteúdo mínimo dos direitos sociais que o Estado deveria garantir, seja mediante a manutenção de condições para que a sociedade exerça no âmbito do voluntariado social, seja mediante a sua atuação direta.

Em um primeiro momento, cabe verificar os direitos sociais como sendo direitos fundamentais, que devem ser garantidos pelo Estado, para, em um segundo momento, verificar qual seria a amplitude mínima de garantia desses direitos para fins de implementação do mínimo existencial e, ainda, se seria possível que o Estado se utilizasse da reserva do possível para se afastar do dever de cumprir o seu dever de garantir o mínimo existencial relacionado aos direitos fundamentais.

No Capítulo 3 será analisado o cenário atual brasileiro para verificar se, na prática, essa amplitude mínima vem sendo garantida pelo Estado, bem assim se o meio termo entre direitos individuais e sociais vem sendo atingido para a implementação dos objetivos fundamentais da República afetos à erradicação da pobreza e marginalidade e redução de desigualdades sociais (art. 3º, III, da CF).

## **2.1. A fundamentalidade dos direitos sociais**

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 incluiu o Capítulo sobre os Direitos Sociais dentro do Título II (“Dos Direitos e Garantias Fundamentais”), demonstrando

---

<sup>94</sup> *Ibid.* p. 160.

<sup>95</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais*. 3ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2003. p.262-270.

o reconhecimento sobre o caráter fundamental desses direitos, por suas vezes previstos nos artigos 6º a 11º da Constituição Federal brasileira de 1988.

O artigo 6º da Constituição Federal de 1988 elenca que “são direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição”.

Nos Textos Constitucionais anteriores, esses direitos estavam abrangidos no título da ordem econômica e social, o que lhes conferia reduzida eficácia e efetividade, situação essa que foi alterada com o advento do Texto Constitucional de 1988, conforme reconhecido por Ingo Wolfgang Sarlet<sup>96</sup>, a saber:

“A Constituição de 1988 – e isto pode ser tido como mais um de seus méritos – acolheu os direitos fundamentais sociais expressamente no título II (Dos Direitos e Garantias Fundamentais), concedendo-lhes capítulo próprio e reconhecendo de forma inequívoca o seu “status” de autênticos direitos fundamentais, afastando-se, portanto, da tradição anterior do nosso constitucionalismo, que, desde a Constituição de 1934, costumava abrigar estes direitos (ao menos parte dos mesmos), no título da ordem econômica e social, imprimindo-lhes reduzida eficácia e efetividade, ainda mais porquanto eminentemente consagrados sob a forma de normas de cunho programático.”

Os Direitos Sociais, portanto, passaram a ser considerados como “fundamentais”, do mesmo modo como ocorria com os direitos individuais nas Constituições anteriores e, como fundamentais que são, devem ter aplicação imediata e serem indispensavelmente garantidos pelo Estado.

Nas palavras de Alexandre Moraes<sup>97</sup>, os direitos sociais fundamentais do homem são “de observância obrigatória em um Estado Social de Direito, tendo por finalidade a melhoria das condições de vida aos hipossuficientes, visando à concretização da igualdade social”, além de, também, serem fundamentos do Estado Democrático de Direito, de desiderato social, nos termos do artigo 1º, inciso IV, da Constituição Federal.

A ideia de concretização de igualdade social está diretamente relacionada à necessidade, como se verá adiante, de que sejam garantidos direitos sociais, já que esses direitos, caso deixem de ser implementados ou garantidos, gerarão contextos de hipossuficiência, que, por

---

<sup>96</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. *Os Direitos Fundamentais na Constituição de 1988*. Revista Diálogo Jurídico, Salvador, CAJ – Centro de Atualização Jurídica, v. 1, nº 1, 2001, p.17. Disponível em <<http://www.direitopublico.com.br>> acesso em 27.09.2016.

<sup>97</sup> MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. São Paulo: Editora Atlas, 2002, p. 202.



suas vezes, estão fora da amplitude dos objetivos do Estado Democrático de Direito, de desiderato social.

Segundo Ingo Wolfgang Sarlet<sup>98</sup>, os direitos sociais são vinculados tanto a uma “atuação positiva do Estado na promoção e na garantia de proteção e segurança social, como instrumento de compensação de desigualdades fáticas manifestas e modo de assegurar um patamar pelo menos mínimo de condições para uma vida digna”, como, também, à garantia de “direitos que asseguram e protegem um espaço de liberdade ou mesmo dizem com a proteção de determinados bens jurídicos para determinados segmentos da sociedade, em virtude justamente de sua maior vulnerabilidade em face do poder estatal”.

A relevância dos direitos sociais serem considerados ou não como fundamentais está no reconhecimento e na segurança de que os mesmos estarão abrangidos e amparados pelo denominado “regime jurídico privilegiado no contexto da arquitetura constitucional”, o que significaria dizer que os direitos, quando dotados de fundamentalidade, estarão “blindados contra uma supressão ou um esvaziamento arbitrário por parte dos órgãos estatais”<sup>99</sup>.

Ingo Wolfgang Sarlet coloca que mesmo os direitos fundamentais a prestações são inequivocamente direitos fundamentais, constituindo (justamente em razão disto) direito imediatamente aplicável, nos termos do disposto no artigo 5º, §1º, da Constituição Federal, que prevê que “as normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata”<sup>100</sup>.

O autor coloca que por menor que seja a densidade normativa dos direitos fundamentais sociais de caráter prestacional ao nível da Constituição, estes sempre estarão “aptos a gerar um mínimo de efeitos jurídicos, sendo, na medida desta aptidão, diretamente aplicáveis”, pelo que lhes seriam aplicáveis a regra geral no sentido de “inexiste norma constitucional destituída de eficácia e aplicabilidade”<sup>101</sup>, cabendo mencionar que o autor, ao assim colocar, está a considerar a eficácia diretamente do texto constitucional.

Em complementação ao tema, Ingo Wolfgang Sarlet<sup>102</sup> ainda considera que os direitos sociais fundamentais estariam inseridos “expressa e implicitamente”, no “seleto rol das assim

---

<sup>98</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. *Os Direitos Sociais como Fundamentais: contributo para um balanço aos vinte anos da Constituição Federal de 1988*. 2008, p. 8. Disponível em <[http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/processoAudienciaPublicaSaude/anexo/artigo\\_Ingo\\_DF\\_sociais\\_PETROPO\\_LIS\\_final\\_01\\_09\\_08.pdf](http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/processoAudienciaPublicaSaude/anexo/artigo_Ingo_DF_sociais_PETROPO_LIS_final_01_09_08.pdf)> acesso em 05.10.2016.

<sup>99</sup> *Ibid.*, p. 11, citando ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte*. Frankfurt am Main: Suhrkamp. 1994, p. 406 e ss., 473 e ss.

<sup>100</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos... Op. Cit.* p. 269/270.

<sup>101</sup> *Ibid.*, p. 270.

<sup>102</sup> *Ibid.*, p. 11-15: “Já com relação à inclusão dos direitos fundamentais sociais no elenco dos limites materiais à reforma constitucional, em se tomando como ponto de partida o enunciado literal do artigo 60, § 4º, inc. IV, da CF, poder-se-ia afirmar – e, de fato, há quem sustente tal ponto de vista – que apenas os direitos e garantias

designadas “cláusulas pétreas”, tornando-os limites materiais ao poder de reforma constitucional (artigo 60, § 4º, inciso IV, da CF)”.

Dentre os argumentos para defender o enquadramento dos direitos sociais como cláusulas pétreas, o referido autor se embasa no próprio fato de que a garantia dos direitos individuais e sociais, da igualdade e da justiça, constitui objetivo permanente do Estado, além de considerar, também, que a Constituição Federal de 1988, ao constituir um modelo de Estado Democrático de Direito, de desiderato social, e de colocar como seus princípios fundamentais aqueles previstos nos incisos I a III do artigo 1º, bem como ao estabelecer como seus objetivos fundamentais os constantes dos incisos I, III e IV do artigo 3º, estaria, também, prevendo a impossibilidade de que os direitos sociais fossem passíveis de serem submetidos ao Poder de Reforma da Constituição Federal.

Considera-se, também, que “todos os direitos fundamentais consagrados em nossa Constituição (mesmo os que não integram o Título II) são, na verdade e em última análise, direitos de titularidade individual, ainda que alguns sejam de expressão coletiva”. Para exemplificar, o autor coloca que “é o indivíduo que tem assegurado o direito de voto, assim como é o indivíduo que tem direito à saúde, assistência social, aposentadoria, etc.”<sup>103</sup>

Sendo fundamentais e, ainda, de aplicação imediata, nos termos previstos no §1º do artigo 5º da Constituição Federal, independentemente de serem cláusulas pétreas ou não, o Estado não pode se eximir de garanti-los a seus cidadãos, não sendo possível que os indivíduos sejam compelidos a encontrar soluções para problemas desenvolvidos e criados socialmente, conforme, inclusive, já criticou o sociólogo Ulrich Beck ao apontar que “nos dias de hoje, o

---

individuais do artigo 5º da CF se encontram blindados contra a atuação do poder de reforma da Constituição. Caso fôssemos nos aferrar a esta exegese de cunho estritamente literal, teríamos de reconhecer que não apenas os direitos sociais (artigos 6º a 11), mas também os direitos de nacionalidade (artigos 12 e 13), bem como os direitos políticos (artigos 14 a 17, com exceção do direito de voto, já previsto no elenco do inciso IV do § 4º do art. 60) estariam todos excluídos da proteção outorgada pela norma contida no artigo 60, § 4º, inc. IV, de nossa Lei Fundamental. Aliás, por uma questão de coerência, até mesmo os direitos coletivos (de expressão coletiva) constantes no rol do artigo 5º não seriam merecedores desta proteção. Já esta simples constatação indica que tal interpretação dificilmente poderá prevalecer, pelo menos não na sua versão mais extremada. Caso assim fosse, alguns dos direitos essenciais de participação política (artigo 14), a liberdade sindical (artigo 8º) e o direito de greve (artigo 9º), apenas para citar alguns exemplos, encontrar-se-iam em condição inferior a dos demais direitos fundamentais, não compartilhando o mesmo regime jurídico reforçado, ao menos não na sua plenitude. Paradoxalmente, em se levando ao extremo este raciocínio, poder-se-ia até mesmo sustentar que apenas o mandado de segurança individual, mas não o coletivo, integra as “cláusulas pétreas”! Neste contexto, foi inclusive sustentado que o termo “direitos e garantias individuais”, utilizado no artigo 60, § 4º, inciso IV, da CF, não foi reproduzido em nenhum outro dispositivo da Constituição, razão pela qual mesmo com base numa interpretação literal não se poderia confundir estes direitos individuais com os direitos individuais e coletivos do art. 5º de nossa Lei Fundamental.”

<sup>103</sup> *Ibid.*, p. 17.

indivíduo é obrigado, e espera-se ser obrigado, a achar soluções individuais, para problemas criados socialmente”<sup>104</sup>.

O indivíduo não pode ser obrigado a encontrar essas soluções por si só, cabendo sim a presença do Estado como garantidor de direitos sociais que, no Brasil, são considerados como direitos fundamentais, ou seja, que são indispensáveis de serem garantidos a todas as pessoas.

Celso Barroso Leite<sup>105</sup> explica:

“A proteção social se preocupa sobretudo com os problemas individuais de natureza social, assim entendidos aqueles que, não solucionados, têm reflexos diretos sobre os demais indivíduos e, em última análise sobre a sociedade. A sociedade então, por intermédio de seu agente natural, o Estado, se antecipa a esses problemas, adotando para resolvê-los principalmente medidas de proteção social.”

A proteção social e a atuação do Estado na promoção de direitos sociais contemplam um dever do Estado de realizar prestações positivas dos referidos direitos, por suas vezes de aplicabilidade imediata, além de, também, contemplar a parcela de direitos individuais relacionadas.

Dessa forma, a conclusão é a de que os direitos sociais são fundamentais e o Estado deve adotar uma postura presente nas suas garantias. A garantia do mínimo desses direitos torna-se dever inafastável do Estado.

## **2.2. A Amplitude de atuação mínima do Estado na garantia de direitos sociais: a necessidade de garantia do Mínimo Existencial associado às necessidades vitais básicas da pessoa humana**

A necessidade de delimitação da amplitude mínima de direitos a serem garantidos pelo Estado é relevante para que se verifique os deveres mínimos do Estado e, conseqüentemente, os limites máximos para a concentração de rendas oriunda do direito de propriedade, que, como visto, não é um direito ilimitado, principalmente no bojo da Constituição Federal de 1988, que passou a prever os direitos sociais como seus limitadores.

A Constituição Federal traz uma série de direitos e, ainda para aqueles que defendem uma atuação mínima do Estado<sup>106</sup>, existe a concordância quanto à necessidade de garantias do

---

<sup>104</sup> BECK, Ulrich. Citado por Zygmunt Bauman em “Observatório da Imprensa”, exibido em 15/10/2015. Disponível em: <<http://observatoriodaimprensa.com.br/oitv/entrevista-com-zygmunt-bauman/>> acesso em 18/01/2017.

<sup>105</sup> LEITE, Celso Barroso. *A proteção social no Brasil*. São Paulo: Edições LTr, 1972, p. 21.

<sup>106</sup> Ver TORRES, Ricardo Lobo. *O mínimo Existencial e os Direitos Fundamentais*. Revista de Direito Processual Geral 4269. Rio de Janeiro, (42), 1990. p. 69-71: “Os direitos fundamentais, irredutíveis, e os direitos econômicos

denominado conteúdo essencial dos direitos fundamentais, seja por meio da iniciativa privada garantida pelo Estado, seja em razão da atuação direta do Estado na promoção desses direitos por meio de políticas públicas.

A Constituição Alemã (Constituição de Bonn), em seu artigo 19, §2º, coloca que em nenhum caso pode um direito fundamental ser violado em seu conteúdo essencial (“*In keinem Falle darf ein Grundrecht in seinem Wesensgehalt angetastet werden*”), do mesmo modo que a Constituição Portuguesa, em seu artigo 18, §3º, impõe a impossibilidade de inobservância do conteúdo essencial dos preceitos constitucionais ao prever que as “leis restritivas de direitos, liberdades e garantias têm de revestir caráter geral e abstrato e não podem ter efeito retroativo nem diminuir a extensão e o alcance do conteúdo essencial dos preceitos constitucionais”.

O referido “conteúdo essencial” dos direitos fundamentais foi considerado, por Leisner<sup>107</sup>, como sendo constituído pelo mínimo existencial, pelo que esse conteúdo é irredutível por definição e insuscetível de sopesamento.

Martin Borowski<sup>108</sup> e Ricardo Lobo Torres<sup>109</sup> consideram que o mínimo existencial é uma regra, pelo fato de ser aplicado por subsunção, não sendo, portanto, princípio, já que não pode, de forma alguma, ser submetido à ponderação, como é a característica fundamental dos princípios<sup>110</sup>.

Ricardo Lobo Torres coloca que o “conteúdo essencial é o núcleo intocável e irrestringível dos direitos fundamentais (da liberdade ou sociais)”<sup>111</sup>.

Considerando que, conforme visto anteriormente, os direitos sociais são enquadrados como direitos fundamentais, é inafastável que o conteúdo essencial de cada um desses direitos sociais seja garantido pelo Estado para que as pessoas tenham suas existências com base no

---

e sociais tocados pelo interesse fundamental postulam, como condição da liberdade, a prestação positiva do Estado ou, como define a doutrina germânica, criam a pretensão jurídica à assistência social (*Rechtsanspruch auf öffentliche Fürsorge*). Essas prestações, todavia, têm caráter nitidamente subsidiário, eis que o Estado só estará obrigado a entrega-las quando o sistema previdenciário público ou privado falhar em sua missão e o indivíduo não possuir os meios indispensáveis à sobrevivência.”

<sup>107</sup> LEISNER, W. G. *Existenzsicherung im öffentlichen*. Apud. Tübingen: Mohr Siebeck, 2007, p. 68.

<sup>108</sup> BOROWSKI, Martin. *La Estructura de los Derechos Fundamentales*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2003, p. 99.

<sup>109</sup> TORRES, Ricardo Lobo. O mínimo existencial como conteúdo essencial dos direitos fundamentais. In: SOUZA NETO, Cláudio Pereira. SARMENTO, Daniel (Orgs.). *Direitos Sociais. Fundamentos, judicialização e direitos sociais em espécie*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 313-339.

<sup>110</sup> DWORKIN (*Taking Rights Seriously*. Cambridge: Harvard University Press, 1980, p. 25-27) diz que os princípios têm diferentes pesos e podem ser escolhidos em razão de sua importância maior ou menor. ALEXY (*Theorie der Grundrechte*. Frankfurt: Suhrkamp, 1986, p. 75) fala de uma lei de ponderação (*Abwägungsgesetz*), segundo a qual o cumprimento de um princípio depende da importância do outro; o peso de um princípio não pode ser determinado de modo absoluto, pois o discurso apenas pode versar sobre os pesos relativos.

<sup>111</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *O mínimo existencial.como..Op. cit.* p. 315.

valor e no princípio da dignidade da pessoa humana. Do mesmo modo, esse conteúdo essencial também não pode ser violado pelo Estado.

Segundo Ingo Wolfgang Sarlet “a garantia de uma existência digna abrange mais do que a garantia da mera sobrevivência física, situando-se, portanto, além do limite da pobreza absoluta”<sup>112</sup>. Neumann também coloca que se uma vida sem alternativas não corresponde às exigências da dignidade humana, a vida humana não pode ser reduzida à mera existência<sup>113</sup>.

Heinrich Scholler, para quem a dignidade da pessoa humana apenas estará assegurada “quando for possível uma existência que permita a plena fruição dos direitos fundamentais, de modo especial, quando seja possível o pleno desenvolvimento da personalidade”<sup>114</sup>.

A dignidade da pessoa humana é um dos fundamentos da República Federativa do Brasil, por sua vez previsto no artigo 1º, inciso III, da Constituição Federal, sendo, no conceito de Luis Roberto Barroso, tanto princípio como valor norteador da aplicação de direitos<sup>115</sup>.

Nas palavras do referido autor, a dignidade da pessoa humana constitui, em primeiro lugar, um “valor”, ligado “à ideia de bom, justo, virtuoso”, sendo que, nessa condição, “ela se situa ao lado de outros valores centrais para o Direito, como justiça, segurança e solidariedade”, o que faz com que a mesma seja “a justificação moral dos direitos humanos e dos direitos fundamentais”<sup>116</sup>.

Em um segundo momento, a dignidade da pessoa humana, sem deixar de ser um valor moral fundamental<sup>117</sup>, ganha, também, o status de princípio jurídico<sup>118</sup>, sendo um “parâmetro de ponderação, em caso de concorrência entre direitos fundamentais”<sup>119</sup>, que detém, nas

<sup>112</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. FIGUEIREDO, Mariana Filchner. *Reserva do Possível, Mínimo Existencial e Direito à Saúde: Algumas Aproximações*. In *Direitos Fundamentais et Justiça* n° 1. Out./Dezembro 2007. p. 180.

<sup>113</sup> NEUMANN, Volker. *Menschenwürde und Existenzminimum*” in *Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht (NVwZ)*, 1995, p. 428 e ss.

<sup>114</sup> SCHOLLER, Heinrich. *Die Störung des Urlaubsgenusses eines ‘empfindsamen Menschen’ durch einen Behinderten*”, in: *JZ* 1980, p. 676 (“wo ein Dasein möglich ist, welches sich grundrechtlich entfalten kann, insbesondere wo die Möglichkeit der Persönlichkeitsentfaltung besteht”).

<sup>115</sup> BARROSO, Luis Roberto. *A dignidade da pessoa humana no direito constitucional contemporâneo: natureza jurídica, conteúdos mínimos e critérios de aplicação*. Versão provisória para debate público. Mimeografado, dezembro de 2010. p. 9.

<sup>116</sup> *Ibid.* p. 9-10

<sup>117</sup> SILVA, José Afonso da. *A dignidade da pessoa humana como valor supremo da democracia*. *Revista de Direito Administrativo* 212:89, 1998, p. 91; e SEGADO, Francisco Fernández. *La dignité de la personne en tant que valeur suprême de l’ordre juridique espagnol et en tant que source de tous les droits*. In: *Die Ordnung der Freiheit: Festschrift für Christian Starck zum siebzigsten Geburtstag*, 2007, p. 742.

<sup>118</sup> BARROSO, Luis Roberto. *Op. Cit.*, p. 10: “É bem de ver que, embora valor e princípio sejam categorias distintas no plano teórico, como apontado, eles estão intimamente relacionados e não se diferenciam de maneira relevante do ponto de vista prático, bastando que se reconheça a comunicação entre os planos axiológico e deontológico, isto é, entre a moral e o Direito.”

<sup>119</sup> *Ibid.*, p. 11.

palavras de Luis Roberto Barroso<sup>120</sup>, uma “conexão estreita” com os direitos humanos (ou fundamentais), sendo “duas faces de uma só moeda”. Uma dessas faces é “voltada para a filosofia”, que, por sua vez, “expressa os valores morais que singularizam todas as pessoas, tornando-as merecedoras de igual respeito e consideração” e, “a outra, voltada para o Direito”, que, nesse sentido, “traduz posições jurídicas titularizadas pelos indivíduos, tuteladas por normas coercitivas e pela atuação judicial”.

A Declaração Universal de Direitos Humanos (“DUDH”), documento aprovado pela Assembleia das Nações Unidas, em 10.12.1948, por 48 votos a zero, com oito abstenções, foi o documento por meio do qual se condensou “o que passou a ser considerado como mínimo ético a ser assegurado para a dignidade da pessoa humana”<sup>121</sup>.

Nessa Declaração restou-se consubstanciado que o valor intrínseco à pessoa humana impõe a inviolabilidade de sua dignidade e está na origem de uma série de direitos fundamentais, sendo, o primeiro deles o direito à vida, previsto no Artigo III da referida Declaração.

Em segundo lugar, o direito de igualdade, previsto nos Artigos II e VII da DUDH, segundo os quais resta contemplado que todas as pessoas têm o mesmo valor intrínseco e, por essa razão, merecem igual respeito e consideração, independente de raça, cor, sexo, religião, origem nacional ou social ou qualquer outra condição<sup>122</sup>.

Do próprio valor intrínseco dos direitos à vida e à igualdade resulta, também, o direito à integridade física, previsto nos Artigos IV e V da DUDH, cabendo ser contemplada a necessidade de que seja garantido aos cidadãos o direito de ter trabalhos dignos e de não serem explorados como ocorria, por exemplo, na escravidão.

Por fim, o direito à integridade moral ou psíquica previsto nos Artigos VI e XII da DUDH, que, nas palavras de Luis Roberto Barroso, tem em seu conceito a abrangência do direito de ser reconhecido como pessoa, assim como os direitos ao nome, à privacidade, à honra e à imagem<sup>123</sup>.

A dignidade da pessoa humana é, assim, um valor que deve ser mantido para cada uma das pessoas humanas, consideradas as suas peculiaridades, bem como é um princípio que deve nortear a aplicação de direitos, de modo a se chegar a um “meio-termo”<sup>124</sup> entre eles.

---

<sup>120</sup> *Ibid.*, p. 21.

<sup>121</sup> *Ibid.*, p. 20.

<sup>122</sup> *Ibid.*, p. 21-24.

<sup>123</sup> *Ibid.*, p. 23.

<sup>124</sup> MURPHY, Liam. NAGEL, Thomas. *Op. Cit.* p. 10.

Especificamente no âmbito dos direitos sociais, para que uma pessoa humana tenha dignidade (como valor filosófico dos direitos), é preciso que lhe seja garantido o conteúdo essencial dos direitos sociais previstos no artigo 6º da Constituição Federal, ou seja, é preciso que lhe sejam garantidos os direitos “a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados”.

Quanto à assistência aos desamparados, a previdência social e a proteção à maternidade, a própria Constituição Federal prevê quais serão as pessoas humanas a serem consideradas dentro desses direitos, sendo necessário que, para a assistência social, a pessoa seja desamparada, a proteção à maternidade e à infância, que exista uma criança, a previdência social, que exista um aposentado.

A própria Constituição Federal, em seu artigo 7º, inciso I, prevê a necessidade de estipulação de um valor que seja mínimo para que uma pessoa humana tenha atendidas a “suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social”, sendo esse valor o valor do “salário mínimo”.

Os direitos, portanto, que garantem as “necessidades vitais básicas” de uma pessoa e de sua família são os de moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social.

Então, considerando que:

- (i) o Estado tem o dever de garantir o “conteúdo essencial” dos direitos fundamentais;
- (ii) os direitos sociais são direitos fundamentais;
- (iii) o conteúdo essencial dos direitos fundamentais é considerado como sendo o mínimo existencial para que uma pessoa humana viva com dignidade; e que
- (iv) o artigo 7º, inciso I, da Constituição Federal prevê que as necessidades vitais básicas de um trabalhador e de sua família são garantidas mediante a implementação de um valor de “salário mínimo” que lhe garanta os direitos de “moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social”;

É de se concluir que o Estado tem o dever de garantir que todas as famílias, amparadas pelo ordenamento jurídico brasileiro, detenham os direitos relacionados às necessidades vitais básicas de um trabalhador e de suas famílias, os quais, por suas vezes, são representados pelo salário mínimo.

Para tanto, o Estado deve garantir as condições necessárias para que os seus cidadãos tenham um trabalho que seja remunerado com valores que supram essas necessidades, ou, caso essas condições não sejam criadas, o próprio Estado deverá implementar positivamente todas as circunstâncias necessárias à garantia dos direitos relacionados às necessidades vitais básicas.

### **2.2.1. A mensuração do mínimo existencial equiparável ao valor do salário mínimo**

Conforme acima mencionado, o valor do salário mínimo deve corresponder ao valor mínimo necessário para a satisfação das “necessidades vitais básicas” de uma pessoa humana e de sua família, as quais contemplam os valores afetos às despesas com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene e transporte.

O salário mínimo vem sendo estipulado em valores que, conforme se verá adiante, não contemplam o atingimento às necessidades vitais básicas do trabalhador e de sua família, precipuamente quando considerado diante das especificidades do cenário brasileiro, das despesas comuns de um cidadão brasileiro.

O Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos (“DIEESE”) em estudo realizado sobre a realidade brasileira, considerando as despesas mínimas com cada uma das necessidades vitais básicas de uma família composta por 2 adultos e 2 crianças<sup>125</sup>, chegou à conclusão de que o valor do salário mínimo, estipulado para o ano de 2016 como sendo o de R\$ 880,00 (oitocentos e oitenta reais) deveria, na verdade, ser, em janeiro de 2016, o de R\$ 3.795,24 e, em dezembro de 2016, o de R\$ 3.856,23<sup>126</sup>.

Os cálculos foram realizados em consonância aos critérios previstos no Decreto nº 399 de 1938, o qual, em seu artigo 6º prevê o quanto segue:

“Art. 6º O salário mínimo será determinado pela fórmula  $S_m = a + b + c + d + e$ , em que a, b, c, d e e representam, respectivamente, o valor das despesas diárias com alimentação, habitação, vestuário, higiene e transporte necessários à vida de um trabalhador adulto.”

---

<sup>125</sup> DIEESE. *Metodologia da Pesquisa Nacional da Cesta Básica de Alimentos*. São Paulo, janeiro de 2016, p. 10-12. Disponível em: <<http://www.dieese.org.br/metodologia/metodologiaCestaBasica2016.pdf>> acesso em 10/07/2016.

<sup>126</sup> DIEESE. *Pesquisa Nacional da Cesta Básica de Alimentos: Salário Mínimo nominal e necessário*. Disponível em: <<http://www.dieese.org.br/analisecestabasica/salarioMinimo.html>> acesso em 17/01/2017.



O referido Decreto também apresenta a tabela com os alimentos básicos à alimentação de um trabalhador adulto, a qual foi reproduzida no relatório de Metodologia do DIEESE<sup>127</sup>, conforme abaixo segue:

**Tabela 1** – Tabela de provisões mínimas estipuladas pelo Decreto Lei nº 399

Alimentos	Região 1	Região 2	Região 3	Nacional
Carne	6,0 kg	4,5 kg	6,6 kg	6,0 kg
Leite	7,5 l	6,0 l	7,5 l	15,0 l
Feijão	4,5 kg	4,5 kg	4,5 kg	4,5 kg
Arroz	3,0 kg	3,6 kg	3,0 kg	3,0 kg
Farinha	1,5 kg	3,0 kg	1,5 kg	1,5 kg
Batata	6,0 kg	-	6,0 kg	6,0 kg
Legumes (Tomate)	9,0 kg	12,0 kg	9,0 kg	9,0 kg
Pão francês	6,0 kg	6,0 kg	6,0 kg	6,0 kg
Café em pó	600 gr	300 gr	600 gr	600 gr
Frutas (Banana)	90 unid	90 unid	90 unid	90 unid
Açúcar	3,0 kg	3,0 kg	3,0 kg	3,0 kg
Banha/Óleo	750 gr	750 gr	900 gr	1,5 kg
Manteiga	750 gr	750 gr	750 gr	900 gr

**Fonte:** Decreto Lei nº 399 de 1938. Quadro anexo. As quantidades diárias foram convertidas em quantidades mensais.

**Obs.: Região 1** - Estados do Espírito Santo, Minas Gerais, Rio de Janeiro, São Paulo, Goiás e Distrito Federal.

**Região 2** – Estados de Alagoas, Bahia, Ceará, Maranhão, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Sergipe, Acre, Amapá, Amazonas, Pará, Rondônia, Roraima e Tocantins.

**Região 3** - Estados do Paraná, Rio Grande do Sul, Santa Catarina, Mato Grosso e Mato Grosso do Sul.

**Nacional** - Cesta normal média para a massa trabalhadora em atividades diversas e para todo o território nacional.

Os locais para a coleta de dados foram considerados como 4 (quatro) tipos de agrupamentos: (i) supermercado: supermercado, hipermercado, mercearia, armazém, empório e outros; (ii) feira: feira-livre, mercado municipal, hortifrúti, sacolão, quitanda, frutaria, fruteiro, verdureira, feira de frutas e outros; (iii) açougue: açougue e casa de carne; e, (iv) padaria: padaria, confeitaria, casa de pães, casa de doce, panificadora, posto de pão, depósito de pão e outros.

O preço para cada tipo de produto foi o resultado da média das cotações em todos os locais pesquisados.

Com base na Pesquisa de Orçamentos Familiares 2008-2009, realizada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (“IBGE”)<sup>128</sup>, foram considerados os tipos, marcas e unidades dos produtos, tendo o Dieese considerado o critério relacionado à pesquisa junto aos locais pesquisados sobre quais seriam os produtos de cada tipo que eram mais ofertadas e em qual medida eram comercializadas.

<sup>127</sup> DIEESE. *Metodologia da Pesquisa Nacional da Cesta Básica de Alimentos*. Op. Cit. p. 9.

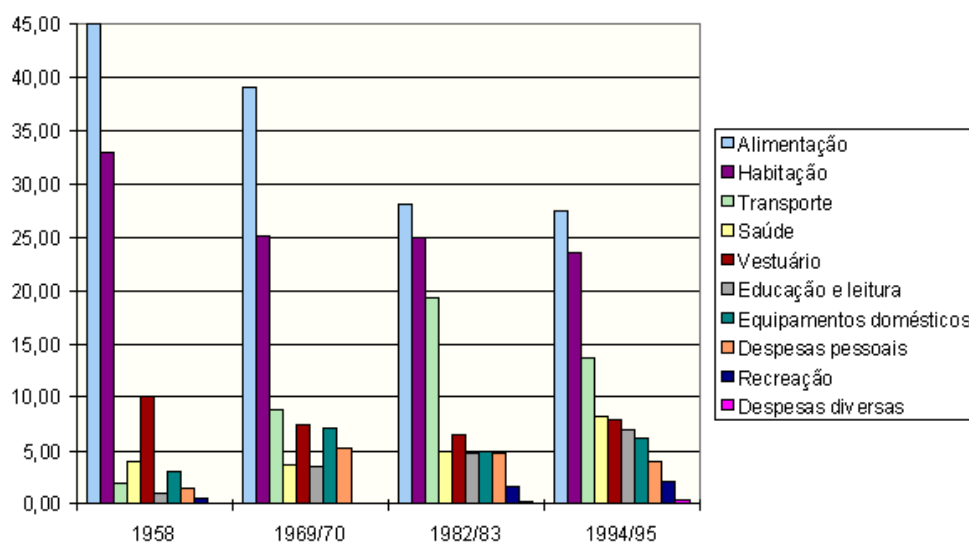
<sup>128</sup> QUINTSLR, Marcia Maria Melo. (Coord.) *Pesquisa de Orçamentos Familiares 2008-2009: Despesas, Rendimentos e Condições de Vida*. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (“IBGE”). Rio de Janeiro, 2010. Disponível em: <<http://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv45130.pdf>> acesso em 09/10/2016.

Após as pesquisas realizadas por região brasileira, foi considerado o preço médio de cada produto, multiplicado pelas quantidades definidas no Decreto-Lei nº 399/36, o que indica o gasto mensal do trabalhador com cada produto, cuja soma é o custo mensal da Cesta Básica.

Após obter o referido valor, foi considerada, como base, a Pesquisa de Orçamento Familiar (“POF”), realizada pelo Dieese, no município de São Paulo, em 1994/1995, a qual demonstrou que a alimentação representa 35,71% das despesas em famílias que têm a composição de 2 adultos e 2 crianças, considerando a hipótese de que cada criança consome alimentos da mesma forma que um adulto<sup>129</sup>.

A referida Pesquisa de Orçamento Familiar realizada em 1994/1995, contemplou uma análise do percentual dos gastos com alimentação, no Estado de São Paulo, nos anos 1958, 1969/1970, 1982/1983 e 1994/1995, considerando-se que 100% do valor seria representado pela alimentação, habitação, transporte, saúde, vestuário, educação e leitura, equipamentos domésticos, despesas pessoais, recreação e despesas diversas, chegando à análise objeto do gráfico abaixo reproduzido<sup>130</sup>:

**Gráfico 1** - Estrutura do orçamento doméstico na cidade de São Paulo  
DIEESE - POFs 1958, 1969/70, 1982/83 e 1994/95  
(itens em %)



Fonte: DIEESE, 1994/1995.

<sup>129</sup>DIEESE. *Metodologia da Pesquisa Nacional da Cesta Básica de Alimentos*. Op. Cit. p. 10-11.

<sup>130</sup>DIEESE. *Relatório com os resultados das Pesquisas de Orçamentos Familiares*. Gráfico 1a do referido relatório. Disponível em: <<http://www.dieese.org.br/metodologia/pof4.xml>> acesso em 09/10/2016.

A média das despesas com alimentação representava 35,71% do valor das despesas totais. O DIEESE, assim, realiza o cálculo das despesas com alimentação, segundo os critérios definidos no Decreto 399 e considera que o referido valor representa 35,71% do valor total do salário mínimo. Os 64,29% restantes são, portanto, representados pelo valor das demais despesas, ou seja, cerca de 180% do valor dos alimentos representam, segundo o DIEESE, as demais despesas.

Assim, considerando que (i) o salário mínimo contempla as necessidades vitais básicas de um trabalhador e da sua família, (ii) que o valor mínimo ideal deveria ser ajustado mensalmente, considerando-se os elementos da Cesta Básica calculados em consonância aos critérios previstos no Decreto nº 399/1938, sendo o valor de R\$ 3.856,23, previsto para dezembro de 2016, o valor ideal para uma família composta por 4 pessoas; é certo que as famílias que detenham rendas per capita inferiores ao valor de R\$ 964,05 estarão em situação abaixo do mínimo existencial, o que representa que o Estado não está conseguindo atingir os seus objetivos mínimos afetos à garantia do conteúdo essencial dos direitos sociais.

### **2.2.2. A Reserva do Possível como limite aos dispêndios Estatais e a impossibilidade de sua utilização para afastar a aplicação do Conteúdo Essencial dos Direitos Fundamentais**

Conforme mencionado anteriormente, todos os direitos fundamentais (nele incluídos os direitos sociais), devem ser garantidos de forma positiva pelo Estado, ao menos no que respeita aos seus conteúdos essenciais.

A limitação à atuação Estatal referente à garantia de direitos fundamentais sofre, por vezes, limitações da denominada “reserva do possível”, que, segundo Andreas Krell<sup>131</sup>, tem o seu conceito oriundo do direito alemão, como referência à decisão da Corte Constitucional da Alemanha, na qual ficou entendido que “a construção de direitos subjetivos à prestação material de serviços públicos pelo Estado está sujeita à condição da disponibilidade dos respectivos recursos”.

Ou seja, segundo a referida decisão, tem-se que a disponibilidade e utilização dos recursos estaria localizada no campo discricionário das decisões políticas, por meio da composição dos orçamentos públicos, os quais, no Brasil, são elaborados por meio da atuação do Poder Executivo e do Poder Legislativo mediante a elaboração de 03 leis que se sucedem e

---

<sup>131</sup>KRELL, Andreas Joachim. *Direitos sociais e controle judicial no Brasil e na Alemanha: os (des)caminhos de um direito constitucional comparado*. Porto Alegre: S.A. Fabris, 2002. p.52.

se complementam: Lei do Plano Plurianual (“PPA”), Lei das Diretrizes Orçamentárias (“LDO”), que sempre deverá estar em consonância com o Plano anteriormente mencionado, conforme previsão do artigo 166, §4º, da Constituição Federal e a Lei Orçamentária Anual (“LOA”)<sup>132</sup>.

Em razão do referido entendimento, seria possível afirmar que não caberia aos juízes, por suas vezes, membros do Poder Judiciário, a análise de direitos fundamentais sociais por se tratarem de algo que dependeria da disponibilidade orçamentária, subsumida à competência dos Poderes Executivo e Legislativo.

Ocorre que tal posicionamento é equivocado<sup>133</sup> na medida em que todos os Poderes, inclusive o Judiciário, têm o condão de viabilizar o atendimento dos preceitos da Constituição Federal, precipuamente os que constam como objetivos fundamentais da República, dentre eles o referente à redução de desigualdades e erradicação da pobreza e da miséria, acima mencionados.

Os direitos fundamentais, como acima mencionado, são autoaplicáveis, sendo plenamente viável que o Poder Judiciário faça as interferências que forem necessárias ao cumprimento dos preceitos fundamentais, principalmente se for considerado o Supremo Tribunal Federal que tem como uma de suas atribuições a de proteger a Constituição Federal. Nas palavras de Fernando Facury Scaff<sup>134</sup>:

“Por outras palavras, não há total e completa Liberdade (de conformação) do Legislador para incluir neste sistema de planejamento o que bem entender. O legislador, e muito menos o administrador, não possuem discricionariedade ampla para dispor dos recursos como bem entenderem. Existem vários tipos de limites a esta Liberdade do Legislador para utilizar os recursos públicos. Ela é *conformada* pela Supremacia da Constituição.

(...)

Ocorre que as limitações aos gastos públicos também podem ser materiais, pois o uso de recursos públicos deve se dar de forma a permitir que os objetivos estabelecidos no art. 3º da Constituição sejam alcançados. Para tanto é imprescindível que sejam realizados gastos públicos em direitos fundamentais sociais, a fim de permitir que as pessoas possam exercer sua liberdade jurídica obtendo condições de exercer sua liberdade real (Alexy). Logo, os gastos públicos não permitem que o legislador, e muito menos o administrador, realizem gastos de acordo com suas livres consciências, de forma desvinculada aos objetivos impostos pela Carta, especialmente em seu art. 3º.”

---

<sup>132</sup>SCAFF, Fernando Facury. *Reserva do possível, mínimo existencial e direitos humanos*. Universidade Federal de Paraíba: Verba Juris ano 4, n° 4, jan./dez. de 2005, p. 91. Disponível em: <<http://periodicos.ufpb.br/index.php/vj/article/view/14814/8375>> acesso em 26/01/2017.

<sup>133</sup>SCAFF, Fernando Facury. *Op. Cit.*, p. 90.

<sup>134</sup>*Ibid.*, p. 91.

Se não há liberdade completa do Poder Legislativo, é fato que as normas orçamentárias, assim como toda e qualquer Lei, podem estar sujeitas ao controle de Constitucionalidade, diante do Poder Judiciário. Inclusive, em decisão monocrática que determinou o arquivamento da Medida Cautelar na Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental de nº 45 por perda superveniente do objeto, o Ministro Celso de Mello, do Supremo Tribunal Federal, procedeu diversas considerações acerca da Reserva do Possível, como pode ser verificado da ementa abaixo<sup>135</sup>:

“Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental. A questão da legitimidade constitucional do controle e da intervenção do Poder Judiciário em tema de implementação de políticas públicas, quando configurada hipótese de abusividade governamental. Dimensão política da jurisdição constitucional atribuída ao Supremo Tribunal Federal. Inoponibilidade do arbítrio estatal à efetivação dos direitos sociais, econômicos e culturais. Caráter relativo da Liberdade de Conformação do Legislador. Considerações em torno da cláusula da ‘Reserva do Possível’. Necessidade de preservação, em favor dos indivíduos, da integridade e da intangibilidade do núcleo consubstanciador do ‘mínimo existencial’. Viabilidade instrumental da Arguição de Descumprimento no processo de concretização das liberdades positivas (direitos constitucionais de segunda geração).”

A matéria objeto da referida Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental era o veto presidencial ao artigo da Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2003 (Lei 10.707/03) que afastava a imposição constitucional que estabelecia percentuais mínimos para aplicação de verbas públicas em gastos com o sistema de saúde. A perda de objeto se deu em razão de que, após a propositura da ADPF, o Poder Executivo voltou atrás e enviou um Projeto de Lei, o qual foi transformado na Lei 10.777/03 que reproduziu o preceito vetado, fazendo com que a disposição constitucional fosse mantida íntegra quando aos patamares de vinculação de receita destinada à saúde.

Na análise efetuada, o Ministro Celso de Mello<sup>136</sup> explicitou o quanto segue:

“(...) a cláusula da ‘reserva do possível’ – ressalvada a ocorrência de justo motivo objetivamente auferível – não pode ser invocada, pelo Estado, com a finalidade de exonerar-se do cumprimento de suas obrigações constitucionais, notadamente quando, dessa conduta governamental negativa, puder resultar nulificação ou, até mesmo, aniquilação de direitos constitucionais impregnados de um sentido de essencial fundamentalidade.”

O Estado não pode, portanto, deixar de atender às previsões constitucionais no que respeita aos direitos fundamentais, especialmente no que concerne aos seus conteúdos mínimos, conforme visto anteriormente.

---

<sup>135</sup>MC na ADPF nº 45, disponível em: REVISTA INTERESSE PÚBLICO. Porto Alegre: Notadez, maio 2004.

<sup>136</sup>*Ibid.*

Nesse sentido, inclusive, muito bem mencionam Ingo Wolfgang Sarlet e Mariana Figueiredo<sup>137</sup>, ao colocarem que nada obstante os direitos fundamentais não possam, de modo algum, se restringirem a, tão somente, o mínimo existencial, as objeções relacionadas à reserva do possível não poderão prevalecer quando esse mínimo estiver envolvido, a saber:

“(…) embora o conteúdo judicialmente exigível dos direitos sociais como direitos a prestações não possa ser limitado à garantia do mínimo existencial, quando este estiver em causa (e pelo menos nessa esfera) há que reconhecer aquilo que já se designou de direitos subjetivo definitivo a prestações (como tem sido o caso de Robert Alexy e José Joaquim Gomes Canotilho, entre outros) e, portanto, plenamente exigível também pela via jurisdicional. As objeções relacionadas à reserva do possível não poderão prevalecer nessa hipótese, exigíveis, portanto, providências que assegurem, no caso concreto, a prevalência da vida e da dignidade da pessoa, inclusive o cogente direcionamento ou redirecionamento de prioridades em matéria de alocação de recursos, pois é disso que no fundo está a se tratar. Até mesmo a tese de que a reserva do possível poderia servir de argumento eficiente para afastar a responsabilidade do Estado (por ação ou omissão, vale dizer!) não nos parece possa ser aceita, ainda mais de modo generalizado, na esfera das prestações que inequivocamente dizem com o mínimo existencial.”

Uma das formas mediante as quais o Estado precisa atendê-los é mediante a utilização do meio termo entre direitos sociais e individuais, sendo a tributação uma dessas principais formas de se buscar o meio termo, mediante a arrecadação de recursos necessários à implementação e à manutenção de direitos<sup>138</sup>, a qual, também, está relacionada com a redução de desigualdades sociais, na medida em que pode retirar daqueles que estão no topo da pirâmide social para distribuir àqueles que estão na base<sup>139</sup>, de modo que estes últimos possam ter o mínimo necessários ao atendimento de suas necessidades vitais básicas, conforme mencionado nos itens anteriores.

---

<sup>137</sup>SARLET, Ingo Wolfgang. FIGUEIREDO, Mariana Filchner. *Op. Cit.* p. 196.

<sup>138</sup>MURPHY, Liam. NAGEL, Thomas. *Op. cit.* p. 79.

<sup>139</sup>Sobre o tema ver: RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Capacidade Contributiva como manifestação da Justiça Fiscal no Estado Social e Democrático de Direito.* *Op. Cit.* p. 14-16.

### **3. O CENÁRIO ATUAL DE EXCESSIVAS DESIGUALDADES SOCIAIS PATRIMONIAIS: ALTO VOLUME DE POBREZA PARALELO À CONCENTRAÇÃO PATRIMONIAL DOS MAIS RICOS**

Conforme visto nos Capítulos anteriores, a Constituição da República Federativa do Brasil, ao instituir o Estado Democrático de Direito, de desiderato social, contemplou a necessidade de busca pelo meio termo entre o excesso de individualismo que era existente no paradigma liberal de Estado e o socialismo que foi a face extrema do Estado Social, mediante a conjugação e a harmonia entre direitos fundamentais individuais, coletivos e sociais.

Os extremos relacionados a esses modelos de Estado, ou seja, o individualismo, na sua acepção relacionada à concentração patrimonial, e o socialismo, em sua concepção afeta à necessidade de abstenção da propriedade individual, não mais foram contemplados pelo Texto Constitucional, passando, assim, os direitos patrimoniais a serem equilibrados e harmonizados com os direitos sociais.

A liberdade de uso, gozo e disposição do direito de propriedade passou a não mais ser ilimitada, como era no paradigma liberal de Estado, estando o seu limite máximo situado (i) na necessidade de garantia do mínimo existencial, mediante o pagamento de tributos que viabilizem o Estado de custear, pelo menos, os gastos necessários à implementação desse mínimo, além de, também, (ii) estar limitado pela necessidade de que a sua destinação esteja vinculada ao exercício da função social.

Nada obstante as previsões constitucionais serem nesse sentido, de rechaçar a concentração de rendas e de prever a necessidade de garantia do mínimo existencial, o sistema tributário brasileiro atual contempla, conforme se verá adiante, um conjunto de normas que reforçam a concentração patrimonial e estimulam as excessivas desigualdades sociais patrimoniais.

O cenário brasileiro atual apresenta um excesso de pessoas abaixo do mínimo existencial e um volume extremamente reduzido de pessoas que detêm a maior parte do patrimônio existente no país<sup>140</sup>, se voltando, assim, ao individualismo excessivo, que não foi chancelado pela Constituição da República.

---

<sup>140</sup>ARRETCHE, Marta. *Trajetórias das Desigualdades: como o Brasil mudou nos últimos cinquenta anos*. 1ª ed. São Paulo: Editora Unesp. CEM, 2015, p. 1-2: “O pico da desigualdade de renda ocorreu em 1989, final do governo Sarney, quando o piso da renda dos 5% mais ricos correspondia a 79 vezes o teto da renda dos 5% mais pobres. Desde então, essa razão vem apresentando queda sistemática. Em 2012, ano em que a série atingiu seu patamar mais baixo, essa razão ainda era de 36.” (cálculos realizados com base nos dados das Pesquisas Nacionais por Amostra de Domicílio, do IBGE)

As referidas disparidades de rendas, no âmbito do Brasil, foram estudadas por Morgan Milá, orientado por Thomas Piketty, tendo o autor suscitado o quanto segue:

*“Investigating income concentration in Brazil can be motivated from numerous fronts. Firstly, Brazil is part of a region historically characterised by high and persistent levels of income inequality, since at least the late 19th century (Williamson, 2015). And it is a notable stand-out country of the region - in any report on income distribution by the OECD, the United Nations or the World Bank, Brazil usually features near the summit of the inequality rankings, as measured by household survey data, alongside regional counterparts such as Chile or Colombia.”*<sup>141</sup>

As desigualdades sociais patrimoniais também existem quando consideradas em escala global. Conforme mencionado anteriormente, em estudo realizado por Thomas Piketty, cerca de 10% da população global detém entre 80 e 90% do patrimônio global, sendo que, dentre esses 10% da população global, 1% detém 50% do patrimônio global, e, dentro desse 1%, 0,1% detém 20% do patrimônio global. Ou seja, o restante da população global, representado por 90% da população do mundo, detém entre 10 e 20% do patrimônio global, sendo que a metade inferior da base da pirâmide social possui menos de 5% do patrimônio total<sup>142</sup>.

O presente Capítulo versará sobre o cenário brasileiro, demonstrando os dados sobre a existência da pobreza no Brasil, que denotam a ausência de atingimento do dever mínimo do Estado de garantir o conteúdo essencial dos direitos fundamentais, bem como sobre como o direito tributário e algumas dentre as normas tributárias, apresentadas exemplificativamente, vêm influenciando e viabilizando a existência dessa concentração de rendas e o aumento das desigualdades sociais patrimoniais e, na sequência, como essa desigualdade social patrimonial

---

<sup>141</sup> MILÁ, Morgan. *Income Concentration in a Context of Late Development: An Investigation of Top Incomes in Brazil using Tax Records, 1933–2013*. Paris School of Economics. 18 de setembro de 2015, Paris, p. 10. Disponível em: <<http://piketty.pse.ens.fr/files/MorganMila2015.pdf>> acesso em 21/03/2017. Tradução livre do trecho: “Investigar a concentração de rendas no Brasil pode ser motivada por numerosas frentes. Primeiramente, o Brasil faz parte de uma região historicamente caracterizada por níveis elevados e persistentes de desigualdades de rendas, desde pelo menos o final do século XIX (Williamson, 2015). E, ainda, é um país de notável destaque na região – em qualquer relatório sobre distribuição de rendas feito pela OCDE, Organização das Nações Unidas (ONU) ou o Banco Mundial, o Brasil usualmente aparece próximo ao topo dos rankings de desigualdade, conforme mensurado pelos dados relacionados à pesquisa familiar, realizada em regiões da América Latina como Chile ou Colômbia.”

<sup>142</sup> PIKETTY, Thomas. *O Capital...Op.cit.*, p. 427: “A parcela do milésimo superior atualmente parece estar próxima de 20% do patrimônio total, a do centésimo superior, perto de 50% do patrimônio total, e a do décimo superior, entre 80% e 90%; a metade inferior da população mundial possui, sem dúvida, menos de 5% do patrimônio total. Concretamente, o 0,1% mais rico do planeta, ou seja, cerca de 4,5 milhões de adultos em 4,5 bilhões, parece deter um patrimônio líquido da ordem de 10 milhões de euros, quase duzentas vezes o patrimônio médio mundial (por volta de 60.000 euros por adulto), daí uma participação no patrimônio total de quase 20%. O 1% mais rico, cerca de 45 milhões de adultos sobre 4,5 bilhões, possui um patrimônio médio da ordem de 3 milhões de euros (trata-se, grosso modo, da população que ultrapassa 1 milhão de euros de patrimônio individual), o que equivale a cinquenta vezes o patrimônio médio, de modo que a participação no patrimônio total é de 50%. É importante insistir sobre as incertezas consideráveis que rondam essas estimativas (incluindo para a riqueza total e a média mundial). Ainda mais do que todas as outras estatísticas mencionadas neste livro, esses valores devem ser considerados ordens de grandeza que permitem organizar o pensamento.”



agrava e propulsiona a existência e a manutenção da pobreza, em contrariedade aos preceitos constitucionais.

### 3.1 As desigualdades sociais referentes às riquezas daqueles que estão na base (mínimo existencial) e no topo (concentração de renda) da pirâmide social

Inicialmente, relevante esclarecer que a expressão “desigualdades sociais” considerada no presente estudo se relaciona às desigualdades sociais patrimoniais extremas, com enfoque principal nas diferenças patrimoniais entre os dois extremos da pirâmide social, de modo a considerar a riqueza, tanto estática como dinâmica, daqueles que estão no seu topo (os mais ricos) e daqueles que estão na sua base (os mais pobres).

Esse comparativo patrimonial entre pobres e ricos é realizado nos estudos de alguns economistas como Thomas Piketty<sup>143</sup>, Richard Atkinson<sup>144</sup>, Morgan Milá<sup>145</sup> e, conjuntamente por Sergio Gobetti e Rodrigo Orair<sup>146</sup>. No âmbito jurídico, pode-se citar Ricardo Lodi Ribeiro<sup>147</sup> e Onofre Alves Batista Júnior, conjuntamente a Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Tarcísio Diniz Magalhães<sup>148</sup>, que também realizaram esse comparativo.

Está, também, considerado em cálculos de níveis de desigualdades sociais realizados por meio do índice de Gini, que, conforme esclarecido pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (“IPEA”), se trata de um instrumento que “aponta a diferença entre os rendimentos dos mais pobres e dos mais ricos”, e que, numericamente “varia de zero a um”, sendo que “o valor zero representa a situação de igualdade, ou seja todos têm a mesma renda” e “o valor um está no extremo oposto, isto é, uma só pessoa detém toda a riqueza”<sup>149</sup>.

<sup>143</sup> PIKETTY, Thomas. *O Capital...Op.cit.*

<sup>144</sup> ATKINSON, Anthony Barnes. *Inequality: what can be done?* Londres: *Harvard University Press*. 2015. p. 13: “(...) inequality matters on account of the distance between rich and poor, and there may be a case for action even where there is no gain to the poorest.”

<sup>145</sup> MILÁ, Morgan. *Op. cit.*

<sup>146</sup> GOBETTI, Sergio Wulff. ORAIR, Rodrigo Octávio. *Progressividade Tributária: a agenda esquecida*. 2015. Disponível em: <<http://www.esaf.fazenda.gov.br/assuntos/premios/premios-1/premios-2015/xx-premio-tesouro-nacional-2015-pagina-principal/monografias-premiadas-xx-premio-tesouro-nacional-2015/tema-3-sergio-gobetti-e-rodrigo-orair>> e, também, em <[http://www.ipc-undp.org/pub/port/WP136PT\\_Tributacao\\_e\\_distribuiçao\\_da\\_renda\\_no\\_Brasil\\_novas\\_evidencias\\_a\\_partir\\_das\\_d\\_eclaracoes\\_tributarias\\_das\\_pessoas.pdf](http://www.ipc-undp.org/pub/port/WP136PT_Tributacao_e_distribuiçao_da_renda_no_Brasil_novas_evidencias_a_partir_das_d_eclaracoes_tributarias_das_pessoas.pdf)> acessos em 10/12/2016.

<sup>147</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Piketty...Op. Cit.*

<sup>148</sup> BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. OLIVEIRA, Ludmila Mara Monteiro de. MAGALHÃES. Tarcísio Diniz. *Liberalismo, Desigualdade e Direito Tributário*. Revista Brasileira de Estudos Políticos nº 110. Belo Horizonte. Jan./jun. 2015, p. 217/272. Disponível em: <<http://www.pos.direito.ufmg.br/rbep/index.php/rbep/article/view/P.0034-7191.2015v110p217/319>> acesso em 20/03/2017.

<sup>149</sup> WALFFENBÜTTEL, Andréa. *O que é? – Índice de Gini*. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (“IPEA”). 2004 (01/11/2004). Ano 1, edição 4. Disponível em:

Além disso, a observância e análise entre a base da pirâmide social e o topo foi feita, também, por Zygmunt Baumann, que falou sobre “pesquisas e estatísticas oficiais documentando a distância crescente que separa aqueles no alto daqueles que estão na base da hierarquia social”<sup>150</sup>.

E exatamente pelo fato de os níveis de desigualdades sociais em termos de riqueza estarem excessivos, conforme mencionado por Atkinson<sup>151</sup>, é que a análise será fulcrada nos extremos dessas desigualdades, ligadas às riquezas daqueles que detêm excessiva concentração de renda em comparação com o volume patrimonial daqueles que vivem abaixo do mínimo existencial e daqueles.

A riqueza, a ser considerada no presente estudo, tem seu conceito extraído das noções amplas de patrimônio expostas no âmbito do direito civil por Beviláqua<sup>152</sup>, que define o patrimônio como “o complexo das relações jurídicas de uma pessoa que tiverem valor econômico”, colocando que o patrimônio é composto por todo o ativo e por todo o passivo de um indivíduo, independentemente de se relacionar às riquezas estáticas – como bens imobiliários por exemplo – ou dinâmicas – como é o caso da renda<sup>153</sup>.

Sylvio M. Marcondes Machado<sup>154</sup>, em consonância a essa ideia, coloca que “o termo patrimônio, pode-se empregar corretamente para indicar, seja a soma do ativo (patrimônio bruto), seja o conjunto do ativo com dedução do passivo que o grava (patrimônio líquido)”.

Paulo Ayres Barreto, ao definir o conceito de “renda e proventos de qualquer natureza” para fins do imposto sobre a renda, passa pela consideração de que a renda se trata de um acréscimo ao patrimônio, que, por sua vez, se trata de um “conjunto de bens e direitos”, pertencente a uma pessoa<sup>155</sup>.

---

<[http://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com\\_content&id=2048:catid=28&Itemid=23](http://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&id=2048:catid=28&Itemid=23)> acesso em 10/01/2017.

<sup>150</sup> BAUMAN, Zygmunt. *A riqueza de poucos beneficia todos nós? Op. Cit.*, p. 12.

<sup>151</sup> ATKINSON, Anthony Barnes. *Op. Cit.* p. 9: “the goal is to reduce inequality below its current level, in the belief that the present level of inequality is excessive” (tradução: o objetivo é o de reduzir a desigualdade dos seus níveis atuais, tendo em vista que o nível de desigualdade atual está excessivo).

<sup>152</sup> BEVILÁQUA, Clovis. *Teoria Geral do Direito Civil*. 2 ed. Rio de Janeiro: Editora Francisco Alves, 1929, p. 111. § 29.

<sup>153</sup> O Supremo Tribunal Federal reconheceu a repercussão geral sobre o tema relacionado à definição sobre o conceito de renda para fins do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, no RE nº 591.340, que ainda não foi julgado. Sobre a renda ser considerada como riqueza dinâmica e a propriedade de bens ser considerada como riqueza estática, ver: ÁVILA, Humberto. *Conceito de Renda e Compensação de Prejuízos Fiscais*, São Paulo: Malheiros, 2011, p. 75: “justamente porque o conceito de renda é dinâmico que não se pode sequer concebê-lo sem a noção de período. Esse período será delimitado pelo legislador, como imposição de ordem prática, para que se possa exigir o tributo e garantir a arrecadação”.

<sup>154</sup> MACHADO, Sylvio M. Marcondes. *Limitação da responsabilidade de comerciante individual*. São Paulo. 1956. p. 77.

<sup>155</sup> BARRETO, Paulo Ayres, *Imposto sobre a Renda e Preços de Transferência*, São Paulo: Dialética, 2001, p. 72: “é de ser interpretada, nos estritos termos em que constitucionalmente plasmada, como acréscimo a um dado

Ao se analisar o conjunto de bens e direitos que compõem o patrimônio das pessoas que constam em dados oficiais, em um dado período de tempo, para avaliar o cenário brasileiro, alguns dados serão essenciais nessa análise, principalmente os relacionados às declarações de imposto de renda, nas quais as pessoas são instadas, por lei, a incluírem as informações sobre todos os elementos que compõem os seus patrimônios, sejam eles relacionados a custos, bens, direitos ou a rendimentos percebidos.

Feitas essas considerações conceituais, passa-se a verificar como essas desigualdades sociais patrimoniais, em seus níveis extremos, estão se operando no cenário brasileiro com enfoque naqueles que vivem abaixo do mínimo existencial em comparação àqueles que estão no topo da pirâmide social.

### 3.2 O Cenário Brasileiro

O Cenário Brasileiro, segundo as considerações dos estudos feitos tanto no âmbito da implementação de programas como o Bolsa Família, instituído pela Lei nº 10.836/2004, assim como pela Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe (“CEPAL”)<sup>156</sup>, apontam que o Brasil detém grande parte da sua população em situação de pobreza.

Os critérios para a mensuração da linha da pobreza, nas apurações estatísticas usualmente realizadas, são os mesmos utilizados pela Organização das Nações Unidas (“ONU”) que, ao estipular os Objetivos de Desenvolvimento do Milênio (“ODM”)<sup>157</sup>, cujas metas foram apoiadas por 191 nações, inclusive a brasileira<sup>158</sup>, definiu, com base no estudo realizado pelo Banco Mundial, a extrema pobreza como sendo aquela mediante a qual as

---

conjunto de bens e direitos (patrimônio), pertencente a uma pessoa (física ou jurídica), observado um lapso temporal necessário para que se realize o cotejo entre determinados ingressos, de um lado, e certos desembolsos, de outro”

<sup>156</sup> GERSTENFELD, María Nieves Rico e Pascual. TRUCCO, Daniela. MANCERO, Xavier. (Coords.) *Panorama Social da América Latina: 2014. Op Cit.*

<sup>157</sup> Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA. Secretaria de Planejamento e Investimento Estratégico – SPI/MP (Coords.). *Objetivos de Desenvolvimento do Milênio: Relatório Nacional de Acompanhamento*. São Paulo, maio de 2014. Disponível em: <[http://www.pnud.org.br/Docs/5\\_RelatorioNacionalAcompanhamentoODM.pdf](http://www.pnud.org.br/Docs/5_RelatorioNacionalAcompanhamentoODM.pdf)> acesso em 03/06/2016, p. 16: “Para o ODM 1, são consideradas extremamente pobres as pessoas que vivem com menos de US\$ PPC 1,25 por dia, ou US\$ PPC 38,00 por mês. Os chamados fatores de Paridade de Poder de Compra (PPC) são uma taxa de conversão, calculada pelo Banco Mundial, de quantos reais são necessários para adquirir os mesmos produtos que um dólar americano compraria nos Estados Unidos. Em 2012, a linha de pobreza extrema internacional correspondia a R\$ 2,36 por dia, ou R\$ 71,75 por mês.”

<sup>158</sup> Objetivos de Desenvolvimento do Milênio – Brasil (“ODM – Brasil”). Disponível em: <<http://www.odmbrasil.gov.br/os-objetivos-de-desenvolvimento-do-milenio>> acesso em 10/07/2016.

pessoas que detivessem menos de US\$ 1,00 (um dólar) por dia<sup>159</sup>, o que, em 2012, foi considerado como sendo o valor de R\$ 2,36 (dois reais e trinta e seis centavos por dia).

Os critérios utilizados para se chegar ao referido valor estão associados a uma pesquisa da quantia necessária para que uma pessoa adquira alimentos básicos à sua subsistência<sup>160</sup>.

Os critérios da ONU, nos quais os referidos estudos se embasaram para identificar o volume de pessoas que estão abaixo da linha da pobreza (ou seja, o volume de pessoas que não detém o básico para uma existência digna, e que, por isso, vivem abaixo do mínimo existencial, ali tido como sendo o valor para se adquirir alimentos), entretanto, acabam por ser equivocados ao diminuir o real volume de pessoas que estão inseridas na linha da pobreza no Brasil.

Isso porque os referidos critérios e, conseqüentemente, os estudos, ao contemplarem apenas a alimentação como sendo necessária à composição do mínimo existencial, deixam de considerar, também, os direitos de moradia, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene e transporte, que, conforme mencionado no Capítulo 2, compõem as necessidades vitais básicas da pessoa humana que é o trabalhador, nos termos em que previsto no artigo 7º inciso IV, da Constituição da República Federativa do Brasil.

Além disso, os referidos estudos também se equivocam ao deixarem de considerar a realidade cultural brasileira e os alimentos que os brasileiros usualmente ingerem em suas refeições, conforme visto no item 2.2.1 do Capítulo 2 do presente estudo, que não foram considerados dentro do estudo de enorme abrangência feito no âmbito do Banco Mundial.

O programa Bolsa Família é, a rigor, plenamente misto. Seu caráter assistencial não se perde, pois somente é pago às famílias de baixíssima renda que, certamente, não auferem quantia suficiente e indispensável à manutenção da vida.

Mesmo com os referidos equívocos preliminares, que por si sós já demonstram que os estudos estatísticos representam uma realidade que contempla um volume menor de pessoas abaixo do mínimo existencial do que o efetivamente existente, ainda assim, os estudos já apontam a existência de um alto volume de pessoas abaixo daquele mínimo.

A verificação do volume de beneficiários do Programa Bolsa Família, ou seja, de pessoas que estão abaixo da linha da pobreza (considerada, no Programa, como sendo aquela por meio das quais a renda per capita seja entre R\$ 60,01 até R\$ 120,00, conforme artigo 2º, §6º c/c §3º da Lei nº 10.836/2004) e da situação de extrema pobreza (renda per capita de até

---

<sup>159</sup> Importante considerar que o valor definido pelo Banco Mundial foi atualizado, em Outubro de 2015, para US\$ 1,90, conforme se infere da página do Banco Mundial, disponível em: <<http://www.worldbank.org/en/topic/poverty/brief/global-poverty-line-faq>> acesso em 19/03/2017.

<sup>160</sup>Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA. Secretaria de Planejamento e Investimento Estratégico – SPI/MP (Coords.). *Objetivos de Desenvolvimento do Milênio: Relatório Nacional de Acompanhamento. Op. Cit.*

R\$ 60,00, conforme artigo 2º, §6º c/c §2º da Lei nº 10.836/2004) pode ser considerado, por região, segundo os dados de julho de 2013, do seguinte modo, segundo a apuração realizada pelo Tribunal de Contas da União <sup>161</sup>:

**Tabela 2 – População e Beneficiários do Programa Bolsa Família**

Estado	População	Beneficiários	%
Maranhão	6.794.301	3.420.507	50,34%
Piauí	3.184.166	1.536.111	48,24%
Alagoas	3.300.935	1.486.199	45,02%
Ceará	8.778.576	3.832.258	43,65%
Paraíba	3.914.421	1.693.861	43,27%
Acre	776.463	326.984	42,11%
Sergipe	2.195.662	902.967	41,13%
Pernambuco	9.208.550	3.690.599	40,08%
Bahia	15.044.137	5.980.947	39,76%
Pará	7.969.654	3.159.162	39,64%
Amazonas	3.807.921	1.370.213	35,98%
Rio Grande do Norte	3.373.959	1.212.044	35,92%
Roraima	488.072	173.244	35,50%
Tocantins	1.478.164	509.820	34,49%
Amapá	734.996	211.582	28,79%
Rondônia	1.728.214	413.982	23,95%
Mato Grosso	3.182.113	649.079	20,40%
Minas Gerais	20.593.356	4.120.969	20,01%
Mato Grosso do Sul	2.587.269	489.973	18,94%
Goiás	6.434.048	1.181.108	18,36%
Espírito Santo	3.839.366	682.248	17,77%
Rio de Janeiro	16.369.179	2.683.073	16,39%
Rio Grande do Sul	11.164.043	1.506.380	13,49%
Paraná	10.997.465	1.481.044	13,47%
Região Sul	28.795.762	3.507.829	12,18%
Distrito Federal	2.789.761	316.133	11,33%
São Paulo	43.663.669	4.303.714	9,86%
Santa Catarina	6.634.254	520.405	7,84%
Brasil	201.032.714	47.854.606	23,80%

Fonte: MDS e IBGE, dados referentes a julho de 2013 – utilizado no Relatório do TCU de 2015.

Os dados demonstram que grande parte da população brasileira (pelo menos 47.854.606 de pessoas em um universo de 201.032.714 de pessoas), em julho de 2013, detinha renda per

<sup>161</sup> Tribunal de Contas da União (“TCU”). *Relatório Sistêmico de Fiscalização: Assistência Social*. Relator Ministro Substituto Augusto Sherman Cavalcanti. Brasília, 2015, Tabela 18 do Relatório, p. 44-45. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A250AA328A0150AA738D311E94>> acesso em 03/06/2016.

capita inferior a R\$120,00, ou seja, sequer detém o mínimo, o básico para ter uma alimentação digna.

Considerando os critérios do DIEESE para a estipulação do salário mínimo, mencionados no item 2.2.1 do presente estudo, o valor mínimo para atender às necessidades básicas do trabalhador e de sua família, composta por dois adultos e duas crianças, variaria, em 2013, entre R\$ 2.674,88 e R\$ 2.765,44<sup>162</sup>, o que corresponderia ao montante per capita compreendido entre R\$ 668,72 e R\$ 691,36, valores esses muito superiores ao que a complementação de renda do Programa Bolsa Família implementava em 2013 (adicionava, às rendas das pessoas detentoras de rendas compreendidas entre R\$ 60,00 e R\$120,00, valores compreendidos entre R\$ 18,00 e R\$ 54,00<sup>163</sup>).

O gráfico abaixo demonstra as três fases do Programa Bolsa Família, que são relacionadas a: (i) de consolidação, com a inclusão das famílias no Programa e a criação de mecanismos que viabilizasse a adesão das famílias ao benefício, (ii) estabilização, quando o número de famílias atingidas pelo benefício passou a ser relativamente o mesmo; e (iii) nova expansão, quando passou a haver um acréscimo do número de beneficiários, mas sem que houvesse um aumento tão ascendente como na época da consolidação. Nesse sentido entendeu o Tribunal de Contas da União que, para representar essas fases do Programa, apresentou o Gráfico abaixo, nos autos do processo TC 013.804/2013-8<sup>164</sup>:

**Gráfico 2 – Evolução do Programa Bolsa Família por famílias e transferência mensal**



<sup>162</sup> DIEESE. *Pesquisa Nacional de Cesta Básica de Alimentos: Salário Mínimo Nominal e Necessário*. Disponível em: <<http://www.dieese.org.br/analisecestabasica/salarioMinimo.html>> acesso em 20/11/2016.

<sup>163</sup> Lei n.º 10.836/2004:

“Art. 2º (...)

§ 2º O valor do benefício básico será de R\$ 58,00 (cinquenta e oito reais) por mês, concedido a famílias com renda familiar mensal per capita de até R\$ 60,00 (sessenta reais).

§ 3º Serão concedidos a famílias com renda familiar mensal per capita de até R\$ 120,00 (cento e vinte reais), dependendo de sua composição:

I - o benefício variável no valor de R\$ 18,00 (dezoito reais); e

II - o benefício variável, vinculado ao adolescente, no valor de R\$ 30,00 (trinta reais).”

<sup>164</sup> Tribunal de Contas da União (“TCU”). *Relatório Sistemático de Fiscalização: Assistência Social*. Op. Cit., Gráfico 10, p. 42.

Fonte: TCU, 2015.

O gráfico acima foi apresentado para demonstrar que o volume de pessoas abaixo do mínimo existencial calculado pelo Governo Federal já é alto, e, ainda, que considerando os estudos do DIEESE, existem muito mais pessoas abaixo do mínimo existencial do que os referidos gráficos demonstram.

Analisando, ainda, o universo de Declarantes do Imposto de Renda no ano calendário de 2013, calculado pela Receita Federal do Brasil, e informado no “Grandes Números IRPF 2007 – 2013”<sup>165</sup>, é possível identificar um número pequeno de pessoas declarantes (28.494.418 pessoas) frente ao volume da população brasileira, que, em 2013, era composta por mais de 201 milhões de pessoas, conforme dados do Portal do Governo Brasileiro<sup>166</sup>.

**Tabela 3 – Resumo das Declarações por Faixa de Rendimentos Totais – Ano Calendário de 2013 (Valores em R\$ milhões)**

Faixa de Rendimento Total	Qtde Declarantes	Rendim. Tribut.	Rendim. Tribut. Excl.	Rendim. Isentos	DEDUÇÕES							Base de Cálculo (RTL)	Imposto Devido	Imposto Pago	Imposto a Pagar	Imposto a Restituir	Bens e Direitos	Dividas e Ônus
					Contrib. Previden.	Dependentes	Instrução	Médicas	Livro Caixa	Pensão Aliment.	Desc. Padrão							
Até 1/2 Salário Min.	1.268.688	209,8	35,0	64,8	31,1	140,8	13,3	47,9	0,1	20,0	23,1	169,0	0,0	11,3	0,0	11,9	91.710,7	7.663,5
1/2 a 1 Salário Min.	518.341	3.570,9	70,5	215,0	101,8	67,2	9,4	28,7	0,3	5,4	472,5	2.934,1	0,1	11,3	0,0	11,4	28.847,9	2.846,0
1 a 2 Salários Min.	1.075.827	11.489,8	462,2	1.595,4	253,8	225,0	37,4	118,5	4,2	14,7	1.443,2	9.503,6	0,4	64,6	0,1	65,1	63.828,3	6.857,8
2 a 3 Salários Min.	2.692.915	52.210,3	1.588,1	4.045,0	845,7	614,9	109,3	340,7	29,1	45,5	7.947,1	42.586,9	1,9	186,8	1,1	189,0	162.664,7	47.395,7
3 a 5 Salários Min.	7.882.026	215.199,9	13.690,8	21.127,7	7.806,7	7.717,5	2.448,6	4.779,4	363,7	967,5	28.718,9	164.146,3	1.181,0	2.534,9	283,5	1.664,4	489.763,5	51.170,1
5 a 10 Salários Min.	7.300.376	331.748,1	29.400,1	57.667,0	15.406,0	11.858,2	7.603,0	15.148,9	1.782,7	3.259,6	34.940,5	243.230,8	12.135,9	15.419,1	2.250,9	5.680,1	757.644,1	89.089,0
10 a 20 Salários Min.	3.522.174	285.867,5	30.799,4	82.919,9	13.761,4	5.944,3	5.358,7	14.146,3	3.016,4	3.442,3	21.328,7	219.627,6	30.517,3	31.284,3	3.945,7	4.955,4	863.634,5	93.949,3
20 a 40 Salários Min.	1.507.344	212.059,5	29.273,6	99.738,7	14.291,4	2.628,3	2.337,7	9.941,4	3.186,0	2.932,0	5.258,0	172.428,7	34.793,9	33.547,0	3.416,3	2.415,3	946.215,0	77.849,1
40 a 80 Salários Min.	518.567	109.013,0	22.815,4	96.755,8	7.299,9	883,6	769,4	4.451,2	2.507,4	1.518,8	1.501,7	90.550,6	20.764,6	19.223,0	2.192,9	998,7	703.606,2	46.862,4
80 a 160 Salários Min.	136.718	34.452,1	14.716,6	72.002,4	1.611,9	205,1	175,4	1.212,5	1.281,4	401,5	482,3	29.216,5	7.074,3	6.191,1	971,9	299,7	453.223,2	27.085,0
> 160 Salários Min.	71.440	37.384,2	64.509,9	196.039,7	953,3	100,1	82,5	804,2	4.919,1	336,6	269,6	30.117,9	7.763,0	6.328,8	1.500,6	212,4	1.264.339,8	58.130,5
<b>Total</b>	<b>26.494.416</b>	<b>1.293.205</b>	<b>207.361</b>	<b>632.171</b>	<b>62.363</b>	<b>30.385</b>	<b>18.945</b>	<b>51.020</b>	<b>17.090</b>	<b>12.944</b>	<b>102.386</b>	<b>1.004.512</b>	<b>114.232</b>	<b>114.802</b>	<b>14.563</b>	<b>16.504</b>	<b>5.825.478</b>	<b>508.898</b>

Fonte: RFB, 2014

Veja-se que a maior parte da população não declara Imposto de Renda (e os motivos são diversos, dentre eles a existência da faixa isenta do Imposto de Renda, para aqueles que auferem renda inferior a R\$ 1.710,78, conforme artigo 1º, inciso VII, da Lei nº 11.482/2007, com redação dada pela Lei nº 12.469/2011), e que, ainda assim, entre os declarantes, cerca de 6 milhões de brasileiros, em um universo de 28.484.418 de declarantes (das três primeiras faixas da tabela acima) já estariam abaixo da linha do mínimo existencial caso o salário mínimo fosse considerado em conformidade aos critérios do DIEESE mencionados no presente estudo.

Nada obstante o alto volume de pessoas abaixo do mínimo existencial, identificado acima por meio da verificação do Programa Bolsa Família bem como do volume de declarantes,

<sup>165</sup> ALENCAR, Vinícius Barreto de (Org.). *Grandes Números IRPF – Anos Calendário 2007-2013*. Op. Cit., Tabela 9, p. 14.

<sup>166</sup> Portal Brasil. *População Brasileira ultrapassa 202 milhões de pessoas*. Informações obtidas da Imprensa Nacional e do IBGE. 2014. Disponível em: <<http://www.brasil.gov.br/governo/2014/08/populacao-brasileira-ultrapassa-202-milhoes-de-pessoas>> acesso em 27/12/2016.



é possível identificar, também, que o cenário brasileiro contempla, paralelamente, no topo da sua pirâmide social, um número extremamente reduzido de pessoas que detêm a maior parte do patrimônio brasileiro, conforme é possível identificar a partir da própria tabela do imposto de renda acima mencionada, nas suas três últimas faixas e isso, ainda, sem contar os grandes patrimônios que deixam de ser declarados e os que são destinados aos denominados “paraísos fiscais”.

Em um universo total de R\$ 6.826.478 bilhões em bens e direitos, pertencentes a 28.494.418 pessoas, R\$ 1.264.339,8 bilhões pertencem a 71.440 pessoas. Ou seja, 18,5% do patrimônio declarado pertence a 0,2% do universo de declarantes, que, na verdade, representam 0,035% da população nacional (considerada em 2013 como sendo de 201 milhões de pessoas, conforme consta na tabela do Programa Bolsa Família acima apresentada).

As devastas disparidades patrimoniais entre aqueles que estão no topo da pirâmide social e aqueles que estão na base,

A existência do referido cenário de concentração patrimonial nas mãos de poucos e de um grande volume de pessoas que se encontram abaixo do mínimo existencial demonstra que os objetivos da Constituição Federal Brasileira, de harmonizar os direitos individuais com os direitos sociais e ecológicos, como é próprio do modelo de Estado Democrático de Direito, de desiderato social, bem como de erradicar a pobreza e reduzir as desigualdades sociais estão sendo desvirtuados, além de não estar sendo garantido o mínimo existencial.

O cenário econômico, influenciado pelas escolhas políticas que vêm sendo adotadas pelo poder legislativo, no âmbito do direito tributário e do direito financeiro, devem ser analisadas de modo a verificar eventuais falhas no papel de promoção da justiça distributiva que esses ramos do direito desempenham no cumprimento dos objetivos fundamentais da República, já que o cenário brasileiro está contemplando uma excessiva desigualdade social no que respeita à diferença, em termos patrimoniais, daqueles que estão no topo e na base da pirâmide social.

### **3.2.1 As desigualdades sociais patrimoniais extremas associadas à taxa de rendimento do capital maior que a taxa de crescimento da renda e da produção nacionais**

O cenário de desigualdades sociais extremas, com um excesso de pessoas abaixo do mínimo existencial e um volume reduzido de pessoas com grande parte do patrimônio nacional



pode ser explicado segundo ensinamentos de Thomas Piketty<sup>167</sup>, de que quando a taxa de rendimento de capital ( $r$ ) torna-se maior que a taxa de crescimento da renda e da produção nacionais ( $g$ ), as desigualdades entre ricos e pobres aumenta. Abaixo trecho de sua obra sobre o assunto:

“Quando a taxa de remuneração do capital excede substancialmente a taxa de crescimento da economia – como ocorreu durante a maior parte do tempo até o século XIX e é provável que volte a ocorrer no século XXI –, então, pela lógica, a riqueza herdada aumenta mais rápido do que a renda e a produção. Basta então aos herdeiros poupar uma parte limitada da renda de seu capital para que ele cresça mais rápido do que a economia como um todo. Sob essas condições, é quase inevitável que a fortuna herdada supere a riqueza constituída durante uma vida de trabalho e que a concentração do capital atinja níveis muito altos, potencialmente incompatíveis com os valores meritocráticos e os princípios de justiça social que estão na base de nossas sociedades democráticas modernas.

Essa força de divergência fundamental pode, além disso, ser reforçada por outros mecanismos, como, por exemplo, se a taxa de poupança aumentar muito com o nível de riqueza ou ainda, se a taxa média de retorno do capital for maior quanto mais elevada for a dotação inicial de capital de um indivíduo (como parece ser cada vez mais comum). O caráter imprevisível e arbitrário do retorno do capital, que permite que a riqueza aumente de diversas maneiras, também apresenta um desafio para o ideal meritocrático.”

Piketty<sup>168</sup> esclarece, ainda, que “a desigualdade  $r > g$  faz com que os patrimônios originados no passado se recapitalizem mais rápido do que a progressão da produção e dos salários”, colocando que “o empresário tende inevitavelmente a se transformar em rentista e a dominar cada vez mais aqueles que só possuem sua força de trabalho” e, ainda “uma vez constituído, o capital se reproduz sozinho, mais rápido do que cresce a produção. O passado devora o futuro”.

O autor explica que a taxa de crescimento da renda e da produção nacionais tendem a oscilar entre 1 e 1,5% ao ano, ao passo que o retorno médio do capital seria na ordem de 4 a 5% ao ano, o que gera o efeito oriundo da regra  $r > g$ , que é o crescimento das desigualdades sociais. Alerta, para tanto, que pela experiência histórica, “somente os países em processo de recuperação dos níveis econômicos em relação a outros países, como a Europa durante os Trinta Gloriosos, ou a China e os países emergentes de hoje, podem crescer em tal ritmo”<sup>169</sup>.

No Brasil, o PIB e o PIB per capita oscilam a cada ano e, se comparado com os índices de 2000, o Brasil teve, em 2013, uma redução da taxa de crescimento anual do PIB de 2% e de

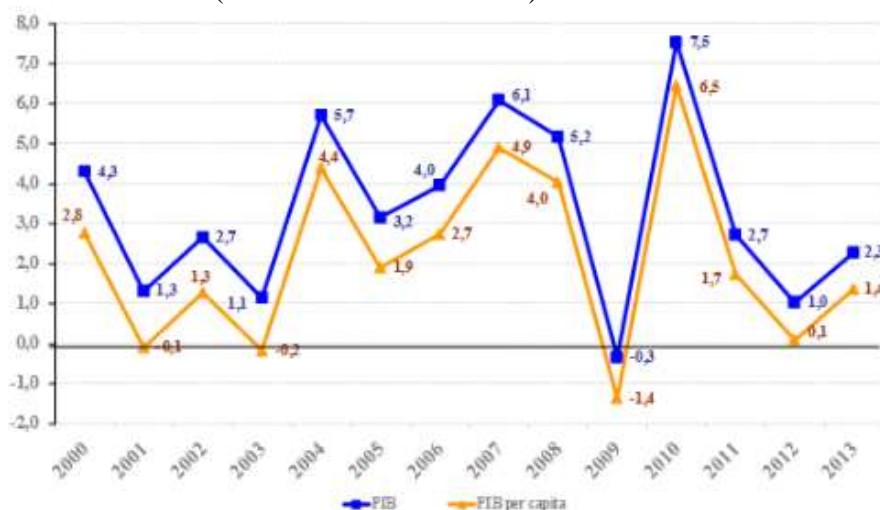
<sup>167</sup> PIKETTY, Thomas. *Op. Cit.* p. 32-34.

<sup>168</sup> *Ibid.* p. 555.

<sup>169</sup> *Ibid.* p. 556.

1% do PIB per capita, tendo, em 2013, a taxa de crescimento do PIB per capita de 1,4%, conforme consta do gráfico abaixo extraído do sistema do Governo Federal<sup>170</sup>:

**Gráfico 3 – PIB e PIB per capita**  
Taxa (% de crescimento anual)



Fonte: IBGE, 2013.

Ou seja, o Brasil, nada obstante tenha o seu PIB e PIB per capita aumentado entre 2012 e 2013, teve uma redução do índice de crescimento quando comparado a outros períodos, sendo, em 2013, a taxa de crescimento da renda per capita de 1,4%.

O crescimento do PIB não acompanha o volume de crescimento do capital, precipuamente quando esse crescimento é analisado sob a perspectiva da evolução patrimonial da parcela da população que tem mais renda.

Para agravar ainda mais o crescimento do capital, a parcela da população que detém a maior parte do patrimônio, consegue investimentos com retornos de capital ainda maiores, pelo que geralmente conseguem ter uma taxa de retorno ainda maior, sendo possível que “para um mesmo rendimento médio do capital de 4% ao ano, os patrimônios mais elevados obtenham melhores resultados, por exemplo, de até 6-7% ao ano, enquanto os menores devam muitas vezes se contentar com um retorno médio de 2-3% ao ano”<sup>171</sup>. Essa análise do Piketty foi feita inclusive com base na verificação sobre o percentual médio de crescimento das heranças ao longo dos anos.

<sup>170</sup> PORTAL BRASIL. *Em 2013, PIB cresce 2,3% e totaliza R\$ 4,84 trilhões*. Gráfico II.1 feito com base nos dados do IBGE. Publicado em 27/02/2014, disponível em: <<http://www.brasil.gov.br/economia-e-emprego/2014/02/em-2013-pib-cresce-2-3-e-totaliza-r-4-84-trilhoes>> acesso em 03/01/2016.

<sup>171</sup> PIKETTY, Thomas. *Op. Cit.* p. 420.

A tabela 12.1 da obra de Piketty realiza um comparativo entre a taxa de crescimento real média anual dos cem milionésimos mais ricos em comparação à riqueza média mundial, conforme abaixo<sup>172</sup>:

**Tabela 4** – Taxa de crescimento das maiores riquezas mundiais, 1987-2013

<i>Taxa de crescimento real média anual (descontada da inflação)</i>	Período 1987-2013	Período 1990-2010
Os cem milionésimos mais ricos (cerca de 30 pessoas adultas em 3 bilhões nao ano 1980, 45 pessoas em 4,5 bilhões nao ano 2010)	6,8%	4,1%
Os vinte milionésimos mais ricos (cerca de 150 pessoas adultas em 3 bilhões nao ano 1980, 225 pessoas em 4,5 bilhões nao ano 2010)	6,4%	3,8%
Riqueza média mundial <i>per capita</i> adulto	2,1%	2,0%
Renda média mundial <i>per capita</i> adulto	1,4%	1,5%
População adulta mundial	1,9%	1,9%
PIB mundial	3,3%	3,4%

Fonte: PIKETTY, Thomas, 2014

Segundo a referida tabela, de 1987 a 2013, as maiores riquezas mundiais cresceram entre 6 e 7% ao ano, frente a 2,1% ao ano para a riqueza média mundial e 1,4% da renda média mundial per capita. As taxas utilizadas na tabela foram descontadas de inflação (ou seja, 2,3% ao ano de 1987 a 2013, segundo os dados do autor).

Esse efeito tem o condão de aumentar as desigualdades sociais, na medida em que a concentração de renda aumenta, e o distanciamento daqueles que estão no topo da pirâmide social em relação àqueles que estão na base é maior.

Zygmunt Bauman, ao verificar e analisar a questão das desigualdades sociais, colocou que “em quase toda parte do mundo a desigualdade cresce rapidamente, e isso significa que os ricos, em particular os muito ricos, ficam mais ricos, enquanto os pobres, em particular os muito pobres, ficam mais pobres”<sup>173</sup>.

Os efeitos, portanto, da existência de uma taxa de crescimento do capital superior à taxa de crescimento da renda e da produção, são relacionados ao aumento das desigualdades sociais,

<sup>172</sup> *Ibid.*, Tabela S12.1, p. 424. Disponível em: <<http://www.intrinseca.com.br/ocapital/anexo-tecnico.html>> acesso em 03/01/2016.

<sup>173</sup> BAUMAN, Zygmunt *A riqueza ... Op. Cit.* p. 19.

que, por suas vezes, ocasionam a maior concentração de renda para aqueles que detêm grandes volumes, e, por outro lado, a manutenção e redução do patrimônio dos mais pobres.

### **3.3. Os estímulos do atual sistema tributário brasileiro à concentração de rendas pelos ricos e à manutenção do elevado índice de pobreza**

Importante observar como o sistema tributário vem sendo adotado diante de um cenário em que a taxa de crescimento do capital é superior à taxa de crescimento da renda per capita.

Conforme visto anteriormente, a tributação se trata de um mecanismo que visa a busca pelo meio termo entre direitos individuais e sociais, na medida em que exerce uma limitação ao direito de propriedade, de modo a viabilizar a obtenção de recursos para custear não só direitos individuais, mas, também, direitos sociais e ecológicos.

Assim sendo, a utilização da tributação, como mecanismo para a equalização de direitos e a implementação do meio termo entre a concentração de renda, oriunda do individualismo excessivo, e a completa abstenção ao direito de propriedade em prol da coletividade, como no socialismo, é fundamental para que os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil afetos à redução de desigualdades sociais e à erradicação da pobreza sejam implementados, do mesmo modo é essencial para amenizar e combater o efeito  $r > g$  acima mencionado.

Ricardo Lodi Ribeiro, ao defender que a tributação pode ser utilizada como um mecanismo para a redução de desigualdades sociais, faz as seguintes considerações:

“O combate às desigualdades sociais pela via da tributação se dá não só pela redistribuição de renda, através da introdução de prestações positivas aos mais pobres, a partir de recursos orçamentários obtidos por meio da tributação dos mais ricos, mas ainda pela distribuição de rendas, que não tem propriamente o conteúdo distributivo, mas baseia-se apenas nas receitas e na ideia de divisão justa do ônus fiscal pela capacidade contributiva, por meio da progressividade e da tributação sobre as grandes riquezas, a fim de evitar a concentração de renda. Deste modo, independentemente das prestações estatais positivas a serem financiadas pelas receitas públicas, a tributação das altas rendas e patrimônios constitui uma forma de fazer dos ricos um pouco menos ricos, o que acaba por assegurar uma maior igualdade social já que esses recursos são destinados a outros seguimentos sociais.”<sup>174</sup>

Da leitura do referido trecho é possível inferir que a tributação, como meio para a restrição patrimonial daqueles que ocupam o topo da pirâmide social, ou seja, os mais ricos, é um mecanismo para reduzir a distância entre os mais ricos e os mais pobres na pirâmide social,

---

<sup>174</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Piketty...Op. Cit.* p. 7-8.

na medida em que visa a distribuição de rendas, ou seja, a retirada de patrimônio dos mais ricos, e, também, a redistribuição do volume arrecadado para aqueles que detêm rendas abaixo do mínimo existencial e, ainda, para o atendimento das necessidades públicas.

Do mesmo modo, Thomas Piketty faz referência à tributação como sendo um instrumento eficaz para a redistribuição de riquezas e o combate às desigualdades sociais, conforme se infere do trecho abaixo reproduzido:

“O instrumento privilegiado da redistribuição pura é a redistribuição fiscal, que, por meio das tributações e transferências, permite corrigir as desigualdades das rendas produzida pelas desigualdades das dotações iniciais e pelas forças do mercado, ao mesmo tempo que preserva o máximo a função alocativa do sistema de preços.”<sup>175</sup>

Anthony Barnes Atkinson, em sua obra que trata sobre as medidas que podem ser adotadas em razão das desigualdades sociais, prevê uma série de propostas, que consistem na alteração do sistema tributário, para a redução das desigualdades sociais, a saber:

*“In terms of the overall structure of taxation, the proposals raise the tax collected on income, capital, and wealth transfers – the reverse of the recent tendency to raise taxes on consumption (VAT) and on earned income (social security contributions). The proposals are a means of distributing more fairly the cost of financing the operation of the government and of raising additional tax revenue in order to finance redistribution.”*<sup>176</sup>

A tributação, dessa forma, se trata de meio relevante para a redução de desigualdades sociais. A contrário senso, a sua utilização em descompasso com os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil de reduzir desigualdades sociais e de erradicar a pobreza, pode ensejar um desequilíbrio entre o atingimento dos direitos sociais e os direitos individuais, viabilizando o desequilíbrio da balança entre esses direitos para um ou outro lado.

Um sintoma social que viabiliza a identificação acerca dos equívocos na tributação é a constatação acerca da existência de um alto nível de desigualdades sociais, com um volume grande de pessoas em situações abaixo do mínimo existencial e um número extremamente reduzido de pessoas que detêm a maior parte do patrimônio do país.

Tanto é assim que os autores acima mencionados preveem a necessidade de uma reestruturação no sistema tributário, não apenas como solução às desigualdades sociais, mas,

<sup>175</sup> PIKETTY, Thomas. *A economia da Desigualdade*. Trad. André Telles. 1. Ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2015. p. 112.

<sup>176</sup> ATKINSON, Anthony Barnes. *Op. cit.*: p. 179 – tradução livre: “Considerando a estrutura geral de tributação, as propostas consistem em aumentar a tributação sobre a renda, o capital, e as transferências de riqueza – o contrário da tendência atual que é a de aumentar a tributação sobre o consumo (VAT) e sobre os rendimentos do trabalho (contribuições da seguridade social). As propostas são um meio de distribuir de forma mais justa o custo do financiamento das operações do governo e de aumentar as receitas tributárias de modo a financiar a redistribuição.”

também, como forma de alterar o cenário de desigualdade instaurado e mantido com a sistemática tributária utilizada.

Se a Constituição da República Federativa do Brasil implementou o Estado Democrático de Direito, de desiderato social, visando o meio termo entre direitos individuais e sociais, bem como objetivando a redução de desigualdades sociais e a erradicação da pobreza (artigo 3º, inciso III, da Constituição Federal), é certo que a utilização de medidas que não viabilizem a distribuição de renda, mas sim a concentração patrimonial (em ligação a um excesso de individualismo) ou que, por outro lado, estimulem a ausência de proteção patrimonial, irão violar a Constituição e o próprio modelo de Estado que foi escolhido na Carta Constitucional.

Assim, considerando que a tributação está intimamente ligada ao custeio de direitos e, também, à redução do distanciamento entre aqueles que estão no topo da pirâmide social e aqueles que estão na sua base, mediante a redução das riquezas dos que estão no topo e o aumento do patrimônio dos que estão na base, a sua utilização deverá sempre se voltar ao equilíbrio e ao atingimento dos objetivos fundamentais da República.

Passa-se, agora, a verificar o Sistema Tributário Brasileiro, para, assim, associar o cenário de desigualdade social extrema existente no Brasil com a sistemática de tributação que vem sendo adotada no país.

### **3.3.1 As Cargas Tributárias no Brasil**

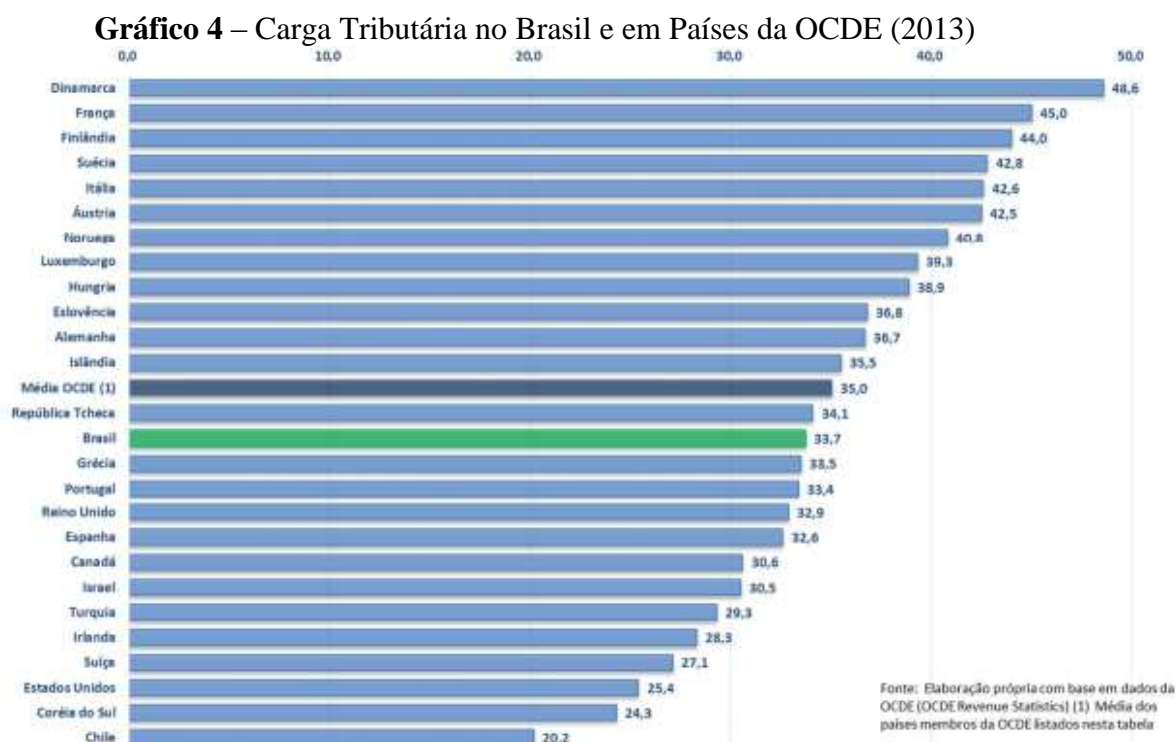
Conforme mencionado anteriormente, o dever de pagar tributos consubstancia uma restrição ao direito individual que cada um tem de ter a propriedade de determinado bem, renda ou patrimônio, na medida em que o indivíduo abre mão de uma parte desse patrimônio em favor do Estado, para que este possa ter receitas que o viabilizem de exercer a atividade estatal e custear as despesas que são geradas para a manutenção e implementação de direitos.

A forma que essa restrição patrimonial será realizada representa uma escolha do Poder Legislativo acerca do volume da tributação e dos sujeitos passivos que arcarão com ela. Nas palavras de Ricardo Lodi Ribeiro, essa escolha legislativa é percebida por meio da carga tributária e da base considerada para a tributação, a saber:

“A carga e a base tributárias de um país revelam as escolhas legislativas sobre quanto tributar, a quem tributar e em que medida. Deste modo, a partir da mensuração de

cada tributo do sistema é possível identificar que segmentos econômicos estão sendo mais ou menos onerados.”<sup>177</sup>

A carga tributária no Brasil representou, em 2013, o percentual de 33,7% do Produto Interno Bruto (PIB) brasileiro, conforme dados da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) manifestados no Relatório da Receita Federal do Brasil. Comparativamente aos países da OCDE, o Brasil está abaixo da média da referida Organização em termos de carga tributária, conforme se infere do gráfico comparativo abaixo<sup>178</sup>:



Fonte: CETAD/RFB, outubro de 2015, com base nos dados da OCDE.

A análise comparativa do quadro acima permite a verificação de que o Brasil está abaixo da média da OCDE em termos de volume de carga tributária e que muitos países da Europa, considerados como desenvolvidos, detêm cargas tributárias maiores.

Nada obstante a existência de muitos tributos no Brasil, os maiores responsáveis pelos seus pagamentos são os membros das classes média e baixa, composta principalmente pelos trabalhadores, ao invés de serem aqueles que detêm a maior parte do patrimônio nacional.

Conforme análise feita pelo professor Ricardo Lodi Ribeiro, que procurou questionar o discurso comumente existente no Brasil “de que temos uma das maiores cargas tributárias do

<sup>177</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Piketty...Op. Cit.* p. 9.

<sup>178</sup> SANTANA, Irailson Calado. (Org.) *Carga Tributária no Brasil – 2014 (Análise por Tributo e Bases de Incidência)*. Op. Cit. Gráfico 5, p. 10.

mundo”, bem assim “quem suporta essa carga tributária” e se o nosso modelo tributário seria “capaz de garantir o desenvolvimento econômico e combater as desigualdades sociais”<sup>179</sup>, foi verificado que, na verdade, a carga tributária no Brasil é sentida como “alta” por ser preponderantemente (e equivocadamente) aplicada sobre o consumo de bens e serviços, atingindo a totalidade da população, e menos aplicada sobre a renda e o patrimônio, o que atingiria a parcela mais rica da população<sup>180</sup>.

Em pesquisa feita pela Receita Federal do Brasil, quanto à evolução da participação das bases de incidência (renda, folha de salários, propriedade, bens e serviços, transações financeiras e outros tributos) sobre a arrecadação total, nos anos de 2005 a 2014, resta claro que a maior parte da tributação está concentrada sobre o consumo de bens e serviços (51,02% da arrecadação tributária total em 2014 foi oriunda da tributação sobre consumo) e sobre a folha de salários (25,15%) ao passo que a tributação sobre a renda (correspondente a 18,02% da arrecadação total) e sobre a propriedade (4,17%) correspondem a montantes reduzidos quando comparados aos outros, conforme se infere da tabela abaixo<sup>181</sup>:

**Tabela 5** – Série Histórica: Evolução da Participação das Bases de Incidência na Arrecadação Total – 2005 a 2014

Cód.	Tipo de Base	% da Arrecadação Total										Repres. Gráfica
		2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	
1000	Renda	18,61%	18,41%	19,25%	20,36%	19,57%	18,20%	19,05%	17,90%	18,11%	18,02%	
2000	Folha de Salários	23,68%	24,07%	23,81%	23,88%	25,70%	25,40%	24,99%	25,71%	25,03%	25,18%	
3000	Propriedade	3,33%	3,46%	3,51%	3,55%	3,89%	3,78%	3,73%	3,88%	3,94%	4,17%	
4000	Bens e Serviços	49,44%	49,13%	48,37%	50,22%	49,10%	50,45%	49,97%	50,57%	51,20%	51,02%	
5000	Trans. Financeiras	4,79%	4,80%	4,81%	2,02%	1,78%	2,10%	2,19%	1,95%	1,68%	1,61%	
9000	Outros Tributos	0,15%	0,13%	0,25%	-0,03%	-0,05%	0,06%	0,05%	-0,01%	0,04%	0,00%	
0000	Receita Tribut. Total	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	

Fonte: CETAD/RFB, outubro de 2015.

A tributação sobre o consumo, considerando-se, dentro dela, o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (“ICMS”), o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (“ISSQN”), o Imposto sobre a Importação (“II”), o Imposto sobre Produtos

<sup>179</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Piketty...Op. Cit.* p. 9: “Em nosso país, é recorrente o discurso de que temos uma das maiores cargas tributárias do mundo. Seria isso verdade? E quem suporta essa carga tributária? Seria o nosso modelo tributário capaz de garantir o desenvolvimento econômico e combater as desigualdades sociais?”

<sup>180</sup> *Ibid.* p. 12: “De fato, se o tamanho da carga tributária em nosso país é comparável às economias de mesmo porte, a sua distribuição entre as materialidades econômicas, deixa claro que, no Brasil, tributamos muito mais do que nos outros sistemas o consumo e muito menos a renda.”

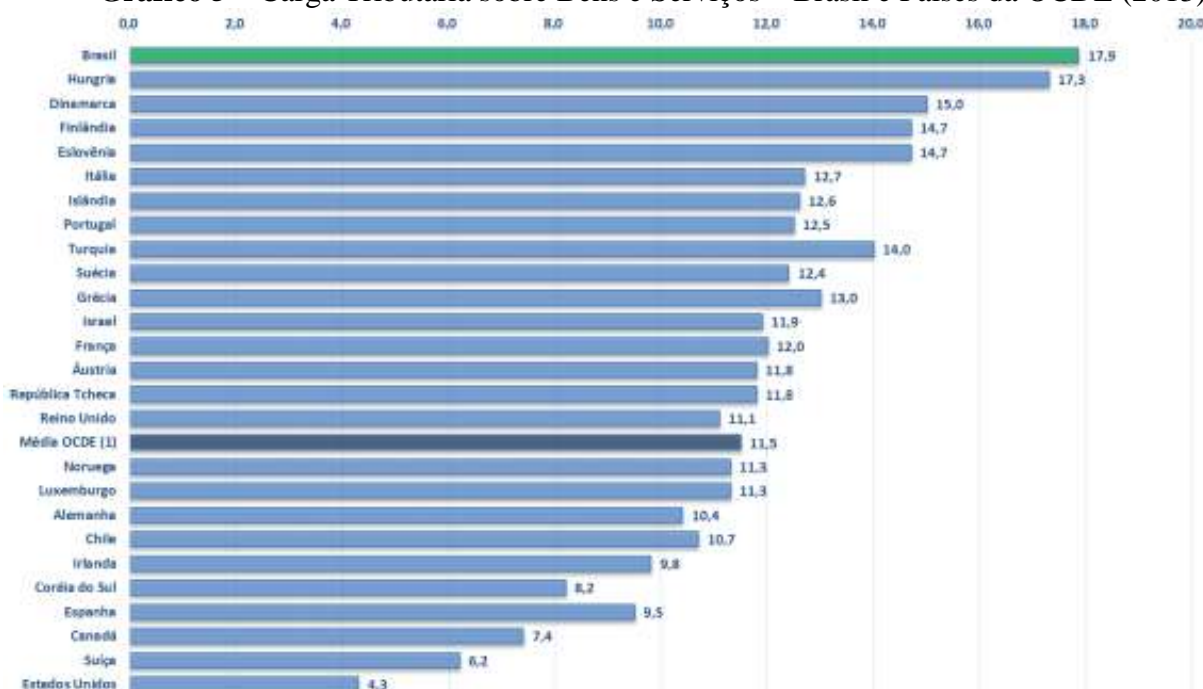
<sup>181</sup> SANTANA, Irailson Calado. Org. *Carga Tributária no Brasil – 2014 (Análise por Tributo e Bases de Incidência)*. Op. Cit., Quadro 12, p. 9.



Industrializados (“IPI”), a Contribuição para o Programa de Integração Social (“PIS”), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (“COFINS”), dentre outros, são ônus que recaem sobre toda a população, de forma indiscriminada, e que não levam em consideração o volume do patrimônio de cada um dos indivíduos, vez que incide sobre os produtos e os serviços propriamente, sem observar quem são as pessoas que os estão adquirindo<sup>182</sup>.

O Brasil, comparativamente aos países da OCDE, é o que tem a maior carga tributária sobre o consumo de bens e serviços, conforme se infere do gráfico abaixo<sup>183</sup>:

**Gráfico 5 – Carga Tributária sobre Bens e Serviços – Brasil e Países da OCDE (2013)**



Fonte: CETAD/RFB, outubro de 2015, com base nos dados da OCDE.

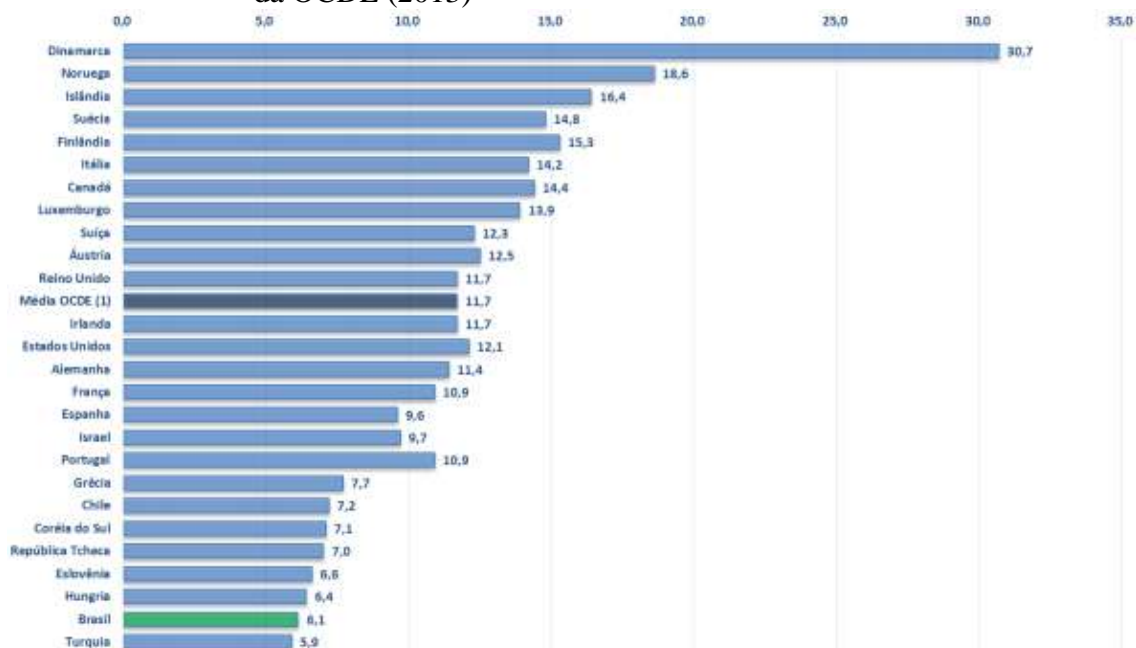
Por outro lado (e, conforme se verá adiante, exatamente por isentar a tributação do imposto de renda sobre distribuição de lucros e dividendos e por implementar uma política de tributação segundo os juros sobre capital próprio), o Brasil é o segundo país que menos tributa a renda, o lucro e o ganho de capital, conforme se infere do gráfico abaixo<sup>184</sup>:

<sup>182</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Piketty...Op. Cit.* p. 12-13: “(...) não é difícil perceber que a tributação sobre o consumo, embora dirigida à população por inteiro, atinge mais pesadamente os mais pobres que gastam todos os seus rendimentos na aquisição de bens e serviços essenciais à sua própria sobrevivência. A estes, não é possível amealhar patrimônio.”

<sup>183</sup> SANTANA, Irailson Calado. Org. *Carga Tributária no Brasil – 2014 (Análise por Tributo e Bases de Incidência)*. *Op. Cit.*, Gráfico 9, p. 12.

<sup>184</sup> *Ibid.* Gráfico 6, p. 11.

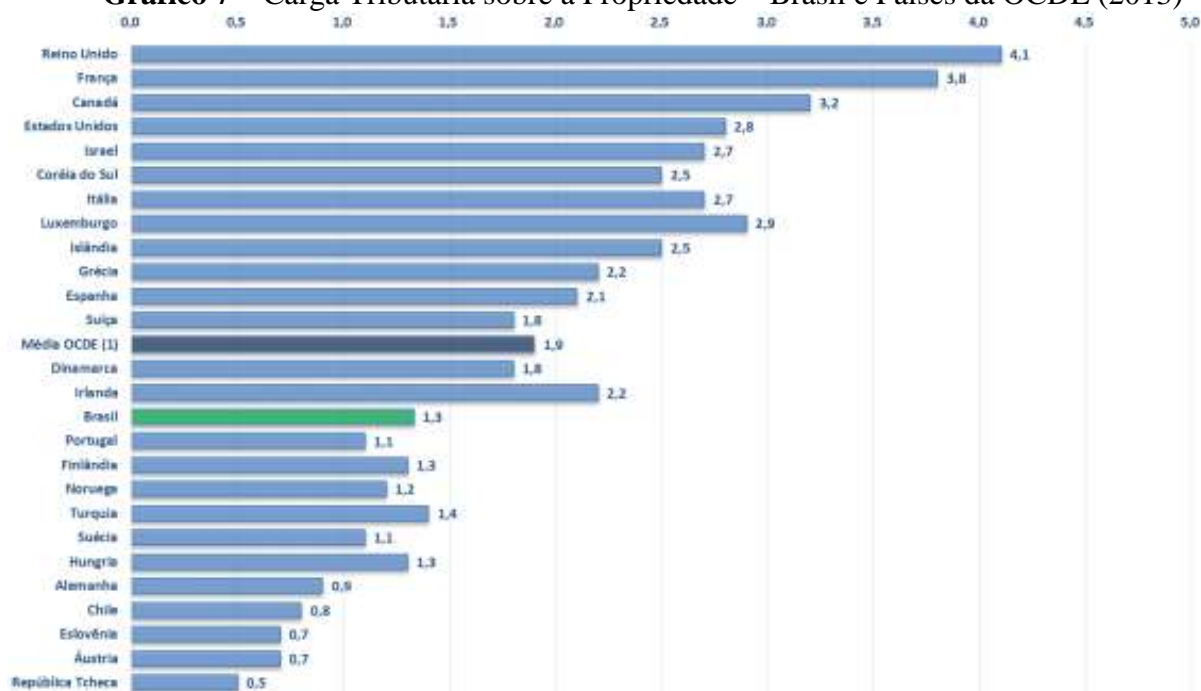
**Gráfico 6 – Carga Tributária sobre a Renda, Lucro e Ganho de Capital – Brasil e Países da OCDE (2013)**



Fonte: CETAD/RFB, outubro de 2015, com base nos dados da OCDE.

A tributação sobre a propriedade, no Brasil, também está abaixo da média dos países da OCDE, conforme se infere do gráfico abaixo reproduzido<sup>185</sup>:

**Gráfico 7 – Carga Tributária sobre a Propriedade – Brasil e Países da OCDE (2013)**



Fonte: CETAD/RFB, outubro de 2015, com base nos dados da OCDE.

<sup>185</sup> *Ibid.*, Gráfico 8, p. 12.

As consequências de uma tributação mais pesada sobre o consumo do que sobre os itens que compõem o patrimônio (tais como a renda e a propriedade privada) são, dentre outras, as de que:

- (i) as pessoas que estão abaixo do mínimo existencial, ou seja, que não ostentam capacidade contributiva, têm que pagar tributos na aquisição de produtos e serviços<sup>186</sup>, o que, além de violar a necessidade de garantia do mínimo existencial, viola, também, o princípio da capacidade contributiva previsto no artigo 145, §1º da Constituição da República Federativa do Brasil;
- (ii) as pessoas que estão no topo da pirâmide social e que ostentam a maior parte do patrimônio brasileiro sofrem uma carga tributária, proporcional ao volume de patrimônio que detêm, menor do que as pessoas que compõem a classe média e baixa, o que significa uma escolha política que acentua as desigualdades sociais, na medida em que o impacto da tributação sobre a classe média e baixa é muito maior do que o percentual que recai sobre aqueles que estão na classe alta<sup>187</sup>;
- (iii) favorece o acúmulo de capital, rendas e propriedade, nas mãos de poucos, ao passo que retira mais ainda das classes médias e baixas, o que viola a perspectiva do Estado Democrático de Direito, de desiderato social<sup>188</sup>, que visa o meio termo entre os direitos individuais e os direitos sociais.

---

<sup>186</sup>RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Piketty... Op. Cit.* p. 12-13: “Porém, não é difícil perceber que a tributação sobre o consumo, embora dirigida à população por inteiro, atinge mais pesadamente os mais pobres que gastam todos os seus rendimentos na aquisição de bens e serviços essenciais à sua própria sobrevivência. A estes, não é possível amealhar o patrimônio. Já a tributação da renda, em geral dirigida aos extratos que superem o mínimo existencial, atinge em maior grau, em um plano ideal, os rendimentos mais elevados. Por essas razões, a tributação sobre o consumo favorece a acumulação de capital, sendo um meio inferior de promoção da justiça distributiva tendo quase sempre um efeito regressivo, na medida em que os consumidores suportam a carga tributária sobre os bens e serviços cuja aquisição para os mais pobres, por meio de itens essenciais à própria sobrevivência, esgota inteiramente todos os seus recursos. Essas camadas excluídas também não conseguem poupar o suficiente para formar patrimônio a ser tributado. Deste modo, a tributação sobre o consumo atende muito mais aos interesses de arrecadação do Estado, a partir da perspectiva liberal de neutralidade e de eficiência econômica, do que à ideia de justiça fiscal, de combate à desigualdade ou de fortalecimento do Estado Social.”

<sup>187</sup>*Ibid.*

<sup>188</sup>*Idem.*

A carga tributária brasileira, ao ser focada principalmente sobre o consumo e a folha de salários, não está em conformidade com os preceitos Constitucionais afetos ao Estado Democrático de Direito, de desiderato social (anteriormente expostos), na medida em que onera excessivamente a classe média e baixa e deixa de onerar a classe alta nas proporções de seus patrimônios, mantendo um grande distanciamento entre a base da pirâmide social e o seu topo, acirrando as desigualdades sociais. A carga tributária geral, considerada na sua totalidade relacionada ao PIB, não é alta, quando comparada a outros países, sendo apenas alta para um grupo determinado de pessoas, que compõem a classe média e baixa da população, responsáveis pela maior parte do ônus da tributação<sup>189</sup>.

É possível, ainda, perceber, que nos países da OCDE, principalmente os europeus, há uma forte tendência de tributar mais a renda do que o consumo, apesar de ser ainda uma diferença muito sutil entre os percentuais<sup>190</sup>.

Observando os quadros demonstrativos acima, é possível perceber que a Alemanha tributa 11,4% a renda e 10,7% o consumo, o Reino Unido tributa em 12,6% a renda e 11,6% o consumo, além da própria média da OCDE ser de 12,2% para a renda e 11,6% para o consumo. A França tributa de forma equivalente o consumo e a renda, em um percentual de 10,7%, apesar de ter a tributação sobre a folha de salários que ainda é muito alta, no percentual de 18,5%.

Nos Estados Unidos da América a diferença entre a tributação sobre a renda e sobre o consumo é bastante perceptível, na medida em que a primeira é tributada no percentual de 11,6% ao passo que o segundo é tributado no percentual de 4,4%.

No Brasil, por outro lado, como verificado nos gráficos acima, a tributação sobre a renda é de 6,1%, sendo o penúltimo que menos tributa a renda, ficando na frente apenas da Turquia, e, por outro lado, a tributação sobre o consumo é de 17,9%, a maior tributação sobre o consumo quando comparada aos países da OCDE, tornando o preço final do consumo de produtos e serviços no Brasil acima da média mundial.

Analisando a legislação brasileira acerca dos tributos em espécie, é possível verificar que as escolhas do legislador ordinário não teriam como reverberar em um cenário diferente do que o Brasil enfrenta, em termos de concentração de renda, de excessivas desigualdades sociais, pobreza e miséria, na medida em que há um favorecimento da legislação ao acúmulo patrimonial compensado por uma carga tributária elevada no consumo.

---

<sup>189</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Piketty...Op. Cit.* p. 12-13.

<sup>190</sup> *Ibid.* p. 14.

### **3.4 Exemplos de escolhas políticas do legislador brasileiro que estimulam a concentração patrimonial nas mãos dos ricos**

As escolhas políticas do legislador brasileiro refletem a forma como o país está se portando diante de um cenário onde a pobreza em excesso convive com a riqueza em minoria e a forma como os tributos que oneram o patrimônio de um indivíduo reflete essa escolha.

A seguir serão expostos alguns importantes exemplos de escolhas políticas do legislador de tributar de forma menos pesada os grandes patrimônios e as rendas mais altas do que o consumo<sup>191</sup>, que foram selecionados para demonstrar de forma mais específica a composição de alguns fatores da arrecadação oriunda do imposto sobre a renda, que é o tributo que melhor esmiúça os dados específicos de cada um dos contribuintes, por ser regido pela característica da pessoalidade<sup>192</sup>, e sobre o patrimônio, abrangido pela característica estática que atinge os impostos reais e, também, pela personificação<sup>193</sup>.

#### **3.4.1 Isenção do Imposto de Renda sobre Distribuição de Lucros e Dividendos e a implementação da tributação dos Juros Sobre Capital Próprio (“JCP”)**

Uma das principais demonstrações de que o legislador brasileiro vem optando por uma carga tributária mais branda sobre os grandes patrimônios, e que, portanto, atrai maiores facilidades à concentração de rendas dos mais ricos, é a forma como a tributação da distribuição dos rendimentos, lucros e dividendos de uma pessoa jurídica é feita para os seus sócios.

A isenção de imposto de renda sobre a distribuição de lucros e dividendos das sociedades empresárias a seus sócios pessoas físicas ou jurídicas, domiciliadas no Brasil ou não, a qual é prevista no caput e nos parágrafos do artigo 10 da Lei nº 9.249/95<sup>194</sup>, com

---

<sup>191</sup> Importante considerar que os exemplos citados não se prestam a esgotar todos os pontos da legislação brasileira que reflitam a concentração patrimonial no Brasil, mas sim selecionar pontos de suma importância para esmiúçar a escolha política do legislador brasileiro de tributar menos pesadamente o patrimônio, e o quanto essas escolhas vem refletindo no montante da arrecadação tributária.

<sup>192</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Capacidade Contributiva. Op. Cit.* p. 14: “A personificação permite não só a identificação dos critérios mais proximamente relacionados com a pessoa do contribuinte (pessoalidade), como a renda, mas também aqueles ligados ao seu patrimônio o que ocorre, predominantemente nos impostos reais. (...) em ambos os casos o que se quantifica não é outra coisa que não a manifestação de riqueza do contribuinte revelada pelo fato gerador do tributo (personificação).”

<sup>193</sup> *Ibid.* p. 14.

<sup>194</sup>“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 imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

alterações da Lei nº 12.973/2014 e, ainda, regulamentada por meio do artigo 51, §2º, da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil de nº 11/96<sup>195</sup>, é uma das demonstrações desse aspecto.

A referida isenção foi criada em 1995 para aplicação a partir de 1996, tendo, na exposição de motivos da Lei nº 9.249/95<sup>196</sup>, constado o esclarecimento de que a mesma estaria sendo criada como mero meio de integração da tributação da pessoa jurídica e da pessoa física, conforme seu texto abaixo reproduzido:

“2. A reforma objetiva simplificar a apuração do imposto, reduzindo as vias de planejamento fiscal, uniformizar o tratamento tributário dos diversos tipos de renda, integrando a tributação das pessoas físicas e jurídicas, ampliar o campo de incidência do tributo, com vistas a alcançar os rendimentos auferidos no exterior por contribuintes estabelecidos no País e, finalmente, articular a tributação das empresas com o Plano de Estabilização Econômica.

[....]

12. Com relação à tributação dos lucros e dividendos, estabelece-se a completa integração entre a pessoa física e a pessoa jurídica, tributando-se esses rendimentos exclusivamente na empresa e isentando-os quando do recebimento pelos beneficiários. Além de simplificar os controles e inibir a evasão, esse procedimento estimula, em razão da equiparação de tratamento e das alíquotas aplicáveis, o investimento nas atividades produtivas.”

Ocorre que, conforme se verá adiante, a referida Lei não veio apenas para unificar a tributação entre a pessoa física e a jurídica, de modo a conferir maior praticidade e facilidade na arrecadação tributária da pessoa jurídica, mas sim veio para reduzir a tributação dos mais

---

§ 1º No caso de quotas ou ações distribuídas em decorrência de aumento de capital por incorporação de lucros apurados, a partir do mês de janeiro de 1996, ou de reservas constituídas com esses lucros, o custo de aquisição será igual à parcela do lucro ou reserva capitalizado, que corresponder ao sócio ou acionista.

§ 2º A não incidência prevista no caput inclui os lucros ou dividendos pagos ou creditados a beneficiários de todas as espécies de ações previstas no art. 15 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, ainda que a ação seja classificada em conta de passivo ou que a remuneração seja classificada como despesa financeira na escrituração comercial.

§ 3º Não são dedutíveis na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL os lucros ou dividendos pagos ou creditados a beneficiários de qualquer espécie de ação prevista no art. 15 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, ainda que classificados como despesa financeira na escrituração comercial.”

<sup>195</sup>“Art. 51. Não estão sujeitos ao imposto de renda os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual.

§ 1º O disposto neste artigo abrange inclusive os lucros e dividendos atribuídos a sócios ou acionistas residentes ou domiciliados no exterior.

§ 2º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, a parcela dos lucros ou dividendos que exceder o valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica, também poderá ser distribuída sem a incidência do imposto, desde que a empresa demonstre, através de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pela qual houver optado, ou seja, o lucro presumido ou arbitrado.

<sup>196</sup> Diário do Congresso Nacional (Seção I), dia 07/09/1995, p. 21.485. Disponível em: <<http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD07SET1995.pdf#page=147>> acesso em 09/12/2016.

ricos e do capital que era implementada anteriormente, de modo a estimular os investimentos de capital e estrangeiro no país, conforme se demonstrará adiante.

Outra forma de estimular os investimentos de capital e estrangeiro no país que essa mesma Lei nº 9.249/95 criou foi a prevista no seu artigo 9º e parágrafos<sup>197</sup> (bem como suas alterações introduzidas pelas Leis 9.430/96 e 12.973/2014), que implementou a sistemática de tributação afeta aos juros sobre capital próprio (“denominados como “JCP”), a qual, previu a necessidade de retenção na fonte do imposto à alíquota de 15% sobre o valor distribuído à título de JCP, mas a possibilidade de dedução, da base de cálculo do IRPJ, do montante recolhido à esse título.

A exposição de motivos da Lei 9.249/95<sup>198</sup>, com relação aos JCP, inclui as seguintes considerações:

“10. Com vistas a equiparar a tributação dos diversos tipos de rendimentos do capital, o Projeto introduz a possibilidade de remuneração do capital próprio investido

<sup>197</sup>Redação atualmente vigente, em 18/12/2016: “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 dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP.

§ 1º O efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados.

§ 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;

§ 5º No caso de beneficiário sociedade civil de prestação de serviços, submetida ao regime de tributação de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, o imposto poderá ser compensado com o retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos sócios beneficiários.

§ 6º No caso de beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro real, o imposto de que trata o § 2º poderá ainda ser compensado com o retido por ocasião do pagamento ou crédito de juros, a título de remuneração de capital próprio, a seu titular, sócios ou acionistas.

§ 7º O valor dos juros pagos ou creditados pela pessoa jurídica, a título de remuneração do capital próprio, poderá ser imputado ao valor dos dividendos de que trata o art. 202 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sem prejuízo do disposto no § 2º.

§ 8º Para fins de cálculo da remuneração prevista neste artigo, serão consideradas exclusivamente as seguintes contas do patrimônio líquido:

I - capital social;

II - reservas de capital;

III - reservas de lucros;

IV - ações em tesouraria; e

V - prejuízos acumulados.

§ 11. O disposto neste artigo aplica-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

§ 12. Para fins de cálculo da remuneração prevista neste artigo, a conta capital social, prevista no inciso I do § 8º deste artigo, inclui todas as espécies de ações previstas no art. 15 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, ainda que classificadas em contas de passivo na escrituração comercial.”

<sup>198</sup> Diário do Congresso Nacional (Seção I), dia 07/09/1995, p. 21.485. Disponível em: <<http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD07SET1995.pdf#page=147>> acesso em 09/12/2016.

na atividade produtiva, permitindo a dedução dos juros pagos ao acionista, até o limite da variação da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP; compatibiliza as alíquotas aplicáveis aos rendimentos provenientes de capital de risco àquelas pela qual são tributados os rendimentos do mercado financeiro; desonera os dividendos; caminha na direção da equalização do tratamento tributário do capital nacional e estrangeiro; e revoga antiga isenção do imposto de renda incidente sobre a remessa de juros para o exterior, prevista no Decreto-Lei nº 1.215, de 1972 (arts. 9º a 12, § 2º do art. 13, art. 28 e inciso I do art. 32), a fim de que não ocorra qualquer desarmonia no tratamento tributário que se pretende atingir, igualando-se, para esse fim, o aplicador nacional e estrangeiro.

11. A permissão da dedução de juros pagos ao acionista, até o limite proposto, em especial, deverá provocar um incremento das aplicações produtivas nas empresas brasileiras, capacitando-as a elevar o nível de investimentos, sem endividamento, com evidentes vantagens no que se refere à geração de empregos e ao crescimento sustentado da economia. Objetivo a ser atingido mediante a adoção de política tributária moderna e compatível com aquela praticada pelos demais países emergentes, que competem com o Brasil na captação de recursos internacionais para investimento.”

Como é possível observar da exposição de motivos, a tributação da renda segundo os JCP consistiu em estratégia política para “elevar o nível de investimentos, sem endividamento, com evidentes vantagens no que se refere à geração de empregos e ao crescimento sustentado da economia”.

Conforme se verá adiante, essa tributação consistiu em verdadeira redução do valor do IRPJ, nada obstante o pagamento do IRRF à alíquota de 15%. Alguns autores tratam a tributação dos JCP como verdadeiro benefício fiscal<sup>199</sup> em matéria de tributação sobre a renda.

Da análise da perspectiva histórica do imposto sobre a renda, bem como do próprio cenário econômico e social em que a isenção na distribuição de lucros e dividendos e a tributação da renda relacionada aos JCP foi instituída, é possível identificar que houve uma significativa redução da tributação sobre a renda e que não se tratou de mera unificação da tributação das pessoas física e jurídica.

#### **3.4.1.1 Breve Histórico legislativo anterior à Lei nº 9.249/1995**

Em uma perspectiva histórica, conforme estudos feitos por Sergio Wulff Gobetti e Rodrigo Octávio Orair<sup>200</sup>, o imposto de renda, desde a sua instituição no Brasil, foi tendo, paulatinamente (e não rapidamente como na Europa e nos Estados Unidos), a sua alíquota

<sup>199</sup> SILVA, Jules Michelet Pereira Queiroz e (Coord.) *Tributação de Lucros e Dividendos no Brasil: Uma perspectiva comparada*. Op. Cit., p. 11.

<sup>200</sup> GOBETTI, Sergio Wulff. ORAIR, Rodrigo Octávio. *Progressividade Tributária: a agenda esquecida*. Op. Cit. p. 4-5.



máxima aumentada, atingindo 20% em 1944, conforme previsão da redação originária do artigo 26 da Lei nº 5.844/1943<sup>201</sup>, bem como da sua redação dada pelo Decreto-Lei nº 8.430/1945<sup>202</sup>.

Posteriormente, a alíquota máxima do imposto saltou para 50%, conforme redação do referido artigo 26 dada pela Lei nº 154/1947<sup>203</sup>.

<sup>201</sup> “Art. 26 As taxas progressivas são as seguintes:

Até Cr\$ 12.000,00 . . . . .	Isento
Entre Cr\$ 12.000,00 e Cr\$ 20.000,00 . . . . .	0,5%
Entre Cr\$ 20.000,00 e Cr\$ 30.000,00 . . . . .	1%
Entre Cr\$ 30.000,00 e Cr\$ 60.000,00 . . . . .	3%
Entre Cr\$ 60.000,00 e Cr\$ 90.000,00 . . . . .	5%
Entre Cr\$ 90.000,00 e Cr\$ 120.000,00 . . . . .	7%
Entre Cr\$ 120.000,00 e Cr\$ 150.000,00 . . . . .	9%
Entre Cr\$ 150.000,00 e Cr\$ 200.000,00 . . . . .	12%
Entre Cr\$ 200.000,00 e Cr\$ 300.000,00 . . . . .	13%
Entre Cr\$ 300.000,00 e Cr\$ 400.000,00 . . . . .	15%
Entre Cr\$ 400.000,00 e Cr\$ 500.000,00 . . . . .	17%
Entre Cr\$ 500.000,00 e Cr\$ 600.000,00 . . . . .	18%
Entre Cr\$ 600.000,00 e Cr\$ 700.000,00 . . . . .	19%
Acima de Cr\$ 700.000,00 . . . . .	20%”

<sup>202</sup> “ Art. 26 As taxas progressivas são as seguintes:

Até Cr\$ 24.000,00 . . . . .	Isento
Entre Cr\$ 24.000,00 e Cr\$ 30.000,00 . . . . .	1%
Entre Cr\$ 30.000,00 e Cr\$ 60.000,00 . . . . .	3%
Entre Cr\$ 60.000,00 e Cr\$ 90.000,00 . . . . .	5%
Entre Cr\$ 90.000,00 e Cr\$ 120.000,00 . . . . .	7%
Entre Cr\$ 120.000,00 e Cr\$ 150.000,00 . . . . .	9%
Entre Cr\$ 150.000,00 e Cr\$ 200.000,00 . . . . .	12%
Entre Cr\$ 200.000,00 e Cr\$ 300.000,00 . . . . .	13%
Entre Cr\$ 300.000,00 e Cr\$ 400.000,00 . . . . .	15%
Entre Cr\$ 400.000,00 e Cr\$ 500.000,00 . . . . .	17%
Entre Cr\$ 500.000,00 e Cr\$ 600.000,00 . . . . .	18%
Entre Cr\$ 600.000,00 e Cr\$ 700.000,00 . . . . .	19%
Acima de Cr\$ 700.000,00 . . . . .	20%”

<sup>203</sup> “Art. 26 As taxas progressivas são as seguintes:

Cr\$	
Até . . . . . 24.000,00 . . . . .	isento
Entre . . . . . 24.000,00 e 30.000,00 . . . . .	1%
Entre . . . . . 30.000,00 e 60.000,00 . . . . .	3%
Entre . . . . . 60.000,00 e 90.000,00 . . . . .	5%
Entre . . . . . 90.000,00 e 120.000,00 . . . . .	7%
Entre . . . . . 120.000,00 e 150.000,00 . . . . .	9%
Entre . . . . . 150.000,00 e 200.000,00 . . . . .	12%
Entre . . . . . 200.000,00 e 300.000,00 . . . . .	15%
Entre . . . . . 300.000,00 e 400.000,00 . . . . .	18%
Entre . . . . . 400.000,00 e 500.000,00 . . . . .	21%
Entre . . . . . 500.000,00 e 600.000,00 . . . . .	24%
Entre . . . . . 600.000,00 e 700.000,00 . . . . .	27%
Entre . . . . . 700.000,00 e 1.000.000,00 . . . . .	30%
Entre . . . . . 1.000.000,00 e 2.000.000,00 . . . . .	35%
Entre . . . . . 2.000.000,00 e 3.000.000,00 . . . . .	40%
Acima de 3.000.000,00 . . . . .	50%”

Nessa época (e desde 1925), a tributação sobre a renda era realizada por cédulas, tendo, com a referida Lei nº 154/1947, sido acrescentada, em seu artigo 12, caput e § 2º<sup>204</sup>, a denominada “Cédula H”, que completou a lista de Cédulas, que perdurou até 1988, conforme abaixo:

Cédula A: Capitais aplicados em títulos públicos;  
 Cédula B: Capitais e valores mobiliários;  
 Cédula C: Trabalho assalariado com vínculo empregatício;  
 Cédula D: Trabalho autônomo sem vínculo empregatício;  
 Cédula E: Aluguéis;  
**Cédula F: Lucros e dividendos;**  
 Cédula G: Exploração agrícola e das indústrias extrativas vegetal e animal;  
 Cédula H: Outros rendimentos, não incluídos nas cédulas anteriores (inclusive variação patrimonial a descoberto e **distribuição disfarçada de lucros**)<sup>205</sup>

Conforme estudo feito em sede de “Consultoria Legislativa” no âmbito da Câmara dos Deputados, até 1974 “os lucros e dividendos auferidos de participações societárias em pessoas jurídicas eram integral e obrigatoriamente oferecidos à tributação na cédula F, que não previa deduções específicas. Sujeitavam-se, portanto, à alíquota progressiva do IRPF”<sup>206</sup>.

A alíquota mais alta do imposto de renda progressivo, de 50%, estabelecida pela Lei nº 154/1947 (acima mencionada), perdurou até 1961, quando o presidente Jânio Quadros a elevou para 60%, conforme previsão do artigo 4º da Lei nº 3.898/1961<sup>207</sup>.

<sup>204</sup> “Art 12. Na cédula "H", serão classificados os rendimentos de tôdas as ocupações lucrativas, não incluídos nas cédulas anteriores, inclusive os percebidos de sociedade em conta de participação, de locação e sublocação de móveis, de sublocação de imóveis e da exploração de marcas de indústrias e de comércio, quando o possuidor auferir lucros sem as explorar diretamente.

§ 1º Quando o imóvel fôr alugado com móveis, o rendimento do imóvel será também classificado na cédula "H", juntamente com o dos móveis.

§ 2º incluir-se-ão ainda na cédula "H" os rendimentos do comércio e da indústria, auferidos por todo aquele que não exercer habitualmente a profissão de comerciante ou industrial, bem como as quantias correspondentes aos lucros líquidos que decorrem de cessão de direitos quaisquer.”

<sup>205</sup> NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da. *História do imposto de renda no Brasil – Um enfoque da pessoa física (1922-2013)*. Brasília: Receita Federal, 2014, p. 209 e 231.

<sup>206</sup> SILVA, Jules Michelet Pereira Queiroz e (Coord.). *Tributação de Lucros e Dividendos no Brasil: Uma perspectiva comparada*. *Op cit.* p. 8.

<sup>207</sup> “Art. 4º As alíquotas progressivas do impôsto complementar são as seguintes, a serem cobradas a partir do exercício financeiro de 1962:

Até 24 (vinte e quatro) vezes o valor do salário-mínimo mensal ajustado de que trata o artigo 2º desta lei, isento:	
Entre 24 e 30 vezes .....	1%
Entre 30 e 45 vezes .....	3%
Entre 45 e 60 vezes .....	5%
Entre 60 e 75 vezes .....	7%
Entre 75 e 90 vezes .....	9%
Entre 90 e 120 vezes .....	12%
Entre 120 e 150 vezes .....	15%
Entre 150 e 180 vezes .....	18%
Entre 180 e 220 vezes .....	22%
Entre 220 e 260 vezes .....	26%
Entre 260 e 300 vezes .....	30%

Em seguida, seu sucessor João Goulart, elevou a alíquota máxima para 65%, conforme artigo 2º da Lei nº 4.154/1962<sup>208</sup>, a qual, conforme informação da Receita Federal do Brasil, foi a maior alíquota da tabela progressiva do imposto de renda da pessoa física<sup>209</sup>.

Posteriormente, segundo estudos feitos por Sergio Wulff Gobetti e Rodrigo Octávio Orair<sup>210</sup>, no regime militar, a alíquota máxima do imposto de renda foi reduzida novamente para 50%, ao passo que nos Estados Unidos, o teto do imposto de renda era reduzido de 90% para 70% e, apesar dessa redução, o imposto de renda ainda continuava tendo sua estrutura fulcrada na progressividade, não só pela sua alíquota máxima, mas, também, pela existência de 12 faixas de tributação e por incidir sobre vários tipos de rendas, tanto do capital quanto do trabalho<sup>211</sup>.

Desde 1975 até 1988 (último ano cedular), a distribuição de lucros e dividendos passou a sofrer retenção na fonte, podendo o contribuinte optar por oferecê-los à tributação na cédula F, compensando o imposto retido, ou considerá-los tributados exclusivamente na fonte<sup>212</sup>.

Embora mantidas as medidas acima mencionadas, houve várias alterações da legislação, de modo que, para os fatos geradores ocorridos em 1988, a alíquota do Imposto de Renda Retido na Fonte (“IRRF”), no caso de lucros e dividendos distribuídos por companhias abertas, era de

Entre 300 e 350 vezes .....	35%
Entre 350 e 400 vezes .....	40%
Entre 400 e 500 vezes .....	45%
Entre 500 e 600 vezes .....	50%
Entre 600 e 800 vezes .....	55%
Acima de 800 vezes .....	60%

<sup>208</sup> “Art. 2º A partir do exercício financeiro de 1963 o impôsto complementar, calculado sôbre a renda líquida das pessoas físicas, será cobrado de acôrdo com a seguinte tabela:

Até 24 vezes o valor do salário mínimo fiscal .....	isento
Entre 24 e 30 vezes .....	3%
Entre 30 e 45 vezes .....	5%
Entre 45 e 60 vezes .....	8%
Entre 60 e 75 vezes .....	12%
Entre 75 e 90 vezes .....	16%
Entre 90 e 120 vezes .....	20%
Entre 120 e 150 vezes .....	25%
Entre 150 e 180 vezes .....	30%
Entre 180 e 250 vezes .....	35%
Entre 250 e 350 vezes .....	40%
Entre 350 e 450 vezes .....	45%
Entre 450 e 600 vezes .....	51%
Entre 600 e 800 vezes .....	57%
Acima de 800 vezes .....	65%

<sup>209</sup> “1945 a 1963 – A Consolidação do Imposto” elaborado pela Subsecretaria de Arrecadação e Atendimento. Publicado em 01/09/2015, tendo a última modificação sido realizada em 23/05/2016 no seguinte link de acesso: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/institucional/memoria/imposto-de-renda/historia/1944-a-1963-a-consolidacao-do-imposto> ; acesso em 10/12/2016.

<sup>210</sup> GOBETTI, Sergio Wulff. ORAIR, Rodrigo Octávio. *Op cit.* p. 5.

<sup>211</sup> *Ibid.*

<sup>212</sup> NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da. *Op. Cit.* p. 121.

23%, e para a distribuição feita pelas demais pessoas jurídicas, a alíquota era de 25%<sup>213</sup>, sem prejuízo, ainda, da exigência do imposto de renda da pessoa jurídica (“IRPJ”) à alíquota de 35% e do adicional de 10%<sup>214</sup>.

Os estudos da evolução legislativa feitos pela Câmara dos Deputados denotam exatamente a situação da tributação sobre a renda no ano calendário de 1988, sob a perspectiva da distribuição de lucros, enquanto ainda não vigia a nova disposição Constitucional, conforme trecho abaixo reproduzido:

“Como se vê, no ano-calendário de 1988, a incidência composta do IRPJ e do IRRF poderia chegar a 70% (25%+35%+10%) do lucro distribuído. Uma vez que a alíquota progressiva marginal do IRPF naquele ano foi de 45%, a incidência marginal poderia, em tese, chegar a 90% (35%+10%+45%), hipótese que dificilmente ocorria na prática, pois os contribuintes optavam por considerar o lucro tributado exclusivamente na fonte.”<sup>215</sup>

Quando os resultados eram apurados pelo lucro presumido, no mínimo 50% do lucro apurado era considerado como distribuído mediante aplicação dos coeficientes de presunção sobre a receita bruta da pessoa jurídica<sup>216</sup>.

Já na hipótese em que a apuração era realizada pelo lucro arbitrado, vigorava a presunção de distribuição de 100% dos lucros aos sócios<sup>217</sup> e quando se estivesse diante de microempresas, a presunção de distribuição era de 5% do valor da receita bruta<sup>218</sup>.

No caso de sociedades civis de profissões legalmente regulamentadas, o lucro anual era considerado integralmente distribuído aos sócios, pelo que a parcela de distribuição de cada um deles ficava sujeita ao Imposto de Renda Retido da Fonte (“IRRF”), por sua vez calculado à alíquota progressiva do Imposto de Renda da Pessoa Física (“IRPF”), retenção essa considerada como antecipação do valor do tributo devido<sup>219</sup>. No entanto, a sociedade civil não era tributada pelo Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (“IRPJ”), ou seja, “o resultado dessas sociedades era calculado conforme as regras aplicáveis às pessoas jurídicas, com observância das leis comerciais e fiscais, mas a tributação seguia a tabela progressiva anual do IRPF”<sup>220</sup>.

---

<sup>213</sup> TEBECHRANI, Alberto. CAMPOS, Fortunato Bassani. MACHADO, José Luiz Ribeiro. *Regulamento do Imposto de Renda para 1988*. São Paulo: Resenha Tributária, 1989, p. 974/975.

<sup>214</sup> *Ibid.*, p. 784/785.

<sup>215</sup> SILVA, Jules Michelet Pereira Queiroz e (Coord.). *Op. Cit.* p. 9.

<sup>216</sup> TEBECHRANI, Alberto. CAMPOS, Fortunato Bassani. MACHADO, José Luiz Ribeiro. *Op. Cit.*, p. 86.

<sup>217</sup> *Ibid.* p. 90.

<sup>218</sup> *Ibid.* p. 293.

<sup>219</sup> *Ibid.* p. 975.

<sup>220</sup> SILVA, Jules Michelet Pereira Queiroz e (Coord.). *Op. Cit.* p. 8.

A tributação das sociedades civis de profissão legalmente regulamentada era próxima à tributação dos rendimentos dos autônomos, declarados pela “Cédula D”, por meio da qual o contribuinte pessoa física podia deduzir as despesas relativas à percepção do rendimento ou manutenção da fonte produtora, mediante comprovação documental e escrituração de livro-caixa ou, sem necessidade de comprovação, abater 20% do rendimento bruto<sup>221</sup>.

Além da sociedade civil, tinha, também, os resultados da atividade agrária (declarado por meio da cédula G<sup>222</sup>) e, ainda, os relacionados à Cédula H, que correspondiam aos resultados das sociedades em conta de participação, aos lucros comerciais e industriais obtidos em caráter fortuito, dentre outros<sup>223</sup>). Todos esses eram tributados juntamente à tributação da distribuição de lucros e dividendos para pessoas físicas.

Ou seja, entre 1923 e 1988, a distribuição de lucros e dividendos para pessoas físicas era pesadamente tributada, com a aplicação de alíquotas marginais elevadas e bases de cálculos reduzidas, em razão da grande lista de deduções de despesas que era prevista na legislação da época, conforme sintetizado no trecho abaixo reproduzido:

“Como regra geral, a empresa recolhia o IRPJ e retinha o IRRF de forma cumulativa, sem nenhum tipo de compensação ou abatimento entre eles. O sócio ou acionista tinha a opção de considerar o imposto retido como antecipação do devido, incluindo o rendimento na cédula F, ou tratá-lo como tributação definitiva. No caso de sociedades civis de profissão regulamentada, o lucro era considerado integralmente distribuído no fechamento do balanço, a retenção do IRRF era feita com base na tabela progressiva do IRPF e considerada antecipação do devido; a sociedade não recolhia IRPJ. Na cédula G, eram oferecidos à tributação, de forma bastante beneficiada, os resultados da atividade rural. Na cédula H, eram incluídos rendimentos residuais, muitos deles relacionados a resultados de operações mercantis ou penalizações por conduta indevida (distribuição disfarçada de lucros, variação patrimonial a descoberto e arbitramento de rendimentos por sinais exteriores de riqueza). A distribuição de lucros de pessoa jurídica para pessoa jurídica sofria retenção na fonte, imposto que era compensado nas distribuições de lucros subsequentes, mas não influenciava o IRPJ devido pela investidora.”<sup>224</sup>

<sup>221</sup> TEBECHRANI, Alberto. CAMPOS, Fortunato Bassani. MACHADO, José Luiz Ribeiro. *Op. Cit.* p. 151.

<sup>222</sup> SILVA, Jules Michelet Pereira Queiroz e (Coord.). *Op. Cit.* p. 9: “O resultado da atividade agropecuária, declarado por meio da cédula G, podia ser calculado de três formas: estimado (por meio apenas de documentos de receitas e despesas); escritural (escrituração rudimentar ou simplificada); ou contábil (escrituração regular). Ele podia ser reduzido em até 80%, em função dos valores investidos pelo contribuinte multiplicados por coeficientes fixados pelo Ministro da Fazenda. Por exemplo, a quantia gasta em eletricidade rural era multiplicada por seis no cálculo da redução do resultado da atividade (TEBECHRANI *et allis*, p. 159-160, p. 162, p. 165).”

<sup>223</sup> *Ibid.* p. 9: “Finalmente, na cédula H, uma espécie de categoria residual de tributação, eram oferecidos os resultados das sociedades em conta de participação, os lucros comerciais e industriais obtidos em caráter fortuito, os acréscimos patrimoniais não justificados pelos rendimentos declarados, os rendimentos arbitrados com base em sinais exteriores de riqueza, os lucros distribuídos disfarçadamente, dentre outros rendimentos (TEBECHRANI *et allis*, p. 95- 110). A distribuição de lucros e dividendos a sócio ou acionista pessoa jurídica sofria tributação na fonte à alíquota inicialmente de 15% e depois elevada para 23%, podendo o IRRF retido ser compensado quando a empresa recipiente (investidora) distribuisse lucros e dividendos a seus próprios sócios, pessoas físicas ou jurídicas.”

<sup>224</sup> *Ibid idem.* p. 10.

Assim, portanto, era a tributação sobre a renda no ano de 1988.

No final desse ano de 1988, foi editada, no dia 22 de dezembro, a Lei nº 7.713, que, embasada nos conceitos do *Tax Reform Act* realizado em 1986 nos Estados Unidos da América<sup>225</sup> (no qual a alíquota máxima da tabela do imposto de renda dos indivíduos foi reduzida de 50% para 28%, bem assim o número de faixas foi reduzido para três e a alíquota mínima foi aumentada de 11% para 15%; e, ainda, paralelamente, a alíquota do imposto de renda das corporações foi reduzida de 50% para 35%<sup>226</sup>), fixou apenas duas alíquotas para o Imposto de Renda da Pessoa Física (“IRPF”), que eram as de 10% e 25% e, ainda, manteve apenas duas dentre as deduções antes previstas, quais sejam: dependentes e gastos médico-hospitalares.

Nessa Lei, foi criado, também, por meio do seu artigo 35<sup>227</sup>, o imposto sobre o lucro líquido (“ILL”), que incidia à alíquota de 8% (oito por cento) sobre o lucro líquido comercial sobre o qual eram aplicados ajustes relacionados a adições, exclusões e compensação de prejuízos, independentemente da efetiva distribuição, os quais eram previstos nos parágrafos do referido artigo.

Segundo artigo 36 da referida Lei nº 7.713/88<sup>228</sup>, quando os lucros, tributados na forma do artigo 35, fossem distribuídos, estes não estavam sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte. Segundo os estudos feitos no âmbito da Câmara dos Deputados, “para sócio ou acionista pessoa física, o ILL era considerado tributação exclusiva na fonte; não foi definido explicitamente na lei o tratamento a ser dado no caso de distribuição a sócio ou acionista pessoa jurídica”<sup>229</sup>.

Em 1995, quando do julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 172.058/SC, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a inconstitucionalidade do artigo 35 da referida Lei, no que respeita ao acionista de sociedade anônima. Quanto às sociedades por quotas de responsabilidade limitada, a incidência ou não do ILL dependeria do que dispusesse o contrato social quanto à distribuição de rendimentos. A edição da Resolução do Senado Federal nº 82,

---

<sup>225</sup> *Ibid idem.* p. 10.

<sup>226</sup> Joint Committee on Taxation. *General Explanation of the Tax Reform Act of 1986 (H.R. 3838, 99th Congress; Public Law 99-514)*. U.S. Government Printing Office: Washington, 1987. Disponível em: <<http://www.jct.gov/jcs-10-87.pdf>> acesso em 16/12/2016

<sup>227</sup> “Art. 35. O sócio quotista, o acionista ou titular da empresa individual ficará sujeito ao imposto de renda na fonte, à alíquota de oito por cento, calculado com base no lucro líquido apurado pelas pessoas jurídicas na data do encerramento do período-base.”

<sup>228</sup> “Art. 36. Os lucros que forem tributados na forma do artigo anterior, quando distribuídos, não estarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte.”

<sup>229</sup> SILVA, Jules Michelet Pereira Queiroz e (Coord.). *Op. Cit.* p. 11.

de 22 de novembro de 1996, suspendeu a execução do dispositivo legal na parte refutada pelo STF.

Antes mesmo da referida decisão, a cobrança do ILL já havia sido superada pela Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, que previu a sua não aplicação para os lucros obtidos a partir de 1º de janeiro de 1993, conforme previsão do seu artigo 75<sup>230</sup>.

Foi estabelecido, também, nessa mesma lei, a alíquota de 15% sobre a distribuição de lucros para residentes no exterior ocorridas a partir dessa mesma data<sup>231</sup>.

Posteriormente à referida Lei, foi editada, em 23 de dezembro de 1992, a Lei nº 8.541, a qual dispôs, em seu artigo 20, que apenas “os rendimentos, efetivamente pagos a sócios ou titular de empresa individual”, que ultrapassassem “o valor do lucro presumido deduzido do imposto sobre a renda correspondente [IRPJ]”, seriam “tributados na fonte e na declaração anual dos referidos beneficiários”.

Ou seja, já existia, no ano calendário de 1993, em razão da Lei nº 8.541/1992, a previsão legal sobre a isenção do imposto de renda sobre a distribuição de lucros e dividendos a acionistas ou sócios domiciliados no Brasil, e, no caso do lucro presumido, essa isenção se limitava ao montante oferecido à tributação pela pessoa jurídica distribuidora, menos o IRPJ pago.

Em 1995, a distribuição de lucros e dividendos voltou a ser tributada conforme previsão do artigo 2º da Lei nº 8.849, de 28 de janeiro de 1994<sup>232</sup>, bem como das alterações promovidas pela Lei nº 9.064, de 20 de junho de 1995, à alíquota de 15%, aplicando-se aos lucros formados a partir de 1994 por empresas optantes pelo lucro real, conforme parágrafos 3º, 4º e 5º<sup>233</sup> do artigo 2º acima mencionado.

---

<sup>230</sup> “Art. 75. Sobre os lucros apurados a partir de 1º de janeiro de 1993 não incidirá o imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido, de que trata o art. 35 da Lei nº 7.713, de 1988, permanecendo em vigor a não-incidência do imposto sobre o que for distribuído a pessoas físicas ou jurídicas, residentes ou domiciliadas no País.”

<sup>231</sup> “Art. 77. A partir de 1º de janeiro de 1993, a alíquota do imposto de renda incidente na fonte sobre lucros e dividendos de que trata o art. 97 do Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943, com as modificações posteriormente introduzidas, passará a ser de quinze por cento.”

<sup>232</sup> “Art. 2º Os dividendos, bonificações em dinheiro, lucros e outros interesses, quando pagos ou creditados a pessoas físicas ou jurídicas, residentes ou domiciliadas no País, estão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de quinze por cento.”

<sup>233</sup> “Art. 2º (...)

“§ 3º Em relação aos fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 1994, o imposto a que se refere este artigo será convertido em quantidade de Unidade Fiscal de Referência - UFIR, pelo valor desta fixado para o mês de ocorrência do fato gerador.

§ 4º A incidência prevista neste artigo alcança, exclusivamente, a distribuição de lucros apurados na escrituração comercial por pessoa jurídica tributada com base no lucro real.

§ 5º Em relação aos fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 1994, o imposto descontado na forma deste artigo será recolhido até o último dia útil do mês seguinte àquele em que ocorrer o fato gerador, reconvertido para reais com base na expressão monetária da UFIR vigente no mês de pagamento.”

Nesse mesmo ano de 1995, foi editada a Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, que, em seu artigo 46 previa no mesmo sentido do que dispunha o artigo 20 da Lei nº 8.541/1992 (anteriormente mencionado), ou seja, previa a isenção (dessa vez, com o termo “isenção” expresso no seu texto) de imposto de renda sobre “os lucros e dividendos efetivamente pagos a sócios, acionistas ou titular de empresa individual, que não ultrapassem o valor que serviu de base de cálculo do Imposto de Renda da pessoa jurídica deduzido do imposto correspondente”.

Importante ressaltar que durante todo o período foi mantida a sistemática de cobrança de imposto sobre os lucros das sociedades civis de profissão regulamentada, da forma como acima exposto, considerados distribuídos automaticamente aos sócios e sujeitos às alíquotas progressivas do IRPF. O Decreto-lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, que cuidava da matéria, foi revogado pela Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Da verificação do histórico legislativo sobre a matéria, é possível verificar que a legislação foi bastante oscilante, tendo variado diante de um cenário marcado por pressões inflacionárias, imposição de pacotes econômicos, dentre outros<sup>234</sup>.

#### **3.4.1.2 O regime atual, previsto na Lei nº 9.249/1995**

Após as diversas alterações nas disposições acerca da tributação da distribuição de lucros ou dividendos, foi aprovada a Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, que previu, em seu artigo 10º, a isenção de imposto de renda na distribuição de lucros e dividendos, a qual é vigente até os dias atuais e, paralelamente, previu, também, em seu artigo 9º, a distribuição dos resultados mediante a apuração realizada por meio dos juros sobre os rendimentos do capital próprio (“JCP”).

A pessoa jurídica poderá, portanto, realizar a distribuição dos seus resultados mediante uma sistemática de tributação de juros sobre capital próprio e, também, de isenção na distribuição dos lucros e dividendos.

A isenção da distribuição dos lucros e dividendos é, conforme mencionado anteriormente, feita de forma ampla (e não restrita a apenas algumas hipóteses - como nas previsões anteriores das Leis nº 8.541/1992 e 8.981/1995), sendo aplicável a toda e qualquer distribuição de lucros, bem como para todo e qualquer destinatário (sejam sócios ou acionistas, pessoas físicas ou jurídicas, domiciliadas no Brasil ou não, tributada pelo lucro real, presumido ou arbitrado, integrantes ou não do Simples Nacional).

---

<sup>234</sup> SILVA, Jules Michelet Pereira Queiroz e (Coord.). *Op. Cit.* p. 12.



Importante mencionar que, conforme já entendeu o Supremo Tribunal Federal, a isenção, em matéria tributária, se trata de uma “supressão de um dos requisitos da regra matriz”<sup>235</sup>, ou seja, na verdade, a isenção ocorre quando, nada obstante exista uma previsão normativa para a incidência de um tributo, outra norma isentiva permite que não haja o recolhimento do tributo em uma hipótese que o mesmo incide. Veja abaixo o trecho da decisão do Supremo Tribunal Federal sobre a isenção e a imunidade tributária:

“(…) A regra de imunidade compreende o reverso da atribuição de competência tributária. Isso porque a norma imunitória se traduz em um decote na regra de competência, determinando a não incidência da regra matriz nas áreas protegidas pelo beneplácito concedido pelo constituinte. 2. Se, por um lado, **a imunidade é uma regra de supressão da norma de competência**, a isenção traduz uma supressão tão somente de um dos critérios da regra matriz.”<sup>236</sup>

Do mesmo modo, quando do julgamento da ADI nº 286, o Eg. Supremo Tribunal Federal consubstanciou o entendimento de que “a isenção é a dispensa do pagamento de um tributo devido em face da ocorrência de seu fato gerador. Constitui exceção instituída por lei à regra jurídica da Tributação”<sup>237</sup>.

Tendo a própria Lei nº 9.249/1995 previsto que a distribuição dos lucros e dividendos será “isenta” de imposto de renda, é de se concluir que o legislador, sob o discurso de que estaria apenas “uniformizando” a tributação da pessoa jurídica e a da pessoa física<sup>238</sup>, na verdade reconhece a ocorrência do fato gerador quando da distribuição de lucros, mas prefere não tributá-la, ou seja, trata-se de hipótese de renúncia de uma receita que, pela regra matriz de incidência do imposto sobre a renda, prevista no artigo 153, inciso III, da Constituição Federal, deveria ser arrecadada.

Além da referida isenção, foi estabelecida, também, com a vigência da referida Lei, uma nova forma de distribuição dos resultados da sociedade empresária a seus sócios, que foi a

<sup>235</sup> STF. 1ª Turma. RE 385091/DF. Min. Rel. Dias Toffoli. DJ-e 17.10.2013.

<sup>236</sup> *Ibid.*

<sup>237</sup> Importante considerar que existem outras teorias sobre o conceito de “isenção”, como, por exemplo, a defendida por Alfredo Augusto Becker e José Souto Maior Borges, os quais conceituam as isenções como hipóteses de incidência não qualificadas, ou seja, entendem que a isenção impediria a própria ocorrência do fato gerador, teoria essa que não é encampada pelo Eg. Supremo Tribunal Federal, que inclusive, sobre o tema, editou a Súmula nº 615.

<sup>238</sup> Diário do Congresso Nacional (Seção I), dia 07/09/1995, p. 21.485. Disponível em: <<http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD07SET1995.pdf#page=147>> acesso em 09/12/2016: “2. A reforma objetiva simplificar a apuração do imposto, reduzindo as vias de planejamento fiscal, uniformizar o tratamento tributário dos diversos tipos de renda, integrando a tributação das pessoas físicas e jurídicas, ampliar o campo de incidência do tributo, com vistas a alcançar os rendimentos auferidos no exterior por contribuintes estabelecidos no País e, finalmente, articular a tributação das empresas com o Plano de Estabilização Econômica. [...] 12. Com relação à tributação dos lucros e dividendos, estabelece-se a completa integração entre a pessoa física e a pessoa jurídica, tributando-se esses rendimentos exclusivamente na empresa e isentando-os quando do recebimento pelos beneficiários. Além de simplificar os controles e inibir a evasão, esse procedimento estimula, em razão da equiparação de tratamento e das alíquotas aplicáveis, o investimento nas atividades produtivas.”

referente aos juros sobre capital próprio (denominado como “JCP”)<sup>239</sup>. Por meio da previsão do artigo 9º da referida Lei, a apuração do lucro real poderá ser realizada do seguinte modo:

“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 dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP”.

Segundo o §2º do referido dispositivo, “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” e, em consonância ao §3º desse mesmo artigo, o IRRF será considerado: (i) “antecipação do devido na declaração de rendimentos, no caso de beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro real”; ou (ii) “tributação definitiva, no caso de beneficiário pessoa física ou pessoa jurídica não tributada com base no lucro real, inclusive isenta”.

A tributação dos JCP deve ser analisada em conjunto à sua dedução aos valores de IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (“CSLL”). Conforme previsto no artigo 9º acima mencionado, o valor do IRRF recolhido em razão dos JCP, será deduzido na apuração do IRPJ e da CSLL.

Quando o valor referente à apuração do imposto de renda na fonte sobre os JCP é aplicado na redução da base de cálculo dos tributos incidentes sobre os lucros da pessoa jurídica distribuidora, é possível verificar que, na verdade, ao invés de oneração, as regras referentes ao JCP acarretaram em redução na arrecadação, sendo considerada como verdadeiro “benefício fiscal”<sup>240</sup>, conforme é possível se identificar do exemplo abaixo, retirado dos estudos realizados por Sergio Wulff Gobetti e Rodrigo Octávio Orair<sup>241</sup>:

**Tabela 6 – Lucro e tributação no Brasil**

Lucro e impostos	Antes da Lei 9.249	Depois da Lei 9.249	Diferença
Lucro bruto	100.0	100.0	0.0
Lucro tributável	100.0	70.0	-30.0
IRPJ=25%	25.0	17.5	-7.5
CSLL=9%	9.0	6.3	-2.7
JSCP	0.0	30.0	30.0
IRRF-Capital (15%)	0.0	4.5	4.5
Dividendos	66.0	46.2	-19.8
IRRF-Capital (15%-0%)	9.9	0.0	-9.9
Total de imposto	43.9	28.3	-15.6
Lucro líquido acionista	56.1	71.7	15.6

Fonte: GOBETTI, Sergio Wulff. ORAIR, Rodrigo Octávio, 2015.

<sup>239</sup> SILVA, Jules Michelet Pereira Queiroz e (Coord.). *Op. Cit.* p. 13.

<sup>240</sup> *Ibid.* p. 13.

<sup>241</sup> GOBETTI, Sergio Wulff. ORAIR, Rodrigo Octávio. *Op. Cit.* Tabela 1, p. 7.

No exemplo acima, é fácil de perceber a diferença entre a tributação sem os JCP e a tributação com os JCP em uma pessoa jurídica submetida à tributação pelo lucro real.

Em uma situação hipotética, por meio da qual uma pessoa jurídica tenha como lucro bruto o valor de 100, e tribute sem os JCP, a mesma suportará uma carga tributária de 34% (25% de IRPJ mais 9% de CSLL), sobrando um lucro líquido de 66 a ser distribuído aos acionistas sob a forma de dividendos. Após serem distribuídos, esses 66 eram tributados na fonte, na legislação anterior, a uma alíquota de 15%, o que reduzia o lucro líquido efetivamente recebido pelos acionistas para 56,1. Ou seja, 56,1% do lucro bruto ficava com os acionistas e 43,9% ficava com o governo sob a forma de tributos.

Após a implementação da sistemática dos JCP, bem como da implementação da isenção na distribuição de lucros, essa mesma pessoa jurídica, que obtém um lucro de 100 passa a poder deduzir do lucro bruto sujeito à tributação, uma parcela relativa aos JCP, a qual é limitada à metade do valor do lucro obtido. Supondo que essa parcela seja de 30, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL cai de 100 para 70, ou então, o somatório das alíquotas passa a ser de 23,8% (e não mais de 34%) sobre a base de 100. Dentro desse percentual de 23,8, deverá ser somado, também, a tributação na fonte, de 15% sobre os 30 de JCP, em um montante de 4,5. O efeito, portanto, seria uma queda na tributação, que passa de 34% para 28,3% (23,8% + 4,5%).

Além disso, a isenção sobre a distribuição dos dividendos resultantes reduziria o imposto sobre essa parcela remanescente, que antes seria de 9,9%, e, com a vigência da nova lei, passa a ser de 0.

Ou seja, com a vigência da nova lei, os acionistas, que antes, na hipótese exemplificada, ficavam com 56,1% do lucro, passam a ficar com 71,7% do lucro e o valor da arrecadação passa a ser de 28,3%.

Os números e percentuais, relacionados ao montante do lucro que fica com os acionistas e sócios e ao volume que é arrecadado à título de tributação sobre a renda, irão variar a depender do volume dos JCP e aos dividendos que serão distribuídos.

Segundo os estudos de Gobetti e Orair, “via de regra, quanto maior o valor possível de ser deduzido de JSCP, maior é o benefício aos acionistas, mesmo que eles paguem 15% de imposto sobre estes juros e sejam isentos dos dividendos comuns. Isso porque o ganho de escapar do IRPJ (34%) é bem maior do que a perda por ser tributado pelo imposto de renda retido na fonte (15%)”<sup>242</sup>.

---

<sup>242</sup> *Ibid.* p. 8.

Caso, por exemplo, o valor dos JCP fosse, na situação hipotética acima mencionada, elevado de 30 para 50, o resultado final contemplaria que a tributação final sobre os lucros cairia para 24,5% (17% sobre 50 do lucro tributável mais 15% sobre os 50 de JCP) e o ganho dos acionistas subiria para 75,5% (100 menos 24,5).

Por outro lado, caso não fosse deduzido nenhum centavo a título de JCP, e fosse realizada apenas distribuição de lucros e dividendos, a tributação chegaria, no máximo, a 34%, já que a distribuição de lucros e dividendos é isenta, ao passo que na sistemática anterior, em que havia tributação dessa distribuição, 43,9% dos lucros era tributada.

Como mencionado anteriormente, essa é a aplicação prática para as pessoas jurídicas submetidas à tributação pelo lucro real.

No caso das pessoas jurídicas que são tributadas pelo lucro presumido ou pelo Simples Nacional, os níveis de tributação sobre o lucro, de IRPJ e CSLL, são ainda mais baixos, “partindo de 0% e chegando a no máximo 9% do faturamento”<sup>243</sup>.

No regime de lucro presumido, os artigos 15 e 20, bem como os seus parágrafos, da Lei nº 9.249/1995, com alterações introduzidas pela Lei nº 10.684/2003, preveem os percentuais a serem aplicados sobre o faturamento, que serão considerados como lucros presumidos, ou seja, que serão considerados como sendo a base de cálculo do IRPJ.

Caso a base de cálculo seja equivalente ao percentual de 32% sobre o faturamento (artigo 15, §1º, III, e 20 da Lei nº 9.249/95), a alíquota resultante de IRPJ e CSLL, considerando uma pessoa jurídica que tenha um faturamento anual de R\$ 750.000,00 e distribua os rendimentos dos JCP no montante de R\$ 120.000,00, será de 7,84% sobre o seu faturamento, ou então de 24,5% sobre o seu lucro presumido (de R\$ 240.000,00, referente a 32% sobre R\$750.000,00)<sup>244</sup>.

Na hipótese do Simples Nacional, a tributação total varia de 4,5% a 16,85% do valor do faturamento no setor de serviços, conforme previsão do Anexo IV da Lei Complementar nº 123/2006 e da Lei Complementar nº 155/2016.

---

<sup>243</sup> *Ibid.* p. 8.

<sup>244</sup> A tributação de IRRF sobre os JCP será de R\$18.000,00, ou seja, 7,5% sobre o valor do lucro presumido (de R\$240.000,00), ou 15% sobre o valor dos JCP de R\$120.000,00, ou, ainda, de 2,4% sobre o valor do faturamento de R\$ 750.000,00. Por outro lado, a tributação da parcela dos lucros remanescentes (deduzido o valor dos JCP), será de R\$40.800,00 (15% sobre R\$120.000,00), o que corresponde a 5,44%. Somando-se os percentuais, chega-se ao montante de 7,84% sobre o faturamento.

A legislação da tributação sobre a renda estimula que, no setor de serviços, pessoas físicas tornem-se pessoas jurídicas com o objetivo de reduzir os seus dispêndios com tributação, já que a tributação da pessoa jurídica é inferior à da pessoa física<sup>245</sup>.

Essa forma de tributação se trata, inclusive, de uma das ferramentas que estimulam a violação aos direitos trabalhistas das próprias pessoas físicas que, diante de um cenário de competitividade, se veem obrigadas a criarem pessoas jurídicas para executarem suas atividades, ao invés de serem diretamente contratadas para a consecução de suas atividades, com todos os direitos trabalhistas que lhes são inerentes.

A tributação sobre a renda da pessoa física é mais pesada do que a aplicada para a pessoa jurídica não só em razão dos incentivos que são concedidos à última (de isenção e da tributação sobre os JCP acima mencionadas), mas também em razão de serem aplicadas alíquotas progressivas para os rendimentos das pessoas físicas<sup>246</sup> (rendimentos do trabalho), ao passo que para as pessoas jurídicas essas alíquotas são lineares e aplicadas para bases de cálculo muito maiores<sup>247</sup>.

Nas palavras de Ricardo Lodi Ribeiro, sobre a progressividade<sup>248</sup>, tem-se que a mesma “se concretiza pela elevação da alíquota na medida em que é aumentada a base de cálculo”.

<sup>245</sup> GOBETTI, Sergio Wulff. ORAIR, Rodrigo Octávio. *Op. Cit.* p. 8: “Um profissional liberal que constitua uma pessoa jurídica para prestar serviços paga hoje no Brasil no máximo 16 ou 17% da sua renda em impostos, enquanto como pessoa física poderia ser tributado em até 27,5% pelo imposto de renda.”

<sup>246</sup> Lei nº 11.482/2007, com alterações introduzidas pela Lei nº 13.149/2015

“Art. 1º (...) IX - a partir do mês de abril do ano-calendário de 2015:

Tabela Progressiva Mensal

Base de Cálculo (R\$)	Alíquota(%)	Parcela a Deduzir do IR (R\$)
Até 1.903,98	-	-
De 1.903,99 até 2.826,65	7,5	142,80
De 2.826,66 até 3.751,05	15	354,80
De 3.751,06 até 4.664,68	22,5	636,13
Acima de 4.664,68	27,5	869,36

<sup>247</sup> GOBETTI, Sergio Wulff. ORAIR, Rodrigo Octávio. *Op. Cit.* p. 14: “A maior parte dos rendimentos do trabalho são tributados por alíquotas progressivas, mesmo quando sujeitos à tributação exclusiva na fonte. Ao passo que os rendimentos do capital concentram a parcela majoritária das isenções, como no caso dos lucros e dividendos, e, quando há tributação na fonte, esta ocorre por alíquotas lineares (isto é, alíquotas neutras nem progressivas ou regressivas) normalmente inferiores às médias das alíquotas progressivas. Como tradicionalmente o capital e suas rendas são mais concentrados do que as rendas do trabalho, esse viés tributário tende a favorecer os mais ricos, hipótese que será confirmada a partir da análise dos dados das DIRPF na sequência.”

<sup>248</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Capacidade Contributiva como manifestação da Justiça Fiscal no Estado Social Democrático de Direito.* *Op. Cit.*, p. 23-24: “A progressividade, por sua vez, se concretiza pela elevação da alíquota na medida em que é aumentada a base de cálculo. Seu fundamento era, originariamente, a distribuição igualitária do sacrifício social da tributação conforme defendido por Stuart Mill. O economista inglês partia da teoria da utilidade marginal do capital, a partir da ideia de que a utilidade do capital para o seu possuidor diminui na medida do seu crescimento, sendo legítima sua apropriação pelo Estado em parcela maior. Após a retomada da teoria do benefício pelos economistas neoliberais do século XX, a progressividade, hoje, não mais deve ser extraída de uma visão utilitarista de igual sacrifício, mas como importante instrumento de redistribuição de rendas no Estado Social e Democrático de Direito. O próprio Rawls, embora defenda que os tributos com finalidade

sendo um dos corolários do princípio da capacidade contributiva previsto no artigo 145, §1º, da Constituição da República Federativa do Brasil<sup>249</sup>.

Segundo as considerações do autor, a progressividade é um importante instrumento para a promoção da justiça social, não sendo útil, apenas, a manutenção de uma igualdade meramente formal, como é realizada ao serem aplicadas alíquotas iguais para bases de cálculo diferentes (como ocorre na proporcionalidade da alíquota da tributação da renda das pessoas jurídicas).

Além disso, ao se considerar que bases de cálculo muito menores (como é o caso dos rendimentos acima de R\$ 4.664,68) sofram alíquotas de 27,5% ao passo que bases de cálculo muito maiores, como, por exemplo, de sociedades que apurem lucro anual de R\$100.000.000,00, sofram uma tributação de no máximo 34% (que ainda é muito reduzida em razão dos benefícios aplicados com os JCP), é claramente fácil de se verificar que não há uma proporcionalidade nas aplicações das alíquotas mais altas para bases de cálculo maiores.

O regime de tributação da distribuição de lucros, dividendos e juros sobre o capital próprio, conforme verificado do histórico acima descrito, contempla a menor carga tributária sobre a distribuição de lucros e dividendos já vivenciada na história do Brasil, o que denota um contrassenso ao próprio modelo de Estado Democrático de Direito, de desiderato social, o qual, conforme visto anteriormente, consubstancia os objetivos de buscar o meio termo entre os direitos individuais e os direitos sociais.

---

arrecadatória incidentes sobre as despesas ou rendas devam ser proporcionais em sociedades que já atingiram alto grau de respeito aos princípios de Justiça como equidade, uma vez que essa modalidade de tributação é mais adequada ao estímulo da produção, reconhece também que nos sistemas tributários dos países em que haja maior desigualdade social, a progressividade dos impostos sobre a renda é medida exigida pelos princípios da Liberdade, da Igualdade equitativa de oportunidades e da diferença. (...) Deste modo, numa sociedade marcada por profundas desigualdades sociais como a nossa, a progressividade é, em vários impostos, o instrumento mais adequado à aplicação do princípio da Capacidade Contributiva, baseando-se na Solidariedade e na Justiça Social. É que a proporcionalidade, embora revele manifestação da capacidade contributiva, uma vez que não adota um valor fixo na tributação, se traduz num instrumento bastante tímido na distribuição de rendas, limitando-se a garantir a igualdade formal entre os cidadãos, o que no Estado Social revela-se insuficiente. Ademais, como bem observa Luciano Amaro, a capacidade contributiva não se esgota na proporcionalidade, uma vez que aquela exige “a justiça da incidência em cada situação isoladamente considerada e não apenas uma justiça relativa entre uma e outra das duas situações” [AMARO, Luciano. Direito Tributário brasileiro, 16ª ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p.165].”

<sup>249</sup> “Art. 145 (...)

§ 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.”

### 3.4.1.3 Impactos do regime atual na arrecadação

No estudo realizado por Gobetti e Orair<sup>250</sup>, foi constatado, em análise dos dados disponibilizados pela Receita Federal do Brasil, por meio do documento “Grandes Números IRPF”, pertinente aos anos calendários de 2007 a 2013<sup>251</sup>, que 2,1 milhões de pessoas foram receptoras de lucros e dividendos no ano de 2013, bem como que essas pessoas representam 7,9% do universo de pessoas físicas que declararam o imposto de renda nesse ano de 2013.

A renda dessas pessoas provém majoritariamente dos rendimentos isentos de imposto pela legislação brasileira, que, conforme verificado na análise do documento “Grandes Números IRPF” da Receita Federal, totalizaram em R\$ 287,3 bilhões.

No estudo acima mencionado, realizado com base nos dados da Receita Federal do Brasil, os rendimentos isentos restaram divididos do seguinte modo<sup>252</sup>:

**Tabela 7** – Rendimentos das DIRPF (2007-2013). Valores em bilhões de R\$ em 2013.

Rendimentos		2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
<b>Tributáveis</b>		<b>968.5</b>	<b>1,034.6</b>	<b>1,071.2</b>	<b>1,125.2</b>	<b>1,197.7</b>	<b>1,271.0</b>	<b>1,293.2</b>
Tributado exclusivo fonte	Rendimentos vinculados principalmente com os rendimentos do trabalho	30.1	50.6	55.1	63.5	70.1	74.6	97.6
	Rendimento de aplicações financeiras	32.3	45.8	42.5	45.6	57.2	52.8	45.2
	Outras rendas da propriedade do capital	45.3	53.3	41.7	54.5	77.6	65.2	64.6
	<b>Total</b>	<b>107.6</b>	<b>149.8</b>	<b>139.3</b>	<b>163.6</b>	<b>204.9</b>	<b>192.7</b>	<b>207.4</b>
Isentos	Lucros e dividendos	149.4	196.9	195.8	229.7	257.0	271.4	287.3
	Rendimentos vinculados principalmente com os rendimentos do trabalho	47.2	89.2	92.1	94.8	97.5	105.8	113.5
	Outras rendas da propriedade do capital	65.0	128.2	127.3	145.8	167.8	166.5	171.9
	Transferências patrimoniais	31.7	63.3	58.2	60.3	60.6	57.9	59.4
<b>Total</b>	<b>293.2</b>	<b>477.6</b>	<b>473.3</b>	<b>530.4</b>	<b>583.0</b>	<b>601.5</b>	<b>632.2</b>	
<b>Total dos rendimentos declarados</b>		<b>1,369</b>	<b>1,662</b>	<b>1,684</b>	<b>1,819</b>	<b>1,986</b>	<b>2,065</b>	<b>2,133</b>

Fonte: GOBETTI, Sergio Wulff. ORAIR, Rodrigo Octávio. 2015, com base nos dados da DIRF disponibilizados pela RFB em 2014.

Nota: Valores convertidos para R\$ de 2013 pela média aritmética do IPCA de cada ano.

Os autores demonstram que apesar de a isenção da distribuição de lucros e dividendos ser o principal componente da renda dos recebedores da distribuição, ele “não é o único responsável pelo perfil concentrado das isenções entre os declarantes mais ricos”, aduzindo que, para tanto, existem “montantes expressivos de outros rendimentos isentos com perfis de distribuição semelhantes, da ordem de R\$ 84,5 bilhões entre os mesmos 2,1 milhões de recebedores de lucros e dividendos e de R\$ 260,4 bilhões entre os 24,4 milhões não recebedores”.

<sup>250</sup> GOBETTI, Sergio Wulff. ORAIR, Rodrigo Octávio. *Op. Cit.* p. 13-23.

<sup>251</sup> ALENCAR, Vinícius Barreto de (Org.). *Grandes Números IRPF – Anos Calendário 2007-2013. Op. Cit.*

<sup>252</sup> GOBETTI, Sergio Wulff. ORAIR, Rodrigo Octávio. *Op. Cit.*, Tabela 3, p. 14.

Essa afirmação pode ser confirmada mediante a análise dos dados da Receita Federal do Brasil, que, na “Tabela 10” dos “Grandes Números IRPF”<sup>253</sup> demonstra a existência de R\$ 371.782,8 milhões de rendimentos isentos dentre os declarantes recebedores de lucros e dividendos e rendimentos de sócios titulares de microempresas. Veja-se uma parte da referida tabela abaixo reproduzida na Tabela 8 do presente estudo:

**Tabela 8** – Declarações de recebedores de Lucros e Dividendos + Rendimento de Sócio e Titular de Microempresa por Faixa de Rendimento Total

Faixa de Rendimento Total	Qtde Declarantes	Rendim. Tribut.	Rendim. Tribut. Exclus.	Rendim. Isentos
Até 1/2 Salário Mín.	14.878	2,5	2,3	20,2
1/2 a 1 Salário Mín.	13.041	22,5	4,0	57,8
1 a 2 Salários Mín.	58.975	370,7	15,6	347,7
2 a 3 Salários Mín.	89.092	989,1	34,3	845,4
3 a 5 Salários Mín.	280.036	5369,1	211,1	3604,6
5 a 10 Salários Mín.	481.078	12828,1	901,7	15051,2
10 a 20 Salários Mín.	460.465	20059,8	2350,3	31733,1
20 a 40 Salários Mín.	361.166	29750,7	4969,4	49638,5
40 a 80 Salários Mín.	209.954	29430,6	7149,1	58737,1
80 a 160 Salários Mín.	80.719	14583,6	7111,9	50769,8
> 160 Salários Mín.	51.419	19912,7	48458,3	160977,3
<b>Total</b>	<b>2.100.823</b>	<b>133.319,3</b>	<b>71.208,0</b>	<b>371.782,8</b>

Fonte: CETAD/RFB, outubro de 2015.

Ou seja, se R\$287,3 bilhões correspondem aos rendimentos oriundos da distribuição de lucros e dividendos (isentos) em um universo de R\$ 371,7 bilhões de rendimentos isentos desse tipo de declarante, significa dizer que cerca de R\$ 84,5 bilhões se relacionam a outras isenções e, ainda, que a maior parte dos rendimentos isentos se referem à distribuição de lucros e dividendos.

Ao observar o volume dos rendimentos isentos nas declarações dos recebedores de lucros e dividendos, incluindo rendimentos de microempresas, é possível verificar que quanto maior for o volume do total declarado, maior é o percentual da isenção aplicada e menor é o volume de tributação (proporcional ao total do patrimônio) aplicado, conforme se infere da tabela abaixo, realizada com base nos “Grandes Números IRPF” do ano calendário de 2013, pelo Sergio Wulff Gobetti e Rodrigo Octávio Orair<sup>254</sup>:

<sup>253</sup> ALENCAR, Vinícius Barreto de (Org.). *Grandes Números IRPF – Anos Calendário 2007-2013*. Op. cit., Tabela 10, p. 16.

<sup>254</sup> GOBETTI, Sergio Wulff. ORAIR, Rodrigo Octávio. Op. Cit., 2ª parte da Tabela 5, p. 21.



**Tabela 9** – Declarações de recebedores de lucros e dividendos, incluindo rendimentos de microempresa (ano-base 2013): participações nos totais declarados e composição dos rendimentos por faixas do rendimento total. Valores em %.

Faixas de milhares de R\$	Participação na população de cada estrato de renda	Participação no total dos declarantes				Composição dos rendimentos			
		População	Imposto	Rendimentos	Patrimônio líquido	Tributáveis	Tributados excl. na fonte	Isentos	Total
Até R\$ 24,4	3.2	0.7	0.0	0.1	0.3	51.1	2.1	46.9	100
De R\$ 24,4 a R\$ 40,7	3.6	1.1	0.0	0.4	0.6	58.5	2.3	39.2	100
De R\$ 40,7 a R\$ 81,4	6.6	1.8	0.2	1.3	1.8	44.5	3.3	52.2	100
De R\$ 81,4 a R\$ 162,7	13.1	1.7	1.1	2.5	3.3	36.8	4.9	58.3	100
De R\$ 162,7 a R\$ 325,4	24.0	1.4	3.2	3.9	6.5	34.9	6.9	58.2	100
De R\$ 325,4 a R\$ 650,9	40.5	0.8	4.3	4.5	6.5	30.4	8.9	60.7	100
De R\$ 650,9 a R\$1.301,8	59.0	0.3	2.8	3.4	5.4	19.7	11.6	68.7	100
Mais de R\$ 1.301,8	72.0	0.2	9.3	11.0	19.2	8.3	24.3	67.3	100
Total	7.9	7.9	20.9	27.2	43.5	22.6	14.4	63.0	100

Fonte: GOBETTI, Sergio Wulff. ORAIR, Rodrigo Octávio, 2015, feito com base nos Grandes Números do IRPF da RFB, 2014.

É possível verificar, na coluna “composição dos rendimentos”, que a depender das “faixas de milhares”, o percentual da isenção varia entre 46.9% e 67.3% sobre o total da renda declarada, sendo que o primeiro é aplicável à faixa com menor volume de renda e o último é aplicado para a faixa com maior volume de renda.

Quanto aos rendimentos tributáveis, a relação é inversa, pois quanto maior for o volume de renda, menor é o percentual da renda declarada que é tributável. Assim, para os declarantes recebedores de lucros e dividendos, incluindo rendimentos de microempresas, que estejam na faixa de menor volume de renda, o percentual da renda tributável é de 51.1% e de renda tributável na fonte de 2.1%, ao passo que aqueles que estão na faixa com maior volume de renda, o percentual da renda tributável é de apenas 8.3% e de renda tributável na fonte de 24.3%.

Da mera análise desses percentuais, é possível verificar que o sistema tributário atual viabiliza a concentração de rendas, na medida em que o volume de tributação proporcional ao volume da renda diminui conforme o volume de renda aumenta.

O mesmo também ocorre para os declarantes que não recebem distribuição de lucros e dividendos, que é o universo restante das declarações, conforme abaixo<sup>255</sup>:

**Tabela 10** – Declarações dos não recebedores de lucros e dividendos, incluindo rendimentos de microempresa (ano-base 2013): participações nos totais declarados e composição dos rendimentos por faixas do rendimento total. Valores em %.

Faixas de milhares de R\$	Participação na população de cada estrato de renda	Participação no total dos declarantes				Composição dos rendimentos			
		População	Imposto	Rendimentos	Patrimônio líquido	Tributáveis	Tributados excl. na fonte	Isentos	Total
Até R\$ 24,4	96.8	20.3	0.0	3.4	5.0	90.7	2.9	6.4	100
De R\$ 24,4 a R\$ 40,7	96.4	28.7	1.1	11.1	7.7	87.0	5.8	7.3	100
De R\$ 40,7 a R\$ 81,4	93.4	25.7	9.7	18.1	10.8	81.2	7.9	10.9	100
De R\$ 81,4 a R\$ 162,7	86.9	11.6	22.6	16.2	11.2	75.9	9.5	14.6	100
De R\$ 162,7 a R\$ 325,4	76.0	4.3	24.1	12.1	9.9	69.6	11.3	19.1	100
De R\$ 325,4 a R\$ 650,9	59.5	1.2	12.9	6.3	5.8	58.2	14.0	27.8	100
De R\$ 650,9 a R\$1.301,8	41.0	0.2	4.0	2.3	2.7	39.5	18.4	42.2	100
Mais de R\$ 1.301,8	28.0	0.1	4.6	3.3	3.4	24.3	27.0	48.7	100
Total	92.1	92.1	79.1	72.8	56.5	73.5	10.0	16.5	100

<sup>255</sup> *Ibid.*, 3ª parte da Tabela 5, p. 21.

Fonte: GOBETTI, Sergio Wulff. ORAIR, Rodrigo Octávio, 2015, feito com base nos Grandes Números do IRPF da RFB, 2014.

A composição dos rendimentos contempla um volume maior de rendimentos tributáveis (90.7%) e tributáveis exclusivamente na fonte (2.9%) para aqueles que estão nas faixas inferiores e um volume menor de isenção (6.4%) para esse grupo, ao passo que aqueles que detêm um volume maior de rendimentos, têm grande parte dos seus rendimentos isentos (48.7%) e um volume menor de rendimentos tributáveis (24.3%) e tributáveis exclusivamente na fonte (27.0%).

De maneira global, considerando o universo da totalidade das declarações do imposto de renda da pessoa física (tanto das declarações daqueles que recebem distribuição de lucros e dividendos, inclusive rendimentos de microempresas, como daqueles que não recebem), os percentuais podem ser verificados do seguinte modo<sup>256</sup>:

**Tabela 11** – Totalidade das Declarações (tanto recebedores como não recebedores de lucros e dividendos – ano base 2013): participações nos totais declarados e composição dos rendimentos por faixas do rendimento total. Valores em %.

Faixas de milhares de R\$	Participação na população de cada estrato de renda	Participação no total dos declarantes				Composição dos rendimentos			
		População	Imposto	Rendimentos	Patrimônio líquido	Tributáveis	Tributados excl. na fonte	Isentos	Total
Até R\$ 24,4	100.0	21.0	0.0	3.5	5.3	89.3	2.9	7.8	100
De R\$ 24,4 a R\$ 40,7	100.0	29.7	1.1	11.5	8.2	85.9	5.6	8.4	100
De R\$ 40,7 a R\$ 81,4	100.0	27.6	9.9	19.4	12.6	78.7	7.6	13.7	100
De R\$ 81,4 a R\$ 162,7	100.0	13.3	23.8	18.7	14.5	70.6	8.9	20.5	100
De R\$ 162,7 a R\$ 325,4	100.0	5.7	27.3	16.0	16.3	61.1	10.2	28.7	100
De R\$ 325,4 a R\$ 650,9	100.0	2.0	17.2	10.8	12.4	46.7	11.9	41.4	100
De R\$ 650,9 a R\$ 1.301,8	100.0	0.5	6.8	5.7	8.0	27.7	14.3	57.9	100
Mais de R\$ 1.301,8	100.0	0.3	13.9	14.3	22.7	12.0	24.9	63.0	100
Total	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	59.6	11.2	29.2	100

Fonte: GOBETTI, Sergio Wulff. ORAIR, Rodrigo Octávio, 2015, feito com base nos Grandes Números do IRPF da RFB, 2014.

Considerando que tanto nas declarações dos que recebem distribuição de lucros e dividendos como dos que não recebem, ocorre a redução do volume de rendimentos tributáveis na medida em que o volume total dos rendimentos aumenta, o mesmo ocorre na tabela que contempla a totalidade dos declarantes.

Como pode ser verificado na referida tabela, aqueles que estão na faixa referente ao menor volume de rendimentos, a parcela do rendimento tributável foi, em 2013, de 89.3% acrescida dos tributáveis exclusivamente na fonte, que correspondem a 2.9%, ao passo que a parcela isenta foi de 7.8%.

<sup>256</sup> *Ibid.*, 1ª parte da Tabela 5, p. 21.

Por outro lado, na faixa daqueles que detêm um maior volume de rendimentos, apenas 12% do volume total de rendimentos é tributável e 24.9% é tributado exclusivamente na fonte, ao passo que se opera uma isenção de 63.0%.

Esses efeitos vêm ocorrendo ao longo do tempo em razão das previsões legais aplicáveis.

E é exatamente em razão desses efeitos que alguns autores, como Ricardo Lodi Ribeiro<sup>257</sup>, bem como os economistas Gobetti e Orair<sup>258</sup>, suscitam que a tributação da renda no Brasil é regressiva (e não progressiva, que, conforme mencionado anteriormente, significa uma maior alíquota para bases de cálculo maiores).

Importante salientar que os rendimentos tidos como tributáveis e tributáveis exclusivamente na fonte no quadro acima são os obtidos pelas pessoas físicas, após a tributação do IRPJ sobre o lucro da pessoa jurídica.

#### **3.4.1.4 Breves conclusões acerca da isenção da distribuição de lucros e dividendos e da tributação sobre os JCP**

Conforme acima mencionado, diante do contexto histórico, político e econômico em que a isenção do imposto de renda sobre a distribuição de lucros e resultados e a tributação dos Juros sobre Capital Próprio foi instituída, e, ainda, considerando a evolução legislativa e as peculiaridades que foram trazidas com as previsões da Lei nº 9.249/1995, é possível concluir o quanto segue:

- (i) a implementação da isenção sobre a distribuição de lucros e dividendos prevista no artigo 9º da Lei nº 9.249/1995, bem como da sistemática de tributação dos Juros sobre Capital Próprio (“JCP”), vieram como forma de estimular os investimentos estrangeiros no Brasil, de modo a torna-lo mais atrativo ao capital

---

<sup>257</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Piketty e a reforma tributária ... Op. Cit.* p. 35: “As propostas de Piketty sobre a tributação justa, em grande medida se aplicam ao Brasil, cujo sistema tributário é marcado por uma iniquidade regressiva escondida por trás do discurso hegemônico quanto ao caráter asfixiante de uma carga tributária afugentadora dos investimentos. É preciso desmontar essas armadilhas montadas pelos beneficiários da concentração de renda, promovendo a maior tributação do patrimônio, heranças e rendas dos mais ricos a fim de aliviar a carga fiscal dos consumidores e assalariados.”

<sup>258</sup> GOBETTI, Sergio Wulff. ORAIR, Rodrigo Octávio. *Op. Cit.* p. 5: “O ciclo de ampliação dos benefícios tributários aos rendimentos do capital e aos mais ricos se completou na década de 1990, com a isenção de dividendos e com a consolidação de uma estrutura de tributação cada vez mais regressiva, além de ineficiente e distorciva, como iremos tratar mais adiante. No que se refere aos dividendos, é importante observar que, ao longo da história, até a Lei 9.249/1995, a regra sempre foi tributar exclusivamente na fonte ou oferecer os rendimentos à tributação na declaração de IRPF, e apenas eventualmente isentá-los.”

estrangeiro do que outros países emergentes, mediante a redução da tributação sobre a renda;

- (ii) a progressividade da tributação sobre a renda apenas é aplicável no que respeita à retenção na fonte dos rendimentos obtidos pelas pessoas físicas trabalhadoras, ao passo que os sócios e acionistas de pessoas jurídicas não sofrem qualquer tributação ao perceberem a distribuição de seus lucros e dividendos (nada obstante serem pessoas diferentes das pessoas jurídicas);
- (iii) antes da instituição da isenção da distribuição de lucros e dividendos e da tributação considerando os Juros sobre Capital Próprio, implementadas pela Lei nº 9.249/1995, a carga tributária correspondia a 43.9% do valor do lucro. Após a implementação das referidas medidas, a carga tributária passou a ser menor e a variar a depender do volume dos JCP distribuídos. Em uma hipótese que a pessoa jurídica apura um lucro de 100, e tem uma parcela de JCP de 30, a carga tributária será de 28,3% sobre o valor do lucro bruto, o que representa uma redução representativa da tributação;
- (iv) a isenção do imposto de renda na distribuição de lucros não veio apenas para uniformizar a tributação da pessoa jurídica e da pessoa física dos seus sócios e acionistas, mas sim como verdadeiro incentivo fiscal<sup>259</sup>;
- (v) segundo o princípio da progressividade<sup>260</sup>, que compõe o princípio da capacidade contributiva, quanto maior a base de cálculo, maior deve ser a alíquota a ela aplicada. Entretanto, essa progressividade não é observada nos rendimentos das pessoas físicas que compõem o topo da pirâmide social, apenas se fazendo presente na tributação exclusiva na fonte dos trabalhadores.

Considerando o acima exposto, tem-se que no Brasil, a tributação sobre a renda favorece o cenário de concentração das grandes rendas, que são oriundas do exercício da atividade empresária, e, por outro lado, onera a renda do trabalhador e dos que recebem menos

---

<sup>259</sup>GOBETTI, Sergio Wulff. ORAIR, Rodrigo Octávio. *Op. Cit.* p. 9.

<sup>260</sup> Sobre a progressividade, ver: RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Capacidade Contributiva como manifestação da Justiça Fiscal no Estado Social e Democrático de Direito. Op. Cit.* p. 23-24.

rendimentos, sendo estes os que sofrem uma carga tributária mais pesada quando equiparadas à totalidade de suas rendas.

A concentração da tributação da renda do trabalhador e a redução da tributação da renda das pessoas jurídicas propicia o efeito de viabilizar a concentração de renda daqueles que ocupam o topo da pirâmide social e de retirar a renda daqueles que estão no meio e, também, na base (se considerar o salário mínimo em conformidade ao exposto no subitem 2.2.1 do presente estudo) da pirâmide social.

### **3.4.2 Considerações sobre o Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e de Doação (“ITCMD” ou “ITD”)**

Além da isenção do imposto de renda sobre a distribuição de lucros e dividendos, bem como a tributação dos JCP, importante considerar um outro aspecto da legislação tributária brasileira que contribui com a manutenção e a concentração de rendas nas mãos dos mais ricos.

Se, como visto anteriormente, a forma como o imposto de renda incide consiste em um aumento dos estímulos para a concentração patrimonial daqueles que detêm a maior parte do patrimônio brasileiro, a tributação sobre a herança desse patrimônio também se trata de um importante aspecto a ser observado, razão pela qual, no presente tópico, passa-se a analisar a forma como o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação incide no Brasil.

A análise será fulcrada, precipuamente, no que respeita (i) às alíquotas do ITCMD, bem assim (i) à inércia do legislador no que respeita à elaboração de lei complementar para regulamentar situações em que tenham sido deixados bens no exterior, ou em que o de cujus era residente ou domiciliada no exterior e tenha tido o seu inventário processado em outro país, nos termos previstos no artigo 155, §1º, da Constituição Federal.

Quanto às alíquotas, relevante elucidar que o ITCMD, tributo previsto no artigo 155, inciso I, da Constituição Federal, é de competência dos Estados e do Distrito Federal, e, segundo a previsão do inciso IV do §1º do aludido artigo 155, a definição da sua alíquota máxima deve ser realizada pelo Senado Federal, que, por meio da Resolução de nº 09, de 1992, estipulou, no seu artigo 1º, a alíquota máxima de 8%.

Nessa mesma Resolução também foi previsto, no seu artigo 2º, que as alíquotas dos impostos, a serem fixadas por meio de cada uma das legislações estaduais, “poderão ser

progressivas em função do quinhão que cada herdeiro efetivamente receber, nos termos da Constituição Federal”<sup>261</sup>.

As alíquotas atualmente aplicadas, em cada Estado e no Distrito Federal, para o ITCMD, nas hipóteses de transmissão causa mortis, podem ser assim sintetizadas:

**Tabela 12 – Alíquotas do ITCMD para as hipóteses de transmissão causa mortis, por Estado/DF**

<b>Estados/DF</b>	<b>Alíquotas</b>	<b>Dispositivo legal</b>
Acre	4%	Artigo 14 da Lei Complementar Estadual de nº 271/2013.
Alagoas	2% entre parentes consanguíneos até 2º grau 4% para os demais graus de parentesco	Artigo 168, incisos I e II da Lei nº 5.077/89 e alterações.
Amapá	4%	Artigo 77, inciso I, da Lei nº 194/1994
Amazonas	2%	Artigo 119, da Lei Complementar Estadual de nº 19/1997, com redação dada pela Lei Complementar Estadual de nº 66/2008.
Bahia	4%, 6%, 10% (para parentes na linha reta, cônjuges e entre irmãos)  8%, 10% e 15% (entre tios e sobrinhos, avós e netos, primos e irmãos)  15%, 20% e 25% (para além do quinto grau de parentesco e não parentes).  As alíquotas variam a depender da base de cálculo: a partir de 500 e até 10.000 OTN'S; entre 10.000 e 100.000 OTN's e acima de 100.000 OTN's.	Artigo 9º, inciso I, e tabela anexa à Lei nº 4.826/1989, alterada pelas Leis números 7.358/98, 9.159/04 e 10.847/07.
Ceará	4% (quando o valor da base de cálculo for inferior a 1.000 UFECES na data do recolhimento do imposto); 6% (quando a base de cálculo for superior a 1.000 UFECES e inferior a 3.000 UFECES) 8% (nos demais casos) <sup>262</sup>	Artigo 7º, incisos I, II e III, da Lei nº 11.527/1988 c/c artigo 1º da Resolução do Senado Federal de nº 09/1992.

<sup>261</sup> Essa previsão acerca da progressividade no ITCMD é objeto de questionamentos pela doutrina e pela jurisprudência. O STF já se pronunciou, em sede de repercussão geral, no sentido de ser possível a aplicação da progressividade para o Imposto de Transmissão Causa Mortis, conforme acórdão publicado em 27/11/2013, nos autos do RE nº 562045, que reformou o acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, que havia entendido pela inconstitucionalidade da progressividade prevista no artigo 18 da Lei nº 8.821/89, o qual previa a progressividade de 1% a 8% do ITCMD. O entendimento do STF foi proferido com base no princípio da capacidade contributiva, no sentido de colocar que a progressividade é uma decorrência desse princípio, reformando o entendimento de que haveria necessidade de previsão constitucional expressa e direta sobre a progressividade do ITCMD. Outros acórdãos sobre o tema foram os proferidos nos REs 544298, 544438, 551401, 552553, 552707, 552862, 553921, 555495 e 570849.

<sup>262</sup> A legislação do Estado do Ceará estipula as alíquotas em percentuais sobre a alíquota máxima fixada pelo Senado Federal. Veja a redação do artigo 7º da Lei nº 11.527/88:

Distrito Federal	4% sobre base de cálculo inferior a R\$ 1.000.000,00 5% sobre a base de cálculo superior a R\$ 1.000.000,00 e até R\$ 2.000.000,00 6% sobre a parcela da base de cálculo que exceda R\$ 2.000.000,00	Artigo 9º, incisos I, II e III, da Lei nº 5.549/2015.
Espírito Santo	4%	Artigo 12 da Lei nº 10.011/2013.
Goiás	2% sobre o valor da base de cálculo de até R\$ 25.000,00 4% sobre o valor da base de cálculo que exceder a R\$ 25.000,00 e for até R\$ 200.000,00 6% sobre o valor da base de cálculo que exceder R\$ 200.000,00 e for até R\$ 600.000,00 8% sobre o valor da base de cálculo que exceder a R\$ 600.000,00	Artigo 78 da Lei 11.651/1991, com redação dada pela Lei nº 19.021/2015.
Maranhão	3% - para valores que se estendam até R\$ 300.000,00; 4% - para valores superiores a R\$ 300.000,00 e até R\$ 600.000,00 5% - para valores superiores a R\$ 600.000,00 e até R\$ 900.000,00 6% - para valores superiores a R\$ 900.000,00 e até R\$ 1.200.000,00 7% - para valores superiores a R\$ 1.200.000,00	Artigo 110, inciso II, da Lei nº 7.799/2002, com redação dada pelo artigo 6º da Lei nº 10.283/2015.
Mato Grosso	2% - acima de 500 e até 2.250 UPFMT 4% - acima de 2.250 UPFMT	Artigo 19, inciso I, da Lei nº 7.850/2002.
Mato Grosso do Sul	6%	Artigo 129, inciso I, da Lei nº 1.810/1997, com redação dada pela Lei nº 4.759/2015.
Minas Gerais	5%	Artigo 10 da Lei nº 14.941/2003.
Pará	4%	Artigo 8º da Lei nº 5.529/1989.
Paraíba	2% - para valores até R\$ 60.000,00 4% - para valores maiores que R\$ 60.000,00 até R\$ 120.000,00 6% - para valores acima de R\$ 120.000,00 e até R\$ 240.000,00 8% - para valores acima de R\$ 240.000,00	Artigo 8º, inciso I, do Decreto nº 33.341/2012, com redação dada pelo artigo 1º, inciso IV, do Decreto nº 36.212/2015.
Paraná	4%	Artigo 22, da Lei nº 18.573/2015.
Pernambuco	2% - para valores até R\$ 200.000,00 4% - para valores superiores a R\$ 200.000,00 e até R\$ 300.000,00 6% - para valores acima de R\$ 300.000,00 e até R\$ 400.000,00	Artigo 8º, inciso III e Anexo Único da Lei nº 13.974/2009, ambos introduzidos pela Lei nº 15.601/2015.

“Art. 7º - As alíquotas do imposto são:

I - 50% (cinquenta por cento) da alíquota máxima aplicável fixada pelo Senador Federal, quando a base de cálculo não for superior ao equivalente a 1.000 (hum mil) UFECES em vigor à data do recolhimento do imposto;

II - 75% (setenta e cinco por cento) da alíquota máxima aplicável fixada pelo Senado Federal, quando a base de cálculo for superior ao teto estabelecido no inciso anterior e igual ou inferior a 3.000 (três mil) UFECES em vigor na data do recolhimento do imposto.

III - 100% (cem por cento) da alíquota máxima aplicável fixada pelo Senador Federal, nos demais casos.”

	8% - para valores acima de R\$ 400.000,00	
Piauí	4%	Artigo 15 da Lei nº 4.261/1989, com redação dada pelo artigo 1º, inciso XIV, da Lei nº 6.043/2010
Rio de Janeiro	4,5% (para valores até 400.000 UFIR-RJ) e 5% (para valores acima de 400.000 UFIR-RJ)	Artigo 26, incisos I e II, da Lei nº 7.174/2015.
Rio Grande do Norte	3% - para a base de cálculo de até R\$ 500.000,00 4% - para a parcela da base de cálculo que exceder R\$ 500.000,00 e até o limite de R\$ 1.000.000,00 5% para a parcela da base de cálculo que exceder R\$ 1.000.000,00 e até o limite de R\$ 3.000.000,00 6% para a parcela da base de cálculo que exceder R\$ 3.000.000,00	Artigo 7º da Lei nº 5.887/1989, com redação dada pela Lei nº 9.993/2015.
Rio Grande do Sul	0% - para valores até 2.000 UPF-RS 3% - para valores superiores a 2.000 UPF-RS e até 10.000 UPF-RS 4% - para valores acima de 10.000 UPF-RS e até 30.000 UPF-RS 5% - para valores acima de 30.000 UPF-RS até 50.000 UPF-RS 6% - para valores acima de 50.000 UPF-RS	Artigo 18, da Lei nº 8.821/1989, com redação dada pela Lei nº 14.741/2015
Rondônia	2% - para base de cálculo de até 1.250 UPF/RO 3% - para base de cálculo superior a 1.250 UPF/RO e inferior a 6.170 UPF/RO 4% - para base de cálculo igual ou superior a 6.170 UPF/RO	Artigo 13, do Decreto nº 15.474/2010.
Roraima	4%	Artigo 79 da Lei nº 059/1993
Santa Catarina	1% - para base de cálculo igual ou inferior a R\$ 20.000,00 3% - para base de cálculo que exceder R\$ 20.000,00 e for igual ou inferior a R\$ 50.000,00 5% - para base de cálculo que exceder R\$ 50.000,00 e for inferior a R\$ 150.000,00 7% - para base de cálculo que exceder R\$ 150.000,00 8% - quando o sucessor for parente colateral ou herdeiro testamentário ou legatário, que não tiver relação de parentesco com o de cujus.	Artigo 9º da Lei 13.136/2004
São Paulo	4%	Artigo 4º da Lei nº 10.705/2000, com redação dada pelo artigo 16 pelo inciso IV do art. 1º da Lei nº 10.992/2001.
Sergipe	2% - para valores acima de 1.000 e até 3.500 UFP/SE 4% - para valores acima de 3.500 e até 7.000 UFP/SE 6% - para valores acima de 7.000 e até 14.000 UFP/SE	Artigo 14, inciso I, da Lei nº 7.724/2013, com alterações introduzidas pela Lei nº 8.044/2015



	8% - para valores acima de 14.000 UFP/SE	
Tocantins	2% - para base de cálculo superior a R\$ 25.000,00 e até R\$ 100.000,00 4% - para base de cálculo superior a R\$ 100.000,00 e até R\$ 500.000,00 6% - para base de cálculo superior a R\$ 500.000,00 e até R\$ 2.000.000,00 8% - para base de cálculo superior a R\$ 2.000.000,00	Artigo 61 da Lei nº 1.287/2001, com redação dada pela Lei nº 3.019/2015

Fonte: Autora, 2017, com base nos dispositivos legais vigentes nos Estados em dezembro de 2016.

Da análise da legislação aplicável a cada um dos Estados brasileiros, é possível identificar que muitos deles alteraram as disposições sobre o imposto de transmissão causa mortis no ano de 2015, com aplicação para o início de 2016, para implementar alíquotas progressivas ao ITCMD, limitadas a 8% (à exceção da Bahia que adota, em algumas hipóteses, alíquotas superiores à determinada pelo Senado Federal e que ainda não foram objeto de pronunciamento pelas Cortes superiores<sup>263</sup>).

As bases de cálculo previstas na legislação são relacionadas ao valor dos bens deixados pelo *de cujus*.

A progressividade das alíquotas do ITCMD, com a decisão proferida em 2013, em sede de repercussão geral, nos autos do RE nº 562.045/RS, acerca da constitucionalidade do artigo 18 da Lei nº 8.821/1989, do Estado do Rio Grande do Sul, que previa alíquotas progressivas de 1 a 8% para o ITCMD, passou a ser chancelada pela Suprema Corte.

Antes dessa decisão, o Supremo Tribunal Federal detinha o posicionamento majoritário de que não seria possível a instituição de alíquotas progressivas para os denominados “impostos reais”<sup>264</sup>, cujos objetivos fossem eminentemente “fiscais”<sup>265</sup>, valendo, apenas, a aplicação da

<sup>263</sup> Atualmente, conforme visto no quadro anterior, a legislação baiana prevê, em algumas hipóteses, alíquotas superiores a que foi fixada pelo Senado Federal, ocasionando a possibilidade de questionamento quanto à violação ao artigo 155, §1º, inciso IV, da Constituição Federal e ao artigo 1º da Resolução do Senado Federal de nº 09/1992.

<sup>264</sup> Segundo Ricardo Lodi Ribeiro e Ricardo Lobo Torres, o ITD é um imposto real. Ver: TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Vol. IV – Os Tributos na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 228; e RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Tributos... Op. Cit.* p. 232: “É real dada a patrimonialidade do seu fato gerador umbilicalmente vinculado aos bens que são transmitidos. No entanto, há possibilidade de estabelecer a legislação estadual traços que considerem a pessoalidade, como o grau de parentesco entre o autor da herança ou doador e os adquirentes”. Alguns autores como Aliomar Baleeiro classificam o imposto como pessoal, dadas as várias características ligadas à pessoa do contribuinte que podem ser estabelecidas pelo legislador. Ver BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11 ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 261.

<sup>265</sup> Sobre os impostos pessoais Ver: RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Tributos... Op. Cit.* p. 232: “Sua função é eminentemente fiscal, dotado os Estados e o Distrito Federal de recursos para as suas despesas, embora haja traços de extrafiscalidade previstos na legislação de alguns Estados, em razão do grau de parentesco entre o de cujus ou doador e o herdeiro, legatário ou donatário, como forma de garantir a especial proteção à família prevista no art. 226, CF.”

progressividade para os impostos pessoais<sup>266</sup> ou nas hipóteses de impostos reais que tivessem verve extrafiscal (estimular ou desestimular uma conduta), conforme se infere do trecho abaixo do voto proferido no RE 153.771/MG:

"Em regra geral, só os impostos pessoais se ajustam adequadamente à aplicação de critérios progressivos medidos pela capacidade contributiva, se bem que esta se possa presumir da natureza, valor ou aplicação específica de determinada coisa, no sentido de que a possui, compra ou prefere o indivíduo de maiores recursos econômicos. Mas imposto sobre coisa, em princípio, exclui, por exemplo, a progressividade em atenção à pessoa, salvo casos de aplicação extrafiscal"<sup>267</sup>

Esse entendimento, além de ter sido consubstanciado quando do julgamento do RE nº 153.771/MG<sup>268</sup> (que definiu a impossibilidade de aplicação de alíquotas progressivas para o IPTU), também foi materializado no julgamento do RE 234.105/SP<sup>269</sup> (definiu a impossibilidade de aplicação da progressividade para o ITBI) e, ainda, quando da edição da Súmula nº 656<sup>270</sup> (consagrou a inconstitucionalidade de leis que estabelecessem alíquotas progressivas para o ITBI).

A razão de decidir constante dos referidos entendimentos de que os impostos reais não admitiriam a aplicação da progressividade quando tivessem apenas objetivos arrecadatórios (fiscais) e não extrafiscais, bem como que os mesmos não estariam sujeitos à aplicação da

<sup>266</sup> Segundo Ricardo Lodi Ribeiro, o ITD é um imposto de função eminentemente fiscal. Ver: RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Tributos... Op. Cit.* p. 232: "Sua função é eminentemente fiscal, dotado os Estados e o Distrito Federal de recursos para as suas despesas, embora haja traços de extrafiscalidade previstos na legislação de alguns Estados, em razão do grau de parentesco entre o de cujus ou doador e o herdeiro, legatário ou donatário, como forma de garantir a especial proteção à família prevista no art. 226, CF."

<sup>267</sup> Trecho do voto condutor no RE 153.771/MG.

<sup>268</sup> Ementa do RE 153.771/MG: "- IPTU. Progressividade.

- No sistema tributário nacional é o IPTU inequivocamente um imposto real.

- Sob o império da atual Constituição, não é admitida a progressividade fiscal do IPTU, quer com base exclusivamente no seu artigo 145, § 1º, porque esse imposto tem caráter real que é incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte, quer com arrimo na conjugação desse dispositivo constitucional (genérico) com o artigo 156, § 1º (específico)

- A interpretação sistemática da Constituição conduz inequivocamente à conclusão de que o IPTU com finalidade extrafiscal a que alude o inciso II do § 4º do artigo 182 é a explicitação especificada, inclusive com limitação temporal, do IPTU com finalidade extrafiscal aludido no artigo 156, I, § 1º. Portanto, é inconstitucional qualquer progressividade, em se tratando de IPTU, que não atenda exclusivamente ao disposto no artigo 156, § 1º, aplicado com as limitações expressamente constantes dos §§ 2º e 4º do artigo 182, ambos da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e provido, declarando-se inconstitucional o sub-item 2.2.3 do setor II da Tabela III da Lei 5.641, de 22.12.89, no Município de Belo Horizonte".

<sup>269</sup> Ementa do RE 234.105/SP: " CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO DE IMÓVEIS, INTER VIVOS - ITBI. ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS. CF., art. 156, II, § 2º, Lei nº 11.154, de 30.12.91, do Município de São Paulo, SP.

I - Imposto de transmissão de imóveis, inter vivos - ITBI: alíquotas progressivas: a Constituição Federal não autoriza a progressividade das alíquotas, realizando-se o princípio da capacidade contributiva proporcionalmente ao preço da venda.

II - RE conhecido e provido".

<sup>270</sup> 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".

capacidade contributiva com base na progressividade, foi, entretanto, questionada quando do julgamento do RE nº 562.045/RS, proferido em sede de repercussão geral, quanto à progressividade no ITCMD, no qual restou entendido, pelo voto vista vencedor do Ministro Eros Grau, que não importa se o imposto é real ou pessoal para fins de aplicação da progressividade, oriunda do princípio da capacidade contributiva, que deve sempre ser aplicado, conforme abaixo segue:

“O que a Constituição diz é que os impostos, sempre que possível, deverão ter caráter pessoal. A Constituição prescreve, afirma um dever ser: os impostos deverão ter caráter pessoal sempre que possível. E, mais, diz que os impostos, todos eles, sempre que possível serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Há duas sentenças aí : (1) terem caráter pessoal e (2) serem graduados, os impostos, segundo a capacidade econômica do contribuinte. Sempre que possível. Assim devem ser os impostos.

(...)

Permitam-me insistir neste ponto: o § 1º do artigo 145 da Constituição determina como devem ser os impostos, todos eles. Não somente como devem ser alguns deles. Não apenas como devem ser os impostos dotados de caráter pessoal. Isso é nítido. Nítido como a luz solar passando através de um cristal, bem polido.”

Segundo o referido entendimento, todo e qualquer imposto deverá ter a si aplicado o princípio da capacidade contributiva, independentemente deste estar classificado pela doutrina como pessoal ou real, razão pela qual a progressividade deve, sempre que possível, ser aplicada, nos termos previstos no artigo 145, §1º, da Constituição Federal.

Para o Ministro Eros Grau, assim como para aqueles que o acompanharam, o ITCMD, exatamente por incidir diretamente sobre o patrimônio deixado pelo espólio, representa “renda auferida”<sup>271</sup>, acréscimo patrimonial, que representa símbolo de riqueza, pelo que é possível a

<sup>271</sup> Trecho do voto do Min. Eros Grau no RE:562.045: “Anotadas tais ressalvas, a partir de um esquema de divisão da realidade econômica tributável aqui nos referindo exclusivamente aos impostos poderemos armar a seguinte classificação econômica, através da qual concluiremos a existência, nos impostos, das seguintes características :

A - impostos externos : impostos sobre a importação impostos sobre a exportação

B - impostos internos : impostos sobre o patrimônio e a renda impostos sobre a produção e a circulação

onde :

- os impostos sobre a importação, porque se incorporam ao preço dos produtos importados, afetam a renda, despendida pelos seus adquirentes;

- os impostos sobre a exportação, incidindo sobre a remuneração dos exportadores, afetam a renda auferida em função da exportação;

- os impostos sobre o patrimônio e a renda afetam a renda auferida (real ou potencialmente, no primeiro caso);

- os impostos sobre a produção e a circulação afetam a renda despendida ou aplicada.

(...)

Essa não tão breve exposição, de há mais de trinta anos, presta-se a deixar claro que todos os impostos podem e devem guardar relação com a capacidade contributiva do sujeito passivo e não ser impossível aferir-se a capacidade contributiva do sujeito passivo do ITCD. Ao contrário, tratando-se de imposto direto, a sua incidência poderá expressar, em diversas circunstâncias, progressividade ou regressividade direta. Todos os impostos repito estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, especialmente os diretos, independentemente de sua classificação como de caráter real ou pessoal; isso é completamente irrelevante.”

mensuração da capacidade econômica daquele que a adquiriu, e, portanto, a aplicação da progressividade é inafastável.

A progressividade do ITCMD, portanto, é aplicável desde que respeitado o limite máximo de 8% previsto na Resolução do Senado Federal, o que, conforme observado, vem sendo implementado com maior peso desde 2015, com as alterações nas legislações do ITCMD em diversos Estados.

Quanto ao limite de 8%, previsto na Resolução do Senado Federal, é importante analisar o cenário mundial, de modo a equiparar a alíquota aplicada em transmissões hereditárias em alguns países da OCDE.

Na Inglaterra, por exemplo, a alíquota do imposto de transmissão causa mortis é a de 40%, podendo ser reduzida para 36% caso seja deixada uma parcela do patrimônio para a caridade<sup>272</sup>. Na Dinamarca, a alíquota também chega a 40% (15% + 25%)<sup>273</sup>.

Segundo os dados da *Tax Foundation*<sup>274</sup>, no Japão, a alíquota aplicável na tributação sobre a herança é de 55%, na França, 45%, nos Estados Unidos, ela é de 40%, na Espanha a alíquota é de 34%, na Irlanda, 33%, na Bélgica e na Alemanha, a alíquota é de 30%, no Chile, o percentual é de 25%, além da Holanda e Grécia, que mantêm a alíquota de 20% e de outros países.

Alguns países como a Itália (que mantém uma tributação de 4%) e Suíça (7%), nada obstante mantenham uma carga tributária sobre a herança em níveis semelhantes aos do Brasil, apresentam uma carga tributária sobre a propriedade acima da média da OCDE<sup>275</sup>, conforme visto no gráfico anteriormente apresentado, além de, também, deterem uma tributação sobre a renda mais pesada<sup>276</sup>.

Outros países, como Luxemburgo, Servia, Eslovênia, Austrália, Áustria, Canadá, Estônia, Israel, México, Nova Zelândia, Noruega, Portugal, República da Eslováquia, Suécia e Hungria, apesar de não deterem um tributo específico sobre a herança, conforme consta nos dados da *Tax Foundation*<sup>277</sup>, realizam essa tributação por meio de alíquotas específicas que são aplicadas quando do ingresso da herança ao complexo patrimonial do herdeiro.

<sup>272</sup> Government of United Kingdom (“GOV.UK”). *Inheritance tax*. Última atualização em 07/12/2016. Disponível em: <<https://www.gov.uk/inheritance-tax/overview>> acesso em 28/12/2016.

<sup>273</sup> Confederation Fiscale Europeenne. *Inheritance Tax in Denmark*. Disponível em: <<http://www.cfe-eutax.org/taxation/inheritance-tax/denmark>> acesso em 28/12/2016.

<sup>274</sup> COLE, Alan. *Estate and Inheritance Taxes around the World*. Tax Foundation. 17 de março de 2015. Disponível em: <<http://taxfoundation.org/article/estate-and-inheritance-taxes-around-world>> acesso em 29/12/2016.

<sup>275</sup> *Ibid.* p. 12.

<sup>276</sup> Independentemente desse aspecto, os índices de desigualdades sociais nesses países também foram considerados como excessivos nos estudos realizados por Piketty e Atkinson.

<sup>277</sup> COLE, Alan. *Estate and Inheritance Taxes around the World*. *Op. Cit.*

Em Portugal, por exemplo, o tributo aplicado denomina-se “imposto do selo”, por meio do qual é aplicada a alíquota de 10% sobre os bens móveis e de 10,8% sobre bens imóveis, quando das suas transmissões hereditárias<sup>278</sup>.

No caso do Brasil, além de estar abaixo da média da OCDE quanto à carga tributária sobre a propriedade (conforme visto anteriormente), é um dentre os países (apenas perdendo para a Turquia) que menos tributa a renda, razão pela qual mostra-se como um dos países que detêm as menores cargas tributárias sobre elementos do patrimônio.

A alíquota aplicada no Brasil, portanto, mostra-se insuficiente para amenizar o efeito da concentração de renda que é fomentada por uma tributação sobre a renda regressiva, como verificado no subitem anterior.

Além da alíquota, o legislador também não atendeu o disposto no artigo 155, §1º, III, da Constituição Federal, no que respeita à necessidade de elaboração de lei complementar que disponha sobre a regulamentação da sua instituição na hipótese de o de cujus possuir bens no exterior, ou de ser residente ou domiciliado no exterior, ou, ainda, de ter tido o seu inventário processado no exterior.

Até os dias atuais, a referida lei complementar não foi criada, razão pela qual os próprios Estados vêm dispendo sobre a regulamentação da sua instituição por meio de leis estaduais.

No Estado do Rio de Janeiro, por exemplo, esta disposição está contemplada no artigo 5º, inciso II, da Lei nº 7.174/2015, tendo, também, sido contemplada nos diplomas legais anteriores, como, por exemplo, por meio dos artigos 8º, 9º, incisos II e III, da Lei nº 1.427/1989.

Em julgamento da arguição de inconstitucionalidade de nº 0189188-24.2011.8.19.0000<sup>279</sup>, o Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro reconheceu a constitucionalidade do dispositivo legal estadual que prevê a incidência do ITCMD, sob o entendimento de que seria possível aos Estados membros fazerem uso da sua competência prevista no artigo 34, §3º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, bem como com fundamento no artigo 24, §3º, do texto Constitucional.

---

<sup>278</sup> NEVES, Antonio. *Imposto Sucessório – Passado, Presente e Futuro*. Universidade Católica Portuguesa. Escola de Lisboa. Portugal, 2016, p.3. Disponível em: <[http://www.fd.lisboa.ucp.pt/resources/documents/CONFERENCIAS/2016/ImpostoSucessorio\\_AntonioNeves.pdf](http://www.fd.lisboa.ucp.pt/resources/documents/CONFERENCIAS/2016/ImpostoSucessorio_AntonioNeves.pdf)> acesso em 15/02/2017.

<sup>279</sup> TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. Órgão Especial. Desembargador Relator Nagib Slaibi. Arguição de Inconstitucionalidade de nº 0189188-24.2011.8.19.0000. Julgamento em 01/02/2016. Acórdão disponível em: <<http://www1.tjrj.jus.br/gedcacheweb/default.aspx?UZIP=1&GEDID=00045E96ACE1F76F0E61D116B6574BE987DEC5044C133612>> acesso em 23.02.2017.

Por outro lado, o Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, ao julgar a Arguição de Inconstitucionalidade de nº 0004604-24.2011.8.26.0000<sup>280</sup>, que foi suscitada para questionar a constitucionalidade do dispositivo da legislação paulista que dispunha sobre a incidência do ITCMD sobre os bens deixados no exterior ou por pessoa que residia ou domiciliava no exterior (artigo 4º, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 10.705/2000), entendeu por reconhecer a sua inconstitucionalidade, sob o entendimento de que seria indispensável a publicação de lei complementar que regulamentasse a sua incidência.

Nada obstante a referida decisão, foi proferido, no bojo do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, acórdão em sentido diverso, ou seja, entendendo pela necessidade de edição de lei complementar para o tema, conforme se infere do acórdão de nº 0011110-17.2012.8.26.0053, proferido pela 8ª Câmara de Direito Público<sup>281</sup>.

Como é possível se verificar, a inércia do legislador federal acaba por gerar consequências, na medida em que o poder judiciário, no campo interpretativo, vem tentando suprir essa falta, e a ausência de uma legislação uniforme para todos os Estados, acarreta não só nas disposições legais sobre o tema, como, também, na arrecadação tributária relacionada a elementos do patrimônio tão cruciais como são aqueles deixados no exterior (que, conforme se verá adiante, no Capítulo 4, muitas vezes sequer são declarados no Brasil e correspondem a grande parte do patrimônio brasileiro).

Exatamente em razão dessa inércia, bem como dos conflitos que vem ocorrendo no que respeita à interpretação sobre a possibilidade ou não de que os Estados exerçam suas competências para regulamentar a instituição do ITCMD quando se relacionar a patrimônio deixado no exterior ou de cujus que eram residentes ou domiciliados no exterior ou que tiveram seus inventários processados em outro país, é que o Supremo Tribunal Federal reconheceu a repercussão geral do tema, por meio de acórdão publicado no dia 20 de maio de 2015<sup>282</sup> (Tema nº 844).

---

<sup>280</sup> TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO. Órgão Especial. Desembargador Relator Guerrieri Rezende. Arguição de Inconstitucionalidade de nº 0004604-24.2011.8.26.0000. j. de 30/03/2011. Acórdão disponível em: <<https://tj-sp.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/18703756/arguicao-de-inconstitucionalidade-46042420118260000-sp-0004604-2420118260000/inteiro-teor-104098973?ref=juris-tabs>> e <<https://esaj.tjsp.jus.br/cposg/show.do?processo.foro=990&processo.codigo=RI000PM5J0000#?cdDocumento=30>> acessos em 23.02.2017.

<sup>281</sup> TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO. 8ª Câmara de Direito Público. Desembargador Relator João Carlos Garcia. Apelação/Reexame Necessário nº 0011110-17.2012.8.26.0053. Julgado em 25/09/2013. Acórdão disponível em: <<https://tj-sp.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/117665579/apelacao-reexame-necessario-reex-111101720128260053-sp-0011110-1720128260053/inteiro-teor-117665589>> acesso em 23/02/2017.

<sup>282</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Plenário. Ministro Relator Dias Toffoli. Repercussão Geral no RE nº 851.108/SP. DJ 20/08/2015. Acórdão disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=9185021>> acesso em 23.02.2017.

Tanto essa inércia do legislador, quanto a patrimônios deixados no exterior, como a delimitação da alíquota máxima prevista na legislação brasileira, refletem a escolha política do Poder Legislativo brasileiro, quanto à escolha do volume da carga tributária sobre as heranças, bem como sobre os itens do patrimônio.

A escolha do legislador brasileiro é a de manter, pelo menos, 92% do patrimônio (especialmente o que já está concentrado<sup>283</sup>), nas mãos daqueles que sucederam os de cujus que acumularam patrimônio, além de não regulamentar a tributação sobre grande parte do patrimônio, que está no exterior ou é deixada por de cujus residente ou domiciliado no exterior.

E esse tipo de tributação, em um cenário que apresenta uma taxa de crescimento do capital superior à taxa de crescimento da renda e da produção, conforme visto anteriormente, apenas viabiliza a manutenção da concentração patrimonial nas mãos de poucos, fazendo, inclusive, com que as rendas oriundas do trabalho jamais superem os rendimentos oriundos das heranças, conforme entendimento do Piketty<sup>284</sup> abaixo reproduzido:

“A desigualdade  $r > g$  significa de certa forma que o passado tende a devorar o presente: as riquezas vindas do passado progridem automaticamente mais rápido – sem que seja necessário trabalhar – do que as riquezas produzidas pelo trabalho, a partir das quais é possível poupar. De maneira quase inescapável, isso tende a gerar uma importância desproporcional e duradoura das desigualdades criadas no passado e, portanto, das heranças”

Diante de um cenário que há o estímulo para a concentração da maior parte das rendas nas mãos de poucos (conforme se verifica da postura do legislador no caso do imposto de renda) e a manutenção de um alto índice de pessoas abaixo do mínimo existencial, uma tributação à alíquota de no máximo 8% viabiliza ainda mais, a manutenção da concentração de riquezas e a manutenção das taxas de crescimento do capital superiores às taxas de crescimento da renda e da produção, em estímulo à manutenção e ao crescimento das desigualdades sociais.

Liam Murphy e Thomas Nagel<sup>285</sup>, ao tratarem sobre a matéria relacionada às heranças, expressamente colocam a questão política e a relevância da transmissão da riqueza por herança para a manutenção do cenário de desigualdades, a saber:

“Evidentemente, a transmissão da riqueza por herança é uma das principais causas da desigualdade econômica nesta sociedade que não tem consciência de suas classes. Em virtude das elevadas isenções e da possibilidade de evasão, os impostos sobre as doações e legados nunca chegaram a afetar de modo significativo as fortunas herdadas; em geral, respondem por cerca de 1% do total da receita federal. Esse tipo

<sup>283</sup> À exceção de algumas hipóteses no Estado da Bahia.

<sup>284</sup> PIKETTY, Thomas. *Op. Cit.* p. 369.

<sup>285</sup> MURPHY, Liam. NAGEL, Thomas. *Op. Cit.* p. 194.

de tributação nunca teve muito apoio político e, o que é notável, esse apoio só tem feito diminuir em face da crescente desigualdade na distribuição de riquezas.”

O volume da arrecadação do ITCMD, nos anos calendários de 2013 e de 2014, correspondeu, respectivamente, a 0,24% e 0,25% do total da receita tributária arrecadada nos referidos anos, conforme se infere da tabela abaixo, extraída do estudo realizado pela Receita Federal do Brasil, que o compara à arrecadação dos demais tributos estaduais<sup>286</sup>:

**Tabela 13** – Volume de arrecadação do ITCMD comparado ao Total da Receita Tributária Nacional, bem como a sua composição no PIB Estaduais (anos calendários de 2013 e 2014)

Tributo/Competência	2013			2014		
	R\$ milhões	% PIB	%	R\$ milhões	% PIB	%
<b>Total da Receita Tributária</b>	<b>1.740.419,49</b>	<b>33,74%</b>	<b>100,00%</b>	<b>1.847.739,70</b>	<b>33,47%</b>	<b>100,00%</b>
ITCD	4.142,18	0,08%	0,24%	4.698,16	0,09%	0,25%

Fonte: CETAD/RFB, outubro de 2015.

No Ano calendário de 2013, apenas à título de heranças e doações declarados na DIRF, foram expressamente declaradas as transferências de volumes patrimoniais de R\$ 51,41 bilhões, em um contexto de R\$ 632,17 bilhões de rendimentos isentos e não tributáveis (sendo que R\$ 231,30 bilhões correspondem à distribuição de lucros e dividendos, mencionados no tópico anterior), conforme se atesta do quadro abaixo<sup>287</sup>:

<sup>286</sup> SANTANA, Irailson Calado. (Org.) *Carga Tributária no Brasil – 2014 (Análise por Tributo e Bases de Incidência)* Op. Cit., parte da Tabela TRIB 00, referente ao Governo Estadual, p. 15.

<sup>287</sup> ALENCAR, Vinícius Barreto de. *Grandes Números IRPF – Anos Calendário 2007-2013*. Op. Cit. Parte da Tabela 20, p. 49.



**Tabela 14** – Rendimentos isentos e não tributáveis (ano calendário de 2013)

	R\$ bilhões
Bolsa de estudo e pesquisa	2,26
Capital das apólices de seguro ou pecúlio pago por morte...	3,75
Demais Rend. isentos e não-tributáveis dos dependentes	0,00
Indenizações por rescisão de contrato de trabalho e FGTS	23,21
Lucro na alienação de bens e direitos de pequeno valor...	44,13
Lucros e dividendos recebidos pelo titular e pelos depend.	231,30
Parc. isenta correspondente à atividade rural	33,05
Parc. isenta prov. aposentadoria, declarantes 65 anos/mais	42,93
Pensão, prov. aposentadoria/reforma por moléstia grave...	33,55
Rend. cademeta de poupança e letras hipotecárias	20,69
Rend. sócio/titular microempresa ou empresa peq. porte...	55,99
<b>Transferências patrimoniais - doações e heranças</b>	<b>51,41</b>
Outros (especifique)	58,12
IR anos calendário ant. compensado jud. neste ano calendário	0,06
75% rend. trab. assal. receb. em ME por serv. de autarquias ou repartições do gov. brasileiro :	0,60
Incorporação de Reservas ao Capital/Bonificações em Ações	15,94
Benefícios ind. e reembolso desp. receb. voluntário Fifa, da Subsidiária Fifa Brasil ou Comitê (	0,00
Bolsas de estudo e de pesquisa caracterizadas como doação, recebidas por médico-residente	0,74
Ganhos liq. oper. c/ ouro, ativo financeiro, nas alienações realizadas até o vlr. estipulado p/ o :	0,05
Ganhos liq. oper. merc. à vista de ações negociadas em bolsas de valores nas alien. realizad:	0,33
Recuperação de prejuízos em Renda Variável	0,29
Rend. bruto, até o máx. de 40%, da prestação de serv. decorrente do transp. passageiros	0,72
Rend. bruto, até o máx. de 60%, da prestação serv. decorrente do transp. carga	0,00
Restituição do IR de anos-calendário anteriores	1,61
Transf. patrimoniais - meação e dissolução da sociedade conjugal e da unid. familiar	8,03
Rend. bruto, até o máx. de 90%, da prestação serv. decorrente do transp. carga	3,40
<b>Total Rendimentos Isentos e Não Tributáveis:</b>	<b>632,17</b>

Fonte: CETAD/RFB, 2014 (grifos não existentes no original).

Os dados das DIRFs, referentes aos referidos anos de 2013 e 2014, ainda não contemplaram os reflexos que a implementação das alíquotas progressivas do ITCMD tiveram no volume da arrecadação, tendo em vista que a alteração das legislações foi realizada em 2015 pelos Estados e, ainda, com uma série de critérios e estipulações de valores de bases de cálculo diferentes.

Ainda assim, nada obstante a chancela do Supremo Tribunal Federal quanto à possibilidade da aplicação de alíquotas progressivas ao ITCMD, o limite de 8% estabelecido pelo Senado Federal (ainda muito curto quando comparado aos países da OCDE) e os próprios critérios para a aplicação da progressividade implementados pelos Municípios (que variam a depender do tipo de herdeiro e de bases de cálculo em valores completamente diferentes), ainda devem ser objeto de evolução e estudos.

A título meramente exemplificativo, caso fosse aplicada, no Brasil, alíquota semelhante à que é aplicada em outros países, como a de 40% da Inglaterra, a arrecadação, no ano calendário de 2013, passaria a ser de cerca de R\$ 20,564 bilhões, ou seja, haveria um aumento de cerca de 80% da arrecadação de R\$4.142,18 milhões realizada no ano calendário de 2013.

A legislação acerca da tributação sobre a herança e sobre as transferências não onerosas, portanto, vem sofrendo alterações no sentido de cancelar e implementar a progressividade de alíquotas, o que representa uma forma de implementar a redistribuição de renda, mas, em razão do limite estabelecido pelo Senado Federal e, ainda, de muitos Estados ainda não implementarem alíquotas progressivas, demonstram que a legislação brasileira ainda tem que sofrer mudanças, juntamente ao cenário internacional, para viabilizar o freio ao crescimento das desigualdades sociais.

### **3.4.3 Considerações acerca da tributação sobre as propriedades prediais e territoriais urbanas (“IPTU”) de alto valor e sobre as propriedades territoriais rurais (“ITR”)**

Outras questões, relacionadas à tributação sobre a propriedade imobiliária, importante componente do patrimônio, dizem respeito ao imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (“IPTU”) e ao imposto sobre a propriedade territorial rural (“ITR”), ambos com previsões constitucionais de progressividade de alíquotas.

#### **3.4.3.1 A ausência de atualização dos valores venais do IPTU**

O IPTU, tributo de competência municipal (artigo 156, inciso I, da Constituição Federal), tem as suas normas gerais previstas nos artigos 32 a 34 do Código Tributário Nacional (“CTN”). As leis específicas sobre o referido tributo são editadas e promulgadas por cada um dos municípios, como é o caso do Município do Rio de Janeiro que tem as previsões afetas ao IPTU na Lei nº 691/1984, a qual estabelece o Código Tributário Municipal.

Segundo previsão do §1º, inciso I, do artigo 156 da Constituição Federal, introduzido pela Emenda Constitucional nº 29/2000, o IPTU poderá ser “progressivo em razão do valor do imóvel”, ou, segundo o inciso II, “ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel”.

Poderá, ainda, ser progressivo no tempo, caso o terreno urbano não seja edificado, seja subutilizado ou não utilizado, conforme previsão do artigo 182, §4º, inciso II, da Constituição Federal.

A primeira hipótese prevista, afeta à progressividade em razão do valor do imóvel (artigo 156, §1º, inciso I, da Constituição Federal), se trata, conforme exposição de Ricardo

Lodi Ribeiro<sup>288</sup>, de uma emanção do princípio da capacidade contributiva, ou seja, quanto maior for o volume da base de cálculo, do valor venal do imóvel, maior será a capacidade que o seu proprietário terá para contribuir com o imposto.

A segunda hipótese prevista, relacionada às alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel (artigo 156, §1º, inciso II, da Constituição Federal), representa razões de ordem extrafiscal<sup>289</sup>, ou seja, visa estimular ou desestimular determinada conduta, “baseada no planejamento do crescimento da cidade, a partir da definição das áreas cuja ocupação é estimulada pela tributação mais favorável, bem como da destinação dos imóveis que serão favorecidos em cada uma delas”<sup>290</sup>.

A terceira hipótese também representa razão extrafiscal, “subordinada ao cumprimento da função social da propriedade (art. 182, §4º, II, CF), com o aumento de alíquotas no tempo, a fim de desestimular a manutenção do imóvel não edificado e inutilizado”<sup>291</sup>.

A base de cálculo do IPTU, conforme previsão do artigo 33 do CTN, é o “valor venal do imóvel”, que, conforme definido por Ricardo Lodi Ribeiro, se trata do “valor de mercado do bem calculado a partir de planta de valores estabelecida pela Fazenda Pública”<sup>292</sup>.

Essa “planta de valores” deve ser atualizada por cada um dos Municípios, de modo a viabilizar a identificação dos valores afetos a cada uma das bases de cálculo, segundo os seus valores de mercado.

No Município do Rio de Janeiro, por exemplo, o valor venal do imóvel será considerado, a teor do que dispõe o caput do artigo 63 da Lei nº 691/1984, como o valor que uma unidade imobiliária alcançaria “para compra e venda à vista, segundo as condições do mercado”, sendo a “unidade imobiliária” considerada como sendo “a edificação mais a área ou fração ideal do terreno a ela vinculada” (§1º do artigo 63 acima mencionado) e a sua apuração será realizada de acordo com os indicadores previstos no seu §2º, quais sejam:

1. localização, área, característica e destinação da construção;
2. preços correntes das alienações de imóveis no mercado imobiliário;

---

<sup>288</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Tributos teoria geral e espécies*. Op. Cit., p. 294-295: “Assim sendo, a Constituição Federal estabelece atualmente três critérios de diferenciação de alíquota do IPTU: a) progressividade (art. 156, §1º, I, CF): baseada no valor venal do imóvel, que constitui o único índice de capacidade contributiva legitimamente adotado no IPTU, pois só ele é capaz de mensurar a patrimonialidade revelada pelo fato gerador do imposto.”

<sup>289</sup> Importante considerar que alguns autores entendem que essa progressividade se trata de uma seletividade do IPTU. Ver MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30. Ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 396; e TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 18. Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011, p. 397.

<sup>290</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Tributos teoria ... Op. cit.* p. 294-295.

<sup>291</sup> *Ibid.* p. 294-295.

<sup>292</sup> *Ibid.* p. 300.

3. situação do imóvel em relação aos equipamentos urbanos existentes no logradouro;
4. declaração do contribuinte, desde que ratificada pelo Fisco, ressalvada a possibilidade de revisão, se comprovada a existência de erro;
5. outros dados tecnicamente reconhecidos.”

A Lei, portanto, concede mecanismos para que seja apurada a base de cálculo do IPTU pela Fazenda Pública.

No entanto, nada obstante a lei preveja os critérios para apuração desse valor venal, que nada mais é do que o valor de mercado, o Superior Tribunal de Justiça, mediante a sua Súmula nº 160<sup>293</sup>, bem como o Supremo Tribunal Federal<sup>294</sup> têm entendido que há necessidade da edição de uma nova lei para prever aumentos nos valores imobiliários constantes das plantas que superassem o índice de atualização monetária aplicado pelos Municípios.

Ricardo Lodi Ribeiro questiona esse entendimento, aduzindo que, ao assim entenderem, as Cortes Superiores desconsideram o fato de que a base de cálculo legal é o valor de mercado, e que a sua apuração deve ser realizada pela administração pública quando da elaboração do lançamento, sendo a planta de valores um mero auxílio à atividade da administração pública<sup>295</sup>.

De todo o modo, o entendimento que prevalece no Brasil é o adotado pelo STJ e pelo STF e as atualizações das plantas apenas podem ser feitas pela administração pública dentro dos limites de correção aplicáveis na municipalidade e, caso a atualização precise ser superior a esses limites, haverá necessidade de edição e publicação de uma nova lei que preveja os valores afetos às bases de cálculo do imposto.

Essa atualização, limitada ao índice de correção aplicado na municipalidade, faz com que a base de cálculo do IPTU esteja atualmente em desacordo com a determinação legal afeta à necessidade de contemplar o “valor de mercado” do imóvel, já que os índices de atualização

<sup>293</sup> Súmula STJ nº 160: “É defeso ao Município atualizar o IPTU, mediante Decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária”

<sup>294</sup> STF, 1ª Turma, RE nº 182.191/RJ, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJU 16/02/1996, p. 3.011; STF, 2ª Turma, AI nº 534.150 AgR/PR, Min. Joaquim Barbosa, DJe 30/04/2010. Importante considerar que o STF, quando do julgamento do RE nº 648.245, julgado em repercussão geral, repassou pela questão, tendo sido mencionadas as dificuldades para a implementação de alterações na legislação municipal para fins de atualização dos valores venais, entretanto, a legislação de Belo Horizonte detinha outra questão relacionada à alteração de lei por meio de Decreto, o que impediu aos Ministros de adentrarem no ponto relacionado à necessidade de lei para atualizar os valores venais dos imóveis, cujas atualizações superassem o índice de correção monetária.

<sup>295</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Tributos...Op.Cit.* p. 300-301: “Contudo, não se pode confundir a base de cálculo como expressão numérica da hipótese de incidência (valor venal), esta sim reservada à lei, com base de cálculo referente ao fato imponible, extraída da realidade e apurada pelo Poder Executivo por meio da atividade de lançamento. A existência de uma planta de valores vem apenas facilitar esta atividade, mas não poderá modificar a base de cálculo legal. Exigir que a planta de valores seja corrigida pelos índices oficiais de inflação, e não pelo valor de mercado, não atende ao princípio da legalidade, pois constitui violação ao art. 33 do CTN, que define a base de cálculo do imposto. Por isso, entendemos que a planta de valores pode ser alterada de ofício pela Administração Pública para adequá-la ao mercado imobiliário e, portanto, ao valor venal do imposto. No entanto, a jurisprudência é pacífica em sentido contrário, como vimos.”

municipais não acompanham a valorização imobiliária e as peculiaridades que ocorrem em cada uma das áreas, tais como a realização de obras públicas que valorizam um imóvel.

A necessidade de edição e publicação de uma lei, com os valores atualizados e graduados para os imóveis, para fins de aumento da base de cálculo do IPTU, se trata de uma medida mais complexa do que a apuração pela administração pública mediante o lançamento tributário.

Isso porque o próprio requisito afeto ao cumprimento dos trâmites referentes ao processo legislativo<sup>296</sup> necessário à aprovação de uma lei já é, por si só, mais complexo do que a atividade da administração pública na sua apuração, caso a caso, em lançamento tributário.

Inclusive, essa dificuldade foi abordada pelo Exmo. Ministro Luís Roberto Barroso quando do julgamento do Recurso Extraordinário de nº 648.245<sup>297</sup>, por meio do qual demonstrou a preocupação com a necessidade de lei que viabilize a implementação da atualização do valor venal do imóvel em montantes que superem a mera correção monetária, aduzindo, para tanto, que “o município e o prefeito ficam reféns da câmara municipal, que, por animosidade política ou às vezes por populismo, não aprova a lei que modifica a base de cálculo, o que priva o município, muitas vezes, de uma das suas principais fontes de receita”.

Além dessas dificuldades atreladas ao próprio processo legislativo, a viabilidade de que a apuração do valor venal do imóvel fosse feita pela administração pública, por meio do lançamento tributário, viabilizaria ao administrado a apresentação de defesas e contraposições, em processo administrativo próprio, aos valores e cálculos eventualmente realizados pela Fazenda Pública, em atenção aos princípios da ampla defesa e do contraditório previstos no inciso LV do artigo 5º da Constituição da República Federativa do Brasil, bem como nas regulamentações sobre o processo administrativo tributário nas esferas municipais<sup>298</sup>.

---

<sup>296</sup> O processo legislativo para aprovação de uma lei municipal seguirá os trâmites previstos na Constituição Municipal, que, por sua vez, se coaduna com os procedimentos previstos nos artigos 59 e 60 da Constituição Federal.

<sup>297</sup> STF, Plenário, RE nº 648.245/MG, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJe 24/02/2014. Trecho do voto do Ministro Luís Roberto Barroso: “Quer dizer, aqui é preciso encontrar um ponto de equilíbrio entre a proteção do contribuinte, que não deve ficar à mercê do alvedrio do Poder Executivo, mas também há um problema que, muitas vezes, o município e o prefeito ficam reféns da câmara municipal, que, por animosidade política ou às vezes por populismo, não aprova a lei que modifica a base de cálculo, o que priva o município, muitas vezes, de uma das suas principais fontes de receita. De modo que, se não neste caso, talvez em uma outra oportunidade, eu acho que seria, sim, hipótese de se discutir se não poderia o legislador, mediante uma delegação, com parâmetros objetivos razoáveis e controláveis, delegar ao Executivo uma atualização que pudesse extrapolar, em certos casos, a mera correção monetária.”

<sup>298</sup> No Município do Rio de Janeiro, por exemplo, a regulamentação do processo administrativo tributário encontra-se prevista no Decreto nº 14.602/1996, que em seu artigo 1º, §4º, prevê o seu início mediante a apresentação de impugnação pelo sujeito passivo do tributo. Além disso, o próprio Código Tributário Nacional garante, em seu artigo 151, inciso III, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário quando houver defesa administrativa, ou seja, não haverá qualquer prejuízo ao contribuinte de discutir essa tributação.

E, por se tratar de medida política que gera impopularidade ao governo, conforme mencionado por Mauro Ricardo Costa, no Seminário referente aos “Desafios do IPTU no Brasil”<sup>299</sup>, bem como pelo próprio Ministro Barroso, a criação de uma lei, sempre que houver valoração imobiliária, acaba por enfrentar desafios de ordem política e eleitoral, já que a maioria do povo enxerga o tributo, nas palavras de Ives Gandra, como “norma de rejeição social”<sup>300</sup>.

Algumas consequências dessa ausência de atualização das bases de cálculo do IPTU nas municipalidades podem ser verificadas em alguns exemplos, extraídos do Seminário referente aos desafios do IPTU acima mencionado.

No Painel de Mauro Ricardo Costa, realizado no bojo do referido Seminário, foi exposto<sup>301</sup>, como exemplo, um apartamento no Edifício Morada dos Cardeais, em Salvador, cuja venda estava sendo anunciada na internet em 2013 pelo preço de R\$ 5.400.000,00, mas que, por outro lado, detinha como base de cálculo do IPTU, nesse mesmo ano, o montante de R\$ 719.238,60, ou seja, cerca de 84% a menos do que o seu valor de mercado.

Demonstrou, também, um terreno na Rua Alceu Amoroso Lima, em Salvador, cujo valor avaliado pela SEFAZ em 2013 montava em R\$ 17.132.648,00, ao passo que a base de cálculo do IPTU nesse mesmo ano era a de R\$ 2.966.139,80.

Essa questão afeta principalmente a arrecadação dos imóveis com valores mais altos, cujos proprietários acabam por ser os maiores beneficiados com a ausência de implementação de uma política tributária correta e da avaliação de seus imóveis.

Quanto às alíquotas do IPTU, estas irão variar a depender de cada um dos municípios e segundo os critérios constitucionais de aplicação da progressividade, sendo importante mencionar que não há limites nacionais para a fixação de alíquotas, as quais poderão ser livremente fixadas pela lei municipal, desde que não sejam tão elevadas a ponto de ferir o princípio do não confisco<sup>302</sup>, previsto no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal.

No Município do Rio de Janeiro, por exemplo, as alíquotas do IPTU são fixadas no artigo 67 da Lei nº 691/1994, com redação dada pela Lei nº 2.955/1999<sup>303</sup>, o qual prevê

<sup>299</sup> COSTA, Mauro Ricardo. *Painel 3: Dificuldades para a cobrança do IPTU*. Seminário Desafios do IPTU no Brasil. Brasília, 8 e 9 de outubro de 2013. Material disponível em: <<http://eventos.idp.edu.br/iptu/index.html>> acesso em 04/01/2016.

<sup>300</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de Direito Tributário*. 12º ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 371.

<sup>301</sup> COSTA, Mauro Ricardo. *Painel 3: Dificuldades para a cobrança do IPTU*. *Op. Cit.*

<sup>302</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Tributos... Op.Cit.* p. 302.

<sup>303</sup> Importante considerar que a redação dada pela Lei nº 2.955/1999 retirou a progressividade de alíquotas que era prevista na redação original do artigo 67 da Lei nº 691/1994, o qual previa o quanto segue:

“I –

1. unidades residenciais

Alíquotas  
(%)

alíquotas para o IPTU do seguinte modo: (i) para imóveis edificados residenciais, a alíquota é de 1,20%; (ii) para imóveis edificados não residenciais, a alíquota é de 2,80%; (iii) para imóveis não edificados, a alíquota é de 3,50%.

A legislação do Município do Rio de Janeiro prevê alíquotas segundo o uso do imóvel (residencial ou não residencial), além de, também, contemplar os imóveis edificados e não edificados, estipulando alíquotas maiores para os imóveis não edificados.

No entanto, a legislação municipal do Rio de Janeiro não contempla a progressividade de alíquotas segundo a localização do imóvel e o seu valor venal, da forma como ocorria na redação originária. Nada obstante a Emenda Constitucional de nº 29/2000 tenha viabilizado a implementação dessa progressividade, o Município do Rio de Janeiro ainda não a adotou.

No Município de São Paulo, por sua vez, as alíquotas são progressivas segundo o valor venal do imóvel. Por exemplo, para os imóveis edificados residenciais, em conformidade aos artigos 7º e 7-A, da Lei nº 6.989/66, com redação dada pelo artigo 3º da Lei nº 15,889/2013, a alíquota é de 1%, podendo ter esse percentual aumentado ou diminuído em razão do valor venal do imposto, apurado em consonância com os valores abaixo:

até R\$ 150.000,00	- 0,3%
acima de R\$ 150.000,00 até R\$ 300.000,00	- 0,1%
acima de R\$ 300.000,00 até R\$ 600.000,00	+ 0,1%

---

a) com até 50 metros quadrados e fração de área real .....	0,6
b) com 51 até 100 metros quadrados e fração .....	0,8
c) com 101 até 150 metros quadrados e fração .....	0,9
d) com 151 até 300 metros quadrados e fração.....	1,0
e) de 301 metros quadrados em diante.....	1,2

#### 2. unidades não residenciais

a) com até 30 metros quadrados e fração de área real.....	0,6
b) de 31 até 50 metros quadrados e fração .....	0,8
c) de 51 até 100 metros quadrados e fração.....	0,9
d) de 101 até 150 metros quadrados e fração.....	1,0
e) de 151 até 300 metros quadrados e fração .....	1,1
f) de 301 metros quadrados em diante .....	1,2

#### 3. imóveis edificados situados em logradouros junto à orla marítima da Região C ou junto à orla da Lagoa Rodrigo de Freitas:

a) com até 150 metros quadrados de área real e fração.....	1,0
b) com mais de 151 metros quadrados .....	1,2

#### II -

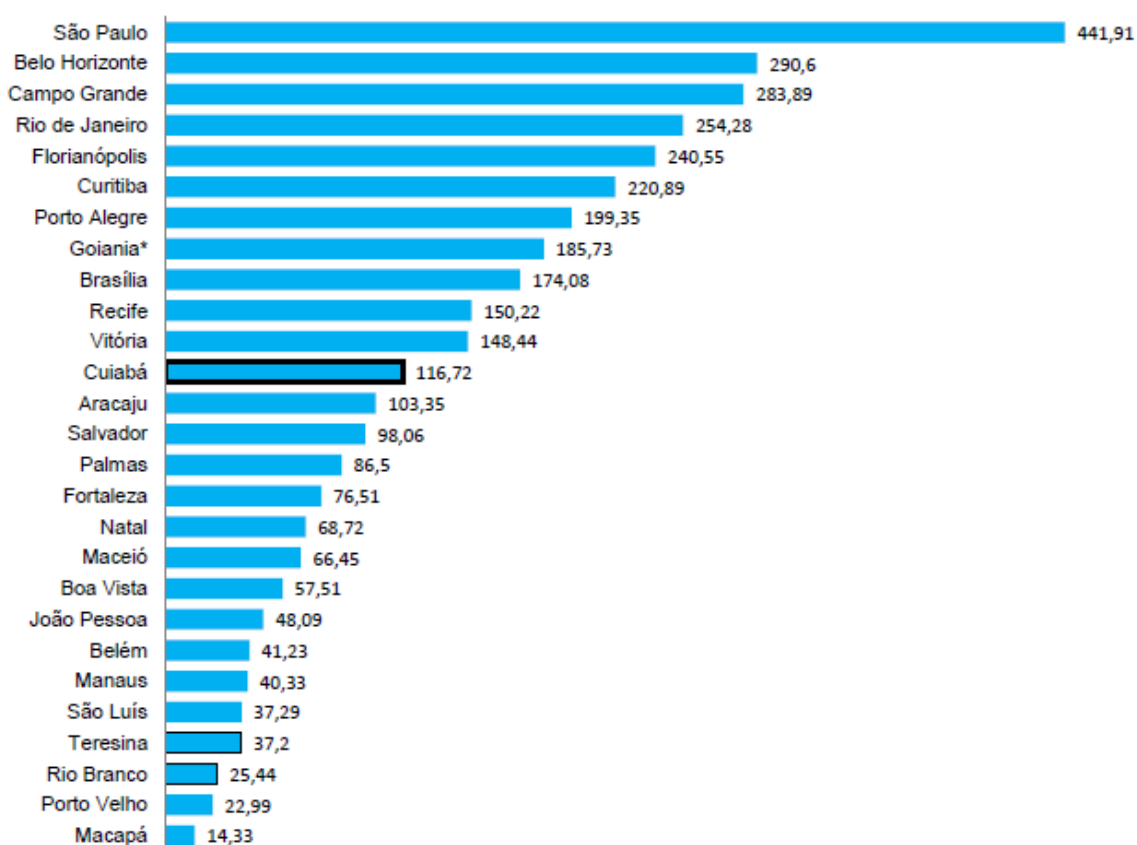
	Regiões	A	B	C
1. terrenos com testadas fictícias até 20 metros e fração.....		0,5	1,5	3,0
2. terrenos com testadas fictícias de 21 a 50 metros e fração.....		0,7	2,0	3,5
3. terrenos com testadas fictícias de 51 a 100 metros e fração.....		1,0	2,5	4,0
4. terrenos com testadas fictícias de 101 a 200 m e fração.....		2,0	3,0	5,0
5. terrenos com testadas fictícias de 201 a 300 metros.....		3,0	4,0	6,0
6. terrenos com testadas fictícias de mais de 300 metros .....		4,0	5,0	7,0”

acima de R\$ 600.000,00 até R\$ 1.200.000,00	+ 0,3%
acima de R\$ 1.200.000,00	+ 0,5%.

A variação das alíquotas também é aplicada para imóveis não residenciais, bem como edificados ou não, tendo as suas variações dadas segundo o valor venal do imóvel.

Analisando o volume de arrecadação oriundo do pagamento do IPTU, é possível se constatar que no ano de 2012, em estudo feito no âmbito do Seminário “Desafios do IPTU no Brasil”, realizado nos dias 08 e 09 de outubro de 2013, em Brasília<sup>304</sup>, o volume de arrecadação de IPTU per capita, em cada uma das capitais dos Estados foram dadas em conformidade aos seguintes dados:

**Gráfico 8 - IPTU per capita (em R\$) – Receita de 2012 dividida pela população estimada**



Fonte: Folha de São Paulo, domingo, 6 de outubro de 2013, utilizado por Guilherme Müller em outubro de 2013 no “Seminário Desafios do IPTU no Brasil”.

Ou seja, em um ano, a arrecadação per capita do IPTU entre os municípios varia entre R\$14,33 (em Macapá) e R\$441,91 (em São Paulo).

<sup>304</sup> MÜLLER, Guilherme. *Painel 4: Modernização da Gestão do IPTU Sessão B*. Seminário Desafios do IPTU no Brasil. Brasília. 8 e 9 de outubro de 2013. Material disponível em: <<http://eventos.idp.edu.br/iptu/index.html>> acesso em 04/01/2016.



Em uma comparação da arrecadação do IPTU com o IPVA, no Município de Salvador, realizada no bojo do Seminário sobre os desafios do IPTU, no painel apresentado por Mauro Ricardo Costa<sup>305</sup>, chegou-se à constatação de que a arrecadação do IPVA é 15,6% mais alta que a arrecadação do IPTU, conforme dados abaixo:

**Tabela 15** – Arrecadação do IPVA e do IPTU em Salvador (ano calendário de 2012)  
Valores em R\$1.000,00

Mês	IPVA	IPTU	Diferença IPVA x IPTU
JAN	13.116,65	20.062,79	-6.946,14
FEV	24.070,31	92.278,20	-68.207,89
MAR	29.288,72	14.982,18	14.306,54
ABR	21.839,34	13.370,26	8.469,08
MAI	41.734,43	13.503,79	28.230,64
JUN	41.401,15	13.189,78	28.211,37
JUL	42.953,26	15.576,66	27.376,60
AGO	36.070,33	13.581,26	22.489,07
SET	26.272,33	23.851,35	2.420,98
OUT	14.984,08	11.728,92	3.255,16
NOV	8.841,91	18.391,99	-9.550,08
DEZ	6.645,19	15.324,59	-8.679,41
<b>TOTAL</b>	<b>307.217,69</b>	<b>265.841,75</b>	<b>41.375,94</b>

Fonte: COSTA, Mauro Ricardo, outubro de 2013, no “Seminário Desafios do IPTU no Brasil”.

Em uma análise nacional, o volume de arrecadação do IPTU no ano calendário de 2013, correspondeu a 1,40% da arrecadação total e, em 2014, correspondeu a 1,51% da mesma, conforme se infere do quadro abaixo, extraído da base de dados da Receita Federal do Brasil<sup>306</sup>:

**Tabela 16** – Volume de arrecadação dos tributos municipais frente ao total da receita tributária nacional

Tributo/Competência	2013			2014		
	R\$ milhões	% PIB	%	R\$ milhões	% PIB	%
Total da Receita Tributária	1.740.419,49	33,74%	100,00%	1.847.739,70	33,47%	100,00%
<b>Tributos do Governo Municipal</b>	<b>101.324,41</b>	<b>1,96%</b>	<b>5,82%</b>	<b>114.364,17</b>	<b>2,07%</b>	<b>6,19%</b>
ISS	48.300,53	0,94%	2,78%	55.390,16	1,00%	3,00%
<b>IPTU</b>	<b>24.389,17</b>	<b>0,47%</b>	<b>1,40%</b>	<b>27.975,93</b>	<b>0,51%</b>	<b>1,51%</b>
ITBI	9.982,66	0,19%	0,57%	11.050,25	0,20%	0,60%
Contrib. Regime Próprio Previd. Mun.	7.773,88	0,15%	0,45%	8.103,97	0,15%	0,44%
Outros Tributos Municipais	10.878,17	0,21%	0,63%	11.843,86	0,21%	0,64%

Fonte: CETAD/RFB, outubro de 2015.

<sup>305</sup> COSTA, Mauro Ricardo. *Op. Cit.*

<sup>306</sup> SANTANA, Iraelson Calado. (Org.) *Carga Tributária no Brasil – 2014 (Análise por Tributo e Bases de Incidência)* *Op. Cit.*, parte da Tabela TRIB 00, referente ao Governo Municipal, p. 15.

Nada obstante exista um valor alto, em termos de propriedade imobiliária, a arrecadação tributária sobre esse item do patrimônio representa um volume reduzido quando verificado diante da arrecadação nacional, principalmente quando considerados os imóveis de altos valores.

A arrecadação do IPTU em volumes reduzidos perante a totalidade do volume de arrecadação nacional reforça ainda mais a demonstração de que a carga tributária sobre o patrimônio é inferior, em favorecimento, principalmente, àqueles que detêm a maior parte do patrimônio brasileiro.

### 3.4.3.2 O volume de arrecadação do ITR

O imposto sobre a propriedade territorial rural (“ITR”) foi instituído no Brasil pela Constituição da República de 1891, como sendo um tributo de competência concorrente e residual dos Estados, o que foi mantido nas Constituições de 1934, 1937 e 1946.

Em 1961, com a promulgação da Emenda Constitucional de nº 5/1961, a competência para instituição do ITR foi transferida aos Municípios e, em 1964, com a Emenda Constitucional nº 10/1964, a competência foi atribuída à União Federal, “como um instrumento para uma política fiscal adequada à reforma agrária, destinando, porém, a integralidade da arrecadação aos Municípios”<sup>307</sup>, o que se manteve no texto constitucional de 1969.

A Constituição de 1988, nada obstante ter mantido, em seu artigo 153, inciso VI, a competência da União Federal para a instituição do ITR, alterou a disposição quanto à sua arrecadação ser destinada exclusivamente aos Municípios, passando a mesma a ser repartida, também, com a União Federal, à razão de 50% para cada um, conforme previsão do artigo 158, inciso II do Texto Constitucional.

Com o advento da Emenda Constitucional nº 42/2003, o Município passou a ter a opção de exercer a sujeição ativa do imposto, a partir de decisão da própria lei municipal, caso em que a sua fiscalização e arrecadação serão exercidas pela fazenda local, que será destinatária da integralidade da arrecadação, conforme previsão do artigo 153, §4º, inciso III, da Constituição Federal.

A função do ITR é, hoje, segundo Ricardo Lodi Ribeiro, eminentemente extrafiscal, “associada a desestimular a manutenção do latifúndio improdutivo e a incentivar o cumprimento da função social da propriedade rural”<sup>308</sup>, que, segundo o artigo 186 da

---

<sup>307</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Tributos...Op.Cit.*, p. 160-161.

<sup>308</sup> *Ibid.* p. 161.

Constituição Federal, se revela pelo aproveitamento racional e adequado, com a utilização responsável dos recursos naturais disponíveis, a preservação do meio ambiente, a observância das disposições que regulam as relações de trabalho e a exploração que favoreça o bem-estar dos proprietários e trabalhadores.

As normas gerais sobre o ITR estão estabelecidas nos artigos 29 a 31 do CTN, e na Lei nº 9.393/1996 como norma instituidora, regulamentada pelo Decreto nº 4.382/2002.

O referido imposto, segundo previsão do §4º do artigo 153 da Constituição Federal, introduzido pela Emenda Constitucional nº 42/2003, será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas. Segundo Ricardo Lodi Ribeiro<sup>309</sup>, a progressividade será baseada no valor do imóvel e a fixação de alíquotas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas será uma emanção da extrafiscalidade.

A explicação para essa diferenciação foi feita em razão do fato de o constituinte derivado ter, desde a Emenda Constitucional nº 29/2000, afeta ao IPTU, começado a “fazer distinção entre a progressividade baseada na capacidade contributiva, e a diferenciação de alíquota com fundamento na extrafiscalidade”<sup>310</sup>, tendo esse mesmo fenômeno ocorrido em relação ao ITR<sup>311</sup>.

A base de cálculo do ITR, conforme previsão do artigo 30 do CTN é o valor fundiário, que representa o denominado “valor da terra nua” (“VTN”), que significa o “valor venal do solo deduzidos os valores relativos às construções”<sup>312</sup>.

Segundo o artigo 10, §1º, inciso I, da Lei nº 9.393/1996, na apuração do valor venal para o cálculo do VTN devem ser excluídas as construções, as instalações e as benfeitorias, as culturas permanentes e temporárias, as pastagens cultivadas e melhoradas e as florestas plantadas. O inciso II do mesmo dispositivo legal admite que sejam feitos ajustes no VTN para se identificar a área tributável, originando o VTNt (Valor da Terra Nua Tributável).

De acordo com o referido inciso, com redação dada pelas Leis números 11.428/2006, 11.727/2008, 12.651/2012 e 12.844/2013, a área tributável é 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;

---

<sup>309</sup> *Ibid.* p. 163.

<sup>310</sup> *Ibid.* p. 163.

<sup>311</sup> *Ibid.* p. 163.

<sup>312</sup> *Ibid.* p. 168.

- 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 imprestáveis 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 regeneração;
- f) alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas autorizada pelo poder público.”

As alíquotas do ITR são fixadas de forma diferenciada, de modo a estimular o cumprimento da função social da propriedade, sendo definida de acordo com o tamanho da propriedade e o seu grau de utilização (GU), em percentuais aplicados sobre o tamanho do imóvel, conforme a tabela abaixo, anexa ao artigo 11 da Lei nº 9.393/1996:

**Tabela 17** – Alíquotas do ITR segundo o tamanho do imóvel e o Grau de Utilização da Propriedade (valores em %)

Área total do imóvel (em hectares)	Grau de Utilização				
	>80	65 a 80	50 a 65	30 a 50	<30
até 50	0.03	0.20	0.40	0.70	1.00
50 a 200	0.07	0.40	0.80	1.40	2.00
200 a 500	0.10	0.60	1.30	2.30	3.30
500 a 1000	0.15	0.85	1.90	3.30	4.70
1000 a 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: Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996.

De acordo com o artigo 10, §1º, inciso III, da Lei nº 9.393/1996, o Grau de Utilização da propriedade é a relação percentual entre a área efetivamente utilizada e a área aproveitável, sendo a primeira a porção do imóvel que no ano anterior valor da terra nua tributável é o resultado da multiplicação do VTN pelo quociente entre a área tributável e a área total.

Do mesmo modo, o Grau de Utilização da propriedade também está previsto no §1º do artigo 6º da Lei nº 8.629/1993, que dispõe sobre a regulamentação dos dispositivos constitucionais afetos à reforma agrária.

O §3º do artigo 6º da Lei nº 8.629/1993, prevê, como áreas efetivamente utilizadas, as seguintes:

“Art. 6º (...)

§ 3º Considera-se efetivamente utilizadas:

I - as áreas plantadas com produtos vegetais;

II - as áreas de pastagens nativas e plantadas, observado o índice de lotação por zona de pecuária, fixado pelo Poder Executivo;

- III - as áreas de exploração extrativa vegetal ou florestal, observados os índices de rendimento estabelecidos pelo órgão competente do Poder Executivo, para cada Microrregião Homogênea, e a legislação ambiental;
- IV - as áreas de exploração de florestas nativas, de acordo com plano de exploração e nas condições estabelecidas pelo órgão federal competente;
- V - as áreas sob processos técnicos de formação ou recuperação de pastagens ou de culturas permanentes, tecnicamente conduzidas e devidamente comprovadas, mediante documentação e Anotação de Responsabilidade Técnica.”

O artigo 10, §1º, inciso V, da Lei nº 9.393/1996, prevê nesse mesmo sentido, com a complementação explícita das áreas que tenham servido para exploração de atividade granjeira e aquícola.

Como é possível verificar, existe a necessidade de observância dos índices, fixados pelo Poder Executivo, de lotação por zona de pecuária, de rendimento para cada Microrregião Homogênea, para fins de exploração extrativa vegetal, bem como há necessidade de observância do plano de exploração de florestas nativas. Caso contrário, haverá comprometimento quanto à consideração da terra como “efetivamente utilizada”.

Esses índices estão fixados por meio da Instrução Normativa do Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (“INCRA”) de nº 11/2003, que prevê o volume de rendimento mínimo necessário de se ter por hectare da terra.

Além da verificação sobre o Grau de Utilização da Terra, o Estatuto da Terra aprovado pela Lei nº 4.504/1964, em seu artigo 49, com redação dada pela Lei nº 6.746/1979<sup>313</sup>, previu expressamente que as normas gerais para a fixação do ITR deverão observar os critérios de progressividade e regressividade levando-se em conta - além do valor da terra nua, da área do imóvel rural e do grau de utilização da terra - o grau de eficiência obtido nas diferentes explorações agrícola, pecuária e florestal.

Segundo a previsão do §2º do artigo 6º da Lei nº 8.629/1993, o “grau de eficiência na exploração da terra” será obtido de acordo com a seguinte sistemática:

- “I - para os produtos vegetais, divide-se a quantidade colhida de cada produto pelos respectivos índices de rendimento estabelecidos pelo órgão competente do Poder Executivo, para cada Microrregião Homogênea;
- II - para a exploração pecuária, divide-se o número total de Unidades Animais (UA) do rebanho, pelo índice de lotação estabelecido pelo órgão competente do Poder Executivo, para cada Microrregião Homogênea;

<sup>313</sup> “Art. 49. As normas gerais para a fixação do imposto sobre a propriedade territorial rural obedecerão a critérios de progressividade e regressividade, levando-se em conta os seguintes fatores:

- I - o valor da terra nua;
- II - a área do imóvel rural;
- III - o grau de utilização da terra na exploração agrícola, pecuária e florestal;
- IV - o grau de eficiência obtido nas diferentes explorações;
- V - a área total, no País, do conjunto de imóveis rurais de um mesmo proprietário.”

III - a soma dos resultados obtidos na forma dos incisos I e II deste artigo, dividida pela área efetivamente utilizada e multiplicada por 100 (cem), determina o grau de eficiência na exploração.”

Os índices mencionados no referido dispositivo constam na Instrução Normativa do INCRA de nº11/2003.

A mensuração dos critérios para verificação da área efetivamente utilizada, de modo a verificar e aferir a produtividade de um terreno rural, devem ser previstos pelos Ministros de Estado do Desenvolvimento Agrário e da Agricultura e do Abastecimento, ouvido o Conselho Nacional de Política Agrícola, conforme previsão do artigo 11 da Lei nº 8.629/93, segundo o qual:

“Art. 11. Os parâmetros, índices e indicadores que informam o conceito de produtividade serão ajustados, periodicamente, de modo a levar em conta o progresso científico e tecnológico da agricultura e o desenvolvimento regional, pelos Ministros de Estado do Desenvolvimento Agrário e da Agricultura e do Abastecimento, ouvido o Conselho Nacional de Política Agrícola.”

Nada obstante as referidas previsões legais, constantes da legislação pertinente ao Estatuto da Terra e da lei sobre a Reforma Agrária, a mesma não consta na legislação do ITR, existindo, apenas, a previsão quanto ao Grau de Utilização, que, por sua vez, segundo os artigos 6º e 8º, da Lei nº 9.393/1996, será indicado pelo próprio contribuinte, quando da apresentação do Documento de Informação e Apuração do ITR (“DIAT”).

No referido documento estarão materializados os valores do ITR referentes ao exercício anterior, constando tanto o Valor da Terra Nua como as alíquotas em razão do Grau de Utilização do imóvel.

Considerando que o INCRA é o órgão responsável pela fiscalização do cumprimento da função social da propriedade agrária, conforme previsão do artigo 2º, §2º da Lei nº 8.629/93, seria importante a elaboração e disponibilização de relatórios frequentes com a indicação do Grau de Utilização da terra.

Nada obstante, os procedimentos de fiscalização do INCRA são mais burocráticos, conforme previsão da Norma de Execução/INCRA/DT nº 83, de 26 de maio de 2009, o que acaba por tornar dificultosa a fiscalização e a emissão de relatórios que minimamente fossem anuais (do mesmo modo que é o fato gerador do ITR), vez que todo um processo administrativo é instaurado para fins dessa verificação.

Segundo os dados do IBGE<sup>314</sup> de 2007, 45% das propriedades rurais são de mais de mil hectares e as pequenas propriedades, de menos de 10 hectares, correspondem a 2,3% do território brasileiro classificado como rural, sendo que 33,82% das propriedades correspondem às propriedades de mais de 100 e menos de 1000 hectares e 18,85% às propriedades com mais de 10 e menos de 100 hectares.

O número de estabelecimentos nas terras com mais de 1000 hectares corresponde a 0,92% dos estabelecimentos, ao passo que nas terras de menos de 10 hectares, o percentual é de 47,86% e de 38% nas propriedades com mais de 10 e menos de 100 hectares, sendo de 8,2 nas terras com mais de 100 e menos de 1000 hectares.

Veja abaixo a tabela com o volume de estabelecimentos comparados às áreas<sup>315</sup>:

**Tabela 18** – Demonstração sobre a concentração de terras: comparativo entre o número de estabelecimentos rurais (proprietários) e as áreas ocupadas

Área	Área ocupada, em hectares <sup>1</sup>	Área ocupada, em %	Total de estabelecimentos	Total de estabelecimentos, em %
menos de 10 ha	7.798.777	2,34	2.477.151	47,86
de 10 a menos de 100 ha	62.893.979	18,85	1.971.600	38,09
de 100 a menos de 1.000 ha	112.844.186	33,82	424.288	8,2
1.000 ha ou mais	150.143.096	45	47.578	0,92

Fonte: Folha de São Paulo, 06/01/2015, feito com base nos dados do IBGE de 2007.

O fato de existirem poucas propriedades com mais de 1000 hectares não significa que todas essas propriedades cumpram com a sua função social, tampouco sejam produtivas. Segundo estudo realizado pelo Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (“CNPq”) da Universidade de São Paulo, em 2015, 175,9 milhões de hectares da área rural são improdutivos no Brasil<sup>316</sup>, sendo que o tamanho total da área rural no Brasil é de 571,7 milhões de hectares<sup>317</sup>, o que corresponde a cerca de improdutividade de pelo menos 30% das áreas rurais como improdutivas.

<sup>314</sup> Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (“IBGE”). Sistema IBGE de Recuperação Automática (“SIDRA”). *Censo Agropecuário 2006 – Segunda Apuração*. 2007. Disponível em: <<https://sidra.ibge.gov.br/pesquisa/censo-agropecuario/censo-agropecuario-2006/segunda-apuracao#13>> acesso em 11/01/2017.

<sup>315</sup> PESSOA, Luiza. *Propriedades de mais de mil hectares ocupam 45% da área rural do Brasil*. Folha de São Paulo. Feito com base na pesquisa do IBGE, cuja fonte resta acima mencionada. 06/01/2015. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/poder/2015/01/1571133-propriedades-de-mais-de-mil-hectares-ocupam-45-da-area-rural-do-brasil.shtml>> acesso em 11/01/2016.

<sup>316</sup> CNPq/Usp. “Atlas da Terra Brasil 2015”. *Apud* FARAH, Tatiana. *Concentração de terra cresce e latifúndios equivalem a três Sergipe*. *Op. Cit.*

<sup>317</sup> Ministério do Desenvolvimento Agrário (“MDA”). *Estatísticas do Meio Rural 2010-2011*. 4ª edição. Brasília, 2011, p. 36. Disponível em:

Em estudo realizado por Igor de Oliveira<sup>318</sup>, com base no relatório do Instituto Mato-grossense de Agropecuária (“IMEA”), foi constatado que apenas 36% do total da área rural economicamente aproveitável do centro Norte de Mato Grosso é produtiva, sendo os outros 64% improdutivos, tendo sido destacada a ineficiência desse tributo para a região, especialmente no que respeita à sua função extrafiscal, nada obstante a eficiência da sua fórmula para estimular a produtividade.

Nada obstante esse volume de terras improdutivas, a arrecadação tributária nacional do ITR, em 2014, foi de apenas 900,12 milhões de reais, o que representou 0,02% do PIB, diante de um universo de receitas tributárias que são 33,47% do PIB, conforme se infere dos dados extraídos do Relatório dos “Grandes Números do IRPF”<sup>319</sup>, emitido pela Receita Federal do Brasil.

Ou seja, nada obstante o embasamento para a implementação de alíquotas reduzidas para o ITR seja o estímulo ao cumprimento da função social da propriedade rural, tem-se que essa função não está sendo cumprida por pelo menos 30% da propriedade rural nacional.

Os referidos dados apenas reforçam que a faculdade de transferência, pela União Federal, da capacidade tributária ativa do ITR para os Municípios, se tratou de uma medida meramente ilusória, já que os Municípios não têm a capacidade de realizar as fiscalizações inerentes e necessárias para a correta apuração do imposto (tanto é que a atuação do INCRA – instituto nacional - na apuração do Grau de Utilização da Terra é fundamental), do mesmo modo que não são eles capazes de implementar medidas relacionadas à política nacional de reforma agrária, até hoje não implementada efetivamente pela União Federal.

Assim, considerando a diferença, quanto ao aspecto eminentemente extrafiscal do ITR, e o aspecto fiscal dos demais tributos aqui avaliados, é evidente que a análise do volume de arrecadação do ITR não pode ser realizada de forma dissociada à política extrafiscal que o mesmo pretende implementar, sendo possível se concluir que:

---

<[http://www.bibspi.planejamento.gov.br/bitstream/handle/iditem/707/Estatísticas\\_Meio\\_Rural\\_2011.pdf?sequence=3%5D](http://www.bibspi.planejamento.gov.br/bitstream/handle/iditem/707/Estatísticas_Meio_Rural_2011.pdf?sequence=3%5D)> acesso em 23/01/2017.

<sup>318</sup> OLIVEIRA, Igor de. *Capacidade Contributiva e alcance da finalidade do ITR no centro norte de Mato Grosso*. Âmbito jurídico, 2013. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=14351&revista\\_caderno=26](http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=14351&revista_caderno=26)> acesso em 23/01/2017.

<sup>319</sup> ALENCAR, Vinícius Barreto de (Org.). *Grandes Números IRPF – Anos Calendário 2007-2013*. Op. Cit., p. 23-24.



- (i) nada obstante a existência de muitos territórios rurais improdutivos, a arrecadação do ITR não está contemplando tampouco consubstanciando o cumprimento da função social da propriedade rural brasileira;
- (ii) a política de fiscalização do ITR é dificultosa, sendo os próprios contribuintes os responsáveis pela sua apuração e avaliação dos Graus de Utilização;
- (iii) a progressividade das alíquotas do ITR não levam em consideração o Grau de Eficiência da Exploração da terra;
- (iv) a União Federal pode delegar a capacidade tributária ativa do ITR aos municípios, que, por suas vezes, não têm estrutura para fiscalizar e apurar o referido imposto de forma efetiva, tanto é assim que a sua arrecadação é irrisória;
- (v) a alíquota aplicada para os estabelecimentos de até 50 hectares é 15 vezes menor que a alíquota aplicada para os estabelecimentos com mais de 5000 hectares, nada obstante estes últimos sejam 100 vezes maiores que os primeiros,
- (vi) proporcionalmente à área ocupada, o volume da carga tributária é menor para aqueles que detêm patrimônios maiores; e
- (vii) caso os terrenos de mais de 5000 hectares fossem distribuídos de modo que houvesse várias propriedades com menos de 50 hectares, com valores divididos proporcionalmente à divisão do terreno, a arrecadação seria maior;

O presente tópico foi elaborado apenas para demonstrar que o ITR contempla uma arrecadação pequena sobre o patrimônio, bem como para demonstrar a sua ineficiência no cumprimento de uma política extrafiscal. Sendo a sua natureza extrafiscal, a avaliação quanto à sua arrecadação deve estar associada à concretização de políticas extrafiscais<sup>320</sup>.

#### **3.4.4 Tributação sobre veículos automotores (“IPVA”): ausência de tributação sobre embarcações e aeronaves**

Uma outra questão, relacionada aos tributos que incidem sobre o patrimônio, se refere à incidência do Imposto sobre Veículos Automotores (“IPVA”), de competência dos Estados e do Distrito Federal, previsto no artigo 153, inciso III, da Constituição Federal, que abrange hoje, tão somente, veículos automotores terrestres, mas, por outro lado, não abrange veículos

---

<sup>320</sup> O escopo do presente trabalho não contempla a questão relacionada às políticas extrafiscais.

automotores aéreos e marítimos, que, por suas vezes, contemplam valores normalmente muito mais altos que os rodoviários.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, instado a se manifestar sobre o assunto, entendeu no sentido de ser inconstitucional a tributação sobre veículos automotores referentes a embarcações<sup>321</sup> e aeronaves<sup>322</sup>, sob o entendimento de que o Constituinte não teria intencionado a abrangência desses veículos no campo de incidência do imposto.

Em síntese, os argumentos utilizados no voto condutor foram no sentido de aduzir que (i) o IPVA adveio como sucessor da Taxa Rodoviária Única (“TRU”), quando do advento da Emenda Constitucional de nº27/1985, que o introduziu no Texto Constitucional de 1969, e que em momento algum o Constituinte, no Texto de 1988, fez qualquer alusão explícita à exigência do IPVA sobre veículos outros que não os rodoviários, o que deveria ter sido realizado.

Além disso, o STF considerou, também, que (ii) o artigo 158, inciso III, da Constituição Federal<sup>323</sup>, ao determinar a repartição de 50% do valor arrecadado à título de IPVA para o Município onde o veículo estiver licenciado, teria excluído as embarcações e aeronaves, que não se vinculam à célula do Município para seus registros, conforme trecho abaixo reproduzido do voto do Exmo. Ministro Francisco Rezek:

“Navios e aeronaves não se vinculam, por nenhum ato registral, à célula que é o município. Sequer aos Estados, visto que existem capitânicas de portos que abrangem mais de uma unidade federada. E o registro aeronáutico é único – aí não se trata apenas de escapar às municipalidades, mas também a qualquer vínculo estadual.”<sup>324</sup>

Colocou, ainda, que a competência para legislar sobre embarcações e aeronaves é da União e não dos Estados e Distrito Federal. Restou aduzido, ainda, no voto condutor, que (iii) nada obstante a expressão “veículos automotores”, em sua análise etimológica, abranja aeronaves e navios, caso fosse feita apenas uma interpretação literal da mesma, caberia, também, ser abrangida “qualquer criatura do reino animal”, conforme trecho do voto abaixo reproduzido:

“É claro: se se fizer a análise etimológica da expressão “veículo automotor” como fez o autor citado nos autos, é sempre possível concluir que se pode enquadrar no conceito de veículo automotor o navio e a aeronave. Pode ser enquadrada também qualquer

<sup>321</sup> Ver acórdão no RE nº 134.509-AM e Informativos 22 e 103 do STF.

<sup>322</sup> Ver acórdão no RE nº 255.111-SP.

<sup>323</sup> “Art. 158. Pertencem aos Municípios:

(...)

III - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios;”

<sup>324</sup> Trecho do voto do Ministro Francisco Rezek no RE nº 134.509-AM.

criatura do reino animal, veículo que é porque capaz de transportar coisas, e automotor porque independente de qualquer tração externa à sua própria estrutura física. Dos animais mais lentos, na espécie dos moluscos, aos mais velozes; dos mais robustos, como a formiga que carrega vinte e cinco vezes o seu próprio peso, aos mais frágeis, todos nos incluiríamos no conceito de veículo automotor se ele devesse ser compreendido semanticamente. Já se viu que não é isso. Inúmeras discussões em nosso plenário sobre o que é circulação de mercadorias nos fazem ver que a concepção literal dessa fórmula conduziria ao ridículo.”<sup>325</sup>

Quanto à essa última colocação, importante considerar, desde logo, que o Ministro, ao fazer essas colocações sobre os animais como veículos automotores, ignora que a expressão veículos automotores é subsequente ao termo propriedade e, também, à necessidade de que esses veículos sejam licenciados, o que já afasta, por si só, os veículos automotores do reino animal, como as formigas.

Sobre o tema, vale as considerações do Ricardo Lodi Ribeiro<sup>326</sup>, que ao identificar o conceito de veículo automotor, se embasa na definição constante do Anexo I do Código de Trânsito Brasileiro (“CTB”), aprovado pela Lei nº 9.503/1997, que define veículo automotor como “todo veículo a motor de propulsão que circule por seus próprios meios, e que serve normalmente para o transporte viário de pessoas e coisas, ou para a tração viária de veículos utilizados para o transporte de pessoas e coisas. O termo compreende os veículos conectados a uma linha elétrica e que não circulam sobre trilhos (ônibus elétrico)”.

Segundo o autor, o Constituinte teria autorizado a incidência do IPVA sobre a propriedade de todo e qualquer veículo automotor sujeito à licenciamento, nada obstante o entendimento diverso adotado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal<sup>327</sup>.

Importante considerar que o Ministro Relator do acórdão proferido no âmbito do RE nº 134.509, Exmo. Sr. Ministro Marco Aurélio, entendeu no sentido de ser possível a exigência do IPVA sobre aeronaves e navios em consideração à abrangência do termo “propriedade de veículos automotores”, tendo desconsiderado, também, a alegação existente nos autos do RE de que haveria *bis in idem* entre a taxa de licenciamento dos navios e o imposto sobre a propriedade de veículos automotores, vez que a primeira se refere ao uso do bem e o segundo se relaciona à propriedade<sup>328</sup>. O *bis in idem* também foi afastado no voto condutor.

Quanto à alegação do voto condutor de que o IPVA foi sucessor da Taxa Rodoviária Única e que, caso fosse a intenção do Constituinte a inclusão de outros veículos, que não os rodoviários, ele deveria ter feito isso de forma explícita para incluir embarcações e aeronaves

<sup>325</sup> Trecho do voto do Ministro Francisco Rezek no RE nº 134.509-AM.

<sup>326</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Tributos...Op.Cit.* p. 286.

<sup>327</sup> *Ibid.* p. 286.

<sup>328</sup> Ver voto do Ministro Marco Aurélio no RE nº 134.509-AM.

na atribuição do IPVA, é de se considerar, por outro lado, que o Constituinte não se aproveitou da nomenclatura da TRU, mas sim instituiu uma nova nomenclatura, mais abrangente, de “veículos automotores”, sem qualquer referência ao termo “rodoviário”.

A contrário senso do alegado no voto condutor, o Constituinte se utilizou de uma expressão de maior abrangência (como reconhecido no próprio voto condutor) do que aquela utilizada para a Taxa Rodoviária Única, não tendo, para tanto, inserido qualquer referência ao termo “rodoviário” ou que os veículos fossem “terrestres”<sup>329</sup>.

Segundo Miguel e Leopoldi<sup>330</sup>, o texto Constitucional não fez qualquer restrição à incidência do IPVA ser apenas sobre a propriedade de veículos automotores terrestres, como interpretado pelo Ministro Francisco Rezek, a saber:

“Não se trata de interpretar a expressão “veículos automotores” de modo ampliativo, como pretende o ministro Francisco Rezek, mas de não restringir de forma não autorizada o alcance da norma constitucional. Esse procedimento está em consonância com o princípio interpretativo “da máxima efetividade ou da eficiência” segundo o qual a uma norma constitucional deve ser atribuído o sentido que maior eficácia lhe conceda.

(...)

Não é jurídico pretender restringir o alcance de uma norma constitucional a pretexto de que o IPVA teria sido o sucessor da extinta Taxa Rodoviária Única. É obvio que esta taxa aplicava-se exclusivamente aos veículos que trafegavam nas vias rodoviárias; mas esse fato não impõe que um novo imposto, mesmo que guarde com a extinta taxa alguma relação histórica, tenha que se amoldar a seus contornos.”

Além disso, ao se considerar a materialidade da Taxa Rodoviária Única, é possível perceber, mediante a leitura do Decreto-Lei nº 999/1969<sup>331</sup>, que a mesma visava a unificação de todos os tributos exigidos dos proprietários de veículos automotores para os seus registros anuais e licenciamentos, inclusive taxas de licenciamento, diferente do IPVA que apenas incide sobre a propriedade dos veículos automotores.

A alegação de que o licenciamento das aeronaves e embarcações não são vinculadas às municipalidades, bem como de que a competência para legislar sobre embarcações e aeronaves seria exclusiva da União, foi rebatida por Paulo Bonilha, em mesa de debates no Instituto Brasileiro de Direito Tributário, o qual coloca que “Esse argumento me parece absolutamente

<sup>329</sup> RESENDE, Janaína da Silva. *Incidência do IPVA sobre embarcações e aeronaves*. LFG, 9 out. 2008. p. 12. Disponível em: <<http://www.lfg.com.br>>. Acesso em: 20/01/2017.

<sup>330</sup> MIGUEL, Luciano Garcia; LEOPOLDI, Elaise Ellen. *Incidência do IPVA sobre aeronaves e embarcações*. in Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 92, 2003, p. 29.

<sup>331</sup>Consta, na redação do Decreto-Lei nº 999/1969, o quanto segue: “CONSIDERANDO a existência de múltiplos tributos, cobrados dos proprietários de veículos automotores para o registro anual e licenciamento, em todo o país”

falho porque o ICMS, por exemplo, incide sobre telecomunicações que é matéria privativa, em termos de legislação, da União Federal”<sup>332</sup>.

O fato da competência para legislar sobre embarcações e aeronaves ser da União Federal não muda o fato da imposição do tributo sobre suas propriedades ser de competência dos Estados e do Distrito Federal, além disso, o fato dos entes responsáveis pelo licenciamento de embarcações e aeronaves não serem vinculados aos Municípios não altera a atribuição de competência para a instituição do tributo pelos Estados e Distrito Federal.

A falta de exigência do IPVA sobre veículos automotores aeroviários e marítimos apenas respalda mais um privilégio tributário àqueles que detêm grandes patrimônios, como é o caso da propriedade de um avião ou um navio.

A título demonstrativo<sup>333</sup>, considerando os dados disponibilizados pela Associação Brasileira de Aviação Geral (“ABAG”), no relatório Anuário Brasileiro de Aviação Geral de 2015<sup>334</sup>, em 2014 existiam 15.120 aeronaves brasileiras, as quais podem ser subdivididas, segundo seus números e tipos, em consonância à tabela extraída do referido relatório abaixo reproduzida:

---

<sup>332</sup> BONILHA, Paulo. *Mesa de debates no Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT)*, realizada em 28/09/2006. Disponível em: <[http://www.ibdt.com.br/2006/integra\\_28092006.htm](http://www.ibdt.com.br/2006/integra_28092006.htm)> acesso em 12/01/2016.

<sup>333</sup> A escolha por demonstrar os dados referentes às aeronaves se deu em razão da disponibilidade dos dados de 2014 pela Associação Brasileira de Aviação Geral (“Abag”), de forma detalhada, diferentemente dos dados disponibilizados pela Capitania dos Portos, que não contemplam os valores das embarcações em geral, conforme se infere do seguinte relatório da Agência Nacional de Transportes Aquaviários (“Antaq”). *Raio X da frota brasileira na navegação de apoio marítimo – principais empresas e suas frotas* -. 11 de outubro de 2012. Disponível em: <[http://www.antaq.gov.br/Portal/pdf/BoletimPortuario/Frota\\_Apoio\\_Mar%C3%ADtimo\\_Outubro\\_2012.pdf](http://www.antaq.gov.br/Portal/pdf/BoletimPortuario/Frota_Apoio_Mar%C3%ADtimo_Outubro_2012.pdf)> acesso em 26/01/2017.

<sup>334</sup> Associação Brasileira de Aviação Geral (“Abag”). *Anuário Brasileiro de Aviação Geral*. 2015, p. 33. Disponível em: <[http://www.abag.org.br/anuario\\_aviacao/documents/Anuario\\_Brasileiro\\_Aviacao\\_Geral\\_2015.pdf](http://www.abag.org.br/anuario_aviacao/documents/Anuario_Brasileiro_Aviacao_Geral_2015.pdf)> acesso em 12/01/2017.

**Tabela 19** – Composição da frota brasileira de Aviação Geral por tipo de aeronave (anos calendários de 2013 e 2014)

Tipo de Aeronave Aircraft type	Definição Definition	2013	Participação Share (%)	2014	Participação Share (%)	Variação Rate (%)
L1P	Avião com 1 motor pistão Landplane with 1 piston engine	8.307	57%	8.522	56%	↑ 3%
L2P	Avião com 2 motores pistão Landplane with 2 piston engine	2.312	16%	2.372	16%	↑ 3%
H1T	Helicóptero com 1 motor turboélice Helicopter with 1 turboprop engine	844	6%	886	6%	↑ 5%
L2J	Avião com 2 motores turbo-jato Landplane with 2 jet engine	756	5%	801	5%	↑ 6%
L2T	Avião com 2 motores turboélice Landplane with 2 turboprop	769	5%	772	5%	↑ 0,4%
H1P	Helicóptero com 1 motor pistão Helicopter with 1 piston engine	691	5%	726	5%	↑ 5%
H2T	Helicóptero com 2 motores turboélice Helicopter with 2 turboprop engine	525	4%	538	4%	↑ 2%
L1T	Avião com 1 motor turboélice Landplane with 1 turboprop engine	386	3%	438	3%	↑ 13%
A1P	Anfibio com 1 motor pistão Amphibian with 1 piston engine	19	0,13%	24	0,16%	↑ 26%
L3J	Avião com 3 motores turbo-jato Landplane with 3 jet engine	20	0,14%	23	0,15%	↑ 15%
SP1	Hidroavião com 1 motor pistão Seaplane with 1 piston engine	7	0,05%	7	0,05%	→ 0%
A1T	Anfibio com 1 motor turboélice Amphibian with 1 turboprop engine	7	0,05%	7	0,05%	→ 0%
A2P	Anfibio com 2 motores pistão Amphibian with 2 piston engine	2	0,01%	2	0,01%	→ 0%
A4P	Anfibio com 4 motores pistão Amphibian with 4 piston engine	1	0,01%	1	0,01%	→ 0%
Sem indicação de Tipo de Aeronave Without aircraft type information		2	0,01%	1	0,01%	↓ -50%
<b>Total</b>		<b>14.648</b>	<b>100%</b>	<b>15.120</b>	<b>100%</b>	<b>↑ 3%</b>

Fonte: Associação Brasileira de Aviação Geral (“Abag”), 2015.

A tendência de crescimento do volume de frotas é algo que vem ocorrendo desde 2004, conforme tabela abaixo, também extraída do relatório Anuário Brasileiro de Aviação Geral<sup>335</sup>, a saber:

**Gráfico 9** – Volume da frota brasileira de aeronaves da Aviação Geral de 2004 a 2014



Fonte: Abag, 2015.

Segundo o relatório da Associação Brasileira de Aviação Geral, a frota brasileira foi avaliada, em 2014, no montante de 12,7 bilhões de dólares, conforme consta na tabela abaixo, extraída do aludido relatório<sup>336</sup>, que contempla o referido valor dividido da seguinte forma entre cada tipo de aeronave:

<sup>335</sup> *Ibid.*, p. 32.

<sup>336</sup> *Ibid.*, p. 33-34.

**Tabela 20** – Composição do valor da frota de Aviação Geral por tipo de aeronave (anos calendário de 2013 e 2014)

Em milhões de US\$   In US\$ millions						
Tipo de Aeronave Aircraft type	Definição Definition	2013	Participação Share (%)	2014	Participação Share (%)	Varição Rate (%)
L2J	Avião com 2 motores turbo-jato   Landplane with 2 jet engine	\$ 4.270,9	35%	\$ 4.409,04	35%	↑ 3%
H2T	Helicóptero com 2 motores turboélice   Helicopter with 2 turboprop engine	\$ 2.785,4	23%	\$ 2.741,15	22%	↓ -2%
L1P	Avião com 1 motor pistão   Landplane with 1 piston engine	\$ 1.173,3	9%	\$ 1.211,02	9%	↑ 3%
H1T	Helicóptero com 1 motor turboélice   Helicopter with 1 turboprop engine	\$ 1.114,1	9%	\$ 1.199,39	9%	↑ 8%
L2T	Avião com 2 motores turboélice   Landplane with 2 turboprop engine	\$ 1.066,8	9%	\$ 1.055,70	8%	↓ -1%
L2P	Avião com 2 motores pistão   Landplane with 2 piston engine	\$ 864	7%	\$ 894,01	7%	↑ 3%
L3J	Avião com 3 motores turbo-jato   Landplane with 3 jet engine	\$ 509,3	4%	\$ 579,01	5%	↑ 14%
L1T	Avião com 1 motor turboélice   Landplane with 1 turboprop engine	\$ 385,4	3%	\$ 449,64	4%	↑ 17%
H1P	Helicóptero com 1 motor pistão   Helicopter with 1 piston engine	\$ 180,4	1%	\$ 191	1%	↑ 6%
A1T	Anfibio com 1 motor turboélice   Amphibian with 1 turboprop engine	\$ 9,5	0,08%	\$ 9,10	0,07%	↓ -4%
A1P	Anfibio com 1 motor pistão   Amphibian with 1 piston engine	\$ 7	0,06%	\$ 8,29	0,07%	↑ 18%
S1P	Hidroavião com 1 motor pistão   Seaplane with 1 piston engine	\$ 1,5	0,01%	\$ 1,53	0,01%	↑ 2%
A2P	Anfibio com 2 motores pistão   Amphibian with 2 piston engine	\$ 0,2	0,001%	\$ 0,18	0,001%	↓ -10%
Total		\$ 12.367,8	100%	\$ 12.749,1	100%	↑ 3%

Fonte: Abag, 2015.

Apenas considerando as aeronaves, tem-se que uma base de cerca de 40,20 bilhões de reais (se considerado o câmbio de R\$ 3,16<sup>337</sup>) está deixando de ser tributada pelo IPVA, nada obstante as aeronaves, de propriedade de pessoas brasileiras, se tratem de veículos automotores sujeitas à licenciamento.

Considerando, ainda, que o IPVA pode ter suas alíquotas fixadas de forma diferenciada, em razão do tipo e de sua utilização, conforme previsão do §6º do artigo 155, da Constituição Federal, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 42/2003, as alíquotas a serem fixadas para aeronaves e embarcações também teria chancela constitucional para ser diferente das utilizadas para os veículos automotores rodoviários.

Importante esclarecer que o Senado Federal ainda não definiu as alíquotas mínimas do IPVA, nada obstante exista essa determinação no §6º do artigo 155 da Constituição Federal.

A arrecadação hoje do IPVA é toda embasada em veículos automotores rodoviários e correspondeu, em 2014, a 0,59% do PIB e a 1,76% da arrecadação total nacional, conforme dados abaixo, extraídos da Receita Federal do Brasil<sup>338</sup>:

<sup>337</sup> Índice obtido segundo a taxa de câmbio de 12/01/2016, no sistema do Banco Central do Brasil, disponível em: <<http://www.bcb.gov.br/pt-br/#!/home>> acesso em 12/01/2016.

<sup>338</sup> ALENCAR, Vinícius Barreto de. (Org.) *Grandes Números IRPF. Op. Cit.*

**Tabela 21** - Volume de arrecadação do IPVA comparado ao Total da Receita Tributária Nacional, bem como a sua composição no PIB Estaduais (anos calendários de 2013 e 2014)

Tributo/Competência	2013			2014		
	R\$ milhões	% PIB	%	R\$ milhões	% PIB	%
Total da Receita Tributária	1.740.419,49	33,74%	100,00%	1.847.739,70	33,47%	100,00%
IPVA	29.232,08	0,57%	1,68%	32.452,96	0,59%	1,76%

Fonte: CETAD/RFB, outubro de 2015.

Mais uma vez a classe média, que não está entre a população que detém aeronaves ou embarcações, acaba por ser a maior responsável pela arrecadação em detrimento a uma escolha política de não se tributar a propriedade de veículos com valores mais altos que os rodoviários.

Importante considerar que existem dois projetos de Emenda Constitucional: (i) um visando a alteração do Texto Constitucional para que reste explicitamente consignado, no inciso III do artigo 155, a menção aos veículos automotores aeroviários e marítimos<sup>339</sup>; e outro (ii) visando a expressa previsão acerca das suas exclusões do campo de incidência do IPVA<sup>340</sup>. Nenhum dos dois foi ainda objeto de apreciação definitiva pelo Congresso Nacional.

### 3.4.5 Inexistência de um imposto sobre grandes fortunas (“IGF”)

Apesar de haver previsão constitucional sobre a competência da União Federal para instituir um imposto sobre grandes fortunas (IGF), conforme dispõe o artigo 53, inciso VII, da Constituição da República, até hoje esse tributo não foi instituído, em razão, dentre outras, da dificuldade de se definir e estipular o que seriam as “grandes fortunas”, bem como da possibilidade de que esse imposto incida novamente sobre bases de cálculo já tributadas por outros tributos.

Conforme verificado anteriormente, mediante a análise dos dados referentes ao universo de Declarantes do Imposto de Renda no ano calendário de 2013, calculado pela Receita Federal do Brasil, e informado no “Grandes Números IRPF 2007 – 2013”<sup>341</sup>, 18,5% do patrimônio declarado pertence a 0,2% do universo de declarantes, que, na verdade, representam 0,035% da população nacional.

<sup>339</sup> PEC 140/2012, disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=536019>> acesso em 13/01/2016.

<sup>340</sup> PEC 283/2013, disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=582954>> acesso em 13/01/2016.

<sup>341</sup> ALENCAR, Vinícius Barreto de (Org.). *Grandes Números IRPF – Anos Calendário 2007-2013*. Op. Cit., p. 16.



Nada obstante a tributação da renda desse universo de declarantes seja abrangida por isenções, bem como objeto de regressividade de carga tributária, o patrimônio dos referidos declarantes também não é objeto do imposto sobre grandes fortunas, o que representa mais uma escolha política para a inaplicabilidade dos mecanismos constitucionais referentes à desconcentração de rendas.

### **3.5 Considerações sobre o capítulo**

Conforme verificado no presente capítulo, o cenário brasileiro contempla uma realidade em que grande parte da sua população vive abaixo do mínimo existencial, e uma parcela extremamente reduzida da população concentra grande parte do patrimônio nacional, gerando desigualdades sociais excessivas.

Nada obstante a Constituição da República não mais defenda a concentração de rendas, a legislação tributária brasileira vem favorecendo que essa concentração aconteça, mediante a adoção de uma política tributária que proporciona uma tributação regressiva sobre as rendas dos mais ricos, que têm a si aplicadas cargas tributárias cada vez menores na medida em que os seus patrimônios aumentam, e uma política de tributação sobre a herança que é minúscula e viabiliza que o efeito da taxa de crescimento do capital seja sempre maior que a taxa de crescimento da renda e do trabalho.

Além disso, a tributação sobre a propriedade de bens imóveis e veículos automotores demonstra que a escolha política do país é a de tributar principalmente os bens da classe média e, ao deixar de ser realizada a atualização das bases de cálculo do IPTU, bem como os veículos de maiores valores (como as embarcações e aeronaves), os maiores beneficiados são aqueles detentores de grandes propriedades, já que a atualização sobre os imóveis de valores de mercado mais altos é proporcionalmente maior do que a dos imóveis de valores mais baixos, do mesmo modo que as embarcações e aeronaves contemplam valores superiores aos veículos automotores rodoviários.

Por outro lado, o Brasil, composto em sua maior parte pela classe média e baixa, tem uma carga tributária sobre o consumo de bens e serviços extremamente elevada, sendo a maior carga tributária aplicada sobre o consumo quando comparada aos países que compõem a OCDE.

Em um país que tem a sua composição social predominantemente na classe baixa e média, como o Brasil, a tributação sobre o consumo não poderia ser mais alta que a tributação sobre a renda, pois apenas reforça a demonstração de que as classes menos favorecidas acabam

por recolher os montantes tributários das classes mais favorecidas, gerando o efeito mencionado por Bauman de que o rico fica mais rico e o pobre fica mais pobre.

Nada obstante o Brasil venha enfrentando uma queda das desigualdades sociais extremas<sup>342</sup>, em razão da implementação de políticas públicas distributivas de renda para pessoas que estão abaixo do nível de pobreza e extrema pobreza considerados segundo os padrões da ONU (de U\$ 1,00 por dia – já questionado anteriormente), é inquestionável que os níveis de desigualdades sociais continuam excessivamente elevados, sendo um dos maiores do mundo, com um alto índice de pessoas abaixo do verdadeiro mínimo existencial (considerado no Capítulo 2 do presente estudo), bem como que a sistemática necessária de ser adotada para a sua redução se embasa na necessidade de alteração das políticas fiscais.

O cenário de desigualdades sociais e de pobreza enfrentados no Brasil deveriam estar sendo olhados de acordo com a política tributária brasileira para que se avaliasse quais são as prioridades implementadas no bojo da Constituição da República.

A existência de uma política tributária que viabilize a implementação da justiça distributiva, mediante a distribuição das riquezas concentradas para compor o patrimônio daqueles que estão na base da pirâmide social é medida essencial para que seja possível a busca pelo meio termo entre o individualismo excessivo e o socialismo extremo, conforme se verá no próximo capítulo.

---

<sup>342</sup> ARRETHER, Martha. *Op. Cit.* p. 1-2: “No mesmo período, o Brasil caminhou na direção oposta. A desigualdade de renda caiu sistematicamente. O pico da desigualdade de renda ocorreu em 1989, final do governo Sarney, quando o piso da renda dos 5% mais ricos correspondia a 79 vezes o teto da renda dos 5% mais pobres. Desde então, essa razão vem apresentando queda sistemática. Em 2012, ano que que a série atingiu seu patamar mais baixo, essa razão ainda era de 36. A despeito dessa trajetória, não resta dúvida de que o patamar é ainda muito alto. A América Latina apresenta os mais elevados índices de desigualdade do mundo (Ravaillon, 2014), e o Brasil ainda está entre os países mais desiguais da região.”

#### **4 ALGUMAS MEDIDAS NECESSÁRIAS À REDUÇÃO DAS DESIGUALDADES SOCIAIS PATRIMONIAIS E À ATENÇÃO AO MÍNIMO EXISTENCIAL**

Conforme verificado nos Capítulos anteriores, nada obstante exista a previsão constitucional sobre os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil de reduzir desigualdades sociais e de erradicar a pobreza, a legislação tributária brasileira estimula a concentração de rendas nas mãos de poucos e tributa de forma mais pesada os trabalhadores, mediante tributação sobre a folha de salários, o consumo e, ainda, uma tributação progressiva sobre a renda oriunda do trabalho.

Tal sistemática de tributação sobrecarrega as classes média e baixa, que compõem a maior parte da população e do mercado consumidor, fator esse que estimula a inferioridade da taxa de crescimento da renda e da produção em relação à taxa de rendimento do capital daqueles que já detêm um maior volume patrimonial.

Nada obstante o Brasil venha enfrentando uma queda das desigualdades sociais extremas, em razão da implementação de políticas públicas distributivas de renda para pessoas que estão abaixo do nível de pobreza e extrema pobreza considerados segundo os padrões da ONU (de U\$ 1,00 por dia – já questionado anteriormente), é inquestionável que os níveis de desigualdades sociais continuam elevados, bem como que a sistemática necessária de ser adotada para a sua redução eficaz se embasa na necessidade de alteração das políticas fiscais.

O presente capítulo, diante das referidas circunstâncias, visa, com base no texto constitucional, verificar qual seria o cenário justo diante da aplicação do meio termo entre os extremos do individualismo e do socialismo, com a consideração da ideia de justiça como equidade e, na sequência, apontar algumas medidas necessárias para a redução das desigualdades sociais na busca pelo meio termo entre direitos sociais e individuais.

##### **4.1 A implementação da ideia de justiça como equidade, necessária à aplicação da justiça distributiva na tributação**

Conforme mencionado anteriormente, o Estado Democrático de Direito, de desiderato social, veio como uma forma de Estado que busca o meio termo entre direitos sociais e direitos individuais. A busca por esse meio termo deve ser feita mediante a consideração de aspectos justos de uma vida em sociedade.

Segundo John Rawls, “o objeto primário da justiça é a estrutura básica da sociedade, ou mais exatamente, a maneira pela qual as instituições sociais mais importantes distribuem

direitos e deveres fundamentais e determinam a divisão de vantagens provenientes da cooperação social”<sup>343</sup>.

Como visto no capítulo anterior, os deveres fundamentais, afetos à tributação, estão sendo distribuídos de forma menos pesada àqueles que mais podem contribuir por ostentarem grande capacidade contributiva e de forma mais pesada àqueles que menos podem contribuir, e que compõem as classes média e baixa, fazendo com que as desigualdades sociais remanesçam em níveis excessivos, com muitas pessoas abaixo do mínimo existencial e poucas pessoas com elevadas concentrações de renda.

Essa é uma questão atrelada e fundamental à verificação sobre as escolhas políticas que vêm sendo realizadas na sociedade brasileira.

John Rawls coloca que “as instituições da sociedade favorecem certos pontos de partida mais que outros”, bem como que essas “são desigualdades especialmente profundas”, complementando que “é a essas desigualdades, supostamente inevitáveis na estrutura básica de qualquer sociedade, que os princípios da justiça social devem ser aplicados em primeiro lugar”, vez que são esses princípios que “regulam a escolha de uma constituição política e os elementos principais do sistema econômico e social”<sup>344</sup>.

Caso fosse considerado que o Brasil vem aplicando “princípios de justiça”, estes estariam atrelados à consideração acerca da necessidade de uma tributação menos pesada sobre a renda e o patrimônio e mais pesada sobre o consumo e a folha de salários, ou seja, representariam a escolha do legislador de onerar mais o trabalhador do que a pessoa física dos sócios e acionistas com a maior quantidade de renda e patrimônio, conforme visto anteriormente.

Os referidos princípios estariam, também, representados pelo cenário em que uma grande parte da população vive abaixo do mínimo existencial e apenas uma parcela extremamente reduzida da população detém a maior parte do patrimônio e da renda produzida.

Entretanto, conforme visto anteriormente, no Capítulo 1, a concentração excessiva de rendas não é medida chancelada pelo Estado Democrático de Direito, de desiderato social, do mesmo modo que a manutenção de pessoas abaixo do mínimo existencial também se trata de um contexto que viola as garantias fundamentais estabelecidas no texto constitucional, conforme verificado no Capítulo 2, além de, também, violar os objetivos fundamentais da República afetos à redução de desigualdades sociais e à erradicação da pobreza previstos no artigo 3º, inciso III, da Constituição da República Federativa do Brasil.

---

<sup>343</sup> RAWLS, John. *Uma Teoria da Justiça. Op. Cit.*, p. 7.

<sup>344</sup> *Ibid.*, p. 8.

Essas medidas, além de violarem as disposições constitucionais acabam, também, por se embasarem no que Daniel Dorling<sup>345</sup> considera como “princípios de injustiça”, que geram as desigualdades sociais, mas, ainda assim a sociedade acaba por crer nos mesmos.

Zygmunt Bauman, ao falar sobre os referidos princípios de injustiça de Dorling, elucida o quanto segue:

“Esses “princípios de injustiça” são premissas tácitas (implícitas) que apoiam e têm a pretensão de “dar sentido” às convicções sonoramente expressas (explícitas), mas que quase nunca são objeto de reflexão ou estão sujeitas a teste. Elas são as crenças sempre presentes, mas poucas vezes enunciadas, com as quais nós pensamos, mas sobre as quais não refletimos ao formarmos as opiniões que não contam com outras pernas, com esqueleto e carnadura sobre as quais se basear.

(...)

Entre tais “princípios de injustiça”, Dorling arrola a crença de que: 1) o elitismo é eficiente (porque o bem da multidão só pode ser aprimorado por meio da promoção de capacidades que, por definição, relativamente poucos possuem de forma exclusiva); 2) a exclusão é tão normal quanto necessária para a saúde da sociedade, ao mesmo tempo que a ganância é boa para a melhoria da vida; 3) a desesperança daí resultante é inevitável e não pode ser contornada. Essa coleção de falsas crenças indica que nossa indignação coletiva e nossa submissão negligente à desigualdade social são contínuas e se autopropetuum.”<sup>346</sup>

Da verificação do cenário brasileiro, mencionada no Capítulo anterior, é possível se inferir que as medidas adotadas pelo governo são excludentes e elitistas, pelo que se embasam nos “princípios de injustiça” acima mencionados.

A corroborar o entendimento acerca da aplicação dos princípios de injustiça no Brasil, em razão de um cenário onde o patrimônio dos ricos sofre uma carga tributária inferior ao patrimônio dos pobres e trabalhadores, valem as considerações de Mizabel Derzi sobre o tema:

“Há uma clara confusão entre propriedade e liberdade, como se qualquer interferência na propriedade e qualquer política de redistribuição de renda ou justiça distributiva fossem análogas à escravidão, sendo vítimas justamente os cidadãos mais ricos, e algozes os cidadãos mais pobres, que se beneficiam injustamente da liberdade expropriada dos primeiros.”<sup>347</sup>

<sup>345</sup> DORLING, Daniel. *Injustice: Why Social Inequality Persists?* Op. Cit., p. 132: “a desigualdade social dentro dos países ricos persiste por uma crença continuada nos princípios de injustiça; pode ser chocante para as pessoas compreenderem que talvez haja algo de errado com boa parte do tecido ideológico da sociedade em que vivemos. Assim como aqueles cujas famílias outrora possuíam fazendas de escravos terão visto essa propriedade como algo natural na época da escravidão; e assim como o voto das mulheres foi outrora retratado como “contra a natureza” – o número desmedido de injustiças em nosso tempo é para muitos simplesmente parte da paisagem de normalidade.”

<sup>346</sup> *A Riqueza de poucos beneficia todos nós?* Tradução: Renato Aguiar. 1ª Ed. Rio de Janeiro: Editora Zahar, 2015, p. 29-31.

<sup>347</sup> DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Guerra Fiscal, Bolsa Família e Silêncio (Relações, efeitos e regressividade)*. Revista Jurídica da Presidência nº 108, vol. 16. Brasília, fevereiro a maio de 2014, p. 46. Disponível em: <<https://revistajuridica.presidencia.gov.br/index.php/saj/article/view/42/33>> acesso em 21/03/2017.

A autora complementa suas ponderações ao colocar especificamente como deveria ser a realidade do sistema tributário, em detrimento a um cenário em que figura um sistema tributário regressivo, a saber:

“O sistema tributário brasileiro é regressivo e exatamente aqueles cidadãos dotados de mais baixa renda suportam-lhe injustamente a carga. Se a Constituição determina que os tributos sejam graduados de acordo com a capacidade econômica de cada um, é direito daqueles que pagam os impostos, sem qualquer disponibilidade econômica para isso, obter a devolução do montante injustamente transferido aos cofres públicos. Esse deveria ser o marco a adotar como parâmetro.”<sup>348</sup>

Além de se enquadrarem como “princípios de injustiça”, as medidas de manutenção desse sistema tributário regressivo também deixam de se enquadrar nos princípios de justiça mencionados por Rawls, que, por suas vezes, devem ser escolhidos a partir de uma situação em que “todos estão em uma situação semelhante e ninguém pode designar princípios para favorecer sua condição particular”, sendo os princípios de justiça o “resultado de um consenso ou ajuste equitativo”<sup>349</sup>.

As escolhas desses princípios, para Rawls<sup>350</sup>, se dão com base na escolha de dois princípios diferentes, conforme abaixo:

“o primeiro exige a igualdade na atribuição de deveres e direitos básicos, enquanto o segundo afirma que desigualdades econômicas e sociais, por exemplo desigualdades de riqueza e autoridade, são justas apenas se resultam em benefícios compensatórios para cada um, e particularmente para os membros menos favorecidos da sociedade. Esses princípios excluem instituições que se justificam com base no argumento de que as privações de alguns são compensadas por um bem maior do todo. Pode ser conveniente mas não é justo que alguns tenham menos para que outros possam prosperar. Mas não há injustiça nos benefícios maiores conseguidos por uns poucos desde que a situação dos menos afortunados seja com isso melhorada”.

A necessidade e indispensabilidade de se observar o mínimo existencial, ou as condições dos “membros menos favorecidos da sociedade” é algo que se impera e necessariamente deve ser observado, conforme a teoria de Rawls.

Ao explicitar os princípios, Rawls coloca a dificuldade enfrentada pela sociedade de acordar os valores da igualdade com aqueles referentes à liberdade, suscitando o quanto segue<sup>351</sup>:

<sup>348</sup> DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Op. Cit.*, p. 49.

<sup>349</sup> RAWLS, John. *Uma Teoria da Justiça...* *Op. Cit.* p. 13-14.

<sup>350</sup> *Ibid.* p. 16.

<sup>351</sup> RAWLS, John. *Justice as fairness: political not metaphysical*. *Philosophy and public affairs*. Vol. 14, 3, 1985, tradução de Regis de Castro Andrade. p. 29-30.

“a trajetória do pensamento democrático nos dois últimos séculos mostra-nos que não há acordo sobre como estabelecer as instituições básicas de uma democracia constitucional que especifiquem e assegurem os direitos e liberdades básicos dos cidadãos e atendam às demandas de igualdade democrática quando os cidadãos são considerados pessoas livres e iguais (...).

Há um profundo desacordo sobre como os valores da liberdade e da igualdade são realizados, da melhor forma possível, na estrutura básica da sociedade. Simplificando, podemos conceber esse desacordo como um conflito, no âmbito da própria tradição do pensamento democrático, entre a tradição associada a Locke, que dá ênfase ao que Constant denominou “as liberdades dos modernos” – liberdade de pensamento e de consciência, certos direitos básicos da pessoa e de propriedade, e o império da lei – e a tradição associada à Rousseau, que enfatiza o que constante chamou “as liberdades dos antigos”; as liberdades políticas iguais e os valores da vida pública. (...)”

Ao assim mencionar, Rawls suscita a existência dos tipos de liberdade associados basicamente aos direitos individuais e aos direitos sociais, necessários de serem implementados para que tanto a liberdade como a igualdade sejam possíveis de serem colocadas.

Para buscar a harmonia entre a liberdade e a igualdade, Rawls propõe a criação dos dois princípios de justiça acima mencionados, que são detalhados da seguinte forma<sup>352</sup>:

“1. Cada pessoa tem direito igual a um esquema plenamente adequado de direitos e liberdades básicas iguais, sendo esse esquema compatível com um esquema similar para todos.

2. As desigualdades sociais e econômicas devem satisfazer duas condições: primeiro, elas devem estar ligadas a cargos e posições abertos a todos em condições de justa igualdade de oportunidade; segundo, elas devem beneficiar maiormente os membros menos favorecidos da sociedade. Cada um desses princípios aplica-se a uma parte diferente da estrutura básica; ambos dizem respeito não somente aos direitos, liberdades e oportunidades básicos, mas também às demandas de igualdade; a segunda parte do segundo princípio subscreve o valor (Worth) dessas garantias institucionais.”

Esses princípios, assim como a teoria de Rawls, são objeto de inúmeras críticas<sup>353</sup>, especialmente quando se considera a prevalência entre cada um desses princípios de justiça, mas, ainda segundo essa visão rawlsiana, considerada como sendo uma visão “liberal”<sup>354</sup>, um

<sup>352</sup> *Ibid.* p. 30-31.

<sup>353</sup> Sobre críticas à Rawls, ver: SEN, Amartya. *A ideia de Justiça*. Tradução Denise Bottmann, Ricardo Donielli Mendes. São Paulo: Companhia das Letras, 2011, p. 12-13: “A justiça está fundamentalmente conectada ao modo com as pessoas vivem e não meramente à natureza das instituições que as cercam. Em contrapartida, muitas das teorias da justiça se concentram predominantemente em como estabelecer “instituições justas e atribuem um papel acessório e secundário aos traços comportamentais. Por exemplo, a abordagem de John Rawls da “justiça como equidade” – merecidamente celebrada – produz um único conjunto de “princípios de justiça”, que dizem respeito exclusivamente ao estabelecimento de “instituições justas” (para construir a estrutura básica da sociedade), embora requeiram que o comportamento das pessoas cumpra integralmente as exigências do funcionamento apropriado dessas instituições.”; outras críticas podem ser encontradas, também, em KUKATHAS, Chandran. PATTIT, Philip. *Rawls – Uma Teoria da Justiça e os seus Críticos*. Coimbra. Gadiva. 1995.

<sup>354</sup> Sobre essa perspectiva liberal de Rawls, ver RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A capacidade contributiva como manifestação da Justiça Fiscal no Estado Social e Democrático de Direito*. Op. Cit. p. 22-23:

ponto relevante mostra-se como necessário de ser atingido nas teorias de justiça que se implementam, que é: a observância inafastável do mínimo existencial<sup>355</sup>.

Segundo Rawls, devem ser garantidos bens primários para a sociedade, que, conforme mencionado anteriormente, ao se falar sobre o mínimo existencial, são estes equiparáveis aos valores do salário mínimo, quando considerados em uma escala abrangente e sem especificar as necessidades básicas e especiais que cada um dos indivíduos possui<sup>356</sup>.

Liam Murphy e Thomas Nagel<sup>357</sup>, ao falarem sobre “justiça distributiva, imparcialidade e prioridade dos mais necessitados”, mencionam a teoria de John Rawls como sendo uma doutrina igualitária que visa atender melhor às necessidades da classe mais baixa, conforme trecho abaixo reproduzido:

“Uma doutrina mais radicalmente igualitária daria uma prioridade estrita à melhora das condições dos mais pobres. É essa a posição que John Rawls chamou de princípio da diferença, segundo o qual as diferenças de riqueza e padrão de vida entre grupos sociais diversos só se justificam na medida em que o sistema que gera tais desigualdades também atende aos interesses do grupo mais pobre pelo menos tão bem quanto qualquer outro sistema alternativo atenderia.

(...)

A noção principal é que, na formação das instituições sociais que constituem a estrutura básica da sociedade, e que portanto moldam a vida de todas as pessoas do nascimento até a morte, existem certas fontes de desigualdade moralmente arbitrarias – e uma desigualdade moralmente arbitrária não pode ser aceita por uma ordem social justa, a menos que seja inevitável ou se justifique por um fim ou propósito não arbitrário ao qual serve. Por isso, na opinião de Rawls, as desigualdades de classes socioeconômicas só se justificam se o sistema que as gere também atende melhor às necessidades da classe mais baixa do que qualquer outro sistema igualitário.”

A busca pela igualdade, como meio de justiça, deve seguir as concepções de uma igualdade material e não meramente formal, conforme ensinamentos do professor Luis Roberto Barroso<sup>358</sup>:

<sup>355</sup> BARCELLOS, Ana Paula de. *O mínimo existencial e algumas fundamentações: John Rawls, Michael Walzer e Robert Alexy*. in TORRES, Ricardo Lobo (Org.). *Legitimação dos Direitos Humanos*. Rio de Janeiro: Renovar. 2002, p. 46: “Para Rawls, sem o mínimo social (a situação equitativa de oportunidades), não há a fruição efetiva dos direitos da liberdade, bem como se inviabiliza *ab initio* qualquer justiça distributiva. O mínimo existencial ou social, portanto, constitui uma verdadeira condição de liberdade.”

<sup>356</sup> Importante considerar que tanto Rawls como outros filósofos, a exemplo do Amartya Sen, consideram as peculiaridades dos indivíduos, avaliando necessidades especiais que podem se insurgir, por exemplo, para pessoas com determinadas doenças ou necessidades especiais, que terão gastos superiores às suas necessidades básicas. O que se pretendeu, no Capítulo 2.3 do presente estudo foi estipular, segundo a pesquisa do DIEESE, quais seriam as necessidades básicas de um cidadão sem deficiências e sem necessidades especiais, considerando-se apenas os dispêndios básicos de uma vida sem adversidades e doenças. Sobre as necessidades especiais que devem ser consideradas, ver: SEN, Amartya. *Op. Cit.* p. 288-290.

<sup>357</sup> MURPHY, Liam. NAGEL, Thomas. *Op. Cit.* p. 72-76.

<sup>358</sup> BARROSO, Luis Roberto. *A igualdade perante a lei: algumas reflexões*. In Revista de Direito Processual Geral nº 38. Rio de Janeiro. 1986, p. 70.



“Os homens são naturalmente desiguais, sob inumeráveis aspectos: desigualdades físicas, morais, espirituais, etc.. E são contingentemente desiguais a outros tantos pontos de vista: políticos, sociais, econômicos, etc. Aliás, é pela existência mesmo de desigualdades – naturais ou não – que se aspira à igualdade. Na feliz formulação de Rousseau, “é precisamente porque a força das circunstâncias tende sempre a destruir a igualdade que a força da legislação deve sempre tender a sustenta-la”.

Num plano teórico – ou melhor: retórico – não é difícil fincar determinadas bases consensuais sobre a igualdade material: paralelamente à igualdade perante a lei, deve-se promover a equiparação de todos perante a vida, assegurando-se igualdade de oportunidades no acesso à educação, à cultura e aos bens materiais.

Mas qualquer possibilidade de consenso termina aí. A obtenção da igualdade material, que pressupõe um amplo reordenamento das oportunidades, impõe transformações políticas profundas e reformulações no sistema de produção. Induz, mais, que o Estado não seja um simples garantidor da ordem assente nos direitos individuais e no título de propriedade, mas um ente criador de bens coletivos e fornecedor de prestações.”

A igualdade material, portanto, deve ser buscada pelo Estado, por meio de suas leis e prestações, considerando que as desigualdades existem na sociedade.

No que respeita à justiça aplicada em matéria tributária, tem-se que uma tributação que onere menos os que ostentam uma maior capacidade contributiva e, por outro lado, onere mais aqueles que ostentam um menor volume de renda, não está em consonância à ideia de justiça como equidade e isso pode ser verificado pelos resultados proporcionado à pobreza e às desigualdades sociais patrimoniais verificadas no Capítulo anterior.

Essa questão foi abordada desde a elaboração do projeto da Constituição de 1988. O relator do projeto, Bezerra Coelho, repetidamente ressaltou a necessidade de se estabelecer o princípio da justiça tributária com o objetivo de “corrigir as disparidades que hoje existem no atual sistema tributário brasileiro, em que a carga fiscal é extremamente elevada para aqueles que têm uma base econômica menor”<sup>359</sup>.

Bezerra Coelho colocou, ainda, que a carga tributária incide, primeiramente, sobre aqueles que têm poucos recursos e depois sobre “aqueles que têm uma maior base econômica ou que poderiam contribuir de forma mais ampla para o esforço fiscal, a fim de que pudéssemos ampliar a progressividade do sistema tributário”<sup>360</sup>.

Entre os economistas especializados em finanças públicas a ideia de justiça na tributação consiste na justa distribuição das cargas tributárias<sup>361</sup>.

<sup>359</sup> COELHO, Bezerra *In* Anais da Assembleia Nacional Constituinte. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <[http://www.senado.gov.br/publicacoes/anais/asp/CT\\_Abertura.asp](http://www.senado.gov.br/publicacoes/anais/asp/CT_Abertura.asp)> acesso em 26/01/2017.

<sup>360</sup> *Ibid.*

<sup>361</sup> Ver: SLEMROD, Joel. BAKIJA, Jon. *Taxing Ourselves. Op. Cit.*, cap. 3; BRADFORD, David F. *The Case for a Personal Consumption Tax. Op. Cit.*, p. 75-125; STIGLITZ, Joseph. *Economics of the Public Sector. Op. Cit.*, cap. 17.

A ideia de justiça como igualdade já era colocada por Aristóteles<sup>362</sup>, que revelava essa ideia por meio da justiça comutativa, baseada nas trocas, a partir da relação de igualdade entre o que se dá e o que se recebe e a justiça distributiva, que se aplica na repartição das honras e dos bens da comunidade, segundo a noção de que cada um perceba o provento adequado a seus méritos.

Ricardo Lodi Ribeiro<sup>363</sup> coloca que a justiça comutativa era embasada no princípio do Custo-benefício, a partir da teoria do benefício de Adam Smith. Segundo o Autor, o “custo-benefício determina o que cada um paga em razão dos benefícios obtidos”, complementando que “esse pensamento, associado à entronização da proteção à propriedade e ao indivíduo como valores centrais da sociedade burguesa, partia do pressuposto que o benefício que cada um extraía da atuação estatal, limitada a garantir a Segurança Jurídica dos proprietários, era proporcional à sua riqueza”.

Por outro lado, a justiça distributiva se embasa na ideia de Solidariedade Social, que, conforme verificado anteriormente, no primeiro Capítulo, se refere à “relação ou sentimento de pertença a um grupo ou formação social, entre os muitos grupos ou formações sociais em que o homem manifesta e realiza atualmente a sua *affectio societatis*, dentro dos quais sobressai naturalmente a sociedade paradigma dos tempos modernos – o Estado”<sup>364</sup>.

Um dos aspectos da Solidariedade consiste exatamente na “responsabilidade que a cada um cabe pela sorte e destino dos demais membros da comunidade”<sup>365</sup>, outro deles se relaciona aos “deveres fundamentais ou constitucionais que o Estado, enquanto seu destinatário direto, não pode deixar de concretizar legislativamente” paralelamente aos deveres de solidariedade que “cabem à comunidade social ou sociedade civil”<sup>366</sup>.

Esses aspectos definem a Justiça Distributiva, que visa não apenas redistribuir o que foi arrecadado, mas, também, retirar mais de quem tem maior volume de riquezas, embasando, assim, a progressividade<sup>367</sup>, que é um requisito indispensável para a promoção da justiça social<sup>368</sup>.

Assim, é necessário que haja uma reversão dos princípios de injustiça para que sejam aplicados, no direito tributário brasileiro, os princípios de justiça.

<sup>362</sup> ARISTÓTELES. *Ética A Nicômaco*. São Paulo: Martin Claret, 2000. p. 108-116.

<sup>363</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Capacidade...* Op. Cit. p. 13-14.

<sup>364</sup> NABAIS, José Casalta. *Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal...* Op. Cit., p. 112.

<sup>365</sup> *Ibid.*, p. 115-116.

<sup>366</sup> *Ibid.* p. 115.

<sup>367</sup> MURPHY, Liam. NAGEL, Thomas. Op. Cit., p. 53-54: “A justiça tributária tem de ser inserida no contexto de uma teoria global da justiça social e dos objetivos legítimos do governo”.

<sup>368</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A capacidade contributiva...* Op. Cit., p. 22-24.

## 4.2 A necessidade de imposição de limites às Desigualdades Sociais Patrimoniais

A implementação da ideia de justiça como equidade, considerando tanto a distribuição como a redistribuição de rendas, tem fundamento na Constituição da República Federativa do Brasil, que em seu artigo 3º, inciso III, prevê o objetivo fundamental da República de “reduzir” desigualdades sociais e “erradicar a pobreza”, ou seja, as primeiras devem ser reduzidas, posto que, em algum nível, as desigualdades sociais irão existir em uma sociedade, ao passo que a segunda deve ser erradicada, tendo em vista que o Estado necessariamente deve, como visto anteriormente, garantir o mínimo existencial.

Segundo as exposições realizadas anteriormente sobre o mínimo existencial e a não aplicabilidade da reserva do possível para essas questões, mencionadas no Capítulo 2, bem como as considerações sobre a justiça relacionada à inafastabilidade da aplicação desse mínimo, as desigualdades sociais, nada obstante existam em algum grau, não podem existir em um grau que viabilize a existência da pobreza, que deve ser, como o texto constitucional expõe, erradicada.

O limite às desigualdades sociais está associado à ideia de que enquanto o mínimo existencial não for atendido, não caberá a implementação de uma tributação regressiva sobre os maiores patrimônios.

Segundo Zygmunt Bauman, desde a sua existência na atual sociedade globalizada, as desigualdades sofriam limites, sendo um interesse tanto do capital como das classes média e baixa que a desigualdade não fuja do controle<sup>369</sup>. Trata-se, em verdade, de um limite máximo até onde essas desigualdades podem ir.

Fernando Rezende, do projeto IPEA, ao debater a implementação do Texto Constitucional de 1988, demonstrou exatamente essa preocupação em por limites às desigualdades para afastar as injustiças, conforme trecho abaixo reproduzido:

“(…) apesar do que se conseguiu em termos de modernização do sistema fiscal brasileiro, ao longo dos últimos vinte anos, creio não haver dúvidas quanto ao fato de que permanecem ainda inúmeras injustiças, representadas por tratamentos privilegiados de algumas categorias de rendimentos que, a cabo, significam uma redução no grau de progressividade dos tributos que incidem diretamente sobre o contribuinte, na forma de impostos sobre a renda e sobre o patrimônio.”<sup>370</sup>

<sup>369</sup> BAUMAN, Zygmunt. *Danos Colaterais: Desigualdades Sociais numa era global*. Tradução de Carlos Alberto Medeiros. Rio de Janeiro: Zahar, 2013, p. 60: “Para resumir, havia limites ao grau de desigualdade que o capital era capaz de suportar. Os dois lados do conflito tinham interesse em evitar que a desigualdade fugisse ao controle”.

<sup>370</sup> REZENDE, Fernando. *ANAIS da Assembleia Nacional Constituinte*. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <[http://www.senado.gov.br/publicacoes/anais/asp/CT\\_Abertura.asp](http://www.senado.gov.br/publicacoes/anais/asp/CT_Abertura.asp)> acesso em 18.01.2017.

Essa preocupação, que existe até os dias atuais, diante do cenário brasileiro acima exposta, pode ser resolvida mediante a adoção de algumas medidas que viabilizem a ampliação das cargas tributárias sobre os mais ricos, tendo em vista que as demandas sociais são inafastáveis e que, principalmente no que respeita ao atendimento do mínimo existencial, não é possível a aplicação da reserva do possível.

Assim, considerando o delineamento traçado no capítulo anterior, onde foi realizado um enfoque sobre como vem sendo operacionalizada a tributação sobre o patrimônio, a renda e a transmissão causa mortis, algumas sugestões de medidas serão apontadas de forma exemplificativa a seguir, com base nas propostas que foram dadas por Piketty, e mencionadas por Ricardo Lodi Ribeiro, quais sejam:

- “a) a adoção de uma base tributária que confira mais peso à tributação da renda, das heranças e do patrimônio, em relação aos salários e o consumo;
- b) a tributação progressiva da renda e das heranças;
- c) a adoção da tributação mundial sobre os capitais (grandes fortunas);
- d) o combate à concorrência tributária internacional pela adoção da transparência fiscal”<sup>371</sup>

Segundo Ricardo Lodi Ribeiro, “as propostas de Piketty sobre a tributação justa, em grande medida se aplicam ao Brasil, cujo sistema tributário é marcado por uma iniquidade regressiva escondida por trás do discurso hegemônico quanto ao caráter asfixiante de uma carga tributária afugentadora dos investimentos”<sup>372</sup>. Complementa, ainda, que “é preciso desmontar essas armadilhas montadas pelos beneficiários da concentração de renda, promovendo a maior tributação do patrimônio, heranças e rendas dos mais ricos a fim de aliviar a carga fiscal dos consumidores e dos assalariados”<sup>373</sup>.

Passa-se aos exemplos das medidas atreladas às diretrizes acima mencionadas.

---

<sup>371</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Globalização, Concentração de Renda e Tributação*. In QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. GOMES, Marcus Lívio. *Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2015. p. 330.

<sup>372</sup> *Ibid.* p. 330.

<sup>373</sup> *Ibid.* p. 330.

### **4.3 Algumas medidas, no âmbito nacional, para a redução de desigualdades sociais patrimoniais**

#### **4.3.1 Revogação da isenção do imposto sobre a renda na distribuição de lucros e dividendos e da tributação segundo os JCP: Implementação de tributação progressiva na distribuição de lucros e dividendos**

Conforme verificado no capítulo anterior, a isenção na distribuição de lucros e dividendos, bem como a tributação dos juros sobre capital próprio, se trata de uma política que estimula a concentração de rendas, e, conseqüentemente, o cenário em que a taxa de crescimento do capital é superior à taxa de crescimento da renda e da produção.

Foi visto, também, a estimativa do montante de receita que deixa de ser arrecadado em razão dessa sistemática de tributação, bem como a regressividade que existe ao se considerar que a carga tributária reduz na medida em que o volume de patrimônio aumenta.

Dessa forma, uma das alternativas para a redução da concentração de renda e do equilíbrio na promoção da justiça distributiva, e a verdadeira consideração da progressividade na tributação da renda das pessoas físicas é a inclusão de receitas que hoje se encontram isentas e a alteração da tributação dos juros sobre capital próprio. Nesse sentido foram as considerações de Sergio Gobetti e Rodrigo Orair<sup>374</sup>, conforme abaixo:

“A estrutura do imposto de renda no Brasil é pouco progressiva no seu conjunto, quando consideradas os diferentes tipos de renda e tratamento tributários que recebem. O fato de que uma fração predominante dos rendimentos dos mais ricos provém do capital e é isenta ou submetida a alíquotas de tributação linear mais baixas do que as que se aplicam às rendas do trabalho cria inúmeras distorções, como a de que a alíquota efetiva global do imposto de renda dos muito ricos seja inferior à da classe média alta, como vimos na seção anterior.

Por isso, o aumento da progressividade do imposto de renda não pode depender apenas, nem primordialmente, da estrutura de alíquotas aplicadas aos salários e demais “rendimentos tributáveis”. É preciso ampliar a “base tributável” incluindo rendas que hoje estão isentas, como a dos lucros e dividendos distribuídos.

Os autores colocam como sugestão, além da retomada da tributação dos lucros e dividendos recebidos pelos acionistas, a necessidade de, paralelamente, reduzir a alíquota do IPRJ ou da CSLL e de encerrar a dedutibilidade dos Juros sobre capital próprio<sup>375</sup>.

---

<sup>374</sup> GOBETTI, Sergio Wulff. ORAIR, Rodrigo Octávio. *Op. Cit.* p. 30.

<sup>375</sup> *Ibid.* p. 35: “Então, um caminho evolutivo natural seria discutirmos no Brasil a implementação de uma reforma do imposto de renda que passasse por três pontos: a redução da alíquota do IPRJ (ou da CSLL), o fim da dedutibilidade dos JSCP e a retomada da tributação dos dividendos recebidos pelos acionistas.”

Quanto à retomada da tributação da distribuição de lucros e dividendos, os autores propõem alternativas de mudanças na legislação do imposto de renda, sendo que, dentre essas alternativas foram avaliados os efeitos sobre as desigualdades sociais, por meio do índice de Gini.

As alternativas estudadas e analisadas pelos autores foram as seguintes<sup>376</sup>:

- “1) a tributação dos lucros e dividendos nos moldes vigentes até 1995, com alíquota linear de 15% exclusiva na fonte, independente da renda total do seu recebedor;
- 2) a tributação dos lucros e dividendos na atual tabela progressiva do IRPF, com uma faixa de isenção e alíquotas variando de 7,5% a 27,5%, conforme a renda do recebedor;
- 3) a manutenção da isenção para dividendos e a criação de três alíquotas adicionais na tabela do IRPF (35% para rendas entre R\$ 60 mil e R\$ 70 mil, 40% para rendas entre R\$ 70 mil e R\$ 80 mil e 45% para rendas superiores a R\$ 80 mil);
- 4) a tributação de lucros e dividendos na tabela progressiva do IRPF, com inclusão de uma alíquota adicional de 35% para rendimentos superiores a R\$ 325,4 mil”

Os resultados obtidos, após a consideração do cálculo do índice de Gini, feito com base nos Grandes dados da Receita Federal do Brasil, foram os seguintes<sup>377</sup>:

- “1) A primeira alternativa, de tributar os dividendos a uma alíquota de 15%, como vigorava antes de 1996, atingiria 2,1 milhões de pessoas e aumentaria a receita em R\$ 43 bilhões (valores de 2013), reduziria a desigualdade em 3,67% (0,89 p.p. a mais do que atualmente) e ampliaria o índice de progressividade para 0,3671 (melhora de 1,1%).
- 2) A segunda alternativa, de tributar os dividendos pela tabela progressiva do IRPF, com a alíquota máxima atualmente vigente, de 27,5%, geraria uma receita adicional de R\$ 59 bilhões, atingindo 1,2 milhão de pessoas, reduzindo a desigualdade em 4,03% e ampliando a progressividade em 2,2%.
- 3) A terceira alternativa, de manter a isenção de dividendos, mas mudar a tabela do IRPF, teria de ser profunda a tal ponto de criar três novas alíquotas, de 35%, 40% e 45%, a partir de níveis bastante módicos de renda, para obter o mesmo adicional de receita e a mesma queda na desigualdade da primeira alternativa, atingindo 3,8 milhões de pessoas e ampliando o índice de progressividade em apenas 0,1%.
- 4) A quarta e última alternativa avaliada, de criar uma alíquota adicional de 35% do IRPF apenas para rendas muito elevadas (acima de R\$ 325 mil) e, simultaneamente, submeter os lucros e dividendos à tabela progressiva atingiria, como na segunda alternativa, 1,2 milhão de pessoas, mas geraria uma receita adicional de R\$ 72 bilhões, reduziria a desigualdade em 4,31% e ampliaria a progressividade do imposto em 2,6%.”

A terceira alternativa, acima mencionada, foi apresentada pelos autores apenas para demonstrar que mesmo com o aumento da carga tributária para a classe média e classe média alta (mediante a instituição de novas alíquotas para o IRPF e a manutenção da isenção) haveria um aumento da desigualdade nos últimos décimos e centésimos da distribuição de renda, em

<sup>376</sup> *Ibid.*, p. 30.

<sup>377</sup> *Ibid.* p. 31.

razão da viabilidade para o crescimento do topo da pirâmide, nada obstante viabilize a redução da base da pirâmide social.

Segundo os autores, nesse cenário, “a participação do 0,1% mais rico na renda do 1% e 10% mais rico crescerá (em vez de cair)”, o que quer significar que “proporcionalmente à sua renda, os muitos ricos seriam menos onerados do que a classe média alta”, tendo em vista que “arte substantiva de sua renda deriva de rendimentos do capital que estão isentos (dividendos) ou sub-tributados (aplicações financeiras)”<sup>378</sup>.

Ou seja, as desigualdades sociais precisam ser mexidas tanto no topo, mediante a redução da concentração de renda, como na base, mediante a implementação de prestações que, em atenção à solidariedade, viabilizem que a base da pirâmide social não mais contenha pessoas abaixo do mínimo existencial.

Tal chancela, conforme verificado anteriormente, visa o meio termo e o equilíbrio entre o individualismo excessivo e o socialismo em seu ponto extremo. Sobrecarregar apenas a classe média com uma tributação da renda progressiva, paralelamente a uma série de benefícios que são aplicados aos mais ricos se trata de uma política que incita a desigualdade social a ocorrer, bem assim os seus efeitos.

Os efeitos das desigualdades sociais, como mencionado anteriormente nas palavras de Bauman, fazem com que os ricos fiquem mais ricos e os pobres mais pobres, além do que, existe uma série de efeitos que afetam a sociedade quando a desigualdade social ocorre.

Richard Wilkinson, ao falar sobre as desigualdades sociais, coloca com clareza que as sociedades com desigualdades sociais reduzidas e mais próximas aos níveis de igualdade social têm seus integrantes com níveis de saúde mais elevados, menos stress, menos violência, conforme se infere do trecho abaixo:

*“Inequality promotes strategies that are more self-interested, less affiliative, often highly antisocial, more stressful, and likely to give rise to higher levels of violence, poorer community relations, and worse health. In contrast, the less unequal societies tend to be much more affiliative, less violent, more supportive and inclusive, and marked by better health. It looks almost as if human nature could be developed to produce nearly any mix – from people bordering on antisocial personalities with limited powers of empathy and little sense of responsibility for the common good to the opposite.”*<sup>379</sup>

<sup>378</sup> *Ibid.* p. 32.

<sup>379</sup> WILKINSON, Richard G. *The impact of inequality: how to make sick societies healthier*. Nova Iorque: The New Press. 2005. p. 23, tradução livre: “A desigualdade propulsiona a adoção de estratégias relacionadas ao interesse individual, menos afiliativas, geralmente de caráter extremamente antisocial, mais estressante, e propensa a viabilizar o aumento dos níveis de violência, das relações nas comunidades mais pobres, e, ainda, de propulsionar piores na saúde. Por outro lado, as sociedades menos desiguais tendem a ser mais afiliativas, menos violentas, detentoras de um volume maior de medidas de apoio e inclusivas, além de serem marcadas por pessoas com melhores condições de saúde. É como se pudesse dizer que a natureza humana poderia ser desenvolvida para

Assim, manter benefícios tributários para aqueles que estão no topo da pirâmide social, compostos por parte dos destinatários da distribuição de lucros e dividendos, e aumentar a tributação dos assalariados, que não contemplam a maior parte dos seus rendimentos pelo trabalho, se trata de uma medida que contraria os objetivos constitucionais, assim como o Estado Democrático de Direito, gerando situações que não geram o bem estar social.

A proposta que Orair e Gobetti colocam como mais justa, dentre as quatro apresentadas, é a segunda, que consiste na submissão dos lucros e dividendos às mesmas alíquotas progressivas do IRPF que hoje são aplicadas para os rendimentos do trabalho<sup>380</sup>, e a justificativa é a seguinte:

“No caso dos dividendos, existem duas formas de reinstaurar a tributação como vimos na seção anterior: a mais simples é restabelecer a tributação exclusiva na fonte aos moldes do que ocorria até 1995, com uma alíquota única de 15% e talvez isentando as empresas do Simples; a mais justa é submeter a renda de dividendos à tributação pelas alíquotas progressivas da tabela do IRPF, que hoje variam de 0% a 27,5%. Esta segunda forma é mais justa porque trata os desiguais de modo desigual, e é mais eficiente porque evita as regras de exceção, como a do Simples, que podem gerar distorções. Por exemplo, no caso da tributação exclusiva na fonte que deixe de fora apenas o dividendo distribuído por pequenas empresas, podemos ter a situação em que um acionista de uma empresa do Simples, que recebe R\$ 1 milhão por ano, fique isento, enquanto um assalariado, pequeno acionista da Vale do Rio Doce, receba R\$ 1 mil e tenha de pagar 15%.”

Nada obstante seja a mais justa, os autores colocam que essa poderia sofrer uma resistência popular maior e, por essa razão, o mesmo coloca as outras alternativas no seu estudo, vez que poderiam ser aceitas com maior facilidade<sup>381</sup>.

Quanto à redução do IRPJ, os autores colocam uma sugestão de redução da alíquota de 25% para 20% (faturamento mensal superior a R\$ 20.000,00 no lucro real e para faturamento trimestral superior a 187.500,00 no lucro presumido), além das deduções dos juros sobre capital próprio.

---

produzir praticamente qualquer mistura – saindo de pessoas com personalidades antissociais, detentoras de poderes limitados de empatia e de pouco senso de responsabilidade pelo bem comum, e chegando ao seu exato oposto.”

<sup>380</sup> *Ibid.* p. 36.

<sup>381</sup> *Ibid.* p. 36: “Contudo, é provável que as resistências contra a proposta mais justa e eficiente sejam maiores do que contra a proposta mais simples. Por isso, a importância de que a redução do IRPJ (junto com o fim das deduções dos juros sobre capital próprio) faça parte da proposta de reforma, de modo a atenuar o efeito da dupla incidência, sobretudo sobre as maiores rendas, no caso em que as mesmas sejam submetidas às alíquotas progressivas do IRPF.”



Importante considerar que alguns Projetos de Lei já foram elaborados com base no referido estudo<sup>382</sup>, sendo, ainda, relevante considerar que apenas o Brasil e a Estônia mantêm a isenção do imposto de renda sobre a distribuição de lucros e dividendos, conforme mencionado na justificativa de motivos do Projeto de Lei do Senado Federal de nº 588/2015<sup>383</sup>.

Considerando o acima exposto, caberia a reformulação da legislação do imposto de renda de modo a ser novamente implementada a tributação sobre a distribuição de lucros e dividendos, paralela à redução da tributação do IRPJ e o cancelamento da dedutibilidade dos juros sobre capital próprio.

#### 4.3.2 Ajustes na alíquota máxima do ITCMD

Conforme mencionado acima, o ITCMD, nada obstante tenha alcançado conquistas quanto à implementação de alíquotas progressivas, em razão do entendimento do Supremo Tribunal Federal nesse sentido, ainda tem como alíquota máxima o percentual de 8%, inferior ao adotado em muitos países membros da OCDE, além, também, de não conter uma previsão específica, por lei complementar, sobre os patrimônios deixados no exterior ou por de cujus residente ou domiciliado no exterior ou que tenha tido o seu inventário processado em outro país.

---

<sup>382</sup> Um exemplo foi o Projeto de Lei do Senado Federal de nº 588/2015. Disponível em <<http://www.senado.leg.br/atividade/rotinas/materia/getPDF.asp?t=177743&tp=1>> acesso em 16.04.2016, o qual teve como justificativa o quanto segue: “O topo da pirâmide social paga menos imposto, proporcionalmente à sua renda, do que os estratos intermediários. Em média, o declarante do estrato extremamente rico paga 2,6% de imposto sobre sua renda total (ou 6,4% com estimativa de retenção exclusiva na fonte), enquanto o estrato intermediário com rendimentos anuais entre R\$ 162.720 e R\$ 325.440 (20 a 40 salários mínimos) paga 10,2% (11,7% com retenção exclusiva na fonte). Ou seja, nossa classe média alta – principalmente a assalariada – paga mais imposto do que os muito ricos.

Essa distorção se deve principalmente a uma jacobina da legislação tributária brasileira: a isenção de lucros e dividendos pagos a sócios e acionistas de empresas. Dos 71.440 super ricos que mencionamos, 51.419 receberam dividendos em 2013 e declararam uma renda média de R\$ 4,5 milhões, pagando um imposto de apenas 1,8% sobre toda sua renda. Isso porque a renda tributável desse grupo foi de R\$ 387 mil em média em 2013, a renda tributável exclusivamente na fonte R\$ 942 mil e a renda totalmente isenta R\$ 3,1 milhões.

A justificativa para esta isenção é evitar que o lucro, já tributado ao nível da empresa, seja novamente taxado quando se converte em renda pessoal, com a distribuição de dividendos. Antes que o leitor formule sua opinião derradeira sobre essa questão, uma informação adicional: entre os 34 países da OCDE, que reúne economias desenvolvidas e algumas em desenvolvimento que aceitam os princípios da democracia representativa e da economia de livre mercado, apenas três isentavam os dividendos até 2010. México retomou a taxa em 2014 e República Eslováquia em 2011, por meio de uma contribuição social. Restou somente a Estônia, que, assim como o Brasil, isenta totalmente os dividendos.

Em média, a tributação total do lucro (integrando pessoa jurídica e pessoa física) chega a 43% nos países da OCDE (sendo 64% na França, 48% na Alemanha e 57% nos Estados Unidos). No Brasil, com as isenções de dividendos e outras jacobinas tributárias (como os juros sobre capital próprio, que reduzem a base tributável das empresas), essa taxa cai abaixo de 30%, embora formalmente a soma das alíquotas de IRPJ e CSLL seja de 34%. Basta analisar alguns balanços de grandes empresas brasileiras para verificar essa realidade.”

<sup>383</sup> *Ibid.*

O ITCMD, na realidade, representa mais um tributo que tem sua carga tributária reduzida em favorecimento ao acúmulo dos grandes patrimônios.

A redefinição da alíquota máxima do ITCMD, de modo a contrabalancear os efeitos das grandes heranças na manutenção da superioridade da taxa de crescimento do capital sobre a taxa de crescimento da produção e da renda, bem como a edição de lei complementar sobre questões relacionadas ao exterior, são medidas que se fazem necessárias diante do cenário de desigualdades sociais patrimoniais que se impera no Brasil.

O Conselho Nacional de Política Fazendária (“CONFAZ”), mediante o seu Consórcio Nacional de Secretarias de Fazenda, Finanças, Receita e Tributação (“CONSEFAZ”) expediu, em 10 de setembro de 2015, o Ofício Consez n° 11/2015<sup>384</sup>, por meio do qual encaminhou a proposta de alteração da Resolução do Senado Federal de n° 09/1992, para que a alíquota máxima do ITCMD fosse alterada de 8% para 20%.

Por outro lado, foi também encaminhada a Proposta de Emenda Constitucional de n° 96/2015<sup>385</sup>, elaborado no bojo do Senado Federal, por meio da qual é proposta a inclusão de dispositivo que outorgue à União Federal a competência para instituir adicional sobre o imposto de transmissão causa mortis e de doação, previsto no artigo 155, inciso I, da Constituição Federal, a ser destinado ao financiamento da política de desenvolvimento regional, mediante a criação do denominado “Imposto sobre Grandes Heranças e Doações”.

Algumas questões de ordem tributária, quanto a esse tributo, constante da Proposta de Emenda Constitucional, são questionáveis, principalmente no que respeita à vinculação do produto arrecadado a uma política de desenvolvimento regional.

Conforme prevê o artigo 167, inciso IV, da Constituição Federal, os impostos não podem ter suas receitas vinculadas a despesas, órgãos ou fundos, salvo as exceções previstas nos artigos 167, §4º, 158, 159, 212, 198e 37, inciso XXII, da Constituição Federal, que, por suas vezes, já são objeto de críticas<sup>386</sup>.

---

<sup>384</sup> Consórcio Nacional de Secretarias de Fazenda, Finanças, Receita e Tributação (“Consez”) do Conselho Nacional de políticas Fazendárias (“CONFAZ”). Ofício Consez n° 11/2015. Disponível em: <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/aceso-restrito-1/consez/correspondencias/oficio-CONFAZ/2015/11-oficio-consez-ndeg-11-15>> acesso em 16/01/2017.

<sup>385</sup> Senado Federal. Proposta de Emenda Constitucional de n° 96/2015. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/122230>> acesso em 16/01/2017.

<sup>386</sup> Ver RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Tributos... Op.Cit.* p. 22: “Justamente por se destinarem às despesas genéricas, a espécie tributária em exame se subordina à regra constitucional da não afetação dos impostos (art. 167, IV, CD), segundo o qual estes não podem ter as suas receitas vinculadas a despesas, órgãos ou fundos, salvo exceções previstas expressamente pela própria Constituição, a saber: (...) A consequência da violação à regra da não afetação dos impostos vai além da invalidade da norma que determina a aplicação dos recursos à finalidade específica, contaminando a própria legitimidade do tributo.”

Outra questão fundamental é a relacionada ao Pacto Federativo, na medida em que é competência privativa dos Estados e do Distrito Federal a instituição do imposto sobre a transmissão causa mortis e a doação, independentemente de serem altas ou baixas.

Importante consignar que, conforme informação disponibilizada pelo próprio Senado Federal, esse novo imposto não se confundiria com o Imposto sobre Grandes Fortunas<sup>387</sup>, que, na verdade, segundo as ideias aqui expostas no presente trabalho, sequer precisaria ser implementado, desde que a progressividade fosse devidamente instaurada para atingir os grandes patrimônios com alíquotas maiores do que as aplicadas para os pequenos patrimônios.

Assim, a forma mais eficaz de resolver a questão atrelada à concentração patrimonial é mediante a edição de nova Resolução do Senado Federal que preveja o aumento da alíquota máxima do ITCMD, hoje prevista na Resolução do Senado Federal de nº 09/1992 como sendo de 8%, bem como, paralelamente, a definição, pelos Estados, de alíquotas progressivas que sigam critérios atrelados à realidade patrimonial brasileira, especialmente pela verificação da parcela mais rica da sociedade, que pode ser identificada mediante os dados disponibilizados pela Receita Federal do Brasil.

Uma resposta afirmativa ao Ofício do Conseq se trata de medida necessária, tendo em vista que a referida alíquota é aplicada de forma mediana à que é aplicada nos países da OCDE e representaria um ajuste fundamental para a redução do acúmulo de patrimônio.

Outra questão relevante consiste na necessidade de que o Poder Legislativo regulamente a implementação do ITCMD, conforme previsto no artigo 155, §1º, inciso III, da Constituição Federal, no que respeita a patrimônios deixados no exterior ou por pessoas que eram residentes ou domiciliadas no exterior ou que tiveram seus inventários processados em outro país.

A Constituição da República já tem quase 30 anos e até o momento a referida lei complementar não foi criada, nada obstante a tributação seja o eixo basilar do Estado, a fonte principal das receitas de um Estado e, ainda, de já ter sido editado Projeto de Lei Complementar nº 23 de 1991<sup>388</sup>.

Ainda que o Supremo Tribunal Federal tenha sido instado a se pronunciar sobre o tema, bem como da existência do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, é fato que

---

<sup>387</sup> LIMA, Djalba. Agência Senado. 18/08/2016. Disponível em: <<http://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2016/08/18/ccj-devera-analisar-limite-de-8-para-imposto-sobre-herancas-e-doacoes/tablet>> acesso em 16/01/2017.

<sup>388</sup> PLC nº 23, de 1991. Relator Deputado Luiz Antônio Fleury. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/sileg/integras/125456.htm>> acesso em 23/02/2017.

a referida lei complementar mostra-se indispensável para que o Texto Constitucional possa ser diretamente aplicado, independentemente de disposições constitucionais transitórias e da judicialização em razão da omissão do legislador.

Assim, tanto o atendimento ao Ofício do CONFAZ, como a elaboração da lei complementar que atenda o disposto no artigo 155, §1º, inciso III, da Constituição da República, mostram-se como medidas necessárias.

### 4.3.3 Atualização da base de cálculo do IPTU<sup>389</sup>

Além dos pontos relacionados ao IRPJ e ao ITCMD, acima mencionados, outra questão de extrema relevância se relaciona à necessidade de que as bases de cálculo do IPTU sejam devidamente atualizadas<sup>390</sup>.

Conforme verificado anteriormente, o STJ<sup>391</sup> e o STF<sup>392</sup> vêm considerando que há necessidade de que sejam editadas leis que prevejam a majoração dos valores venais dos imóveis nas plantas genéricas de valores, quando essas atualizações forem superiores aos índices de atualização monetária aplicados pelos municípios.

Apesar do referido entendimento ser questionável, conforme mencionado no Capítulo anterior - vez que o valor venal poderia ser apurado pela autoridade administrativa no momento do cálculo do montante do tributo devido, que é de sua incumbência quando da elaboração do lançamento tributário (conforme previsão do artigo 142 do Código Tributário Nacional), com a utilização de todos os meios de defesa cabíveis e que, inclusive, o STF, em julgamento mais recente, identificou a possibilidade de revisão desse entendimento, conforme se infere do voto do Ministro Barroso no RE nº 648.245 -, é ele que se aplica no Brasil.

---

<sup>389</sup> Quanto ao ITR, vale ressaltar que as medidas para melhorar a sua política estão associadas a questões extrafiscais, ou seja, não são de ordem eminentemente arrecadatórias, pelo que se deixa de adentrar nas suas medidas no presente estudo, que traz como enfoque a questão relacionada principalmente à carga tributária e ao volume de arrecadação, questões essas relacionadas a tributos eminentemente fiscais.

<sup>390</sup> Importante observar que nada obstante a base de cálculo do Imposto sobre a Transmissão *inter vivos* de Bens Imóveis (“ITBI”), de competência municipal, seja o “valor venal” do imóvel, conforme estabelecido pelo artigo 38 do CTN, o Superior Tribunal de Justiça entendeu que o mesmo poderá ser superior à base de cálculo adotada para o IPTU, conforme acórdão proferido nos autos do REsp nº 1199964/SP. O ITBI não está sendo mencionado em razão de se tratar de transmissão onerosa, diferente do IPTU e do ITR, que se tratam de tributos que incidirão pelo simples fato de se deter a propriedade de um bem imóvel, bem como do ITCMD, que se trata de uma transferência causa mortis ou gratuita, ou seja, tributos que não pressupõem qualquer ato comercial de compra e venda do bem imóvel.

<sup>391</sup> Súmula STJ nº 160: “É defeso ao Município atualizar o IPTU, mediante Decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária”.

<sup>392</sup> STF, 1ª Turma, RE nº 182.191/RJ, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJU 16/02/1996, p. 3.011; STF, 2ª Turma, AI nº 534.150 AgR/PR, Min. Joaquim Barbosa, DJe 30/04/2010.

A análise do cenário relacionado à justiça tributária e, também, às alterações da tributação sobre o patrimônio, permitem a verificação da importância quanto à necessidade de alteração e atualização dos valores venais dos imóveis, vez que, principalmente aqueles de valores mais altos estão deixando de ser devidamente tributados no Brasil.

Seguindo o entendimento do STJ e do STF, hoje aplicáveis no país, haveria necessidade de que, no âmbito político, fossem editadas leis municipais que previssem a atualização das plantas de valores, segundo critérios afetos à avaliação dos valores de mercado dos bens imóveis localizados nas municipalidades, paralela à implementação de medidas de conscientização à população sobre a relevância dessas implementações, conforme será mencionado na sequência.

A grande dificuldade na promulgação das referidas leis se dá em razão da impopularidade dessas medidas para os membros das Câmaras Municipais, bem como para o próprio Prefeito, conforme mencionado anteriormente ao se falar sobre o voto do Ministro Barroso no acórdão no Recurso Extraordinário de nº 648.245, além das próprias dificuldades que já são inerentes ao próprio processo legislativo.

Por essa razão é que uma forma de viabilizar esse procedimento de atualização dos valores por meio de lei, bem assim de implementar essas atualizações com maior eficácia, sem que haja um impacto relacionado à impopularidade dos membros políticos municipais, se relaciona à aprovação do Projeto de Lei Complementar de nº 108, de 2011<sup>393</sup>, por meio do qual se pretende incluir, ao artigo 11 da Lei Complementar de nº 101, de 04 de maio de 2000, denominada como Lei de Responsabilidade Fiscal (“LRF”), disposições que instituem a obrigatoriedade da instituição, do uso e da atualização da planta genérica de valores com os montantes dos valores venais pelos Municípios.

---

<sup>393</sup> Projeto de Lei Complementar nº 108, de 2011, Relator Claudio Puty, disponível em: <[http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra;jsessionid=F68AF6A4CD688FE9E1D7575811B20550.proposicoesWebExterno2?codteor=939337&filename=PLP+108/2011](http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=F68AF6A4CD688FE9E1D7575811B20550.proposicoesWebExterno2?codteor=939337&filename=PLP+108/2011)> acesso em 02/02/2017, redação: “O Congresso Nacional decreta:

Art. 1. O art. 11 da Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 11. ....

§ 1º É obrigatória à instituição e o uso de planta genérica de valores, para fins de apuração do valor venal de imóveis urbano, para todo município com população acima de 20.000 (vinte mil habitantes);

§ 2º Os Municípios deverão atualizar suas respectivas plantas genéricas de valores, de modo a ajustá-las ao valor real de mercado do imóvel e de seus respectivos direitos, no mínimo:

I - a cada 4 (quatro) anos, para os municípios com população acima de 500.000 (quinhentos mil) habitantes;

II - a cada 6 (seis) anos para os municípios com população entre 50.000 (cinquenta mil) e 500.000 (quinhentos mil) habitantes;

III - a cada 8 (oito) anos para os municípios com população de até 50.000 (cinquenta mil) habitantes. § 2º É vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto neste artigo.” (NR)

Art. 2. Esta lei entra em vigor na data de sua publicação.”

Essas disposições são relevantes para que os Municípios implementem as suas plantas genéricas, bem assim atualizem os seus respectivos valores, sem que, para tanto, a responsabilidade política pela atualização dos valores e implementação das plantas seja atribuída exclusivamente aos sujeitos políticos municipais, tendo em vista que a própria União Federal, por meio da Lei de Responsabilidade Fiscal, terá sido a responsável por instituir a obrigatoriedade dessas medidas.

Essa medida ameniza, portanto, a questão atrelada a impopularidade dessas medidas para os Municípios, mencionadas tanto pelo Ministro Barroso<sup>394</sup> como pelo Mauro Ricardo Costa, no Seminário referente aos “Desafios do IPTU no Brasil”<sup>395</sup>, já que atribui a responsabilidade para a União Federal.

Assim, de modo a cumprir com o determinado pelos Tribunais Superiores e, ainda, de modo a atender o preceito constante do artigo 33 do Código Tributário Nacional, que prevê a base de cálculo do IPTU como sendo o valor venal do imóvel, caberia a aprovação do referido Projeto de Lei complementar, que, por sua vez, viabilizaria a mobilização dos Municípios para que fossem devidamente realizados os cálculos atualizados dos valores de mercado dos imóveis e, na sequência, fossem editadas leis que previssem essas atualizações.

Outros desafios políticos relacionados ao IPTU consistem nos mesmos desafios que existem para a implementação das outras medidas, ou seja: a conscientização da população (conforme se verá adiante) acerca das cargas tributárias no Brasil, hoje concentrada principalmente sobre as classes média e baixa e, ainda, da conscientização acerca da necessidade de que a tributação sobre os grandes patrimônios seja elevada em detrimento à tributação sobre o consumo.

#### **4.3.4 Implementação do IPVA sobre embarcações e aeronaves**

Conforme verificado anteriormente, o IPVA é hoje apenas exigido sobre a propriedade de veículos automotores rodoviários, não sendo instituído sobre embarcações e aeronaves, que contemplam grandes valores patrimoniais quando comparados aos veículos automotores rodoviários.

Alguns Estados já tentaram introduzir o IPVA sobre embarcações e aeronaves, mas tal medida foi considerada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

---

<sup>394</sup> STF, RE nº 648.245 *cit.*

<sup>395</sup> COSTA, Mauro Ricardo. *Painel 3 ... Op. Cit.*

Em que pese os questionamentos sobre o referido entendimento, expostos no Capítulo anterior, esse é o entendimento que prevalece no Supremo Tribunal Federal, e, exatamente em razão do mesmo é que o legislativo elaborou dois Projetos de Emenda Constitucional sobre o tema.

O primeiro deles foi o Projeto de Emenda Constitucional de nº 140/2012, o qual visa a alteração do Texto Constitucional para que reste explicitamente consignado, no inciso III do artigo 155, a menção aos veículos automotores aeroviários e marítimos<sup>396</sup>, de modo que passe a ser explicitamente abrangida essa tributação.

Por outro lado foi elaborado o Projeto de Emenda Constitucional de nº 283/2013 visando o contrário, ou seja, a expressa previsão acerca das exclusões das embarcações e aeronaves do campo de incidência do IPVA<sup>397</sup>.

As considerações sobre a justiça distributiva e redistributiva, bem como a necessidade de redução da concentração patrimonial e da implementação de medidas que visem suprir os custos dos direitos que o Estado Social e Democrático de Direito deve arcar para com a sua população, e, ainda, a necessidade de que a justiça tributária seja aplicada efetivamente na implementação das cargas tributárias entre os cidadãos perpassam e justificam a tributação do IPVA sobre embarcações e aeronaves e, conseqüentemente, a aprovação do primeiro Projeto de Emenda Constitucional acima mencionado, qual seja, o de nº140/2012.

Além da Emenda Constitucional para viabilizar essa tributação que foi obstada pelo Supremo Tribunal Federal sob a alegação de inconstitucionalidade, haveria necessidade de edição de Lei Complementar que padronizasse a tributação do IPVA nos Estados e, também, que dispusesse sobre os critérios para a verificação do Estado responsável pela tributação do IPVA e as formas como seria aplicada<sup>398</sup>.

Até o momento o IPVA não detém uma Lei Complementar específica que disponha sobre as suas normas gerais, razão pela qual os Estados instituem suas próprias normas<sup>399</sup>. Além disso, também não foi editada uma Resolução do Senado Federal prevendo quais seriam as alíquotas mínimas do IPVA, nada obstante haja essa exigência no artigo 155, §6º da Constituição Federal.

<sup>396</sup> PEC 140/2012, disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=536019>> acesso em 13/01/2016.

<sup>397</sup> PEC 283/2013, disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=582954>> acesso em 13/01/2016.

<sup>398</sup> OLIVEIRA, Pérola Toneti de. SILVA, Suélen S. Cordeiro da. TONZAR, Thatiana Freitas. *Limites da expressão “veículos automotores” para fins de incidência do IPVA: as embarcações e aeronaves*. In. Revista de Direito Público. Londrina. V.4 nº 2, Maio/Agosto de 2009. p. 128. Disponível em: <<http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/direitopub/article/view/10784/9444>> acesso em 20/01/2017.

<sup>399</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Tributos Op. Cit.* p. 287-288.

As sugestões sobre a forma como seria aplicada a tributação do IPVA sobre embarcações e aeronaves, por suas vezes subsumidas a órgãos nacionais como a Capitania dos Portos e a Agência Nacional de Aviação Civil (“Anac”), já foram dadas por alguns Estados, como é o caso do Amazonas, que, mediante o Decreto nº 26.428, de 29 de dezembro de 2006, implementava como critério para definição do Estado responsável pela arrecadação o domicílio do proprietário da embarcação ou aeronave, prevendo, na redação original do seu artigo 27<sup>400</sup>, que todo proprietário de veículo automotor deverá se inscrever em um Cadastro de Contribuintes do IPVA, de origem estadual, apenas dispensando essa inscrição, caso haja troca de informações oriundas de convênios firmados entre a Fazenda estadual e o órgão federal, em que se possa identificar o veículo e o proprietário.

A troca de informações entre os Estados e os órgãos responsáveis pelos registros das embarcações e aeronaves seria fundamental para a consecução da tributação do IPVA.

Assim sendo, a necessidade de aprovação da PEC nº140 de 2012 é fundamental, do mesmo modo que a edição de lei complementar prevendo as normas gerais do referido tributo, a serem aplicadas a todos os Estados, e a previsão das alíquotas mínimas pelo Senado Federal. A ampliação da tributação do IPVA para abranger embarcações e aeronaves é medida importante na tributação sobre o patrimônio e no auxílio ao nivelamento da tributação patrimonial no Brasil. Todas essas medidas precisam, necessariamente, de apoio por parte da população.

#### **4.3.5 Necessidade de avaliação acerca da redução da tributação sobre o consumo ou da transferência direta de recursos aos mais pobres**

Conforme verificado no capítulo anterior, a tributação sobre o consumo é a maior quando comparada à existente nos países membros da OCDE, do mesmo modo que a tributação sobre a folha de salários é extremamente elevada.

A escolha de uma tributação mais pesada sobre o consumo se dá, dentre outras razões, pela maior facilidade de se arrecadar valores durante a transferência de cada bem, e em cada

---

<sup>400</sup> “Art. 27. Desde que o proprietário de veículo automotor seja domiciliado ou residente neste Estado fica obrigado a inscrevê-lo no Cadastro de Contribuintes do IPVA.

§ 1º Fica dispensado da inscrição referida no caput deste artigo o proprietário de veículo automotor terrestre que tenha realizado o registro e o licenciamento do veículo no Departamento Estadual de Trânsito – DETRAN, conforme a legislação pertinente.

§ 4º Aplica-se o disposto no §1º deste artigo no caso de aeronaves ou embarcações, quando a Secretaria de Estado de Fazenda, mediante convênio com os órgãos federais responsáveis pelo registro desses veículos, possuir acesso às informações cadastrais necessárias à cobrança do imposto.”



operação, do que a tributação sobre a renda, cuja facilidade de evasão fiscal é maior, conforme mencionado por Klaus Tipke<sup>401</sup>.

Nada obstante essa maior facilidade de arrecadação, a tributação mais pesada sobre o consumo, do que sobre os bens e direitos que compõem o patrimônio, se contrapõe ao princípio da capacidade contributiva, na medida em que a carga tributária recai de forma mais pesada sobre as classes média e baixa, ao invés de recair mais pesadamente sobre a classe alta, detentora da maior parte do patrimônio, e com maiores demonstrações de riqueza. Nesse sentido, já colocou Ricardo Lodi Ribeiro<sup>402</sup>, a saber:

“(...)desonerados os grandes capitais, as fazendas públicas esperam, à luz do discurso da extrafiscalidade atrativa de investimentos, da geração de empregos e da praticabilidade na arrecadação tributária, obter os recursos necessários às suas obrigações na massa de trabalhadores e consumidores que não tem acesso ao planejamento fiscal, em face das técnicas simplificadoras aplicadas pela legislação, como a retenção na fonte dos assalariados e a tributação indireta dos bens de consumo. Com isso, a tributação deixa de basear-se na justiça fiscal e na capacidade contributiva para fundar-se em critérios utilitaristas lastreados na maior praticabilidade da arrecadação, desaguando em um sistema tributário que, longe de servir de instrumento de combate às desigualdades sociais, acaba as exacerbando. É o fenômeno da *neotributação*, na dicção de Marcelo Buffon e Mateus Bassani, que, em nome do combate ao subdesenvolvimento econômico do Estado Nacional diante da competição internacional, acaba por promover um sistema tributário que contribui para o aumento da desigualdade social.”

A oneração à classe média e aos trabalhadores em razão da alta tributação sobre o consumo é um ponto importante de se atentar.

De acordo com os ensinamentos de Fabio Giambiagi e Ana Cláudia Além<sup>403</sup>, a falta de equidade em razão da carga tributária sobre a renda ser baixa e a tributação sobre o valor adicionado ser alta ocasiona a redução da competitividade do sistema na medida em que inflaciona os preços domésticos. Os Autores destacam, também, que nos países com essas características, os produtos importados e os nacionais são taxados, enquanto há uma desoneração das exportações, fazendo com que o produto nacional seja caro.

---

<sup>401</sup> TIPKE, Klaus. *Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes*. Tradução de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editora, 2012, p.30: “(...)ao lado do imposto de renda é cobrado imposto sobre volume de vendas [*Umsatzsteuer*] na forma de imposto sobre o valor agregado [*Mehrwertsteuer*]. Ele pode ser cobrado, abstraindo-se de uma complicação no âmbito da Comunidade Europeia, mais facilmente do que o imposto de renda. Tudo considerado ele é também menos susceptível de sonegação do que o imposto de renda. Os empresários podem em princípio repassar ao consumidor o imposto sobre o volume de vendas; os consumidores precisam suportá-lo se eles, ao fim e ao cabo não querem renunciar à efetuação.”

<sup>402</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Globalização, Concentração de Renda e Tributação*. Op. Cit., p. 321-322.

<sup>403</sup> GIAMBIAGI, Fábio. ALÉM, Ana Cláudia. *Finanças Públicas. Teoria e Prática no Brasil*. Rio de Janeiro: Campus. 3 ed. 2008.

No Brasil, a questão relacionada às elevadas cargas tributárias sobre o consumo paralela a uma baixa tributação sobre os itens que compõem o patrimônio já foi objeto de preocupação desde os debates para a implementação da Constituição da República, conforme verificado anteriormente<sup>404</sup> e continua sendo uma preocupação demonstrada por meio de Projetos de Emendas Constitucionais que visaram a realização de uma reforma tributária para a alteração da sistemática tributária sobre o consumo<sup>405</sup>.

A questão da tributação sobre o consumo, não só no Brasil, mas em grande parte do mundo, é normalmente observada sob o prisma das isenções e implementações de benefícios fiscais, como é o caso, dentre diversos outros exemplos, da edição e publicação da Medida Provisória de nº 609, de 2013, posteriormente convertida na Lei nº 12.839/2013, que incluiu, à lista de desoneração constante da Lei nº 10.925/2004, outros produtos que compõem a cesta básica.

Além disso, existe, também, no âmbito Estadual e do Distrito Federal, o Convênio ICMS de nº 128/1994, que instituiu a autorização para que fosse realizada a redução da carga tributária sobre os produtos que compõem a cesta básica.

Do mesmo modo o abastecimento de água não sofre tributação pelo fato de se tratar de um bem essencial e indispensável às necessidades básicas do ser humano, conforme já entendido pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro que, inclusive, editou o verbete de súmula de nº 130<sup>406</sup>, bem como pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle concentrado de constitucionalidade<sup>407</sup>.

O fato de o princípio da capacidade contributiva exercer um limite subjetivo à tributação, sendo ele relacionado ao respeito ao mínimo existencial, o legislador, mediante a seletividade, adota medidas para evitar que a tributação recaia sobre os hipossuficientes, pelo

---

<sup>404</sup> Ver item 4.1. BEZERRA COELHO. *Anais da Assembleia Nacional Constituinte. Op. Cit.*

<sup>405</sup> Um exemplo foi o Projeto de Emenda Constitucional de nº 233/08, apresentado pelo ex presidente Luís Inácio Lula da Silva, que visou a implementação do “Imposto sobre Valor Agregado Federal” (“IVA-F”), mas não teve a sua apreciação concluída. Sobre os debates e considerações acerca do IVA-F, ver: LEITE, Melina de Souza Rocha. *Reforma Tributária no Brasil: ideias, interesses e instituições*. Curitiba: Juruá, 2014. p. 346: “O projeto inclui entre outras medidas, a extinção de cinco tributos e a criação do IVA – Federal, a unificação da legislação do ICMS, a redução da carga das exportações e investimentos, e a criação do “fundo nacional de desenvolvimento regional”. Assim, propõe-se uma grande simplificação através da unificação de certas contribuições incidentes sobre o processo de produção e comercialização de produtos e serviços. Tal unificação poderia ser alcançada através da criação de um imposto sobre as transações de bens e serviços – o imposto sobre o valor agregado federal (IVA-F). Nesse esquema, o imposto sobre produtos industrializados seria mantido como um instrumento de política industrial do governo. Essa fusão teria como objetivo reduzir a incidência cumulativa ainda existente no sistema de impostos indiretos do país. Além disso, a CSLL (contribuição social sobre o lucro líquido) seria incorporada ao imposto sobre a renda das empresas.”

<sup>406</sup> Verbetes de Súmula nº 130 do TJRJ: “o fornecimento de água limpa e potável é serviço essencial, sendo ilegal a cobrança do ICMS por parte das empresas concessionárias”.

<sup>407</sup> Ver: ADI 567-7/600-MG e ADI nº 2.224-5-DF.

fato da ausência de ostentação de capacidade econômica<sup>408</sup>. Por essa razão é que Ricardo Lodi Ribeiro<sup>409</sup> defende a aplicação do princípio da capacidade contributiva para qualquer tipo de tributo, ao menos no seu viés subjetivo, de limitar a tributação do hipossuficiente.

Nada obstante, muitas vezes são instituídos tratamentos e benefícios especiais de ICMS que não contemplam o objetivo de redução da carga tributária aos mais pobres, ou de estímulo cultural, mas tão somente o benefício a um determinado grupo empresarial ou setor, como ocorre nos Estados-Membro brasileiros, que frequentemente reduzem suas cargas tributárias para fins de atração de sociedades empresárias de outros estados para o seu território, causando a denominada “guerra fiscal”<sup>410</sup>.

Em estudo realizado no bojo da OCDE sobre a eficiência da implementação de tratamentos especiais com objetivos sociais, culturais ou distributivos, como isenções ou alíquotas zero em produtos farmacêuticos, alimentícios, dentre outros, chegou-se à conclusão de que os referidos tratamentos, nada obstante permitirem um efeito mais progressivo do principal tributo sobre o consumo aplicado nos países membro da OCDE (o denominado “VAT” – Value-Added Tax, que corresponde ao ICMS no Brasil), são uma ferramenta fraca para dar suporte aos mais pobres<sup>411</sup>.

Segundo o referido estudo, a forma mais eficaz seria a realização de transferências diretas para os mais pobres, apesar de ser uma medida que iria requerer uma capacidade de administração e gestão muito elevada, além de um estudo caso a caso, conforme se infere do trecho abaixo reproduzido:

*“The OECD study confirms and provides evidence that most, if not all, of the reduced rates that are introduced for the purpose of supporting the poor, such as reduced rates on food and on energy products, do have the desired progressive effect. Nevertheless, it clearly shows that, despite this progressive effect, reduced VAT rates are a poor*

---

<sup>408</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. *O Princípio da Capacidade Contributiva nos Impostos, nas Taxas, e nas Contribuições Parafiscais*. Publicações da UERJ. p.19: “Sob o prisma subjetivo, todos os tributos também devem respeitar os limites do mínimo existencial e do Não-confisco. Assim, a isenção de taxas e contribuições de melhoria dos contribuintes que, embora praticando o fato gerador vinculado a atividade estatal, serão desonerados face à hipossuficiência econômica, não tem outra origem que não o princípio da Capacidade Contributiva.” Disponível em: <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/ojs/index.php/rfduerj/article/viewFile/1371/1161>> acesso em 22.01.2017.

<sup>409</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991, p. 46.

<sup>410</sup> BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O outro leviatã...Op. cit.* p. 319: “Os Estados-Membros do Brasil, por exemplo, para atrair empresas e investimentos para seus territórios, vem concedendo benefícios fiscais e praticando sistemática de renúncia de receitas tributárias. As empresas, guiadas pelo desiderato de lucro majorado, caminham, em um verdadeiro “jogo de quem dá mais”, para o Estado-Membro que oferece melhores possibilidades de lucro. A guerra entre Estados-Membros, assim, é apenas uma versão interna da mesma guerra que ocorre entre os Estados nacionais, no cenário macro. O fenômeno é o mesmo e os efeitos danosos também.”

<sup>411</sup> OCDE. *Consumption Tax Trends 2014 – VAT/GST and excise rates, trends and policy issues*. Publicação da OCDE, 2014, disponível em: <[http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/consumption-tax-trends-2014\\_ctt-2014-en](http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/consumption-tax-trends-2014_ctt-2014-en)> ou em <<http://dx.doi.org/10.1787/ctt-2014-en>> acessos em 27/03/2017.

*tool for targeting support to poor households. At worst, rich households benefit vastly more than poor households. In some cases, the benefit to rich households may be so large that the reduced VAT rate has a regressive effect – benefiting the rich more both in absolute terms, and as a proportion of expenditure. This is generally the case for most reduced rates introduced to address social, cultural and other non-distributional goals.*

*However, there are arguments for reduced rates. First, alternative ways for addressing equity issues may not be readily available, in particular in countries where the social or fiscal system is not developed enough for providing appropriate support to lower-income households. Second, it may not be socially and politically feasible to remove reduced VAT rates, especially when they have existed for a long time. Third, a sudden increase of VAT from a low, or zero, rate to the standard rate (especially if it is quite high) would involve higher prices that would hit poorer households harder and immediately, while appropriate compensating measures may have a delayed effect and may not be able to cover all these households. It is also true that in sectors where the elasticity of demand is high, the producers would not be able to reflect a significant and sudden increase in the VAT rate in their price, and this would therefore threaten the viability of the business. Nevertheless, the study does suggest the need for a careful, case-by-case reassessment of the relative merits of various reduced VAT rates in many countries.*

*Effective redistribution policy is not implemented through a tax in isolation, but by considering the entire tax and benefit systems. Addressing equity issues should be done by an appropriate mix of measures. The issue should be investigated further before concrete recommendations could be made on the ability of targeted cash transfers to compensate poor households for the removal of reduced VAT rates.”<sup>412</sup>*

Nada obstante o estudo tenha sido realizado no bojo dos países da OCDE – sem englobar o Brasil – e com considerações acerca dos países Europeus (que não detêm uma população pobre tão alta como no Brasil), as mesmas demonstram a importância quanto à preocupação da

---

<sup>412</sup> *Ibid.*, p. 57, tradução livre: “O estudo da OCDE confirma e traz a evidência de que a maior parte (se é que não a totalidade) dos índices reduzidos de tributação que são implementados com o objetivo de dar suporte aos pobres, como as alíquotas reduzidas sobre a alimentação e sobre produtos energéticos, realmente têm o efeito progressivo desejado. No entanto, o estudo claramente demonstra que, a despeito desse efeito progressivo, os percentuais de redução do VAT se tratam de um mecanismo pobre para atingir o objetivo de dar suporte aos pobres. Para piorar, os mais ricos se beneficiam ainda mais que os pobres. Em alguns casos, o benefício dos ricos é tão grande que os percentuais reduzidos do VAT chegam a ter um efeito regressivo – beneficiando mais os ricos em termos absolutos e como uma proporção de despesa. Este é geralmente o caso da maior parte das taxas reduzidas para atingir objetivos de ordem social, cultural e outros objetivos não distributivos.

Entretanto, existem argumentos para a aplicação das medidas relacionadas à redução dos percentuais. Primeiro, os meios alternativos de atingir os objetivos de igualdade podem não estar prontamente disponíveis, principalmente nos países onde o sistema fiscal e social não está desenvolvido o suficiente para viabilizar o suporte apropriado aos detentores de pouca renda. Segundo, a remoção das reduções dos percentuais de VAT, especialmente se essas medidas já vêm sendo adotadas há muito tempo, não serão social e politicamente viáveis. Terceiro, um crescimento repentino das alíquotas baixas ou zero do VAT, para a sua alíquota normal (especialmente se ela for alta) iria repercutir em preços mais altos que iriam atingir os pobres de forma mais forte e imediata, enquanto as medidas de compensação teriam um efeito mais demorado e provavelmente não seria possível de cobrir todos os pobres. É também verdade que em setores nos quais a elasticidade da demanda é alta, os produtores não estariam hábeis a permitir um reflexo significativo e repentino das alíquotas do VAT nos seus preços, e isso poderia ameaçar a viabilidade do negócio. No entanto, o estudo realmente sugere a necessidade de um reajuste cuidadoso, caso por caso, dos efeitos relativos de cada um dos percentuais reduzidos de VAT em diversos países.

Uma política de redistribuição efetiva não pode ser implementada diante de um tributo isolado, mas sim considerando toda a tributação e os sistemas de benefícios fiscais. O atingimento de objetivos de equidade deve ser feito mediante a aplicação apropriada de uma mistura de medidas. Esse mecanismo deve ser profundamente pesquisado antes que recomendações concretas possam ser feitas no atingimento dos objetivos de transferências monetárias para compensar os pobres pela remoção dos percentuais de VAT.”

tributação sobre o consumo realizado pelas pessoas de baixa renda e da necessidade de busca de soluções para essas questões e, também, ao mau uso das ferramentas de benefícios fiscais, que acabam por fomentar a regressividade do sistema tributário.

Considerando que a tributação sobre o consumo no Brasil é a maior quando comparada aos países da OCDE, e que o Brasil contempla grande parte da sua população em situação de pobreza, bem como que tal aspecto, paralelo a uma baixa tributação do patrimônio e da renda, impactam tanto na implementação da justiça distributiva (no que respeita tanto à distribuição das rendas como à redistribuição das rendas vista anteriormente), como, também, na economia brasileira, faz-se necessária a inclusão na pauta do Congresso Nacional, juntamente aos representantes dos demais entes da Federação, a questão acerca da reforma tributária relacionada aos tributos sobre o consumo, o que não está sendo feito desde as discussões que se instauraram sobre o Projeto de Emenda Constitucional de nº 233/08.

Dessa forma, paralelamente às medidas relacionadas ao aumento do volume de tributação sobre o patrimônio e a renda, de modo a viabilizar o aumento do volume de receitas para arcar com o volume de despesas necessários ao cumprimento do mínimo existencial, é necessário que seja analisada a questão da tributação sobre o consumo (inclusive os aspectos relacionados à questão previdenciária, que se relaciona à arrecadação do PIS e da COFINS, que também recaem sobre o consumidor), bem como as suas repercussões econômicas e sociais, de modo que seja viável ao Brasil manter cargas tributárias sobre o consumo que sigam a média da OCDE<sup>413</sup>.

#### **4.3.6 A necessidade de conscientização da sociedade sobre a distribuição das cargas tributárias no Brasil**

Nas palavras de Ives Gandra, o tributo é visto como “norma de rejeição social”<sup>414</sup>, exatamente por representar que uma parcela do que é seu irá ser transferida para o outro.

Fernando Lemme Weiss também coloca a dificuldade que o homem tem de “ceder parte do que conquistou, de forma permanente e imposta sem sua concordância direta”, bem como

---

<sup>413</sup>Importante considerar que a avaliação acerca das medidas para a implementação de uma reforma tributária relacionada aos tributos sobre o consumo, dentre eles, do PIS e da COFINS, englobam avaliações que envolvem questões afetas ao Federalismo Fiscal, vez que engloba tributos das esferas Municipal, Estadual e do Distrito Federal, bem como questões relacionadas à seguridade social, já que o produto arrecadado das contribuições do PIS e da COFINS são destinadas ao seu custeio. Tais análises fogem do escopo do presente trabalho, que enfoca principalmente na questão relacionada à baixa tributação sobre os grandes patrimônios.

<sup>414</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de Direito Tributário... Op. Cit.*, p. 371.

menciona a necessidade de que essa dificuldade seja “trabalhada culturalmente”, de modo que seja implementada a denominada “desdramatização do imposto”<sup>415</sup>.

Considerando esses aspectos, Ricardo Lodi Ribeiro<sup>416</sup> coloca que um ponto de partida essencial para a promoção de alteração do quadro da sistemática tributária é a conscientização sobre a temática pela parcela da população que suporta toda essa carga fiscal, composta pelas classes média e baixa, conforme verificado anteriormente, a saber:

“Em nosso país o sistema tributário nacional apresenta-se ainda mais iníquo, se comparado a outros países de economia de semelhante porte, sendo a carga fiscal muito mais suportada pelos pobres do que pelos ricos, sendo um elemento agravador de agudíssima concentração de renda no Brasil. Ponto de partida para a alteração desse quadro é o domínio da política sobre a economia, com a recuperação da ação estatal mais atenta aos interesses da sociedade do que do mercado, a partir da conscientização sobre a temática por parte daqueles que suportam toda essa carga fiscal, a fim de viabilizar a mudança do eixo da discussão sobre reforma tributária, hoje muito centrada na questão da destinação do tributo sob a perspectiva federativa, para a indagação sobre quem deve pagar tributo em nosso país e em que patamar.”

A implementação do debate de quem deve pagar o tributo e em que patamar, bem como das concepções de justiça mencionadas no primeiro subitem do presente Capítulo, viabilizará às classes que hoje arcam com a maior parte da arrecadação tributária a apoiarem medidas como as que foram mencionadas anteriormente.

É preciso que essas medidas sejam adotadas na sociedade atual de modo que seja alterada a concepção de analisar o tributo como norma de rejeição social e, também, de afastar o seu embasamento nos “princípios de injustiça” mencionados por Daniel Dorling<sup>417</sup> e Zygmunt Bauman<sup>418</sup>, acima mencionados.

Bauman<sup>419</sup> suscita que a falsa ideia de que a riqueza de poucos beneficia a todos é o principal fundamento de manutenção da desigualdade social cada vez maior na sociedade, pelo que a ideia sobre o Estado Democrático de Direito, de desiderato social, a Solidariedade Social e a Concentração de Rendas, mencionadas no Capítulo 1, sobre o mínimo existencial e a

---

<sup>415</sup> WEISS, Fernando Lemme. *Justiça Tributária. As Renúncias, o Código de Defesa dos Contribuintes e a Reforma Tributária*. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2003, p. 135: “É instintivo para o homem concluir que possui direitos, pois começa a vida apenas recebendo. Já a ideia de ceder parte do que conquistou, de forma permanente e imposta sem sua concordância direta, precisa ser trabalhada culturalmente. O primeiro passo é perceber que cidadania sem deveres significa uma via de mão única, evidentemente ilusória. Não se pode olvidar que o dever de pagar tributos é naturalmente pesado, sendo compensado pela visualização do bom uso na arrecadação social, somada à simplicidade dos procedimentos de administração tributária. Um profícuo caminho a ser trilhado para alcançar a aceitação social do tributo é a desdramatização do imposto, expressão criada por Jean Dubergé (...)”

<sup>416</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Globalização...Op. Cit.* p.322-323.

<sup>417</sup> DORLING, Daniel. *Op. Cit.*, p. 132.

<sup>418</sup> BAUMAN, Zygmunt. *A Riqueza...Op. Cit.*, p. 29-31.

<sup>419</sup> *Ibid.* p. 29-31.

indispensabilidade do seu atendimento, mencionados no Capítulo 2, sobre o cenário brasileiro atual de manutenção da pobreza e de concentração de rendas, mencionado no Capítulo 3, e, ainda, sobre a ideia de justiça e os empenhos que as desigualdades sociais implementam na sociedade, são fundamentais para que a sociedade possa compreender a relevância das medidas exemplificadas no presente Capítulo, que ainda podem desencadear em diversas outras.

Nas palavras de Liam Murphy e Thomas Nagel<sup>420</sup>, a capacidade dos ricos de convencerem os mais pobres de que aqueles aumentos serão, também, implementados a eles próprios, faz com que a grande parcela da população não apoie os ajustes das cargas tributárias.

Por essa razão, seria de grande relevância a implementação do debate para fins de conscientização da população acerca da importância dos tributos e de um sistema tributário justo, de modo que essa capacidade dos ricos fosse dissolvida.

Seria, desse modo, de suma relevância a avaliação acerca da abertura de um ambiente político que viabilizasse a consecução de debates com o povo, mediante a participação de especialistas técnicos em direito tributário e financeiro, bem como em economia e sociologia, para fins de conscientização popular sobre os aspectos da tributação e sobre a necessidade de alteração das cargas tributárias, para que fossem expostos os aspectos relacionados à forma como a tributação vem sendo implementada no Brasil e, ainda, demonstrado quem está arcando com a maior parte da carga tributária.

#### **4.4 A questão da Evasão Fiscal dos grandes patrimônios, com enfoque no combate aos “paraísos fiscais”**

A viabilidade da implementação de uma tributação progressiva sobre os grandes patrimônios depende, paralelamente, de políticas que combatam a evasão fiscal dos grandes patrimônios, principalmente em razão da ausência de declaração de valores destinados a países considerados como sendo “paraísos fiscais” ou dos planejamentos fiscais abusivos relacionados aos referidos paraísos, que tenham o intuito de reduzir a arrecadação tributária<sup>421</sup>.

---

<sup>420</sup> MURPHY, Liam. NAGEL, Thomas...*Op. Cit.*, p. 93.

<sup>421</sup> Importante considerar que apenas as questões relacionadas ao combate à evasão fiscal existente em razão dos paraísos fiscais estão sendo tratadas no presente estudo, tendo em vista serem medidas que envolvem o cometimento de atos que visam afastar ou reduzir o fato gerador. Algumas outras medidas relacionadas à elisão fiscal podem ser vistas no “Pacote Antielisão Fiscal” da União Europeia, que pode ser obtido no seguinte endereço: <<http://www.consilium.europa.eu/pt/policies/anti-tax-avoidance-package/>> acesso em 26/01/2017, bem como serem considerados os levantamentos de medidas pelos países integrantes da OCDE e do G20 no que respeita ao BEPS (“*Base Erosion and Profit Shifting*”), que podem ser vistos no seguinte link: <<http://www.oecd.org/ctp/beps/>> acesso em 27/01/2017. O BEPS consiste em diretrizes que visam o combate mundial à erosão da base tributável perpetuada por meio da transferência artificial de lucros, pautada nas seguintes premissas-chave: meios para analisar um planejamento tributário abusivo (dentre eles a análise da substância

Em estudo realizado pelo *Tax Justice Network*, constatou-se que cerca de 280 bilhões de dólares deixaram de ser arrecadados no Brasil em 2013<sup>422</sup> em razão da evasão fiscal, razão pela qual se mostra extremamente relevante que essas receitas possam ser alcançadas pela tributação brasileira, sendo que nesse mesmo estudo, foi indicado que brasileiros extremamente ricos detinham o equivalente a cerca de mais de R\$ 1 trilhão em paraísos fiscais, calculado até 2010, o quarto maior total em um ranking de países<sup>423</sup>.

Segundo Hermes Marcelo Huck<sup>424</sup>, a evasão fiscal pode ser definida do seguinte modo:

“Evasão é expressão muitas vezes utilizada como sinônima de fraude fiscal, e certamente tem em comum uma série de fatores em sua composição: (i) em ambos os casos, o objetivo final do agente é o de pagar menos imposto do que o devido; (ii) em ambos os casos há uma atitude subjetiva que pode ser caracterizada como má fé, deliberada e não acidental e; (iii) há uma ação, ou uma série de atos marcados pelos elementos do engano, má interpretação, simulação, artificialidade, ocultamento e desonestidade.”

Ao distinguir a evasão fiscal da elisão fiscal, o professor Paulo de Barros Carvalho<sup>425</sup> leciona:

“Distinguem-se neste critério, portanto, “elisão” e “evasão fiscal”. Enquanto a primeira (elisão) é lícita, consistindo na escolha de formas de direito mediante as quais não se dá a efetivação do fato tributário, e conseqüentemente, impedindo o nascimento da relação jurídica, a segunda (evasão) decorre de operações simuladas em que, ocorrido o fato de relevância para o direito tributário, pretende-se ocultá-lo, mascarando o negócio jurídico.”

Os ilícitos tributários estão previstos na Lei nº 8.137/90, que, em seu artigo 1º, define como crime contra a ordem tributária “suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório”, mediante a adoção das seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;  
II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

---

econômica), reporte de informações a nível global, aprimoramento da análise de intangíveis, modernização da análise dos preços de transferência, análise de instrumentos híbridos e economia digital. (ver: SOUFEN, Raquel Arruda. *Planejamento Tributário, erosão da base tributável e o Plano de Ações do BEPS*. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016)

<sup>422</sup> UTSUMI, Igor. *Tax Evasion in Brazil*. Tax Justice Network. 13 de março de 2014. Disponível em <<http://thebrazilbusiness.com/article/tax-evasion-in-brazil>> acesso em 25/01/2017.

<sup>423</sup> HENRY, James. The Price of Offshore Revisited. *Apud*. PINTO, Rodrigo. *Ricos Brasileiros têm quarta maior fortuna do mundo em paraísos fiscais*. BBC Brasil em Londres Brasília, 22 de julho de 2012. Disponível em: <[http://www.bbc.com/portuguese/noticias/2012/07/120722\\_ricos\\_evasao\\_brasil\\_rp](http://www.bbc.com/portuguese/noticias/2012/07/120722_ricos_evasao_brasil_rp)> acesso em 25/01/2017.

<sup>424</sup> HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 31.

<sup>425</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e Positivização no Direito Tributário*. Vol. 1. São Paulo: Noeses, 2011, p. 83.



- III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;
- IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;
- V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.”

O professor Charles Mcnaughton<sup>426</sup> pontua não ver qualquer distinção entre evasão e sonegação, estando a sonegação prevista no artigo 71 da Lei nº 4.502/1964, a saber:

- “Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:
- I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;
  - II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.”

Assim, conforme as definições acima, é possível identificar que a ausência de declaração, por parte de um contribuinte, de um rendimento ou de um fato gerador ocorrido no Brasil, se trata de uma prática de evasão fiscal.

Além disso, também será considerada evasão fiscal quando se constituir uma sociedade em um paraíso fiscal tão somente com o objetivo de reduzir ou afastar a incidência tributária no Brasil, ocasião em que será desconsiderada a personalidade jurídica da sociedade constituída com esses fins<sup>427</sup>.

E é exatamente sob esse prisma que entra a questão relacionada aos paraísos fiscais, que existem em razão da ausência de transparência por parte dos grandes detentores de capital, ou da necessidade de agarrar recursos para si mediante a atração para a realização de planejamentos fiscais que visam apenas impedir ou retardar, total ou parcialmente, a incidência tributária no país de origem.

<sup>426</sup> MCNAUGHTON, Charles. *Elisão e Norma Antielisiva: completabilidade e sistema tributário*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 274.

<sup>427</sup> O presente estudo não tem como escopo a análise dos planejamentos fiscais abusivos, mas sim medidas para acabar com a concorrência tributária internacional. Sobre a desconsideração da pessoa jurídica em reação a negócios jurídicos realizados com dolo, fraude ou simulação, que implicam em evasão fiscal, ver: (i) Acórdão nº 103-07.260, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”), sessão de 20/03/1986: “IRPJ – TRANSFERÊNCIA DE RECEITAS – EVASÃO FISCAL. Há evasão legal de tributos quando se criam oito sociedades de uma só vez, com os mesmos sócios que, sob a aparência de servirem à revenda dos produtos da recorrente, têm, na realidade, o objetivo admitido de evadir tributo, ao abrigo de regime de tributação mitigada (lucro presumido).”; (ii) Acórdão nº 105-16.456, sessão de 23/05/2007: “SUJEIÇÃO PASSIVA. PESSOA JURÍDICA INEXISTENTE DE FATO. A criação de pessoa jurídica apenas formal, quando os fatos comprovados no processo indicam a prática dos atos por outro contribuinte, além de caracterizar evidente intuito de fraude, enseja o deslocamento da sujeição passiva para o contribuinte que efetivamente praticou os fatos geradores apontados no lançamento”; (iii) SOUFEN, Raquel Arruda. *Planejamento tributário, erosão da base tributável e o plano de ações do BEPS: Uma análise acerca das possíveis implicações do Plano de Ações da OCDE na Legislação Brasileira*. Op. Cit.

A grande questão dos paraísos fiscais está associada, portanto, à evasão fiscal relacionada à ausência de transparência fiscal e aos planejamentos fiscais abusivos.

Por essa razão é que um dos importantes desafios para tornar eficaz a medida relacionada à implementação da progressividade da tributação sobre a renda e a implementação de cargas tributárias maiores aos grandes patrimônios, por meio das medidas exemplificadas nos tópicos anteriores, está atrelado à questão relacionada à concorrência fiscal entre os Estados nacionais que se opera no mundo globalizado.

Ricardo Lodi Ribeiro aponta essas dificuldades ao mencionar o quanto segue:

“É inevitável constatar que com a Globalização mostra-se rompida uma das principais premissas da Era Moderna: a de que vivemos em espaços delimitados pelos Estados nacionais. (...)”

Parece assistir razão, a Dani Rodrik quando este afirma que Estado-nação, democracia e globalização constituem um trio instável no século XXI, devendo um dos três ceder aos outros dois, pelo menos em parte.

Daí a dificuldade de estabelecer a tributação da renda por decisões unilaterais do Estado nacional, em um ambiente de grande concorrência fiscal entre os Estados, o que acaba por fazer prevalecer propostas de abandono a tributação sobre a renda e a sua substituição pela taxação sobre o consumo, como no Século XIX.”<sup>428</sup>

Onofre Batista Junior demonstra as dificuldades implementadas à sistemática tributária em razão do cenário internacional em que existem os paraísos fiscais, nem como do fim da tributação na fonte sobre os rendimentos pagos a estrangeiros, a saber:

“Na modernidade líquida, dois fatores favorecem o voo do capital e têm sido fundamentais para aumentar a capacidade dos indivíduos e corporações de auferir renda no exterior: o fim da tributação na fonte nos países desenvolvidos e o aumento dos paraísos fiscais nos países em desenvolvimento.

Depois que os EUA aboliram o imposto de renda retido na fonte sobre os rendimentos pagos a estrangeiros, em 1984, nenhum outro grande país importador de capital pôde tentar exigir tal imposto, por medo de fazer com que o capital volátil “voasse” para outros Estados. Na realidade, se assim o fizer, o Estado que tributar acaba provocando um aumento no custo do capital para os tomadores domésticos (o que inclui o próprio governo). A questão se torna mais grave a partir do momento que, sequer os países desenvolvidos conseguem fazer incidir o imposto sobre rendimentos (decorrentes de investimentos recebidos do exterior) por parte dos seus residentes (individuais) mesmo na ausência do imposto retido na fonte nos países de acolhimento, porque os investimentos podem ser feitos por meio de paraísos fiscais com fortes leis de sigilo bancário.

(...)

Na década de 1990, como afirma Reuven S. Avi-Yaonah, a guerra fiscal para a atração de investimentos levou um número crescente de países (103, a partir de 1998) a oferecer isenções fiscais especificamente voltadas para investidores estrangeiros.

Na sociedade pós-industrial, como sabido, as empresas-rede transnacionais conseguem fragmentar suas linhas de produção e, da mesma forma, são capazes de deslocar, com relativa facilidade, suas instalações de produção de um para outro país, conforme as vantagens dadas na forma de benefícios fiscais. Nesse compasso, os

<sup>428</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Globalização... Op. Cit.* p. 326.

paraísos fiscais possibilitam, igualmente, às transnacionais (de produção) remeterem a maior parte de seus ganhos para o exterior, completamente livre de tributação (no país de acolhimento). Da mesma forma, a maioria dos países desenvolvidos, incluindo os EUA, não ousam tributar os rendimentos que suas empresas auferem no exterior, sob pena de reduzir-lhes a competitividade com relação às de outros países.”<sup>429</sup>

Onofre Batista Junior também considera que existe a tendência de que a carga tributária recaia sobre os rendimentos do trabalho nos países desenvolvidos, o que também iria influenciar para a tributação progressiva da renda no Brasil<sup>430</sup>, colocando, ainda, que essa questão da competitividade internacional é uma questão de “coordenação” e de “confiança”, já que cada um dos Estados gostaria de tributar os investidores estrangeiros para obter receita, entretanto, “todos têm o receio de afugentar o capital para outros lugares de tributação mais favorável”<sup>431</sup>.

O cenário global, portanto, demonstra dificuldades à implementação de políticas que contemplem tributações mais pesadas sobre os grandes patrimônios e sobre o capital para fins da implementação da justiça distributiva e da solidariedade social, o que também já foi considerado por Bauman<sup>432</sup>.

No Brasil, a observância dos paraísos fiscais está prevista na legislação e o conceito de países de “tributação favorecida” está previsto nos artigos 24, 24-A e 24-B da Lei nº 9.430/1996, combinada com a Portaria do Ministro de Estado da Fazenda de nº 488/2014, e, ainda, com o artigo 245 e seguintes do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999 e na Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil de nº 1.037/2010, sendo definido como aquele país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a 17%.

Também é considerado como país de tributação favorecida o país “cuja legislação não permita o acesso a informações relativas à composição societária de pessoas jurídicas, à sua titularidade ou à identificação do beneficiário efetivo de rendimentos atribuídos a não residentes”, conforme previsão do §4º do artigo 24 e inciso IV do parágrafo único do artigo 24-A, ambos da Lei nº 9.430/96.

É, ainda, considerado como país de tributação favorecida aquele que conceda vantagem de natureza fiscal a pessoa física ou jurídica não residente (a) sem exigência de realização de

<sup>429</sup> BATISTA JUNIOR, Onofre Alves. *Op. Cit.* p. 304-305.

<sup>430</sup> *Ibid.* p. 305.

<sup>431</sup> *Ibid.* p. 309.

<sup>432</sup> BAUMAN, Zygmunt. *A Riqueza de Poucos Beneficia Todos Nós? Op. Cit.*, p. 36-37: “(...) nosso mundo de começo do século XXI não é favorável a uma coexistência pacífica, e muito menos à solidariedade humana e à cooperação amigável. Ele foi moldado de forma que torna cooperação e solidariedade não apenas uma escolha impopular, como também difícil e onerosa. Não é demais admirar que relativamente poucas pessoas, e em relativamente poucas ocasiões, considerem que esteja em seu poder material e/ou espiritual fazer essa opção e deslindar seu verdadeiro sentido.”

atividade econômica substantiva no país ou dependência, ou (b) condicionada ao não exercício de atividade econômica substantiva no país ou dependência, conforme previsão do artigo 24-A, parágrafo único, inciso III, alíneas “a” e “b”, da mesma Lei nº 9.430/96.

Nesse aspecto, vale considerar que a pessoa jurídica que exerça “atividade econômica substantiva” é definida no parágrafo único do artigo 1º da Instrução Normativa da RFB de nº 1.037/2010, incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.658/2016, do seguinte modo:

“Art. 1º (...)

Parágrafo único. Para fins de identificação de regimes fiscais privilegiados previstos nos incisos III e IV do art. 2º, entende-se que a pessoa jurídica que exerce a atividade de holding desempenha atividade econômica substantiva quando possui, no seu país de domicílio, capacidade operacional apropriada para os seus fins, evidenciada, entre outros fatores, pela existência de empregados próprios qualificados em número suficiente e de instalações físicas adequadas para o exercício da gestão e efetiva tomada de decisões relativas:

I - ao desenvolvimento das atividades com o fim de obter rendas derivadas dos ativos de que dispõe; ou

II - à administração de participações societárias com o fim de obter rendas decorrentes da distribuição de lucro e do ganho de capital.”

A referida Instrução Normativa também inclui a listagem dos países que são considerados como sendo de tributação favorecida.

O Brasil, inclusive, visando estimular o retorno dos rendimentos de brasileiros que se encontram em paraísos fiscais, que em 2010 correspondiam a 20% do PIB nacional<sup>433</sup>, implementou, por meio da Lei nº 13.254/2016, o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (“RERCT”) de recursos, bens ou direitos de origem lícita, não declarados ou declarados incorretamente, remetidos, mantidos no exterior ou repatriados por residentes ou domiciliados no país.

O referido regime previu a redução e o cancelamento de multas de mora, de ofício, isoladas e encargos legais incidentes sobre esses bens e direitos, de modo a viabilizar seus retornos ao Brasil, tendo, segundo informações disponibilizada, viabilizado a regularização de recursos em montante de cerca de R\$ 169,9 bilhões e a arrecadação tributária superior a R\$ 50,9 bilhões<sup>434</sup>.

Mesmo com o programa, a fuga do capital para os paraísos fiscais continua a ser uma questão de suma relevância, além de ser indispensável para viabilizar as propostas de

<sup>433</sup> Jornal do Senado. Anistia pode repatriar dinheiro de paraísos fiscais. 31/07/2012. Disponível em: <<http://www12.senado.leg.br/jornal/edicoes/2012/07/31/anistia-pode-repatriar-dinheiro-de-paraisos-fiscais>> acesso em 20/01/2017.

<sup>434</sup> Migalhas. *Brasil lidera ranking mundial em volume de arrecadação para governo com repatriação*. 03/11/2016. Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/Quentes/17,MI248396,81042-Brasil+lidera+ranking+mundial+em+volume+de+arrecadacao+para+governo>> acesso em 0/01/2017.

progressividade da tributação sobre a renda e do aumento da tributação sobre os grandes patrimônios.

Onofre Batista Junior coloca que “a única maneira de fazer o capital servir aos interesses dos Estados, nesse compasso, é se for possível coordenar as ações entre as nações, de modo que todas possam ganhar receita fiscal sem correr o risco de perder investimentos”, além de complementar que a solução passa necessariamente pela “eliminação de paraísos fiscais (oportunistas)” e, ainda coloca que “em um “mundo capitalista” as soluções precisam ser universais”<sup>435</sup>.

#### **4.4.1 Algumas propostas de Zucman para o combate aos “paraísos fiscais” no âmbito internacional**

Segundo Piketty<sup>436</sup>, a “tentativa mais avançada até hoje de pôr fim a esse sistema [de paraísos fiscais] é a lei americana conhecida como “Fatca” (*Foreign account tax compliance act*), aprovada em 2010”, a qual impõe a todos os bancos estrangeiros que transmitam ao fisco americano todas as informações sobre suas contas, alocações e rendas detidas e ganhas pelos contribuintes americanos em outros lugares do mundo. Entretanto, segundo o autor, ainda assim essa legislação é insuficiente<sup>437</sup>.

Gabriel Zucman<sup>438</sup>, ao estudar possíveis soluções para acabar com os paraísos fiscais, indicou propostas para que a questão seja resolvida, colocando, como urgência número um a necessidade de criação de um “registro mundial dos títulos financeiros que indique nominalmente quem possui cada ação e cada obrigação”, o que seria uma condição indispensável para viabilizar a tributação das fortunas no século XXI. Para funcionar, esse

---

<sup>435</sup> BATISTA JUNIOR, Onofre Alvesa. *Op. Cit.* p. 319-320.

<sup>436</sup> PIKETTY, Thomas. *O Capital ... Op. Cit.* p. 508.

<sup>437</sup> *Ibid.* p. 509: “Por outro lado, é necessário destacar que a lei Fatca, ainda que bem mais ambiciosa do que as diretivas europeias, também é claramente insuficiente. Para começar, sua redação não é precisa e sistemática o bastante, de modo que há motivos para acreditarmos que alguns ativos financeiros, sobretudo aqueles detidos por meio de *trust funds* e fundações consigam escapar legalmente à transmissão automática de informações. Além disso, as sanções previstas – a saber, uma taxa adicional de 30% sobre as rendas que os bancos recalcitrantes obtêm com suas atividades nos Estados Unidos – são insuficientes. Sem dúvida, elas permitiriam convencer os bancos que não podem permanecer inativos em território americano (como os maiores bancos suíços ou luxemburgueses) a se adequar à lei. Mas corremos risco de assistir a uma proliferação de pequenos estabelecimentos bancários especializados na gestão de carteiras estrangeiras sem realizar nenhum investimento nos Estados Unidos. Tais estruturas, localizadas na Suíça, em Luxemburgo, em Londres ou em territórios mais exóticos, podem muito bem continuar a administrar ativos detidos por contribuintes americanos (ou amanhã europeus) sem transmitir nenhuma informação às autoridades e sem sofrer qualquer sanção.”

<sup>438</sup> ZUCMAN, Gabriel. *A Riqueza Oculta das Nações: Inquérito sobre os paraísos fiscais*. Tradução de Jorge Pereirinha Pires e revisão de João Pedro Tapada. Lisboa: Temas e Debates. 2014, p. 9.

cadastro financeiro deve ser acompanhado por uma troca automática de informações entre países.

O Autor coloca, como segunda urgência, a de estender esse sistema aos bancos situados nos paraísos fiscais, de modo a impedir a “fraude maciça dos ultraricos”. Essa sugestão está atrelada à necessidade de transparência internacional, já suscitada, também, por Piketty<sup>439</sup>:

“O desafio de hoje é estender essas transmissões automáticas de informações bancárias para o âmbito mundial de maneira a incluir nas declarações pré-preenchidas os ativos detidos em bancos situados no exterior. Mas é importante perceber que não existe aí qualquer dificuldade técnica. A partir do momento em que tais transmissões automáticas já se dão entre os bancos e as administrações fiscais dentro de um país com trezentos milhões de habitantes, como os Estados Unidos, ou num país com sessenta ou oitenta milhões de habitantes, como a França ou a Alemanha, sabemos que adicionar os bancos localizados nas ilhas Cayman ou na Suíça no sistema não vai modificar radicalmente o volume de informações. Entre outras desculpas que costumam ser evocadas pelos paraísos fiscais para preservar o sigilo bancário e não transmitir essas informações automaticamente, há muitas vezes a ideia de que os governos poderiam fazer mau uso delas. O argumento é pouco convincente: por que o mesmo também não se aplicaria às informações bancárias daqueles que são incautos o suficiente para deixar o dinheiro no próprio país? O motivo mais plausível para os paraísos fiscais defenderem o sigilo bancário é que assim seus clientes evitam encarar suas obrigações fiscais, passando a esses paraísos fiscais uma parte dos ganhos obtidos dessa maneira.”

A transparência também se trata de uma das medidas constantes do Plano de Ações do BEPS (“*Base Erosion Profit Shifting*”), referente à Ação 13, denominada “*Guidance of Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*”, por meio da qual se procura uniformizar a elaboração de análises de preços de transferência no nível global, disponibilizando em um único documento todas as informações referentes aos planejamentos tributários realizados nos países<sup>440</sup>.

O Brasil, em consonância a esse Plano de Ações e, ainda, no escopo relacionado ao tema atinente à Transparência Global das Informações, fez viger o Decreto nº 8.003/2013, por meio do qual foi promulgado o Acordo entre os governos dos Estados Unidos da América e o Brasil para o Intercâmbio de informações relativas a tributos.

De todo o modo, as sugestões dadas por Zucman passam pela necessidade de um controle de informações generalizado. Zucman coloca que a criação do “registro mundial dos títulos financeiros que indique nominalmente quem possui cada ação e cada obrigação” não seria

<sup>439</sup> PIKETTY, Thomas. *O Capital... Op. Cit.* p. 507.

<sup>440</sup> Sobre o tema, ver: OCDE. G20. *Base Erosion and Profit Shifting Project. Action 13: Guidance on Implementation of Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*. 2015, disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/beps-action-13-guidance-implementation-tp-documentation-cbc-reporting.pdf>> acesso em 29/01/2017; e SOUFEN, Raquel Arruda. *Planejamento Tributário...Op. Cit.*

impossível, posto que já existem registros semelhantes na iniciativa privada (como o *Depositary Trust Corporation* nos Estados Unidos) e, ainda, que o Fundo Monetário Internacional seria a organização mais bem posicionada para se ocupar desse aspecto, vez que se trata da única organização verdadeiramente mundial que tem capacidade técnica para criar e o fazer funcionar em breve prazo, além de ser a instituição que estabelece as regras estatísticas internacionais e está encarregada de coletar os dados sobre os fluxos de capitais e as posições de carteira de países, os quais se viu sofrerem grandes anomalias. Apenas assim será possível “melhorar a regulação do capitalismo mundial”<sup>441</sup>.

Segundo Zucman, o Fundo Monetário teria quatro missões:

“A primeira será manter um registo mundial dos títulos em circulação, apoiando-se nas bases informáticas da *Depositary Trust Corporation* (para os títulos americanos), da *Euroclear* Bélgica e da *Clearstream* (para os títulos apátridas), da *Euroclear* França (para os títulos franceses) e de todos os outros depositários centrais nacionais. A segunda será assegurar que o cadastro global inclui efetivamente o conjunto das ações e das obrigações, verificando informações fornecidas pelos depositários e confrontando-as com as outras fontes disponíveis, nomeadamente os balanços das sociedades.

A terceira missão é mais ambiciosa: tratar-se-á de ir o mais longe possível na identificação dos beneficiários efetivos dos títulos. A maior parte dos depositários não registam nos seus ficheiros o nome dos proprietários reais, mas apenas o dos intermediários – bancos, fundos de investimento e outros – pelos quais transitam estes últimos. (...)

Quarto objetivo, enfim: o Fundo Monetário Internacional deverá garantir acesso ao cadastro às administrações fiscais, as quais poderão assim verificar que todos os títulos possuídos pelos seus contribuintes estão devidamente declarados – e em particular que os bancos offshore trocam todas as informações de que dispõem.

Sem cadastro financeiro globalizado não há fiscalização possível sobre os paraísos fiscais. O risco é evidente: que a troca automática não exista senão no discurso e não nos atos, e que os ultrarricos ocultem com toda a impunidade uma parte crescente de sua fortuna. Quanto mais aumentar a dissimulação, mais elevadas serão as hipóteses de que a cobrança de impostos aos mais abastados continue a diminuir, ou até desapareça por completo. O cadastro é pois a condição necessária a toda a tributação das fortunas no século XXI.”<sup>442</sup>

As medidas acima estarão necessariamente associadas a uma segunda dimensão do plano de ações, que é uma dimensão política e se relaciona à necessidade de implementação de sanções aos países que não respeitarem o padrão de transparência, que serão proporcionais às perdas que os países sem tributação favorecida sofreram<sup>443</sup>.

Para os pequenos países “que recusem o padrão internacional de transparência, ou seja, a troca automática de informações bancárias – para todos os tipos de bens, incluindo, e sobretudo, os dos ultrarricos -, bem como a participação no cadastro financeiro mundial”, a solução, para

<sup>441</sup> ZUCMAN, Gabriel. *A Riqueza Oculta das Nações: Inquérito sobre os paraísos fiscais*. Op. Cit., p. 9.

<sup>442</sup> *Ibid.*, p. 123-125.

<sup>443</sup> *Ibid.*, p. 10.

Zucman, consiste em “generalizar e em aumentar as sanções previstas pela FATCA, ou seja, taxar todos os juros e dividendos entregues a esses países”<sup>444</sup>.

O Autor explica que “generalizar as sanções financeiras significa aplica-las a todos os microestados que não respeitem o padrão de transparência” e “aumenta-las significa fazer passar a taxa de retenção na fonte para 100%”<sup>445</sup>.

Para tanto, explicou que na França essas medidas já são adotadas, que “hoje em dia taxa em 50% os rendimentos que saiam do Hexágono em direção ao que ela considera serem territórios não cooperantes, a saber, o Botsuana, o Brunei, a Guatemala, as Ilhas Marshall, Montserrat, Nauru, a Ilha de Niue, Jersey, as Bermudas e as Ilhas Virgens britânicas”<sup>446</sup>.

Quanto aos grandes paraísos fiscais, listados pelo autor como Suíça, Hong Kong, Singapura, Luxemburgo, Ilhas Caimão e as Bahamas, a situação é mais complicada em razão de serem “praças financeiras de primeiro plano” e de terem posições centrais no sistema financeiro internacional, pelo que as soluções consistem, segundo Zucman, em “atacar no plano das trocas de bens”, mediante o fechamento à aquisição de exportações desses países, sendo esse o ponto fraco desses países, já que as exportações pesam, por exemplo, 50% do PIB da Suíça e chegam a 200% em Luxemburgo, Singapura e Hong Kong, que são os três países que detêm o “recorde mundial na matéria”<sup>447</sup>.

O Autor coloca que essas sanções precisam ser adotadas por cada país que sofra com a violação ao dever de transparência, como a França já vem fazendo e de maneira proporcional às perdas sofridas<sup>448</sup>.

Aponta, ainda, que o embasamento para essa postura dos países viria da própria Organização Mundial do Comércio (“OMC”), que tem como uma de suas missões a de desencorajar práticas desleais dessa natureza, “autorizando os países que delas sejam vítimas a impor direitos alfandegários suplementares que compensem o prejuízo por eles sofrido”<sup>449</sup>.

A necessidade de que seja criada uma “coligação de países suficientemente forte”<sup>450</sup> se dá para evitar que os grandes paraísos fiscais adotem posturas políticas com o fechamento de

---

<sup>444</sup> *Ibid.*, p. 101.

<sup>445</sup> *Ibid.*, p. 101.

<sup>446</sup> *Ibid.*, p. 101.

<sup>447</sup> *Ibid.*, p. 102-103.

<sup>448</sup> *Ibid.*, p. 103-105. Importante considerar, quanto a esse aspecto, que o Autor aponta uma dificuldade na quantificação do custo exato das práticas dos países de tributação favorecida, mas aponta que em sua obra existe uma base sólida de valores que viabilizariam essa verificação.

<sup>449</sup> *Ibid.*, p. 102-106.

<sup>450</sup> *Ibid.*, p. 102-106.



fronteiras aos turistas ou trabalhadores do país que lhe aplicou sanções, posto que, se todos adotarem a mesma medida, não haverá como essa postura ser adotada pelos paraísos fiscais<sup>451</sup>.

Do mesmo modo, a necessidade dessa coligação é justificada para que as sanções sejam suficientes e, assim, os paraísos fiscais se vejam diante de um cenário que precisarão colaborar com a transparência.

Segundo o Autor, poderiam ser formadas várias coligações pequenas, que atingiriam os objetivos de cooperação dos paraísos fiscais, já que grandes coligações são mais difíceis de serem feitas (apesar de mais eficientes) e, na prática, as exportações dos principais paraísos fiscais estão muito concentradas em um número limitado de parceiros<sup>452</sup>.

Utilizou, para tanto, o exemplo da Suíça, que poderia reagir às tarifas francesas “aumentando os seus próprios direitos aduaneiros, fechando as suas fronteiras aos turistas ou aos trabalhadores transfronteiriços”, o que geraria uma “guerra comercial” com a França.

Entretanto, mediante a coligação de países suficientemente fortes, que pesam, por exemplo, 35% das exportações da Suíça, como é o caso da Alemanha, Itália e França, a Suíça não iria querer tomar medidas de represália contra as principais potências europeias aliadas, pois “para ela isso seria a ruína garantida”, já que a Suíça é um destinatário acessório para esses três países (representa 5% das exportações dos outros três)<sup>453</sup>.

Nessa hipótese, a Alemanha, França e Itália estariam no direito de impor uma tributação adicional de 30% sobre os bens que importem da Suíça, já que, segundo os cálculos de Zucman, esses três países possuem no total cerca de 500.000 milhões de euros nos bancos da Suíça, o que representa perdas de 15.000 milhões de euros em 2013, sendo que esse valor seria possível de ser recuperado mediante a implementação da tributação de 30% sobre os bens de origem da Suíça<sup>454</sup>.

---

<sup>451</sup> Sobre os estudos realizados acerca da verificação de que um país menor que o outro não adotará posturas que o afronte, caso contrário o primeiro chegará à ruína, o autor Zucman, na obra acima citada, se embasou nos estudos econômicos realizados por: SYROPOULOS, Constantinos. *Optimum tariffs and retaliation revisited: how country size matters*. Review of Economic Studies. Vol. 69 (3), 2001, 707-727, citado no artigo BLOCH, Francis. Zissimos, Ben. *Optimum tariffs and retaliation revisited: how country size matters*, 2008, disponível em: <<http://cep.lse.ac.uk/seminarpapers/05-03-08-ZIZ.pdf>>

<sup>452</sup> ZUCMAN, Gabriel. *Op. Cit.* p. 106-107.

<sup>453</sup> *Ibid.* p. 107.

<sup>454</sup> *Ibid.* p. 107-110. O Autor explica: “Antes de mais, as perdas de receitas provocadas pelo segredo bancário são estimadas a mínima, pois não incluem o custo das reduções de imposto que os Estados tiveram de consentir por temerem que os seus contribuintes dissimulem as respectivas fortunas na Suíça. Ora tudo permite pensar que esses custos são importantes, particularmente em (sic.) Itália, o país que foi mais longe no desagravamento (sic.) da tributação do capital financeiro. Por isso, hoje em dia os dividendos só tem (sic.) aí um imposto de 20% (muito menos que os rendimentos do trabalho), as sucessões estão quase isentas e a crença de que é impossível taxar a riqueza financeira expandiu-se tanto que só o patrimônio imobiliário foi atingido pelas recentes subidas de impostos – uma política que aliás conduziu à derrota de Mario Monti nas eleições de 2013. Preferimos no entanto cálculos de perdas cautelosos, porque não têm nenhuma razão para serem contestados perante a Organização Mundial do Comércio. Segunda observação: em todo o cálculo de direitos aduaneiros ótimos, há uma pequena

O Autor coloca que se porventura a implementação do adicional de 30% não fosse suficiente, “conviria alargar a coligação a novos países: incluindo nela o Reino Unido, a Espanha e a Bélgica, as perdas para a Suíça atingiriam 4% do PIB; com toda a União Europeia, 5%”. Quanto maior for o volume de Estados na coligação, maiores serão as chances de sucesso, considerando que o objetivo das sanções comerciais é apenas o de obrigar os países à cumprirem com a transparência e não restabelecer o protecionismo<sup>455</sup>.

Essas sanções não precisarão ser aplicadas caso haja a possibilidade de que os países cumpram com seus deveres de transparência, mas a necessidade de sua existência é importante para que os países não queiram sofrer as suas consequências. Segundo Zucman, a “maioria dos suíços e das empresas helvéticas nada têm a perder com a transparência bancária, e prefeririam de longe que o segredo bancário desaparecesse em vez de verem o seu país ser regularmente apontado a dedo”<sup>456</sup>.

O Autor preparou uma tabela com cálculos das denominadas “tarifas aduaneiras a instaurar” a serem implementadas pelos países que mais representam as exportações dos paraísos fiscais, ficando do seguinte modo: (i) para a Suíça, tarifas aduaneiras de 30% pela Alemanha, França e Itália; (ii) para Hong Kong, tarifas aduaneiras de 50% pelos Estados Unidos, Alemanha, Reino Unido e França; (iii) para Singapura, tarifas aduaneiras de 55% pelos Estados Unidos, Reino Unido, Alemanha e França; (iv) para Luxemburgo, tarifas aduaneiras de 40% pela França, Alemanha e Bélgica; (v) para as Bahamas e Ilhas Caimão, tarifas aduaneiras de 100% pelos Estados Unidos e Canadá<sup>457</sup>.

Nesse aspecto, o Autor entra em considerações mais depuradas sobre Luxemburgo, já que o país está protegido de sanções aduaneiras pelos tratados europeus, vez que compõe a União

---

margem de erro, pois nunca se sabe qual será exatamente a reação dos exportadores, dependendo esta de numerosos parâmetros. Mas eis que nos ensina a teoria econômica de base: em reação às tarifas, em princípio os exportadores suíços manterão os seus preços inalterados (sendo estes determinados mundialmente) e venderão quantidades mais pequenas (sic.). Isso significa que em lugar de exportar como hoje em dia por 60 mil milhões de euros bens destinados à França, à Alemanha e à Itália – principalmente produtos químicos, máquinas e relógios – eles não os venderão por mais de 45 mil milhões de euros, o que, após pagamento da tarifa de 30%, corresponderá a uma fatura inalterada de cerca de 60 mil milhões para os importadores, com todas as taxas incluídas. Daí uma quebra de 15 mil milhões do rendimento nacional na Suíça e um correspondente aumento nos três países fronteiriços. Todos os outros cenários plausíveis apresentam conclusões semelhantes. Ao que tudo indica, uma perda de 15 mil milhões de euros bastará para obrigar a Suíça a aceitar a transparência fiscal, pois trata-se de uma soma comparável ao que o segredo bancário lhe rende no total. Segundo as estatísticas oficiais, o setor financeiro pesa cerca de 11% do PIB na Suíça. Mas as atividades de gestão de fortunas privadas propriamente ditas não representam mais de 4%. O resto corresponde à atividade dos seguradores e aos demais ofícios dos bancos, os empréstimos, a especulação por conta própria, etc. Além disso, as fortunas geridas pelos bancos helvéticos não são todas ocultas – as dos suíços estão na sua maioria bem declaradas – ainda que o segredo bancário já não renda mais do que 3% do PIB (cerca de 1% do montante total dos bens não declarados geridos pelos bancos), ou seja, 15 mil milhões de euros por ano.”

<sup>455</sup> *Ibid.* p. 110-111.

<sup>456</sup> *Ibid.* p. 111-112.

<sup>457</sup> *Ibid.* p. 112.

Europeia e, ainda, que o mesmo se trata do “paraíso fiscal dos paraísos fiscais, presente em todas as etapas do circuito da gestão de fortunas internacional, utilizado por todas as outras praças financeiras”<sup>458</sup>.

Após fazer uma análise depurada sobre a realidade em Luxemburgo, o Autor sugere a implementação da sanção de exclusão do país da União Europeia, caso não coopere com o dever de transparência, considerando, para tanto, que a questão dos paraísos fiscais deve ser levada a sério<sup>459</sup>.

As sugestões acima perpassaram pela criação de um cadastro mundial, bem como pela implementação de sanções para aqueles que deixarem de cooperar com a transparência fiscal. A terceira frente de medida sugerida por Zucman se relaciona à criação de “um imposto sobre o capital”, que deverá ser instituído para que “a troca automática de informações funcione”<sup>460</sup>.

Piketty também fala sobre a necessidade de implementação do referido imposto, analisando-o como “uma utopia útil”, que “para ser completa exigiria um nível muito elevado e sem dúvida pouco realista de cooperação internacional no médio prazo, mas que pode ser realizada de maneira gradual e progressiva para os países que a desejarem (desde que sejam numerosos o suficiente, como na Europa)”<sup>461</sup>.

De todo o modo, para Piketty, o imposto mundial sobre o capital “tem o mérito de preservar a abertura econômica e a globalização ao mesmo tempo que regula com eficiência e distribui os lucros de maneira justa dentro de cada país e entre os países” e “o objetivo deveria ser um imposto anual e progressivo arrecadado sobre o capital individual, ou seja, sobre o valor líquido dos ativos controlados por cada pessoa”, de modo a “tributar mais os patrimônios maiores e de levar em consideração o total dos ativos, quer sejam imobiliários, financeiros ou corporativos, sem exceção”<sup>462</sup>.

Zucman, propõe que o imposto incida sobre o capital financeiro e seja previamente retido anualmente na fonte, pelo Fundo Monetário Internacional, além de ser reembolsável, em razão do imposto sobre a fortuna que os países de origem eventualmente cobrariam e, também, considerando a escolha política de cada um desses países<sup>463</sup>.

---

<sup>458</sup> *Ibid.* p. 113-120:

<sup>459</sup> *Ibid.* p. 113-120:

<sup>460</sup> *Ibid.* p. 126.

<sup>461</sup> PIKETTY, Thomas. *O Capital...Op. Cit.* p. 501-503.

<sup>462</sup> *Ibid.* p. 503.

<sup>463</sup> ZUCMAN, Gabriel. *Op. Cit.* p. 127-129: “Tomemos o caso concreto: imaginemos um imposto mundial à taxa de 2%. Isso significa que, todos os anos, o Fundo Monetário Internacional retém por conta dos diferentes países 2% do valor de todos os títulos financeiros. – dos quais detém a lista completa – e, em particular, 2% do valor das carteiras detidas por franceses. A fim de recuperarem o que lhes foi tomado, estes só teriam uma solução: indicar o seu patrimônio na sua declaração de impostos. Os contribuintes mais afortunados, aqueles que hoje em dia estão sujeitos a uma taxa de imposto de solidariedade sobre a fortuna de 1,5%, seriam reembolsados em cerca de 0,5%.

Piketty coloca que “o papel principal do imposto sobre o capital não é financiar o Estado social, mas regular o capitalismo”, de modo a “evitar uma espiral desigualadora sem fim e uma divergência ilimitada das desigualdades patrimoniais, além de possibilitar um controle eficaz das crises financeiras bancárias”<sup>464</sup>.

Ambos os Autores, Zucman<sup>465</sup> e Piketty<sup>466</sup>, ao avaliarem o imposto mundial sobre o capital, consideram que grande parte dos países não tributam os patrimônios financeiros, mas, tão somente, o patrimônio imobiliário, pelo que haveria justificativa para a sua implementação.

Importante considerar, que alguns alertas sobre a responsabilidade que ficaria nas mãos das instituições acima mencionadas (Fundo Monetário Internacional e Organização Mundial do Comércio) foram mencionadas pelo economista Michel Chossudovsky<sup>467</sup>, que considerou se tratassem de “estruturas administrativas” e “órgãos reguladores dentro de um sistema capitalista” que respondem aos “interesses econômicos e financeiros dominantes”. Por essa razão é que alguns Autores<sup>468</sup> indicam a necessidade de criação de um Organismo Tributário Internacional.

De todo o modo, a necessidade de que sejam adotadas medidas no âmbito internacional para viabilizar a desconcentração de renda no mundo e, também, de modo a viabilizar a redução das desigualdades sociais, passam, necessariamente, por medidas no âmbito internacional, pelo que as propostas precisam passar por análise no mundo.

---

Os menos ricos, hoje em dia não sujeitos a imposto, far-se-iam reembolsar integralmente dos 2%. (...) cada país preserva a sua soberania fiscal, pois o imposto é reembolsável aos proprietários dos títulos logo que estes últimos tenham declarado nos seus países. Os Estados que não desejem cobrar imposto às fortunas devolverão a totalidade da taxa para eles retida pelo Fundo Monetário Internacional e não tirarão portanto daí qualquer receita. Os países que quiserem impor uma tabela progressiva continuarão a fazê-lo com toda a liberdade, como vimos no exemplo francês mais acima.”

<sup>464</sup> PIKETTY, Thomas. *Op. Cit.* p. 504.

<sup>465</sup> ZUCMAN, Gabriel. *Op. Cit.* p. 127.

<sup>466</sup> PIKETTY, Thomas. *Op. Cit.* p. 503: “(...)em quase todos os países encontramos impostos sobre o patrimônio imobiliário, por exemplo, sob a forma de *poverty tax* nos países anglo-saxões, ou do *taxe foncière* na França. Esses impostos têm o inconveniente de se basearem unicamente nos ativos imobiliários (o patrimônio financeiro é totalmente ignorado, e os empréstimos não podem ser deduzidos do valor dos bens, de modo que uma pessoa com grandes dívidas é taxada da mesma maneira que um indivíduo sem dívida alguma) e, na maioria das vezes, numa taxa proporcional ou quase.”

<sup>467</sup> CHOSSUDOVSKY, Michel. *A globalização da Pobreza: Impactos das reformas do FMI e do Banco Mundial*. Moderna, 1999, p. 12.

<sup>468</sup> Sobre o tema, verificar: BATISTA JUNIOR, Onofre Alves. *O outro leviatã...Op. Cit. apud OLIVEIRA, Ludmila de. O problema da concorrência tributária internacional e as vias da paz fiscal: entre a race to the bottom e a harmonização tributária*. Belo Horizonte: Ed. UFMG, 2009, p. 130-131. MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. *Soberania tributária na pós-modernidade: a governança global como limitação externa ao poder de tributar (e de não tributar)*. Belo Horizonte: UFMG, 2014, p. 170.

## CONCLUSÕES

Conforme verificado da exposição constante do presente estudo, o Brasil é um país que nada obstante contenha, no Texto Constitucional, um modelo de Estado Democrático de Direito, de desiderato social – que visa o meio termo entre a concentração de renda e a solidariedade social e entre direitos sociais e de liberdade –, bem como previsões acerca da inafastabilidade quanto à garantia do mínimo existencial, apresenta um cenário em que grande parte da sua população sequer detém o mínimo para ter uma alimentação digna (quicá as outras necessidades essenciais) paralelo a um volume extremamente reduzido de pessoas que detêm grande parte do patrimônio brasileiro, isso sem contar o patrimônio que não é declarado e que está situado em paraísos fiscais.

Ao analisar a sistemática econômica e tributária no Brasil, de modo a identificar se as escolhas políticas adotadas no Brasil tendem a alcançar os preceitos constitucionais, bem como a atingir os objetivos fundamentais da República de reduzir desigualdades sociais e de erradicar a pobreza previstos no artigo 3º, inciso III, do Texto Constitucional, constatou-se que o Brasil detém um cenário mediante o qual as classes média e baixa, compostas principalmente pelos trabalhadores assalariados e pobres, são as que sofrem as maiores cargas tributárias no país, enquanto os mais ricos são beneficiados com cargas tributárias mais leves sobre os seus patrimônios e rendas ou, até mesmo, isentas de tributo.

Ao se verificar os dados de 2014, levantados por órgãos como a Receita Federal do Brasil quanto às referidas cargas tributárias, foi possível identificar que a maior parte da carga tributária está concentrada sobre a classe média e baixa, já que 51,02% da tributação concentra-se sobre o consumo de bens e serviços (pagos pela maior parte da população – composta por trabalhadores e pobres) e 25,15% do total arrecadado concentra-se sobre a folha de salários.

A tributação sobre a renda, por outro lado, além de ser uma das menores, quando comparada a dos países que compõem a OCDE, já que, por exemplo, em 2014, correspondeu a apenas 18,02% da arrecadação total, recai de forma mais pesada e progressiva para os trabalhadores assalariados do que sobre os sócios e acionistas de sociedades empresárias, por suas vezes, isentos de imposto de renda – e, ainda que se considerasse o imposto da pessoa jurídica que distribui os lucros e dividendos a esses sócios e acionistas, a carga tributária é extremamente menor do que a que incide sobre os trabalhadores e assalariados, tendo em vista que o valor desses lucros e dividendos é extremamente maior do que o valor da maior parte dos salários.

Quanto à tributação sobre a propriedade, a mesma correspondeu, no ano calendário de 2014, a apenas 4,17% da arrecadação total, sendo certo que as propriedades de maiores valores estão concentradas nas mãos de poucos, considerando-se, dentre eles, os proprietários de grandes latifúndios e, também, os de imóveis com elevados valores de mercado nas áreas urbanas.

De modo a esmiuçar essas cargas e, também, a compará-la com países mais desenvolvidos, foram, também, verificados, no presente estudo, alguns exemplos específicos da legislação tributária brasileira e da sua aplicabilidade prática, que demonstram os favorecimentos que são dados na tributação dos grandes patrimônios nada obstante se esteja diante de um cenário em que o mínimo existencial não está sendo atendido.

Para tanto, foram utilizados como exemplos, além da concessão de benefícios de imposto de renda para as pessoas físicas que recebem distribuição de lucros e dividendos, bem como juros sobre capital próprio, que viabilizam o cenário de concentração de rendas, a análise da legislação do Imposto sobre Transmissão causa mortis e doação, que tem como alíquota máxima a de 8% (muito inferior à adotada por muitos países da OCDE).

Foi também demonstrado como exemplo a questão da ausência de atualização das bases de cálculo do IPTU, em razão de uma interpretação dada pelo Superior Tribunal de Justiça e pelo Supremo Tribunal Federal e da dificuldade que os Municípios têm de aprovar leis que prevejam essas atualizações e, também, da ineficácia do ITR, que nada obstante contemple uma arrecadação que representa cerca de apenas 0,02% do PIB (dado de 2013), não está atingindo com seus objetivos extrafiscais.

Outra questão foi relacionada ao IPVA, que apenas incide sobre a propriedade de veículos automotores terrestres e não marítimos e aéreos, de valores mais altos.

Ao se analisar algumas medidas necessárias para a reversão desse cenário, passou-se pela questão central relacionada à necessidade de alteração dos conceitos de justiça que vêm sendo aplicados no Brasil e que não estão de acordo com os preceitos constitucionalmente estabelecidos relacionados ao Estado Democrático de Direito, de desiderato social, e da justiça distributiva, relacionada ao princípio da capacidade contributiva.

A tributação mais elevada sobre o consumo e sobre a folha de salários paralela a uma tributação reduzida sobre a renda e os patrimônios demonstra que os maiores responsáveis pela carga tributária são os trabalhadores e os pobres, ao passo que os mais ricos sofrem cargas tributárias, proporcionais aos seus patrimônios, menores, representando uma regressividade do sistema tributário e um afastamento dos preceitos da justiça distributiva relacionados à progressividade, que, por suas vezes consistem exatamente na necessidade de que os grandes

patrimônios sofram a incidência de alíquotas superiores do que as aplicadas aos patrimônios menores.

A verificação de que o cenário atual viola os preceitos da justiça distributiva, com muitas pessoas em situação de pobreza, e poucas pessoas com grande parte do patrimônio, viabiliza a identificação de que, na verdade, o Brasil, ao invés de aplicar os “princípios de justiça”, vem aplicando os denominados “princípios de injustiça”, tratados por Daniel Dorling e esmiuçados por Zygmunt Bauman, por meio dos quais se acredita que o elitismo é eficiente, a exclusão é tão normal quanto necessária, a ganância é boa para a melhoria de vida e, ainda, a desesperança daí resultante é inevitável e não pode ser contornada, esperando-se, nas palavras de Ulrich Beck, que os indivíduos encontrem soluções, no bojo das suas individualidades, para problemas criados socialmente.

O cenário brasileiro não está adequado aos “princípios de justiça” tratados como equidade por John Rawls, na medida em que o mínimo existencial não está sendo atendido e, paralelamente, a carga tributária sobre a classe média e baixa está superior à classe alta.

O Estado não pode deixar de cumprir as suas obrigações e garantias aos cidadãos, principalmente no Brasil, que é um país em desenvolvimento e que ainda contém uma série de indivíduos vivendo abaixo do mínimo existencial, sendo a forma como a carga tributária incide um fator de extrema relevância para viabilizar a atuação desse Estado na garantia de direitos, já que, como é cediço, direitos custam caro.

A partir dessas considerações, foi possível verificar que há necessidade de implementação da justiça e do atendimento aos objetivos constitucionalmente estabelecidos, não sendo possível que as desigualdades sociais patrimoniais entre ricos e pobres seja ilimitada a ponto de não viabilizar o atingimento do mínimo existencial.

O mínimo existencial deve servir como parâmetro e limite máximo às desigualdades sociais e à concentração patrimonial, sendo necessário que esse mínimo existencial esteja em conformidade às proposições da dignidade da pessoa humana, não podendo ser inferior do que as necessidades básicas previstas na Constituição Federal.

As medidas tributárias devem ser adotadas com base no mínimo existencial, bem como nos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil.

Feitas essas considerações, passou-se a identificar alguns exemplos de medidas que poderiam ser adotadas, com base nessa limitação e, também, nos preceitos da justiça distributiva, do Estado Democrático de Direito, de desiderato social, na Solidariedade Social, e nos objetivos fundamentais da República, para que o cenário fosse alterado e os ideais estabelecidos no Texto Constitucional devidamente atendidos.

Para tanto, seguiu-se algumas das diretrizes dadas por Thomas Piketty, acerca da necessidade de implementação de uma tributação progressiva sobre a renda e os patrimônios, ajustes na tributação sobre a herança, a instituição de medidas para resolver a questão dos paraísos fiscais e a implementação de um imposto mundial sobre o capital.

Uma das medidas foi relacionada à necessidade de revogação da isenção do imposto de renda sobre a distribuição de lucros e dividendos, bem como a sistemática da tributação segundo os juros sobre capital próprio, de modo a ser implementada uma tributação progressiva sobre os referidos rendimentos e, assim, chegar a uma tributação mais justa sobre a renda. Apenas o Brasil e a Estônia mantêm essa isenção, que foi aqui implementada, no formato atual, em 1995, diante de um cenário econômico e social que não mais existe e não mais ampara a sua existência.

Outra medida foi relacionada à tributação sobre heranças, mediante a necessidade da implementação de aumento na alíquota máxima desse imposto por meio de nova Resolução do Senado Federal, de modo que seja viabilizada a implementação da justiça distributiva e, assim, que seja evitado o efeito do acúmulo de rendas e patrimônio de geração em geração, em razão da taxa de crescimento do capital ser superior à taxa de crescimento da renda e da produção, o que gerará um ciclo de desigualdades sociais.

Foi verificado, inclusive, que o Conselho Nacional de Política Fazendária encaminhou um Ofício ao Senado requerendo esse aumento da alíquota máxima de 8% para 20%.

Foi citada, também, a necessidade de que os Municípios se mobilizem para promulgar leis que prevejam a atualização dos valores venais dos imóveis, de modo que a defasagem da arrecadação do IPTU seja ajustada, já que hoje os valores venais dos imóveis estão desatualizados na ordem de 80%, como verificado exemplificativamente no Município de Salvador.

Outro exemplo de medida se relacionou ao IPVA sobre veículos automotores aéreos e marítimos, cuja matéria está ainda pendente de ser apreciada pelo Congresso Nacional em razão da apresentação dos Projetos de Emenda Constitucional de números 140/2012 e 283/2012, sendo que o primeiro visa a alteração do Texto Constitucional para que reste explicitamente consignado, no inciso III do artigo 155, a menção aos veículos automotores aeroviários e marítimos e o segundo visa o contrário, ou seja, a expressa previsão acerca das exclusões das embarcações e aeronaves do campo de incidência do IPVA.

Foi defendida a necessidade de aprovação do primeiro Projeto, em atenção à implementação da justiça distributiva e dos demais argumentos apresentados. A necessidade de aprovação do Projeto apenas se dá em razão do fato de o Supremo Tribunal Federal ter



entendido que o IPVA não abrange a tributação desses veículos, nada obstante esse entendimento seja questionado por muitos autores.

Além das referidas medidas, foi mencionada, também, a necessidade de que sejam realizados estudos para a redução da tributação sobre o consumo (principalmente de bens e serviços com maior caráter de essencialidade), paralela às alterações na tributação sobre o patrimônio e a renda, de modo a estimular a economia e, também, a evitar que a carga tributária recaia prioritariamente sobre a classe média e baixa. Foi mencionado, nesse aspecto, que os Projetos de Emenda Constitucional sobre a reforma da legislação tributária sobre o consumo não tiveram suas análises concluídas e que os impactos econômicos e sociais devem ser avaliados com a devida cautela e paralelamente à indispensável adoção de medidas para a tributação dos grandes patrimônios mencionadas anteriormente.

Outra proposta de medida se relacionou à necessidade de avaliação acerca da implementação de um ambiente de debates para que seja possível o conhecimento público sobre a situação atual do sistema tributário brasileiro, em que as classes média e baixa são as maiores responsáveis pelo recolhimento de tributos, ao passo que os ricos estão recebendo uma série de benefícios. Esse ambiente viabilizará que as políticas e as alterações na legislação acima mencionadas sejam pressionadas para serem realizadas.

Quanto à questão internacional, foram mencionadas as propostas de Gabriel Zucman sobre o combate aos paraísos fiscais, tão importante de ser realizado para o combate da evasão fiscal dos grandes patrimônios que ocorre em razão da transferência de rendimentos para os países que tenham tributação favorecida.

Dessa forma, o presente estudo visou fomentar o debate acerca da questão das desigualdades sociais patrimoniais no Brasil sob a perspectiva da tributação, de modo a estimular os estudos sobre as diversas alternativas de medidas a serem adotadas para que o cenário brasileiro seja alterado, sendo certo que o presente estudo apenas indicou algumas medidas de forma exemplificativa, bem assim visou demonstrar como a tributação no Brasil, principalmente sobre os grandes patrimônios, está sendo realizada em descompasso com a ideia de justiça como equidade e de justiça distributiva.

## REFERÊNCIAS

ANDRADE, José Carlos Vieira de. *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*. 2.ed. Coimbra: Almedina, 2002.

ALENCAR, Vinícius Barreto de (Org.). *Grandes Números IRPF – Anos Calendário 2007-2013*. Brasília: Esplanada dos Ministérios, 2013, p. 23-24. Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/gn-irpf-ac-2013.pdf>>. Acesso em 21 dez. 2016.

ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte*. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1994.

ARISTÓTELES. *Éthique a Nicomaque*. Trad. J. Tricot, Paris: J. Vrin, 1972, v. 5.

\_\_\_\_\_. *Ética A Nicômaco*. São Paulo: Martin Claret, 2000.

ARRETCHE, Marta. *Trajetórias das Desigualdades: como o Brasil mudou nos últimos cinquenta anos*. 1. ed. São Paulo: Editora Unesp CEM, 2015.

AGÊNCIA NACIONAL DE TRANSPORTES AQUAVIÁRIOS (“Antaq”). *Raio X da frota brasileira na navegação de apoio marítimo – principais empresas e suas frotas* -. Brasília: Superintendência de Navegação Marítima e de Apoio (SNM), 11 de outubro de 2012. Disponível em: <[http://www.antaq.gov.br/Portal/pdf/BoletimPortuario/Frota\\_Apoio\\_Mar%C3%ADtimo\\_Outubro\\_2012.pdf](http://www.antaq.gov.br/Portal/pdf/BoletimPortuario/Frota_Apoio_Mar%C3%ADtimo_Outubro_2012.pdf)>. Acesso em 26/01/2017. Disponível, também, em: <<http://portal.antaq.gov.br/wp-content/uploads/2017/03/Raio-X-da-Frota-Brasileira-de-Navega%C3%A7%C3%A3o-de-Apoio-Mar%C3%ADtimo-Outubro-2011.pdf>>. Acesso em 29/03/2017.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE AVIAÇÃO GERAL (“Abag”). *Anuário Brasileiro de Aviação Geral*. São Paulo: Abag, 2015. Disponível em: <[http://www.abag.org.br/anuario\\_aviacao/documents/Anuario\\_Brasileiro\\_Aviacao\\_Geral\\_2015.pdf](http://www.abag.org.br/anuario_aviacao/documents/Anuario_Brasileiro_Aviacao_Geral_2015.pdf)>. Acesso em 12 jan. 2017.

ATKINSON, Anthony Barnes. *Inequality: What can be done?* Cambridge, Massachusetts, London, England: Harvard University Press, 2015.

ÁVILA, Humberto. *Conceito de Renda e Compensação de Prejuízos Fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2011.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BANCO CENTRAL DO BRASIL. Taxa de Câmbio. Disponível em: <<http://www.bcb.gov.br/pt-br/#!/home>>. Acesso em 12 jan. 2016.

BARCELLOS, Ana Paula de. O mínimo existencial e algumas fundamentações: John Rawls, Michael Walzer e Robert Alexy. in TORRES, Ricardo Lobo (Org.). *Legitimação dos Direitos Humanos*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

BARRETO, Paulo Ayres, *Imposto sobre a Renda e Preços de Transferência*, São Paulo: Dialética, 2001.

BARROSO, Luis Roberto. *A dignidade da pessoa humana no direito constitucional contemporâneo: natureza jurídica, conteúdos mínimos e critérios de aplicação*. Versão provisória para debate público. Mimeografado, dezembro de 2010. Disponível em: <[http://www.luisrobertobarroso.com.br/wp-content/uploads/2010/12/Dignidade\\_texto-base\\_11dez2010.pdf](http://www.luisrobertobarroso.com.br/wp-content/uploads/2010/12/Dignidade_texto-base_11dez2010.pdf)>. Acesso em 29/03/2017.

\_\_\_\_\_, Luis Roberto. *A igualdade perante a lei: algumas reflexões*. Rio de Janeiro: Revista de Direito Processual Geral nº 38, 1986.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O Estado Democrático de Direito Pós-providência brasileiro em busca da eficiência pública e de uma administração pública mais democrática*. Belo Horizonte: Revista Brasileira de Estudos Políticos, p. 119-158. Disponível em: <<http://www.pos.direito.ufmg.br/rbepdocs/098119158.pdf>>. Acesso em 15 fev. 2017.

\_\_\_\_\_, Onofre Alves; OLIVEIRA, Ludmila Mara Monteiro de; MAGALHÃES, Tarcízio Diniz. *Liberalismo, Desigualdade e Direito Tributário*. Belo Horizonte: Revista Brasileira de Estudos Políticos nº 110, Jan./jun. 2015. Disponível em: <<http://www.pos.direito.ufmg.br/rbep/index.php/rbep/article/view/P.0034-7191.2015v110p217/319>>. Acesso em 20 mar. 2017.

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

BAUMAN, Zygmunt. *A Riqueza de poucos beneficia todos nós?* Tradução de Renato Aguiar. 1. Ed. Rio de Janeiro: Editora Zahar, 2015.

\_\_\_\_\_, Zygmunt. *Danos Colaterais: Desigualdades Sociais numa era global*. Tradução de Carlos Alberto Medeiros. Rio de Janeiro: Editora Zahar, 2013.

\_\_\_\_\_, Zygmunt. *Vida a crédito: conversas com Citalf Roviroso-Madrado*. Rio de Janeiro: Editora Zahar, 2010.

BECK, Ulrich. Citado por Zygmunt Bauman em “Observatório da Imprensa”, exibido em 15/10/2015. Disponível em: <<http://observatoriodaimprensa.com.br/oitv/entrevista-com-zygmunt-bauman/>>. Acesso em 18 jan. 2017.

BENTO, Leonardo Valles. *Governança e governabilidade na reforma do Estado: entre eficiência e democratização*. Barueri – SP: Manole, 2003.

BEVILÁQUA, Clovis. *Teoria Geral do Direito Civil*. 2. ed. Rio de Janeiro: Editora Francisco Alves, 1929.

BLOCH, Francis; ZISSIMOS, Ben. *Optimum tariffs and retaliation revisited: how country size matters*. Londres: London School of Economics, 2008. Disponível em: <<http://cep.lse.ac.uk/seminarpapers/05-03-08-ZIZ.pdf>>. Acesso em 26 jan. 2017.

BOBBIO, Norberto. *O futuro da democracia: uma defesa das regras do jogo*. 6. Ed. São Paulo: Paz e Terra, 1997.

BONAVIDES, Paulo. *Do estado liberal ao estado social*. 6. Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 1996.

BONILHA, Paulo. *Mesa de debates no Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT)*, realizada em 28/09/2006. Disponível em: <[http://www.ibdt.com.br/2006/integra\\_28092006.htm](http://www.ibdt.com.br/2006/integra_28092006.htm)>. Acesso em 12 jan.2016.

BOROWSKI, Martin. *La Estructura de los Derechos Fundamentales*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2003.

BRADFORD, David F. The Case for a Personal Consumption Tax. In PECHMAN, Joseph A. (Org.) *What Should Be Taxed: Income or Consumption?* Washington: Brookings Institution Press, 1980.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. PEC 140/2012, disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=536019>>. Acesso em 13 jan.2016.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. PEC 283/2013, disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=582954>>. Acesso em 13 jan. 2016.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. PLP 108/2011, disponível em <[http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra;jsessionid=F68AF6A4CD688FE9E1D7575811B20550.proposicoesWebExterno2?codteor=939337&filename=PLP+108/2011](http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=F68AF6A4CD688FE9E1D7575811B20550.proposicoesWebExterno2?codteor=939337&filename=PLP+108/2011)>. Acesso em 02 mar. 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e Positivação no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2011. V. 1.

CHALHUB, Melhim Namen. *Curso de Direito Civil – Direitos Reais*. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

CNPq/Usp. “Atlas da Terra Brasil 2015”. apud FARAH, Tatiana. *Concentração de terra cresce e latifúndios equivalem a três Sergipe*. Atualizado em 09/01/2016. Disponível em: <<http://www.mst.org.br/2015/01/09/concentracao-de-terra-cresce-e-latifundios-equivalem-a-tres-sergipe.html>> e <<http://oglobo.globo.com/brasil/concentracao-de-terra-cresce-latifundios-equivalem-quase-tres-estados-de-sergipe-15004053>>. Acessos em 21 jan.2017.

COELHO, Bezerra In Anais da Assembleia Nacional Constituinte. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <[http://www.senado.gov.br/publicacoes/anais/asp/CT\\_Abertura.asp](http://www.senado.gov.br/publicacoes/anais/asp/CT_Abertura.asp)>. Acesso em 26 jan.2017.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

COLE, Alan. *Estate and Inheritance Taxes around the World*. Tax Foundation. 17 de março de 2015. Disponível em: <<http://taxfoundation.org/article/estate-and-inheritance-taxes-around-world>> acesso em 29 dez.2016.

CONFEDERATION FISCALE EUROPEENNE (“CFE”). *Inheritance Tax in Denmark*. Disponível em: <<http://www.cfe-eutax.org/taxation/inheritance-tax/denmark>> acesso em 28 dez. 2016.

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (“CARF”). Acórdão nº 103-07.260, julgamento de 20/03/1986.

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (“CARF”). Acórdão nº 105-16.456, sessão de 23/05/2007.

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICAS FAZENDÁRIAS (“CONFAZ”). Consórcio Nacional de Secretarias de Fazenda, Finanças, Receita e Tributação (“Consefaz”). Ofício Consefaz nº 11/2015. Disponível em: <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/acesso-restrito-1/consefaz/correspondencias/oficio-CONFAZ/2015/11-oficio-consefaz-ndeg-11-15>>. Acesso em 16 jan. 2017.

CONSTANTINO, Flávio. *O reinício do debate*. In: Estado de Minas, Belo Horizonte, 23/02/2010.

COSTA, Mauro Ricardo. *Dificuldades para a cobrança do IPTU*. Seminário Desafios do IPTU no Brasil. Brasília, 8 e 9 de outubro de 2013. Material disponível em: <<http://eventos.idp.edu.br/iptu/index.html>>. Acesso em 04 jan.2016.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Guerra Fiscal, Bolsa Família e Silêncio (Relações, efeitos e regressividade)*. Brasília: Revista Jurídica da Presidência nº 108, fevereiro a maio de 2014. V. 16. Disponível em: <<https://revistajuridica.presidencia.gov.br/index.php/saj/article/view/42/33>>. Acesso em 21 mar. 2017.

DIÁRIO DO CONGRESSO NACIONAL (Seção I), dia 07/09/1995, p. 21.485. Disponível em: <<http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD07SET1995.pdf#page=147>>. Acesso em 09 dez.2016.

DIEESE. *Metodologia da Pesquisa Nacional da Cesta Básica de Alimentos*. São Paulo, janeiro de 2016. Disponível em: <<http://www.dieese.org.br/metodologia/metodologiaCestaBasica2016.pdf>>. Acesso em 10 jul. 2016.

DIEESE. *Pesquisa Nacional da Cesta Básica de Alimentos: Salário Mínimo nominal e necessário*. Disponível em: <<http://www.dieese.org.br/analisecestabasica/salarioMinimo.html>>. Acesso em 17 jan.2017.

DIEESE. *Relatório com os resultados das Pesquisas de Orçamentos Familiares*. Disponível em: <<http://www.dieese.org.br/metodologia/pof4.xml>>. Acesso em 09/10/2016.

DORLING, Daniel. *Injustice: Why Social Inequality Persists?* Policy Press, 2011.

DWORKIN. *Taking Rights Seriously*. Cambridge: Harvard University Press, 1980.

ELORRIETA Y ARTAZA, Tomas. *Derecho Político*. Madrid: Hijos de Reus, Editores, 1916.

FARIAS, José Fernando de Castro. *A Origem do Direito de Solidariedade*. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

FIGUEIREDO, Leonardo Vizeu. *Lições de Direito Constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

GALEOTTI, Serio. *Il Valore della Solidarietà. Diritto e Società*. Pádoa: Nuova serie, n. 1, 1996.

GERSTENFELD, María Nieves Rico e Pascual; TRUCCO, Daniela; MANCERO, Xavier (Coords.) *Panorama Social da América Latina: 2014*. Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe (“CEPAL”): Nações Unidas, 2014. Disponível em: <[http://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/37706/S1420848\\_pt.pdf?sequence=1](http://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/37706/S1420848_pt.pdf?sequence=1)>. Acesso em 20 nov.2016.

GIAMBIAGI, Fábio; ALÉM, Ana Cláudia. *Finanças Públicas. Teoria e Prática no Brasil*. 3. ed. Rio de Janeiro: Campus. 2008.

GOBETTI, Sergio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. *Progressividade Tributária: a agenda esquecida*. 2015. Disponível em: <<http://www.esaf.fazenda.gov.br/assuntos/premios/premios-1/premios-2015/xx-premio-tesouro-nacional-2015-pagina-principal/monografias-premiadas-xx-premio-tesouro-nacional-2015/tema-3-sergio-gobetti-e-rodrigo-orair>> e, também, em <[http://www.ipc-undp.org/pub/port/WP136PT\\_Tributacao\\_e\\_distribuicao\\_da\\_renda\\_no\\_Brasil\\_novas\\_evidencias\\_a\\_partir\\_das\\_declaracoes\\_tributarias\\_das\\_pessoas.pdf](http://www.ipc-undp.org/pub/port/WP136PT_Tributacao_e_distribuicao_da_renda_no_Brasil_novas_evidencias_a_partir_das_declaracoes_tributarias_das_pessoas.pdf)>. Acessos em 10 dez. 2016.

GODOI, Marciano Seabra de. *Solidariedade Social e Tributação. Tributo e Solidariedade Social*. São Paulo: Editora Dialética, 2005.

GOMES, Orlando. *Direitos Reais*. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, atualizada e anotada por Humberto Theodoro Júnior, 2001.

GOVERNMENT OF UNITED KINGDOM (“GOV.UK”). *Inheritance tax*. Última atualização em 07/12/2016. Disponível em: <<https://www.gov.uk/inheritance-tax/overview>> acesso em 28 dez. 2016.

GRECO, Marco Aurélio. *Três papéis da Legalidade Tributária. In Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2008.

HENRY, James. The Price of Offshore Revisited. *Apud*. PINTO, Rodrigo. *Ricos Brasileiros têm quarta maior fortuna do mundo em paraísos fiscais*. Brasília: BBC Brasil em Londres, 22

de julho de 2012. Disponível em: <[http://www.bbc.com/portuguese/noticias/2012/07/120722\\_ricos\\_evasao\\_brasil\\_rp](http://www.bbc.com/portuguese/noticias/2012/07/120722_ricos_evasao_brasil_rp)> acesso em 25 jan. 2017.

HOLMES, Stephen; SUSTEIN, Cass. *The Cost of Rights – Why Liberty Depends on Taxes*. Nova Iorque: Norton, 2000.

HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (“IBGE”). Sistema IBGE de Recuperação Automática (“SIDRA”). *Censo Agropecuário 2006 – Segunda Apuração*. 2007. Disponível em: <<https://sidra.ibge.gov.br/pesquisa/censo-agropecuario/censo-agropecuario-2006/segunda-apuracao#13>>. Acesso em 11 jan.2017.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (“IPEA”). Secretaria de Planejamento e Investimento Estratégico – SPI/MP. *Objetivos de Desenvolvimento do Milênio: Relatório Nacional de Acompanhamento*. São Paulo, maio de 2014. Disponível em: <[http://www.pnud.org.br/Docs/5\\_RelatorioNacionalAcompanhamentoODM.pdf](http://www.pnud.org.br/Docs/5_RelatorioNacionalAcompanhamentoODM.pdf)>. Acesso em 03 jun. 2016.

Joint Committee on Taxation (“JCT”). *General Explanation of the Tax Reform Act of 1986 (H.R. 3838, 99th Congress; Public Law 99-514)*. Washington: U.S. Government Printing Office, 1987. Disponível em: <<http://www.jct.gov/jcs-10-87.pdf>>. Acesso em 16 dez.2016

JORNAL DO SENADO. *Anistia pode repatriar dinheiro de paraísos fiscais*. 31/07/2012. Disponível em: <<http://www12.senado.leg.br/jornal/edicoes/2012/07/31/anistia-pode-repatriar-dinheiro-de-paraisos-fiscais>>. Acesso em 20 jan.2017.

KRELL, Andreas Joachim. *Direitos sociais e controle judicial no Brasil e na Alemanha: os (des)caminhos de um direito constitucional comparado*. Porto Alegre: S.A. Fabris, 2002.

KUKATHAS, Chandran; PETTIT, Philip. *Rawls – Uma Teoria da Justiça e os seus Críticos*. Coimbra: Gadiva, 1995.

LEISNER, W. G. *Existenzsicherung im öffentlichen Recht*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2007.

LEITE, Celso Barroso. *A proteção social no Brasil*. São Paulo: Edições LTr, 1972.

LEITE, Melina de Souza Rocha. *Reforma Tributária no Brasil: ideias, interesses e instituições*. Curitiba: Juruá, 2014.

LIMA, Djalba. Agência Senado. 18/08/2016. Disponível em: <<http://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2016/08/18/ccj-devera-analisar-limite-de-8-para-imposto-sobre-herancas-e-doacoes/tablet>>. Acesso em 16 jan. 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MACHADO, Sylvio M. Marcondes. *Limitação da responsabilidade de comerciante individual*. São Paulo: Max Limonad, 1956.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de Direito Tributário*. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. *Soberania tributária na pós-modernidade: a governança global como limitação externa ao poder de tributar (e de não tributar)*. Belo Horizonte: UFMG, 2014.

MCNAUGHTON, Charles. *Elisão e Norma Antielisiva: completabilidade e sistema tributário*. São Paulo: Noeses, 2014.

MIGALHAS. *Brasil lidera ranking mundial em volume de arrecadação para governo com repatriação*. 03/11/2016. Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/Quentes/17,MI248396,81042-Brasil+lidera+ranking+mundial+em+volume+de+arrecadacao+para+governo>>. Acesso em 01 jan. 2017.

MIGUEL, Luciano Garcia; LEOPOLDI, Elaise Ellen. *Incidência do IPVA sobre aeronaves e embarcações*. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário n. 92, 2003.

MILÁ, Morgan. *Income Concentration in a Context of Late Development: An Investigation of Top Incomes in Brazil using Tax Records, 1933–2013*. Paris: Paris School of Economics, 18 de setembro de 2015. Disponível em: <<http://piketty.pse.ens.fr/files/MorganMila2015.pdf>>. Acesso em 21 mar.2017.

Ministério do Desenvolvimento Agrário (“MDA”). *Estatísticas do Meio Rural 2010-2011*. 4. Ed. Brasília, 2011. Disponível em: <[http://www.bibspi.planejamento.gov.br/bitstream/handle/iditem/707/Estatísticas\\_Meio\\_Rural\\_2011.pdf?sequence=3%5D](http://www.bibspi.planejamento.gov.br/bitstream/handle/iditem/707/Estatísticas_Meio_Rural_2011.pdf?sequence=3%5D)>. Acesso em 23 jan. 2017.

MIRANDA, Jorge. *Manual de Direito Constitucional*. 6. ed. Coimbra: Editora Coimbra, 1997. T.1.

MIRANDA, Jorge. *Os novos paradigmas do Estado Social*. Conferência proferida em 28 de setembro de 2011, em Belo Horizonte, no XXXVII Congresso Nacional de Procuradores do Estado. p. 3. Disponível em: <<https://www.icjp.pt/sites/default/files/media/1116-2433.pdf>> acesso em 15 fev. 2017.

MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. São Paulo: Editora Atlas, 2002.

MÜLLER, Guilherme. *Painel 4: Modernização da Gestão do IPTU Sessão B*. Seminário Desafios do IPTU no Brasil. Brasília. 8 e 9 de outubro de 2013. Material disponível em: <<http://eventos.idp.edu.br/iptu/index.html>> acesso em 04 jan.2016.

MURPHY, Liam. NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NABAIS, José Casalta. *Estudos de Direito Fiscal. Por um Estado Fiscal Suportável*. Coimbra: Almedina, 2005.



\_\_\_\_\_, José Casalta. Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal. In GRECO, Marco Aurélio e GODOI, Marciano Seabra de. (Orgs.) *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Editora Dialética, 2005.

NEUMANN, Volker. *Menschenwürde und Existenzminimum*” in *Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht (NVwZ)*, 1995.

NEVES, Antonio. *Imposto Sucessório – Passado, Presente e Futuro*. Universidade Católica Portuguesa. Escola de Lisboa. Portugal, 2016, p. 3. Disponível em: <[http://www.fd.lisboa.ucp.pt/resources/documents/CONFERENCIAS/2016/ImpostoSucessorio\\_AntonioNeves.pdf](http://www.fd.lisboa.ucp.pt/resources/documents/CONFERENCIAS/2016/ImpostoSucessorio_AntonioNeves.pdf)>. Acesso em 15 fev. 2017.

NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da. *História do imposto de renda no Brasil – Um enfoque da pessoa física (1922-2013)*. Brasília: Receita Federal, 2014.

OBJETIVOS DE DESENVOLVIMENTO DO MÍLÊNIO - BRASIL (“ODM – Brasil”). Disponível em: <<http://www.odmbrasil.gov.br/os-objetivos-de-desenvolvimento-do-milenio>>. Acesso em 10 jul. 2016.

OCDE. G20. *Base Erosion and Profit Shifting Project. Action 13: Guidance on Implementation of Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*. 2015. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/beps-action-13-guidance-implementation-tp-documentation-cbc-reporting.pdf>>. Acesso em 29 jan.2017.

OCDE. *Consumption Tax Trends 2014 – VAT/GST and excise rates, trends and policy issues*. Publicação da OCDE, 2014. Disponível em: <[http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/consumption-tax-trends-2014\\_ctt-2014-en](http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/consumption-tax-trends-2014_ctt-2014-en)> ou em <<http://dx.doi.org/10.1787/ctt-2014-en>>. Acessos em 27 mar. 2017.

OCDE. Portal de informações sobre o BEPs. <<http://www.oecd.org/ctp/beps/>>. Acesso em 27 jan. 2017.

OLIVEIRA, Igor de. *Capacidade Contributiva e alcance da finalidade do ITR no centro norte de Mato Grosso*. Mato Grosso: Âmbito jurídico, 2013. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=14351&revista\\_caderno=26](http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=14351&revista_caderno=26)>. Acesso em 23 jan.2017.

OLIVEIRA, Ludmila de. *O problema da concorrência tributária internacional e as vias da paz fiscal: entre a race to the bottom e a harmonização tributária*. Belo Horizonte: Ed. UFMG, 2009.

OLIVEIRA, Pérola Toneti de. SILVA, Suélen S. Cordeiro da. TONZAR, Thatiana Freitas. *Limites da expressão “veículos automotores” para fins de incidência do IPVA: as embarcações e aeronaves*. Londrina: Revista de Direito Público. Maio/Agosto de 2009. V.4 nº 2. Disponível em: <<http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/direitopub/article/view/10784/9444>>. Acesso em 20 jan.2017.

PACOTE ANTI ELISÃO FISCAL DA UNIÃO EUROPEIA. 2016. Disponível em: <<http://www.consilium.europa.eu/pt/policies/anti-tax-avoidance-package/>>. Acesso em 26 jan. 2017.

PESSOA, Luiza. *Propriedades de mais de mil hectares ocupam 45% da área rural do Brasil*. Folha de São Paulo. 06/01/2015. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/poder/2015/01/1571133-propriedades-de-mais-de-mil-hectares-ocupam-45-da-area-rural-do-brasil.shtml>>. Acesso em 11 jan.2016.

PIKETTY, Thomas. *A economia da Desigualdade*. Tradução de André Telles. 1. ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2015.

\_\_\_\_\_, Thomas. *Anexo técnico: O Capital no Século XXI*. Disponível em: <<http://www.intrinseca.com.br/ocapital/anexo-tecnico.html>>. Acesso em 03 jan.2016.

\_\_\_\_\_, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Tradução de Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Editora Intrínseca, 2013.

PORTAL BRASIL. *População Brasileira ultrapassa 202 milhões de pessoas*. Informações obtidas da Imprensa Nacional e do IBGE. 2014. Disponível em: <<http://www.brasil.gov.br/governo/2014/08/populacao-brasileira-ultrapassa-202-milhoes-de-pessoas>>. Acesso em 27 dez.2016.

PORTAL BRASIL. *Em 2013, PIB cresce 2,3% e totaliza R\$ 4,84 trilhões*. Feito com base nos dados do IBGE. Publicado em 27/02/2014, disponível em: <<http://www.brasil.gov.br/economia-e-emprego/2014/02/em-2013-pib-cresce-2-3-e-totaliza-r-4-84-trilhoes>>. Acesso em 03 jan.2016.

QUINTSLR, Marcia Maria Melo. (Coord.) *Pesquisa de Orçamentos Familiares 2008-2009: Despesas, Rendimentos e Condições de Vida*. Rio de Janeiro: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (“IBGE”), 2010. Disponível em: <<http://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv45130.pdf>> acesso em 09 out. 2016.

RAWLS, John. *Justice as fairness: political not metaphysical*. Philosophy and public affairs, tradução de Regis de Castro Andrade, 1985. V. 14, 3.

\_\_\_\_\_, John. *Uma Teoria da Justiça*. Tradução de Almiro Pissetta e Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

RESENDE, Janaína da Silva. *Incidência do IPVA sobre embarcações e aeronaves*. LFG, 9 out. 2008. Disponível em: <<http://www.lfg.com.br>>. Acesso em: 20 jan. 2017.

REZENDE, Fernando. *Anais da Assembleia Nacional Constituinte*. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <[http://www.senado.gov.br/publicacoes/anais/asp/CT\\_Abertura.asp](http://www.senado.gov.br/publicacoes/anais/asp/CT_Abertura.asp)>. Acesso em 18 jan. 2017.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Capacidade Contributiva como manifestação da Justiça Fiscal no Estado Social e Democrático de Direito. In QUEIROZ, Luís César Souza de; GOMES, Marcus Lívio. (Orgs.) *Tributação, Direitos Fundamentais e Desenvolvimento*. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2014.

\_\_\_\_\_, Ricardo Lodi. Globalização, Concentração de Renda e Tributação. In QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; GOMES, Marcus Lívio. *Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2015.

\_\_\_\_\_, Ricardo Lodi. *O Princípio da Capacidade Contributiva nos Impostos, nas Taxas, e nas Contribuições Parafiscais*. Publicações da UERJ. Disponível em: <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/ojs/index.php/rfduerj/article/viewFile/1371/1161>>. Acesso em 22 jan. 2017.

\_\_\_\_\_, Ricardo Lodi. *Piketty e a Reforma Tributária Igualitária no Brasil*. In RFPTD, v. 3, n.3, 2015.

\_\_\_\_\_, Ricardo Lodi. *Tributos (teoria geral e espécies)*. Niterói, RJ: Impetus, 2013.

ROUSSEAU, Jean J. *O contrato social*. Tradução de Antonio de P. Machado. 5. ed. São Paulo: Ed. Edigraf Ltda., 1958.

SANTAMARÍA PASTOR, Juan Alfonso. *Fundamentos de derecho administrativo*. Madrid: Centro de Estudios Ramón Areces, 1991, v.1.

SANTANA, Irailson Calado. (Org.) *Carga Tributária no Brasil – 2014 (Análise por Tributo e Bases de Incidência)*. CETAD – Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros da Receita Federal do Brasil, 2014. Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014>>. Acesso em 02 dez.2016.

SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais*. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.

\_\_\_\_\_, Ingo Wolfgang; FIGUEIREDO, Mariana Filchtner. *Reserva do Possível, Mínimo Existencial e Direito à Saúde: Algumas Aproximações*. In *Direitos Fundamentais et Justiça* n° 1. Outubro/Dezembro 2007.

\_\_\_\_\_, Ingo Wolfgang. *Os Direitos Sociais como Fundamentais: contributo para um balanço aos vinte anos da Constituição Federal de 1988*. 2008. Disponível em <[http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/processoAudienciaPublicaSaude/anexo/artigo\\_Ingo\\_DF\\_sociais\\_PETROPOLIS\\_final\\_01\\_09\\_08.pdf](http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/processoAudienciaPublicaSaude/anexo/artigo_Ingo_DF_sociais_PETROPOLIS_final_01_09_08.pdf)>. Acesso em 05 out. 2016.

\_\_\_\_\_, Ingo Wolfgang. *Os Direitos Fundamentais na Constituição de 1988*. Revista Diálogo Jurídico, Salvador, CAJ – Centro de Atualização Jurídica, 2001. V. 1, n° 1. Disponível em <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em 27 set. 2016.

SARMENTO, Daniel. *A ponderação de interesses na Constituição Federal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000.

SCAFF, Fernando Facury. Orçamento Público, Direitos Sociais e Escolhas Políticas ou Reserva do Possível e escolhas trágicas na implementação dos Direitos Sociais. In BORJA, Celio; RIBEIRO, Ricardo Lodi (Orgs.). *Temas de Direito Público - Estudos em Homenagem ao Professor Flávio Bauer Novelli. Volume 1 – Constituição e Cidadania*. Rio de Janeiro: Multifoco, 2015.

\_\_\_\_\_, Fernando Facury. *Reserva do possível, mínimo existencial e direitos humanos*. Universidade Federal de Paraíba: Verba Juris ano 4, nº 4, jan./dez. de 2005. Disponível em: <<http://periodicos.ufpb.br/index.php/vj/article/view/14814/8375>>. Acesso em 26 jan.2017.

SCHOLLER, Heinrich. *Die Störung des Urlaubsgenusses eines 'empfindsamen Menschen' durch einen Behinderten*”, in: JZ 1980.

SEGADO, Francisco Fernández. *La dignité de la personne en tant que valeur suprême de l'ordre juridique espagnol et en tant que source de tous les droits*. In: *Die Ordnung der Freiheit: Festschrift für Christian Starck zum siebzigsten Geburtstag*, 2007.

SENADO FEDERAL. Projeto de Lei do Senado Federal de nº 588/2015. Disponível em <<http://www.senado.leg.br/atividade/rotinas/materia/getPDF.asp?t=177743&tp=1>>. Acesso em 16 abr.2016.

SENADO FEDERAL. Proposta de Emenda Constitucional de nº 96/2015. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/122230>>. Acesso em 16 jan. 2017.

SEN, Amartya. *A ideia de Justiça*. Tradução Denise Bottmann, Ricardo Donielli Mendes. São Paulo: Companhia das Letras, 2011

SILVA, José Afonso da. *A dignidade da pessoa humana como valor supremo da democracia*. Rio de Janeiro: Revista de Direito Administrativo 212:89, 1998. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/47169>>. Acesso em 29 mar.2017.

SILVA, Jules Michelet Pereira Queiroz e (Coord.) *Tributação de Lucros e Dividendos no Brasil: Uma perspectiva comparada*. Câmara dos Deputados. Novembro de 2015. Disponível em: <[http://www2.camara.leg.br/documentos-e-pesquisa/publicacoes/estnottec/areas-da-conle/tema20/2015\\_19898-tributacao-de-lucros-e-dividendos-jules-michelet-et-all](http://www2.camara.leg.br/documentos-e-pesquisa/publicacoes/estnottec/areas-da-conle/tema20/2015_19898-tributacao-de-lucros-e-dividendos-jules-michelet-et-all)>. Acesso em 11 dez. 2016.

SLEMROD, Joel. BAKIJA, Jon. *Taxing Ourselves*. 2. ed. Cambridge: MIT Press, 2000.

SMITH, Adam. *Riqueza das nações. Investigação sobre sua Natureza e suas Causas*. São Paulo: Editora Nova Cultural Ltda., 1996. V. 1.

\_\_\_\_\_, Adam. *Riqueza das Nações*. 3. Ed. Lisboa: Calouste Guberkian, 1999. V. 2.

SOUFEN, Raquel Arruda. *Planejamento tributário, erosão da base tributável e o plano de ações do BEPs: Uma análise acerca das possíveis implicações do Plano de Ações da OCDE na Legislação Brasileira*. São Paulo, 2016.

STIGLITZ, Joseph. *Economics of the Public Sector*. 3. ed. Nova Iorque: W. W. Norton, 2000.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Súmula nº 160. DJ 19/06/1996, p. 21.940. Disponível em <[http://www.stj.jus.br/docs\\_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2010\\_11\\_capSumula160.pdf](http://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2010_11_capSumula160.pdf)>. Acesso em 26 jan.2017.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Acórdão proferido nos autos do Recurso Especial de nº 1.199.964/SP. 2ª Turma. Relator Ministro Herman Benjamin. DJe de 23/10/2013. Disponível em:

<[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1041047&num\\_registro=201001133974&data=20131023&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1041047&num_registro=201001133974&data=20131023&formato=PDF)>. Acesso em 26 jan.2017.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Acórdão na ADI 567-7/600-MG. Plenário. Relator Ministro Ilmar Galvão. DJ de 04/10/1991. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=346469>>. Acesso em 26 jan.2017.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Acórdão na ADI nº 2.224-5-DF. Plenário. Relator Ministro Nelson Jobim. DJ de 13/06/2003. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=375354>>. Acesso em 26 jan.2017.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Acórdão na Medida Cautelar relacionada à Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 45, disponível em: REVISTA INTERESSE PÚBLICO. Porto Alegre: Notadez, maio 2004.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Acórdão no Agravo Regimento no Agravo de Instrumento de nº 534.150/PR. Segunda Turma. Relator Ministro Joaquim Barbosa, DJe 30/04/2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=610370>>. Acesso em 26 jan.2017.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Acórdão no Recurso Extraordinário de nº 134.509/AM. Tribunal Pleno. Relator Ministro Marco Aurélio. DJ 13/09/2002. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=207766>>. Acesso em 26 jan.2017.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Acórdão no Recurso Extraordinário de nº 153.771/MG. Plenário. Relator Ministro Moreira Alves. DJ 05/09/1997. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=211634>>. Acesso em 26 jan.2017.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Acórdão no Recurso Extraordinário de nº 182.191/RJ. 1ª Turma. Relator Ministro Ilmar Galvão, DJU 16/02/1996, p. 3.011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=226462>>. Acesso em 26 jan.2017.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Acórdão no Recurso Extraordinário de nº 234.105/SP. Tribunal Pleno. Relator Ministro Carlos Veloso. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=254529>>. Acesso em 26 jan.2017.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Acórdão no Recurso Extraordinário de nº 255.111/SP. Tribunal Pleno. Relator Ministro Sepúlveda Pertence. Disponível em: <

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=258436>>. Acesso em 26 jan. 2017.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Acórdão no Recurso Extraordinário de nº 385.091/DF. 1ª Turma. Ministro Relator Dias Toffoli. DJ-e de 17/10/2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4690215>>. Acesso em 26 jan.2017.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Acórdão no Recurso Extraordinário de nº 544.298/RS. Plenário. Relator Ministro Ricardo Lewandowski. Redatora Ministra Carmen Lúcia. DJ 06/02/2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630042>>. Acesso em 26 jan. 2017.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Acórdãos no Recurso Extraordinário de nº 544.438/RS. Plenário. Relator Ministro Ricardo Lewandowski. Redatora Ministra Carmen Lúcia. DJ 06/02/2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630049>>. Acesso em 26/01/2017.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Acórdãos no Recurso Extraordinário de nº 551.401/RS. Plenário. Relator Ministro Ricardo Lewandowski. Redatora Ministra Carmen Lúcia. DJ 06/02/2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630041>>. Acesso em 26 jan.2017.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Acórdãos no Recurso Extraordinário de nº 552.553/RS. Plenário. Relator Ministro Ricardo Lewandowski. Redatora Ministra Carmen Lúcia. DJ 06/02/2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630045>>. Acesso em 26 jan.2017.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Acórdão no Recurso Extraordinário de nº 552.707/RS. Plenário. Relator Ministro Ricardo Lewandowski. Redatora Ministra Carmen Lúcia. DJ 06/02/2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630046>>. Acesso em 26 jan.2017.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Acórdão no Recurso Extraordinário de nº 552.862/RS. Plenário. Relator Ministro Ricardo Lewandowski. Redatora Ministra Carmen Lúcia. DJ 06/02/2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630043>>. Acesso em 26 jan. 2017.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Acórdão no Recurso Extraordinário de nº 553.921/RS. Plenário. Relator Ministro Ricardo Lewandowski. Redatora Ministra Carmen Lúcia. DJ 06/02/2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630047>>. Acesso em 29 mar.2017.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Acórdão no Recurso Extraordinário de nº 555.495/RS. Plenário. Relator Ministro Ricardo Lewandowski. Redatora Ministra Carmen Lúcia. DJ 06/02/2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630048>>. Acesso em 26 jan.2017.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Acórdão no Recurso Extraordinário de nº 570.849/RS. Plenário. Relator Ministro Ricardo Lewandowski. Redatora Ministra Carmen Lúcia. DJ 06/02/2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630050>>. Acesso em 26 jan.2017.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Acórdão no Recurso Extraordinário de nº 562.045/RS (repercussão geral). Plenário. Relator Ministro Ricardo Lewandowski. Redatora Ministra Carmen Lúcia. DJ 06/02/2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>>. Acesso em 26 jan.2017.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Acórdão no Recurso Extraordinário de nº 591.340/SP. Relator Ministro Marco Aurélio. DJe nº 211, disponibilizado em 06/11/2008, publicação em 07/11/2008. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=560133>>. Acesso em 26 jan.2017.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Acórdão no Recurso Extraordinário de nº 648.245/MG. Relator Ministro Gilmar Mendes. DJe de 24/02/2014. Disponível em: <[file:///C:/Users/natha/Downloads/texto\\_202635256%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/natha/Downloads/texto_202635256%20(1).pdf)>. Acesso em 02 mar.2017.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Informativo de nº 22. 04 a 08 de março de 1996. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo22.htm>>. Acesso em 26 jan.2017.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Informativo de nº 103. 16 a 20 de março de 1998. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo103.htm>>. Acesso em 26 jan. 2017.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Súmula nº 656. Disponível em: <[http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula\\_601\\_700](http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_601_700)>. Acesso em 26 jan.2017.

SYROPOULOS, Constantinos. *Optimum tariffs and retaliation revisited: how country size matters*. Review of Economic Studies, 2001. V. 69 (3)

TAX JUSTICE NETWORK. 2013. *Apud*. UTSUMI, Igor. *Tax Evasion in Brazil*. 13 de março de 2014. Disponível em <<http://thebrazilbusiness.com/article/tax-evasion-in-brazil>>. Acesso em 25 jan.017.

TEBECHRANI, Alberto. CAMPOS, Fortunato Bassani. MACHADO, José Luiz Ribeiro. *Regulamento do Imposto de Renda para 1988*. São Paulo: Resenha Tributária, 1989.

TIPKE, Klaus. *Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes*. Tradução de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editora, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. Órgão Especial. Desembargador Relator Nagib Slaibi. Arguição de Inconstitucionalidade de nº 0189188-24.2011.8.19.0000. Acórdão disponível em: <<http://www1.tjrj.jus.br/gedcacheweb/default.aspx?UZIP=1&GEDID=00045E96ACE1F76F0E61D116B6574BE987DEC5044C133612>>. Acesso em 23 fev. 2017.

\_\_\_\_\_, Ricardo Lobo. O mínimo existencial como conteúdo essencial dos direitos fundamentais. In: SOUZA NETO, Cláudio Pereira. SARMENTO, Daniel (Orgs.). *Direitos Sociais. Fundamentos, judicialização e direitos sociais em espécie*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

\_\_\_\_\_, Ricardo Lobo. *O mínimo Existencial e os Direitos Fundamentais*. Rio de Janeiro: Revista de Direito Processual Geral 4269, 1990.

\_\_\_\_\_, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, vol. II. Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

\_\_\_\_\_, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Vol. IV – Os Tributos na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (“TCU”). *Relatório Sistêmico de Fiscalização: Assistência Social*. Relator Ministro Substituto Augusto Sherman Cavalcanti. Brasília, 2015. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A250AA328A0150AA738D311E94>>. Acesso em 03jun.2016.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. Verbete de Súmula nº 130. Súmula da Jurisprudência predominante do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, p.21. Disponível em: <<http://portaltj.tjrj.jus.br/documents/10136/18187/sumulas.pdf?=16>>. Acesso em 27 jan.2017.

WALFFENBÜTTEL, Andréa. *O que é? – Índice de Gini*. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (“IPEA”). 2004 (01/11/2004). Ano 1, edição 4. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com\\_content&id=2048:catid=28&Itemid=23](http://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&id=2048:catid=28&Itemid=23)>. Acesso em 10 jan.2017.

WEISS, Fernando Lemme. *Justiça Tributária. As Renúncias, o Código de Defesa dos Contribuintes e a Reforma Tributária*. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2003.

WILKINSON, Richard G. *The impact of inequality: how to make sick societies healthier*. Nova Iorque: The New Press, 2005.



ZUCMAN, Gabriel. *A Riqueza Oculta das Nações*: Inquérito sobre os paraísos fiscais. Tradução de Jorge Pereirinha Pires e revisão de João Pedro Tapada. Lisboa: Temas e Debates. 2014.