

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS

Programa de Pós-Graduação em Direito

Gabriel Arbex Valle

**IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS:
análise em face das peculiaridades da realidade brasileira**

Belo Horizonte

2018

Gabriel Arbex Valle

**IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS:
análise em face das peculiaridades da realidade brasileira**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da UFMG, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Onofre Alves Batista Júnior.

Área de Estudo: Justiça Tributária e Segurança Jurídica.

Belo Horizonte

2018

V181i Valle, Gabriel Arbex
Imposto sobre grandes fortunas: análise em face das peculiaridades da realidade brasileira / Gabriel Arbex Valle. – 2018.

Orientador: Onofre Alves Batista Júnior.
Dissertação (mestrado) – Universidade Federal de Minas Gerais, Faculdade de Direito.

1. Direito tributário – Brasil – Teses 2. Justiça distributiva
3. Impostos – Teses 4. Capitalismo – Teses 5. Renda – Distribuição
I.Título

CDU(1976) 336.2(81)

Ficha catalográfica elaborada pelo bibliotecário Junio Martins Lourenço CRB 6/3167.

Gabriel Arbex Valle

**IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS:
análise em face das peculiaridades da realidade brasileira**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da UFMG, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito.

Área de Estudo: Justiça Tributária e Segurança Jurídica.

Prof. Dr. Onofre Alves Batista Júnior – UFMG (Orientador)

Prof^ª. Dr^ª. Misabel de Abreu Machado Derzi – UFMG (Banca Examinadora)

Prof. Dr. Valter de Souza Lobato – FDMC (Banca Examinadora)

Prof^ª. Dr^ª. Evanilda Nascimento de Godoi Bustamante – UFV (Banca Examinadora)

Belo Horizonte, 06 de agosto de 2018.

AGRADECIMENTOS

Ao meu filho, fonte maior de inspiração.

À minha esposa, pelo apoio constante, pela compreensão e pelo afeto.

Aos meus pais, que sempre se dedicaram com todo o esforço e amor à educação civil e profissional dos filhos.

Ao meu irmão, pelo exemplo de pessoa e de profissional acadêmico.

Ao meu orientador, Professor Onofre Alves Batista Júnior, um grande incentivador do desenvolvimento acadêmico e profissional.

A todos os professores da Pós-Graduação da Faculdade de Direito da UFMG, pelos incontáveis ensinamentos.

Aos colegas do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFMG, em especial ao João Leonardo Silva Costa, por toda a ajuda, trocas de ideias e amizade.

Aos amigos e demais familiares, por todo o apoio, torcida e incentivo.

RESUMO

Nas últimas décadas, a acumulação de capital nas mãos de um reduzido número de pessoas é um fenômeno que vem se intensificando no mundo, de modo que a desigualdade econômica e social está retornando a níveis outrora vivenciados, com alta probabilidade de atingir níveis históricos recordes se nada for feito. A história cuidou de demonstrar que somente as grandes guerras e a intervenção pública impactaram na questão da desigualdade de maneira a reduzir seus índices. Como não desejamos enfrentar mais um conflito armado de proporções mundiais, focamos na figura do Estado como única entidade capaz de domar os excessos verificados num sistema capitalista de mercado, de combater o aumento da desigualdade e de reduzir os elevados níveis em que ela se encontra. Sob a ótica rawlsiana, as desigualdades são até mesmo admitidas, mas desde que em benefício dos menos favorecidos e que não sejam excessivas a ponto de enfraquecer o próprio regime democrático e a capacidade de todos os cidadãos influírem de maneira igualitária nas decisões políticas. No Brasil, que figura como um dos países mais desiguais do mundo, ao invés de se desenvolver instrumentos que desacelerem o crescimento da concentração e da desigualdade, o governo vem, muito pelo contrário, intervindo de maneira a proporcionar a reprodução desses fenômenos, tal como se verifica pelas políticas tributárias eminentemente regressivas. Com efeito, o sistema tributário vigente no Brasil é repleto de incongruências e distorções, tendo como característica principal seu caráter regressivo, onerando-se mais consumo e renda do trabalho assalariado do que patrimônio e renda do capital. Aqui, a maior parte da renda e do capital dos mais ricos não está sujeita à tributação de maneira compatível com o princípio da capacidade contributiva e com a ideia de justa repartição do ônus tributário. Nesse contexto, ao lado de diversas outras ferramentas tributárias colocadas à disposição do legislador, a introdução do imposto sobre grandes fortunas teria a capacidade de tornar a distribuição da carga tributária brasileira menos injusta, realizando o princípio da capacidade contributiva e contribuindo, ao final, para a própria realização da justiça tributária em nosso país. Além disso, vislumbra-se nesta exaçoão uma importante ferramenta de aumento da eficiência do controle administrativo-fiscal - com conseqüente elevação da arrecadação tributária total - e de combate às desigualdades sociais e econômicas. Considera-se, todavia, que a propalada função redistributiva do imposto sobre grandes fortunas somente seria efetiva se os recursos arrecadados fossem destinados à realização da justiça distributiva.

Palavras-chave: Capitalismo. Acumulação de riqueza. Desigualdade social e econômica. Teoria liberal-igualitária. Justiça tributária e distributiva. Sistema tributário nacional. Regressividade. Imposto sobre grandes fortunas.

ABSTRACT

In the last decades, the accumulation of capital in the hands of a small number of people is a phenomenon that is intensifying in the world, so that the economic and social inequality is returning to previously experienced levels, with high probability of reaching record historical levels if nothing is done. History has shown that only major wars and public intervention have impacted the issue of inequality in ways that reduce its rates. As we do not wish to face yet another armed conflict of world proportions, we focus on the figure of the State as the only entity able to tame the excesses in a capitalist market system, to combat the increase of inequality and to reduce the high levels in which it is found. From the rawlsian point of view, inequalities are even admitted, but provided that they are to the benefit of the underprivileged and are not excessive enough to weaken the democratic regime itself and the ability of all citizens to influence political decisions in an equal way. In Brazil, which is one of the most unequal countries in the world, instead of developing instruments that slow the growth of concentration and inequality, the government is, on the contrary, intervening in a way to provide the reproduction of these phenomena, as is verified by the eminently regressive tax policies. In effect, the tax system in force in Brazil is full of incongruities and distortions, having as its main characteristic its regressive character, burdening more consumption and income from salaried work than patrimony and capital income. Here, most of the income and capital of the richest are not subject to taxation in a manner compatible with the principle of taxable capacity and with the idea of a fair distribution of the tax burden. In this context, along with several other tax tools made available to the legislator, the introduction of the tax on large fortunes would have the capacity to make the distribution of the brazilian tax burden less unfair, fulfilling the principle of contributory capacity and contributing, in the end, to the very realization of tax justice in our country. In addition, it can be seen in this exaction an important tool to increase the efficiency of administrative and fiscal control - with a consequent increase in total tax collection - and to combat social and economic inequalities. It is considered, however, that the redistributive function of the tax on large fortunes would only be effective if the resources collected were destined to the realization of distributive justice.

Keywords: Capitalism. Accumulation of wealth. Social and economic inequality. Liberal-egalitarian theory. Tax and distributive justice. National tax system. Regressiveness. Tax on large fortunes.

LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO 1 – Média das taxas máximas de impostos sobre a renda e a herança, 1800-2013.....	144
GRÁFICO 2 – Carga Tributária e Variações por Base de Incidência - 2016 x 2015.....	182
GRÁFICO 3 – Principais credores da Dívida Pública Mobiliária Federal Interna - Março 2018.....	191
GRÁFICO 4 – Carga Tributária sobre a Propriedade - Brasil e Países da OCDE (2015)	201

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
Art.	Artigo
Atual.	Atualizado
Censo	Questionário da Amostra do Censo Demográfico
CEO	<i>Chief Executive Officer</i>
COFINS	Contribuição para financiamento da seguridade social
CRFB/88	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CSLL	Contribuição social sobre o lucro líquido
CTN	Código Tributário Nacional
DIRPF	Declaração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física
DF	Distrito Federal
Ed.	Editor
FMI	Fundo Monetário Internacional
ICMS	Imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços
IFI	<i>Impôt sur la fortune immobilière</i>
IGF	Imposto sobre grandes fortunas
IPI	Imposto sobre produtos industrializados
IPL	Imposto sobre o patrimônio líquido
IPTU	Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana
IPVA	Imposto sobre a propriedade de veículos automotores
IRPF	Imposto sobre a renda da pessoa física
ISF	<i>Impôt de solidarité sur la fortune</i>
ISS	Imposto sobre serviços de qualquer natureza
ITBI	Imposto sobre transmissão de bens imóveis
ITCMD	Imposto sobre transmissão <i>causa mortis</i> e doação
ITR	Imposto sobre a propriedade territorial rural
N.	Número
ONU	Organização das Nações Unidas
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
P.	Página
PEC	Proposta de Emenda à Constituição
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Programa de Integração Social
PL	Projeto de lei ordinária
PLP	Projeto de lei complementar
PLS	Projeto de lei do Senado
PNAD	Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios
POF	Pesquisa de Orçamentos Familiares
RFB	Receita Federal do Brasil
SELIC	Sistema Especial de Liquidação e de Custódia
STF	Supremo Tribunal Federal
WTID	<i>World Top Incomes Database</i>

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
2 DESIGUALDADE DE RENDA E DE RIQUEZA	17
2.1 A acumulação do capital no sistema capitalista.....	17
2.2 A desigualdade de renda e de riqueza no Brasil.....	45
2.3 Os malefícios da desigualdade.....	63
3 A TEORIA LIBERAL-IGUALITÁRIA DE JOHN RAWLS	71
3.1 Desenvolvimento da teoria.....	71
3.2 Os princípios da justiça.....	78
3.3 Considerações sobre a tributação e os princípios rawlsianos.....	82
4 O PAPEL DO ESTADO DIANTE DA POBREZA.....	87
4.1 As concepções de justiça	87
4.2 O dever do Estado de aliviar a situação dos mais pobres.....	91
5 JUSTIÇA TRIBUTÁRIA	98
5.1 Tributação e propriedade	98
5.2 A justiça tributária	103
5.3 A problemática de um sistema tributário justo e eficiente	114
6 FINALIDADES DOS TRIBUTOS.....	118
6.1 As funções dos tributos	118
6.2 A tributação como instrumento de promoção da justiça social	121
7 BASES TRIBUTÁRIAS.....	131
7.1 As bases tributárias e a efetivação da justiça distributiva.....	131
7.2 As dificuldades de se tributar a renda derivada do capital e o patrimônio	137
7.3 A tributação de riquezas	143
<i>7.3.1 Considerações doutrinárias sobre a tributação periódica de riquezas</i>	<i>151</i>
<i>7.3.2 Considerações no âmbito das entidades transnacionais.....</i>	<i>156</i>

7.4 A proposta de Thomas Piketty	161
8 AS INCONGRUÊNCIAS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	169
8.1 O que diz a CRFB/88. O Estado de molde liberal e igualitário.....	169
8.2 A capacidade contributiva	173
8.3 A carga tributária brasileira e a problemática da tributação regressiva.....	179
8.4 Demais iniquidades no sistema tributário brasileiro	189
9 IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS	205
9.1 Novidade da Constituição da República de 1988.....	205
9.2 A tributação sintética de riquezas no direito comparado	212
9.3 Breves comentários sobre a história da tributação da riqueza	226
9.4 A indeterminabilidade da expressão “grandes fortunas”	231
9.5 Considerações diversas a respeito do imposto sobre grandes fortunas.....	234
9.5.1 Considerações sobre os aspectos positivos.....	234
9.5.2 Considerações sobre os aspectos negativos.....	239
9.6 A questão da fuga do capital na realidade brasileira	251
9.7 As opiniões na doutrina brasileira	257
9.8 A resistência à implantação	265
9.9 Contraponto entre tributar grandes fortunas, renda e doações/herança	267
9.10 Os projetos parlamentares.....	271
9.11 Proposta do perfil do IGF no Brasil	274
9.12 As principais contribuições do imposto sobre grandes fortunas.....	278
10. CONCLUSÃO	285
REFERÊNCIAS	288

1. INTRODUÇÃO

Os sistemas legais dos governos capitalistas ao longo da história têm, com frequência, admitido disparidades na distribuição da propriedade, da riqueza e da renda que excedem consideravelmente o que seria compatível com o respeito ao valor equitativo da liberdade política¹.

Com efeito, o sistema econômico capitalista tem como principais fundamentos o direito à liberdade individual e o direito de propriedade, sendo consequências naturais de sua adoção a competição e a desigualdade. Demonstrar-se-á, no segundo capítulo, que, após alguns séculos do seu surgimento, o início do século XX foi marcado pela desigualdade extrema, seguida, porém, de uma relevante queda que ocorreu em função das duas grandes guerras mundiais, da crise econômica de 1929, da tributação mais progressiva e da garantia de novos direitos sociais². No entanto, a partir das décadas de 70/80, com o surgimento do neoliberalismo, houve significativa e constante flexibilização das regulações públicas que haviam sido estabelecidas na primeira metade do século³, inclusive reduzindo-se a tributação incidente sobre as rendas decorrentes do capital, sobre as heranças e doações e sobre o patrimônio. Com isso, aumentou-se a concentração de riqueza nas mãos das classes mais altas, resultando no crescimento ininterrupto da desigualdade social e econômica.

Hoje, vivencia-se no mundo – e, em especial, no Brasil - um quadro alarmante de disparidade de renda e de riqueza, no qual o ritmo do crescimento das grandes fortunas é consideravelmente superior ao ritmo de crescimento das riquezas menores. Nosso intuito é demonstrar que, uma vez acumulada uma fortuna, o patrimônio tende a crescer rapidamente, tendo em vista que torna possível ao seu titular obter retornos não disponíveis ao poupador comum. Até mesmo entre os que figuram no topo da riqueza há significativas disparidades patrimoniais. Dessa forma, se os patrimônios dos mais ricos avançam de maneira mais célere do que o patrimônio dos menos afortunados, a desigualdade de riqueza tende a se intensificar ilimitadamente, salvo se existirem forças de convergência aptas a fazer frente a essa situação⁴.

Ainda no segundo capítulo, demonstrar-se-á também que o Brasil é um dos países mais desiguais do mundo, com níveis de concentração de renda e de riqueza incomparáveis em outros lugares. Muito dessa desigualdade é decorrente das incongruências do sistema tributário

¹ Cf. RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. Tradução: Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 247.

² Cf. MILANOVIC, Branko. **Global inequality: A new approach for the age of globalization**. Cambridge, Massachusetts: The Belknap Press of Harvard University Press. London, England, 2016, p. 98-99.

³ Cf. GUERRA, Alexandre. POCHMANN, Márcio. SILVA, Ronnie Aldrin. **Atlas da Exclusão Social no Brasil**. Volume 2. Dinâmica da exclusão social na primeira década do século XXI. Cortez Editora, p. 19.

⁴ Nesse sentido, PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Tradução Monica Baumgarten de Bolle. – I. ed. – Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 420.

brasileiro, no qual a maior parte da renda e do capital dos mais ricos não está sujeita à tributação de maneira compatível com o princípio da capacidade contributiva e com a ideia de justa repartição do ônus tributário⁵.

No terceiro capítulo abordaremos a teoria liberal-igualitária de John Rawls, que, em face de sociedades excessivamente desiguais, propõe a adoção de medidas compensatórias a fim de se preservar o valor equitativo para todas as liberdades políticas iguais. O principal objetivo do seu liberalismo igualitário – e dos dois princípios que Rawls entende como básicos para reger uma sociedade justa, conforme será visto, é promover uma maneira de se igualar o *status* da totalidade dos cidadãos, de modo que todos tenham as mesmas condições de influenciar nas decisões políticas, numa forma de igualdade social e democrática⁶. Nosso propósito é demonstrar que a posição rawlsiana, apesar de tolerar desigualdades, não admite, em hipótese alguma, desigualdades massivas⁷, de maneira que é essencial que as instituições da estrutura básica atuem na distribuição da renda e da riqueza produzidas socialmente, proporcionando resultados mais justos aos indivíduos menos favorecidos. Apesar de Rawls não abordar a questão tributária de maneira central e específica, sustentar-se-á que ele enxerga na tributação um importante instrumento para auxiliar na redução de disparidades em sociedades tidas como excessivamente desiguais. Assim, a tributação pode ter relevante papel como mecanismo para ajustar a justiça de fundo das instituições sociais básicas.

No quarto capítulo, ao tratarmos do papel do Estado diante da pobreza, abordaremos as diversas concepções de justiça, com foco especial na justiça distributiva, que, no seu sentido moderno, requer uma distribuição independentemente de mérito, clamando por um Estado que assegure que os recursos sejam distribuídos para todas as pessoas de determinada sociedade, de modo que cada uma tenha garantido certo nível de recursos materiais⁸. Ao lidarmos com a questão do dever estatal de aliviar a situação dos mais pobres, pretende-se demonstrar que o Estado pode e deve intervir na economia para minimizar os efeitos negativos oriundos do sistema econômico capitalista, em especial para atenuar a situação das pessoas que, por qualquer motivo, não se deram bem na economia de mercado e vivem com recursos escassos.

⁵ Cf. MILÁ, Marc Morgan. **Income Concentration in a Context of Late Development: An Investigation of Top Incomes in Brazil using Tax Records, 1933–2013**. Public Policy and Development Master Dissertation. Paris School of Economics. Advisor: Thomas Piketty. Referee: Facundo Alvaredo. Version of 18.09.2015, p. 01. Disponível em: <<http://piketty.pse.ens.fr/files/MorganMila2015.pdf>>. Acesso em: 09 nov. 2016.

⁶ Cf. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. DE OLIVEIRA, Ludmila Mara Monteiro. Liberalismo, Desigualdade e Direito Tributário. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**. Belo Horizonte, n° 110, jan./jun. 2015, p. 217-272.

⁷ Cf. BIRD-POLLAN, Jennifer. Unseating privilege: Rawls, equality of opportunity, and wealth transfer taxation. **The Wayne Law Review**, v. 59, n. 2, 2013b, p. 729.

⁸ Cf. FLEISCHACKER, Samuel. **Uma breve história da justiça distributiva** / Samuel Fleischacker; tradução Álvaro de Vita; revisão da tradução Newton Roberval Eichenberg; revisão técnica Rogério Severo. – São Paulo: Martins Fontes, 2006. – (Coleção justiça e direito), p. 08.

No quinto capítulo, que lida com questões ligadas à justiça tributária, pretende-se inicialmente demonstrar que não se sustenta a ideia disseminada de maneira irrefletida de que temos o direito moral absoluto à propriedade de tudo que obtemos de forma lícita no mercado. Na verdade, na esteira das lições de Thomas Nagel e Liam Murphy, a propriedade da renda pré-tributária não passa de uma mera abstração⁹. Assim, a ideia é demonstrar que como o sistema tributário compõe a própria formatação do direito de propriedade, as pessoas só podem ter direito, legalmente e moralmente defensável, ao que lhes sobra depois de pagar os impostos sob um sistema legítimo. Ainda neste capítulo, explanaremos sobre diversas teorias que foram desenvolvidas no curso da história buscando encontrar o critério mais adequado para que uma tributação seja considerada como justa. Ressalva-se, porém, que não basta que a distribuição da carga tributária entre todos os cidadãos seja feita de maneira justa. Uma análise da justiça em qualquer sociedade deve abranger considerações tanto do sistema tributário quanto dos sistemas de transferência ou programas de despesas que são financiados pelas receitas obtidas por meio da tributação¹⁰. Como último ponto deste capítulo, enfrentar-se-á a problemática questão ligada aos critérios que orientam a política tributária, pois o que se verifica na atualidade é a prevalência do critério da eficiência econômica sobre o critério da equidade na tributação. O propósito é demonstrar que, no mínimo, os debates sobre o sistema tributário devem tentar obter maior equilíbrio entre os principais critérios que orientam a política tributária.

No sexto capítulo, ao tratarmos a respeito das finalidades dos tributos, a intenção é demonstrar que, além das funções clássicas - fiscalidade, extrafiscalidade e parafiscalidade -, a tributação também pode ter uma função redistributiva, destinada a reduzir a desigual distribuição de renda e riqueza que resulta do funcionamento normal de uma economia baseada no mercado. Trata-se de função controvertida, pois parte da doutrina entende que o tributo não pode servir como um instrumento de distribuição. Aqueles contrários à tributação como instrumento redistributivo recomendam que a política tributária, para não introduzir distorções no sistema econômico, deveria se abster dos objetivos distributivos, transferindo-se ao gasto público essa função da política fiscal, sendo este o paradigma que predomina no Brasil, mas que, em especial nesse momento de crise, deve ser posto sob reavaliação¹¹. Mesmo num mundo globalizado, em que o capital se desloca com facilidade entre diferentes países, não se pode abrir mão da tributação como instrumento redistributivo, sob pena de o fosso entre ricos e pobres aumentar ainda mais, chegando a níveis em que as concentrações de riqueza sejam

⁹ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 98.

¹⁰ Cf. BIRD-POLLAN, Jennifer. Unseating privilege..., cit., p. 731.

¹¹ Cf. GOBETTI, Sérgio Wulff. ORAIR, Rodrigo Octávio. **Tributação e distribuição da renda no Brasil: novas evidências a partir das declarações tributárias das pessoas físicas**. Working Paper número 136, fevereiro, 2016, p. 160.

politicamente ameaçadoras ao respeito às liberdades iguais e à igualdade equitativa de oportunidades, aviltando, ao fim, o próprio regime democrático. Deve ficar claro, porém, que a tributação não será responsável, por si só, pela correção dos enormes níveis de desigualdade verificados na maioria dos países. Para isso, seria necessária uma série de fatores e de políticas públicas estruturadas para reduzir as disparidades¹².

No sétimo capítulo, enfrentaremos a questão a respeito de quais bases tributárias seriam ideais para a efetivação da justiça distributiva. Demonstrar-se-á que a tributação sobre a renda – em especial a decorrente do capital, sobre as heranças e sobre o patrimônio acumulado são medidas que viabilizam a redistribuição da renda e da riqueza de maneira muito melhor do que a tributação sobre o consumo. Especialmente em sistemas tributários regressivos, como o brasileiro, a tributação incidente sobre o patrimônio e a renda decorrente do capital opera como um instrumento de correção das enormes distorções distributivas. Explanaremos também a respeito das dificuldades de se tributar a renda derivada do capital e o patrimônio, em especial num mundo globalizado, no qual os movimentos do capital são quase inteiramente livres e difíceis de controlar, e as pessoas e empresas detentoras das maiores riquezas podem facilmente deslocar seu patrimônio para outras localidades, onde as regras lhes sejam mais favoráveis¹³.

Ainda neste capítulo, dissertaremos a respeito da tributação de riquezas e das teorias que apareceram para justificar sua oneração, temática de enorme relevo acadêmico, filosófico, social e econômico, pois as decisões de determinado país a respeito da tributação dos mais ricos têm profundas consequências para a distribuição de recursos e de oportunidades econômicas, assim como para o próprio funcionamento da economia. A tributação de riquezas é talvez um dos assuntos que geram as maiores discordâncias quando se fala em política tributária de qualquer localidade do mundo. A implantação do imposto sobre grandes fortunas no Brasil é constantemente lembrada nos debates políticos e acadêmicos, em especial neste momento de crise política e econômica num país que tem por marca distintiva um dos mais elevados índices de desigualdade social e econômica do mundo. A ideia é demonstrar que uma maior tributação sobre os mais ricos estaria em consonância com os princípios rawlsianos da maior liberdade igual, da igualdade equitativa de oportunidades e da diferença, em especial em localidades caracterizadas por desigualdades massivas, como o Brasil. No entanto, ressalva-se que a estruturação de um esquema tributário que se pretenda justo, onerando, por exemplo, mais a riqueza e a renda do capital do que o consumo e a renda do trabalho, perderia sua essência caso os recursos arrecadados

¹² Nesse sentido: JIMÉNEZ, Juan Pablo. **Desigualdade, concentração de renda e elites econômicas na América Latina: O papel da política fiscal**. In: AFONSO, José Roberto. LUKIC, Melina Rocha. ORAIR, Rodrigo Octávio. SILVEIRA, Fernando Gaiger. Tributação e desigualdade. Belo Horizonte (MG): Letramento: Casa do Direito: FGV Direito Rio, 2017, p. 75.

¹³ Nesse sentido: MILANOVIC, Branko. **Global...**, cit., p. 139.

não fossem empregados progressivamente, gerando apenas uma enganosa sensação de justiça.

No capítulo oitavo, apontar-se-á as inúmeras incongruências e distorções no sistema tributário brasileiro. De início, a ideia é demonstrar que a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88) foi estruturada de forma a zelar pela justiça social e pelo combate às desigualdades econômicas e sociais, projetando um detalhado sistema de tributação claramente orientado pela ideia de justiça tributária, valorando-se o princípio da capacidade contributiva e tendo por objetivo a justa distribuição dos ônus fiscais. Ocorre que, afastando-se da intenção constituinte originária, a legislação infraconstitucional brasileira modelou um sistema tributário complexo e predominantemente injusto, funcionando como uma força contrária à simplicidade, à neutralidade e, em especial, à equidade¹⁴. Ao se analisar o atual sistema tributário brasileiro, conclui-se por sua ineficiência e injustiça, tendo em vista, principalmente, que o fato de a carga tributária incidir majoritariamente sobre bens e serviços reduz as possibilidades de consumo de relevante parcela da população, além de aumentar ainda mais as desigualdades sociais e econômicas. Ao lado da regressividade do sistema tributário brasileiro, indicaremos diversas outras distorções, mais singulares, que demonstram como os ricos são curiosamente tratados de maneira muito mais benéfica do que os pobres pela legislação tributária brasileira e como seria relevante no contexto distributivo nacional o recrudescimento da tributação sobre as maiores riquezas.

No capítulo nono, enfrentaremos de maneira específica as diversas questões atinentes à figura do imposto brasileiro sobre grandes fortunas para, ao final, apontar suas principais contribuições e, de uma maneira geral, traçar qual seria o perfil que consideramos ideal para essa exação. A adoção de um imposto periódico sobre a riqueza no sistema tributário brasileiro nunca foi objeto de muitos trabalhos acadêmicos específicos. Os debates sempre se concentraram mais na esfera das discussões legislativas, quando da apresentação em uma das Casas do Congresso Nacional de algum projeto de lei para implantar esse tipo de tributo no Brasil. Nos cursos, manuais e tratados de direito tributário, não encontramos mais de uma ou duas páginas abordando o assunto, nem mesmo quando são tecidos comentários específicos a respeito do imposto sobre grandes fortunas, previsto constitucionalmente há trinta anos. É possível perceber que até muito pouco tempo atrás, o assunto não era tratado de forma abrangente, detalhada e profunda no Brasil. Nos últimos anos, porém, talvez motivados pela enorme crise econômica e política que estamos vivenciando e pelo insistente quadro de extrema desigualdade, começaram a surgir alguns trabalhos acadêmicos específicos, a demonstrar, ainda que de maneira incipiente, a relevância da

¹⁴ OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. BIASOTO JÚNIOR, Geraldo. A reforma tributária: removendo entraves para o crescimento, a inclusão social e o fortalecimento da federação. **Revista Política Social e Desenvolvimento**. Ano 03. Novembro de 2015, p. 12.

discussão, principalmente em um Estado cujo sistema tributário é marcado por seu caráter eminentemente regressivo.

O objetivo geral do estudo consiste em compreender os fundamentos de justiça distributiva e as distorções e iniquidades do sistema tributário brasileiro que justificam uma tributação mais rigorosa sobre o capital acumulado como um dos meios legítimos colocados à disposição do poder público para a redução das desigualdades sociais e econômicas resultantes do processo de acumulação capitalista e para tornar a tributação nacional menos injusta. Além disso, pretende-se demonstrar quais seriam as contribuições que o imposto sobre grandes fortunas poderia trazer à realidade econômico-social brasileira e ao sistema tributário nacional.

Em termos metodológicos, diversos tipos de pesquisa e setores do conhecimento foram adotados no desenvolvimento do trabalho, pelo que se considera que o estudo se reveste de caráter interdisciplinar, na medida em que emprega conteúdos relacionados às áreas da filosofia política, do direito, da sociologia e da economia. Trata-se de estudo de conteúdo teórico-dogmático, tendo em vista a exploração de seu objeto preponderantemente mediante a leitura de textos doutrinários e filosóficos que abordam os temas desigualdade, justiça distributiva, justiça tributária e impostos periódicos sobre a riqueza. Considera-se, também, certo caráter jurídico-exploratório, na medida em que foram analisados textos históricos a respeito da introdução na Constituição da República de 1988 de um tributo periódico incidente sobre a riqueza e disposições normativas a respeito dessa modalidade de exação no direito comparado.

2. DESIGUALDADE DE RENDA E DE RIQUEZA

2.1 A acumulação do capital no sistema capitalista

O capitalismo¹⁵ é um sistema econômico nascido a partir da desestruturação do sistema feudal e do renascimento comercial ocorrido no século XIII, que se assenta, primordialmente, no direito à liberdade individual e no direito de propriedade. No século XV, esse sistema ficou conhecido como capitalismo “comercial”, marcado pela expansão marítima e pela colonização de novas regiões nos continentes americano, asiático e africano. Numa etapa posterior, entre os séculos XVIII e XIX, em face das revoluções industriais, passou a ser chamado de capitalismo “industrial”. Agora, já no século XX, temos uma nova fase do sistema econômico capitalista, conhecido por capitalismo “financeiro”, tendo em vista o significativo avanço do desenvolvimento tecnológico, o fenômeno da globalização, o aparecimento das multinacionais e das transnacionais, e a expansão do mercado financeiro.

O sistema capitalista, que se funda no direito à liberdade individual e no direito de propriedade, fragmenta, segundo Paul Singer¹⁶, a sociedade em duas classes básicas. A classe detentora do capital e a classe que, por não possuir capital, sobrevive por meio da venda da sua força de trabalho à primeira classe. Consequências naturais dessa divisão são a competição e a desigualdade, tendo em vista a possibilidade de acumulação de capital que, a depender do contexto histórico, pode ser extremamente excessiva e danosa à sociedade, em especial às classes menos afortunadas^{17 18}.

Em face da desigualdade econômica que naturalmente emerge num sistema capitalista e da percepção de que não existe qualquer redistribuição que decorra naturalmente na sistemática

¹⁵ Sobre esse sistema, diz Yuval Noah Harari que “O capitalismo distingue o ‘capital’ da mera ‘riqueza’. O capital consiste de dinheiro, bens e recursos que são investidos na produção. A riqueza, por outro lado, é enterrada debaixo do solo ou desperdiçada em atividades improdutivoas. Um faraó que destina recursos a uma pirâmide improdutivoas não é um capitalista. Um pirata que rouba uma frota de tesouro espanhol e enterra um cofre cheio de moedas brilhantes na praia de alguma ilha caribenha não é um capitalista. Mas um operário diligente que reinveste parte de sua renda na bolsa de valores, sim”. In: HARARI, Yuval Noah. **Sapiens - Um breve historia da humanidade**. Tradução de Janaína Marcoantonio. – 1. ed. – Porto Alegre: L&PM, 2015, p. 240. [e-Book]

¹⁶ Cf. SINGER, Paul. **Introdução à Economia Solidária** / Paul Singer – 1ª ed. – São Paulo: Editora Fundação Perseu Abramo, 2002, p. 10.

¹⁷ Albert Einstein chegou a conclusão semelhante: “Capital privado tende a se concentrar em poucas mãos, em parte devido à competição entre os capitalistas, em parte porque o desenvolvimento tecnológico e o crescimento da divisão do trabalho estimulam a formação de unidades de produção maiores, em prejuízo das menores. O resultado desses desenvolvimentos é uma oligarquia do capital privado, cujo enorme poder não pode ser efetivamente controlado sequer por uma sociedade política democraticamente organizada”. In: EINSTEIN, Albert. **Por que Socialismo? Monthly Review**. Tradução de Ralf Rickli. 1949. Disponível em: <<http://monthlyreview.org/2009/05/01/why-socialism/>>. Acesso em: 15 mar. 2017.

¹⁸ No mesmo sentido, Platão, ao expor sobre o que seria uma cidade justa, dizia que “O excesso de riqueza e de pobreza enfraquece as classes, o que faz surgir, evidentemente, um meio-termo, uma harmonização entre a riqueza e a pobreza é essencial à cidade justa”. In: PLATÃO, 427-347 a.c. **A República** / Platão; tradução de Carlos Alberto Nunes. – 3. ed. – Belém: EDUFPA. 2000, Livro IV.

comandada pelo mercado, construiu-se, na primeira metade do século XX, a figura do Estado social intervencionista e instrumentos para fazer frente às demandas sociais, com especial destaque à figura da tributação. No período de 1914 a 1980, a redução dos níveis de desigualdade - que se deu não apenas nos países ricos, mas em quase todo o mundo - resultou de uma combinação de forças malignas, como as guerras e a crise econômica de 1929, e benignas, como a consolidação dos direitos sociais¹⁹.

No entanto, a partir da década de 1970, com uma nova onda de transformações capitalistas e com o advento do movimento neoliberal num mundo cada vez mais globalizado, houve significativa flexibilização das regulações públicas que haviam sido estabelecidas na primeira metade do século²⁰, com a conseqüente queda das alíquotas mais altas dos impostos, em especial daqueles que incidiam sobre as rendas decorrentes do capital, sobre as heranças e doações e sobre o patrimônio, aumentando a concentração de riqueza nas mãos das classes mais altas. O que se verifica, nessa toada, é que um dos principais instrumentos de contenção do aumento da desigualdade foi substancialmente enfraquecido com o advento, e posterior expansão, da ideologia neoliberal²¹. O resultado final tem sido o avanço da exclusão social, sendo que os atores da globalização, representados pelas altas finanças e corporações transnacionais, seguem cada vez mais à margem da regulação pública²².

De fato, após alguns séculos do surgimento e desenvolvimento do sistema capitalista, que, nas palavras de Marciano Seabra Godoi²³, “surgiu como o paladino da igualdade e da liberdade”, estamos diante de um quadro absolutamente alarmante de desigualdade social no mundo, desigualdade essa que se manifesta tanto entre diferentes Estados-nação quanto internamente em cada um deles.

O que temos, então, é uma elevada desigualdade no início do século XX, seguida de uma queda que ocorreu entre as duas grandes guerras mundiais e um posterior período de estabilidade que vai até as décadas de 70/80²⁴, a partir de quando, com o surgimento do neoliberalismo,

¹⁹ Cf. MILANOVIC, Branko. **Global...**, cit., p. 98-99.

²⁰ Cf. GUERRA, Alexandre. POCHMANN, Márcio. SILVA, Ronnie Aldrin. **Atlas da...** cit., p. 19.

²¹ Cf. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. DE OLIVEIRA. Ludmila Mara Monteiro. **Liberalismo...**, cit., p. 217-272.

²² Cf. GUERRA, Alexandre. POCHMANN, Márcio. SILVA, Ronnie Aldrin. **Atlas...**, cit., p. 19.

²³ Cf. GODOI, Marciano Seabra de. **Finanças públicas brasileiras: diagnóstico e combate dos principais entraves à igualdade social e ao desenvolvimento econômico**. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, v. 5, n.5, 2017, p. 32. Disponível em: <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/25565>>. Acesso em: 10 jan. 2018.

²⁴ A respeito desse período de estabilidade sem guerras, Branko Milanovic diz: “Recognizing the role of ideology and of the economic elements that contributed to the decrease in inequality from 1950 to 1980 gives us hope that humanity, facing a very similar situation today as one hundred years ago, will not allow the cataclysm of a world war to be the remedy for the ills of inequality. Awareness of the destructive nature of increasing inequality and knowledge of the ‘benign’ means to reduce it, combined with the ongoing process of income convergence between populous and relatively poor countries like China and India and the rich world — these factors make one optimistic that a peaceful

passamos a ter o crescimento ininterrupto da desigualdade.

Essa forma moderna de liberalismo provocou uma verdadeira reestruturação do Estado social e do sistema econômico capitalista. Além da redução da tributação do patrimônio, das heranças e doações, dos ganhos de capital e da renda, incentivava-se, por exemplo, a manutenção de patamares elevados de juros para atrair investidores financeiros. Nesse sentido, as políticas neoliberais agravaram de maneira relevante a desigualdade econômica, promovendo uma verdadeira política de exclusão social²⁵.

A lógica agora reinante se apoia na ideia de que se houver menos tributos, haverá mais investimentos e, conseqüentemente, crescimento econômico, o que resultará em mais empregos e, ao final, beneficiará a todos. O déficit fiscal decorrente da redução do recolhimento dos impostos seria, segundo ela, temporário, pois, a longo prazo, com o crescimento econômico e o incremento do número de empregos, a arrecadação tributária naturalmente voltaria a crescer. Tal lógica, apesar de singela, afigura-se convincente, agradando boa parte da sociedade que, sem uma visão holística, continua acreditando em sua eficácia e acerto²⁶.

A questão é que a retórica neoliberal transforma os cidadãos em “clientes” e trata a pobreza extrema como um desvio daqueles que são pobres – e não como um resultado da disfunção estrutural de um sistema econômico que gera e reproduz desigualdades²⁷. Na mesma linha, ainda é muito consolidada a ideia de que a riqueza daqueles que estão no topo é fruto da dedicação e do talento e que a existência da elite contribui para o crescimento econômico de maneira que nossa situação seria melhor com eles do que sem eles²⁸. Na cultura ocidental prevalece o discurso de que os valores mais importantes de uma boa vida seriam a riqueza, o luxo e o poder. As pessoas pensam viver cada vez melhor na medida em que se tornam constantemente mais ricas, em que vivam uma vida sempre mais luxuosa e em que sejam detentoras de poder de maneira sempre

process of decreasing global inequality could be managed in this century”. In: MILANOVIC, Branko. **Global...**, cit., p. 102-103.

²⁵ Cf. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O Outro Leviatã e a Corrida ao Fundo do Poço**. 1. ed. São Paulo: Almedina, 2015^a, p. 49.

²⁶ Cf. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O Outro...**, cit., p. 343-344.

²⁷ Cf. BAUMAN, Zygmunt. **Vida a crédito: conversas com Citali Roviroso-Madrado** / Zygmunt Bauman: tradução: Alexandre Werneck. – Rio de Janeiro: Zahar, 2010, p. 11.

²⁸ Nesse sentido, falando sobre Adam Smith, Yuval Noah Harari diz que: “Smith ensinou as pessoas a pensarem na economia como uma situação em que todos ganham, em que meus lucros são também seus lucros. Não só ambos podemos desfrutar de uma fatia maior de bolo ao mesmo tempo, como o aumento da sua fatia depende do aumento da minha fatia. Se sou pobre, você também será pobre, porque eu não posso comprar seus produtos ou serviços. Se sou rico, você também enriquecerá, já que agora pode me vender alguma coisa. Smith negou a contradição tradicional entre riqueza e moralidade e escancarou os Portões do Céu para os ricos. Ser rico significava ser moral. Na história de Smith, as pessoas ficam ricas não saqueando os vizinhos, e sim aumentando o tamanho do bolo. E quando o bolo cresce, todos se beneficiam. Os ricos são, portanto, as pessoas mais úteis e benévolas da sociedade, porque impulsionam o crescimento em benefício de todos”. In: HARARI, Yuval Noah. **Sapiens...**, p. 240. [e-Book]

progressiva²⁹.

No entanto, a eloquência neoliberal não deve convencer àqueles que se preocupam de maneira séria com a questão social e com a pobreza. A verdade é que o enriquecimento de alguns não traz benefícios a todos. O capitalismo de livre mercado é incapaz de distribuir equitativamente riqueza. Muito pelo contrário, as políticas econômicas praticadas nas últimas décadas favoreceram o surgimento de verdadeiras oligarquias e de sistemas antidemocráticos³⁰. O Fundo Monetário Internacional (FMI) revelou que países menos desiguais crescem mais e por mais tempo³¹. Além disso, pesquisas demonstraram que países com maior número de bilionários registram um crescimento mais lento³².

A verdade é que, do ponto de vista econômico, por mais que nos esforcemos, não se verifica uma lógica em ter tanta riqueza concentrada nas mãos de um reduzido número de pessoas. Ademais, esse fenômeno concentratório se autoperpetua à medida que os mais ricos usam seu poder para melhorar sua posição econômica.

O ritmo do crescimento das grandes fortunas dos muito ricos é consideravelmente superior ao ritmo de crescimento da riqueza dos demais. É o conhecido mecanismo econômico de que o dinheiro tende a se reproduzir sozinho³³. Os que estão no topo têm a possibilidade concreta de reinvestir a maior parte dos rendimentos gerados pelo capital, tendo em conta que se afigura impossível o consumo de toda a riqueza acumulada, por mais extravagantes e luxuosos que sejam seus gastos³⁴. Além disso, o capital não gera o mesmo rendimento médio para todos os seus detentores. Os patrimônios mais elevados têm retornos superiores, tendo em vista a possibilidade de contratação dos melhores gestores patrimoniais, especializados na identificação dos

²⁹ A respeito dessa questão, Ronald Dworkin diz: “Muitas culturas tentaram pregar uma mentira maligna e aparentemente persuasiva: que a métrica mais importante de uma boa vida é a riqueza, o luxo e o poder. Os ricos pensam que vivem melhor quando são ainda mais ricos. (...) Nem todos se deixam convencer: muitos levam uma vida de contentamento sem riqueza. Mas muitos outros engolem a mentira; votam em favor da redução de impostos a fim de manter cheio o pote de ouro que pensam poder encontrar no fim do arco-íris, embora praticamente não haja a possibilidade de que isso venha a acontecer. Não há exemplo melhor da tragédia de uma vida não examinada: nesta dança macabra da cobiça e da ilusão, não existem vencedores. Nenhuma teoria do valor que seja respeitável, ou mesmo inteligível, parte do pressuposto de que o ato de ganhar e de gastar dinheiro tem algum valor ou importância em si, e quase tudo o que as pessoas compram com esse dinheiro é igualdade destituída de importância. O sonho ridículo de uma vida principesca é acalentado pelos sonâmbulos da ética. E estes, por sua vez, mantêm viva a injustiça, pois o desprezo que têm por si mesmos gera uma política de desprezo pelos outros. A dignidade é indivisível”. In: DWORKIN, Ronald. **A raposa e o porco-espinho: justiça e valor** / Ronald Dworkin; tradução Marcelo Brandão Cipolla. – São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2014, p. 645.

³⁰ Cf. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. DE OLIVEIRA. Ludmila Mara Monteiro. Liberalismo..., cit., p. 235.

³¹ Cf. OXFAM INTERNACIONAL. **Uma economia para os 99%**. Oxford: OXFAM GB, 2017. Disponível em: <https://www.oxfam.org.br/sites/default/files/arquivos/economia_para_99-relatorio_completo.pdf>. Acesso em: 29 nov. 2017, p. 27.

³² Cf. OXFAM INTERNACIONAL. **Uma economia...**, cit., p. 27.

³³ Cf. DOMINGUES, Nathália Daniel. **Tributação da herança: o resgate da função redistributiva do tributo na realidade brasileira**. Dissertação de mestrado. UFMG. 2016, p. 91.

³⁴ Cf. DOMINGUES, Nathália Daniel. **Tributação...**, cit., p. 91.

investimentos mais rentáveis. Não se deve olvidar, também, que é muito mais fácil assumir riscos e atuar de maneira paciente quando se tem reservas significativas do que quando se tem diminuto patrimônio³⁵, ou quando, é claro, como a grande maioria da população, não se tem qualquer tipo de riqueza acumulada.

Realmente, uma vez acumulada uma fortuna ou um razoável montante de capital, o patrimônio tende a crescer rapidamente, tendo em vista que se tornam possíveis retornos não disponíveis ao poupador comum. Quanto maior o investimento inicial, em regra, mais altos tendem a ser os retornos, considerando que os custos iniciais de uma assessoria financeira sofisticada e investimentos de alto risco são justificados por retornos extremamente lucrativos em potencial. De acordo com a Oxfam, “[e]m 2009, havia 793 bilionários no mundo, com uma riqueza líquida total de US\$ 2,4 trilhões. Em 2016, os 793 indivíduos mais ricos do mundo detinham uma riqueza total de US\$ 5,0 trilhões, o que representa um aumento de 11% por ano na riqueza detida por esse grupo de super-ricos”³⁶.

Dessa forma, se os patrimônios dos mais ricos avançam de maneira mais célere do que o patrimônio dos menos afortunados, a desigualdade de riqueza tende a se intensificar ilimitadamente, salvo se existirem forças de convergência aptas a fazer frente a essa situação. Nessa toada, Thomas Piketty constatou que, no período de 1987 a 2013, “as maiores riquezas mundiais cresceram 6-7% ano, contra 2,1% ao ano para a riqueza média mundial e 1,4% ao ano para a renda média mundial”³⁷.

Os problemas da desigualdade e da concentração de riquezas se tornam ainda mais agudos quando se percebe que, atualmente, os detentores dos maiores patrimônios (e, conseqüentemente, das maiores rendas do capital) são as mesmas pessoas que recebem os maiores rendimentos decorrentes do trabalho. Segundo Branko Milanovic³⁸, uma pessoa que tenha uma renda de trabalho que a coloque no 1% superior tem 80% de probabilidade de estar no quintil superior dos proprietários do capital. No caso do antigo capitalismo, em que todos os proprietários de capital tinham apenas rendimentos do próprio capital, e todos os trabalhadores tinham apenas rendimentos de salários, a probabilidade de sobreposição entre capital e renda salarial teria sido zero. Pode-se dizer que o capitalismo passou de um sistema com separação completa entre capital e renda

³⁵ Nesse sentido, PIKETTY, Thomas. **O capital...**, cit., p. 420.

³⁶ Cf. OXFAM INTERNACIONAL. **Uma economia...**, cit., p. 21-22. Consta ainda nesse relatório, às páginas 21-22, o seguinte: “Quando Bill Gates deixou a Microsoft, em 2006, ele tinha uma riqueza líquida de US\$ 50 bilhões. Uma década depois, esse valor havia aumentado para US\$ 75 bilhões, apesar das suas louváveis tentativas de doar esses recursos por meio da sua fundação. A empresa global de serviços financeiros UBS estimou que, nos próximos 20 anos, 500 pessoas passarão mais de US\$ 2,1 trilhões para seus herdeiros – uma soma maior que o PIB da Índia, um país com 1,3 bilhão de habitantes. Se os bilionários continuarem a garantir esses retornos para si, é possível que tenhamos o primeiro trilionário do mundo em 25 anos”.

³⁷ Cf. PIKETTY, Thomas. **O capital...**, cit., p. 424.

³⁸ Cf. MILANOVIC, Branko. **Global...**, cit., p. 185.

trabalhista, onde a correlação entre os dois era negativa (aqueles que tinham renda do trabalho possuíam muito pouca renda do capital), para o “novo capitalismo”, em que esta correlação é positiva.

Ainda de acordo com Branko Milanovic³⁹, é possível especular que o principal mecanismo pelo qual essa associação funciona é que pessoas com rendimentos trabalhistas muito altos (como, por exemplo, os CEOs de grandes corporações) economizam uma parcela considerável de seus ganhos (ou são pagos em opções de compra de ações) e se tornam, também, grandes proprietários de capital. Assim, eles cada vez mais ganham altos rendimentos do trabalho e do capital, concomitantemente. Se alguém projeta essa tendência para o futuro, com os pais investindo muito na educação de seus filhos e as crianças recebendo empregos altamente remunerados enquanto herdavam grandes recursos de capital, a desigualdade se torna mais enraizada nas famílias e mais estável (porque desenha sua fonte do trabalho e do capital). Com isso, a desigualdade adquire uma aparência de meritocracia que torna politicamente mais difícil revertê-la. Desta forma, nasce um novo capitalismo, muito diferente do clássico, baseado na divisão entre capital e trabalho incorporado em diferentes pessoas.

Ideologicamente, essa nova tendência é mais susceptível de gozar de aceitabilidade, pois, no “novo capitalismo” em que os capitalistas ricos são também trabalhadores ricos, temos o fato de que as pessoas ricas também trabalham com afinco. Muitos dos que estão no topo são altamente educados, dedicados e bem sucedidos em suas carreiras. A desigualdade aparece, assim, com um viés meritocrático e com maior justificabilidade, de forma que é mais difícil de ser enfrentada ideologicamente e efetivamente combatida⁴⁰.

Outro fator que eleva a acumulação de capital é a tendência de que indivíduos altamente qualificados e, portanto, geralmente ricos, contraiam matrimônio de maneira cada vez mais frequente com pessoas que compartilham características semelhantes⁴¹, em geral, pessoas que convivam no mesmo meio social. Ainda na seara familiar, os descendentes daqueles que acumularam um patrimônio relevante entram na competição econômica com nítida vantagem em relação aos descendentes dos que não tiveram tanto sucesso na vida econômica e foram

³⁹ Cf. MILANOVIC, Branko. **Global...**, cit., p. 186-187.

⁴⁰ Cf. MILANOVIC, Branko. **Global...**, cit., p. 186-188. Em sequência, conclui Branko Milanovic à p. 216: “The new capitalism, where the contradiction between labor and capital will have been resolved at the top (in a peculiar way, since the richest people will be both the top labor earners and the top capitalists), will be more unequal. Success will depend on the chance of having been born well and having luck in life, more than it did in the past century (which was a century of major political and social upheavals). The new capitalism will resemble a big casino, with one important exception: those who have won a few rounds (often through being born into the right family) will be given much better odds to keep on winning. Those who have lost a few rounds will see the subsequent odds turn increasingly against them”.

⁴¹ Cf. MILANOVIC, Branko. **Global...**, cit., p. 188.

socialmente excluídos⁴², fato esse que não deve ser ignorado pelas políticas públicas.

No desiderato de acumular cada vez mais capital, pagar o mínimo possível em impostos é uma estratégia fundamental de muitos dos que estão no topo da riqueza mundial. Para esse fim, eles se valem de uma rede global secreta de paraísos fiscais ou da competição fiscal entre países que buscam atrair os patrimônios de relevo. Nas últimas décadas e sem qualquer tendência contrária, as alíquotas fiscais aplicadas às riquezas e às rendas mais altas foram reduzidas e continuam a cair em favor dos mais abastados⁴³.

Na prática, acumula-se capital por diversos motivos, seja para ampliar o consumo futuro (ou evitar que ele diminua), particularmente na aposentadoria, seja para preservar ou construir um patrimônio para a geração seguinte, ou, ainda, para adquirir o poder, a segurança ou o prestígio que a riqueza confere aos seus detentores⁴⁴. A riqueza também tem enorme valor como garantia contra situações inesperadas - como o desemprego, problemas de saúde ou desastres naturais - e é fonte de oportunidades de atividades empreendedoras, seja quando usada diretamente, seja quando usada como garantia para a obtenção de empréstimos.

Em todo esse contexto, Thomas Piketty, em seus estudos a respeito da dinâmica da desigualdade no sistema capitalista, constatou que “não resta dúvida de que reencontramos nos anos 1990-2000, no final de um processo iniciado na década de 1950, um nível de riqueza que não se via desde a *Belle Époque*”⁴⁵, a demonstrar que, caso mantidas as coisas como estão, há uma forte tendência de que a desigualdade retorne aos níveis mais preocupantes da história do capitalismo.

O problema é que os processos de acumulação e distribuição da riqueza contêm em si poderosas forças que impulsionam a divergência, ou, ao menos, levam a um nível de desigualdade extremamente elevado. É claro que existem forças de convergência; contudo, as forças de divergência possuem a inesgotável capacidade de se adequar e se restabelecer⁴⁶. Thomas Piketty

⁴² Cf. SINGER, Paul. **Introdução...**, cit., p. 8-9.

⁴³ Nesse sentido, a Oxfam constatou que “Nos Estados Unidos, a alíquota mais alta do imposto de renda era de 70% até a década de 1980; atualmente, ela não passa de 40%. Nos países em desenvolvimento, a tributação aplicada aos ricos é ainda mais baixa: pesquisas realizadas pela Oxfam revelam que a alíquota máxima média é de 30% sobre a renda e que, na maioria dos casos, ela nunca é efetivamente aplicada”. In: OXFAM INTERNACIONAL. **Uma economia...**, cit., p. 05-06.

⁴⁴ Para Ronald Dworkin, uma vida em que a riqueza é o principal valor não pode ser considerada uma vida boa, pois estaria ausente a dignidade. E então ele diz que “Sem dignidade, nossa vida não passa de lampejos de duração. Se, porém, conseguirmos viver bem uma boa vida, nós criamos algo mais. Escrevemos um adendo à nossa mortalidade. Nossa vida se torna um pequeno diamante em meio às areias cósmicas”. In: DWORKIN, Ronald. **A raposa...**, cit., p. 646.

⁴⁵ Cf. PIKETTY, Thomas. **O capital...**, cit., p. 120. Ainda segundo o economista francês, a conclusão principal de Karl Marx é o que poderia ser chamado de “princípio da acumulação infinita”, isto é, a tendência inexorável do capital de se acumular e de se concentrar nas mãos de uma parcela cada vez mais restrita da população, sem que houvesse um limite natural para esse processo. Cf. PIKETTY, Thomas. **O capital...**, cit., p. 17.

⁴⁶ Cf. PIKETTY, Thomas. **O capital...**, cit., p. 33. Em outra passagem da mesma obra, nas palavras do autor: “Em todo caso, quaisquer que sejam as imperfeições e incertezas das medidas disponíveis, não resta dúvida de que

constatou em seus trabalhos que, no início da década de 1970, o valor total da riqueza privada – subtraídas as dívidas – era entre 2 e 3,5 anos da renda nacional em todos os países ricos de todos os continentes. Quarenta anos mais tarde, no início dos anos 2010, a riqueza privada representa entre 4 e 7 anos da renda nacional. A evolução geral demonstra que estamos assistindo ao retorno triunfal do capital privado nos países ricos desde os anos de 1970, ou, mais do que isso, ao ressurgimento de um novo capitalismo patrimonial⁴⁷.

Essa evolução estrutural, de acordo com Piketty, é decorrência lógica de três fatores. O mais importante deles é a desaceleração do crescimento, sobretudo da expansão demográfica, que, com a manutenção de uma poupança elevada, conduz automaticamente a uma alta estrutural e sistemática da relação capital/renda. Outro fator é o movimento de privatização e de transferência gradual da riqueza pública para a privada desde os anos 1970-1980, e o último deles diz respeito ao fenômeno de recuperação de longo prazo dos preços dos ativos imobiliários e das ações, que se acelerou nos anos 1980-1990, num contexto político global muito favorável à riqueza privada, em comparação com as décadas do pós-guerra⁴⁸.

Neste ponto, importante esclarecer que não estamos a dizer que o sistema capitalista deva ser substituído por algum outro que entendamos mais conveniente e adequado, até mesmo porque a história já demonstrou que sistemas alternativos até então imaginados e efetivamente implantados não deram certo⁴⁹. O que queremos demonstrar é que, conforme leciona Onofre Alves Batista Júnior⁵⁰, “o inimigo mais destrutivo do capitalismo é o próprio capitalismo, que só se interessa pelo lucro e pela sua própria reprodução” e parece não ter qualquer iniciativa própria em

reencontramos nos anos 1990-2000, no final de um processo iniciado na década de 1950, um nível de riqueza que não se via desde a *Belle Époque*. A maior parte do capital tinha desaparecido em meados do século XX; agora, neste início do século XXI, ele parece estar a ponto de retornar aos níveis observados nos séculos XVIII e XIX. Os patrimônios recuperaram as cores que sempre os caracterizaram. Em grande medida, foram as guerras do século XX que fizeram do passado uma tábula rasa e deram a ilusão de uma superação estrutural do capitalismo”. In: PIKETTY, Thomas. **O capital...**, cit., p. 120.

⁴⁷ Cf. PIKETTY, Thomas. **O capital...**, cit., p. 171.

⁴⁸ Cf. PIKETTY, Thomas. **O capital...**, cit., p. 171. Nesse sentido, consta no relatório *In It Together: Why Less Inequality Benefits All*, da OCDE: “Piketty (2014) identifies four factors that could explain this long-term increase in private wealth since the 1970s, while a fifth one accounts for persistente deviations from this long-term trend:

- First, as private wealth is measured as a share of national income, the slowdown of economic growth in the aftermath of the 1973 oil shock mechanically increased this shares.

- Second, over the long-term, savings rates have remained relatively stable and translated into a higher stock of private wealth.

- Third, the price of assets in the form of property or stocks dramatically increased (relative to consumer prices) in a majority of countries from 1980 onwards.

- Fourth, privatisation programmes in the 1980s and the 1990s induced a transfer of assets (which includes firm’s net wealth) from the public to the private sector.

- Fifth, real estate bubbles in Japan in the 1980s and stock Market bubbles in the United States in 2000-01 entailed a generally persistent deviation in private wealth’s share of national income from its long-term growth path”. In: OECD.

In It Together: Why Less Inequality Benefits All. OECD Publishing, Paris, 2015, p. 03 e 15. Disponível em: <<http://www.oecd.org/social/in-it-together-why-less-inequality-benefits-all-9789264235120-en.htm>>. Acesso em: 27 fev. 2018.

⁴⁹ É o que se verifica das experiências comunistas e fascistas vivenciadas no século XX.

⁵⁰ Cf. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O Outro...**, cit., p. 199.

defesa do pacto social e da limitação da ganância daqueles que conduzem o sistema. Em razão disso, afigura-se necessária a existência de instrumentos para conter os excessos do mercado, sendo que, em face da ausência de tais instrumentos por iniciativa dos próprios detentores do capital, somente a intervenção pública seria capaz de desenvolvê-los e implementá-los.

Modernamente, o principal instrumento posto à disposição da grande maioria dos Estados capitalistas democráticos para moderar os excessos que esse sistema econômico produz é o aparato tributário. Em regra, os Estados capitalistas modernos são caracterizados como “Estados Tributários”, cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas pelo sistema tributário, ao passo que os Estados socialistas assentam sua base financeira principalmente nos rendimentos da atividade econômica monopolizada⁵¹. O “Estado Tributário”, nas palavras de Onofre Alves Batista Júnior, “é a projeção financeira do Estado de Direito fundamentalmente democrático que tenha optado por um sistema capitalista”⁵². Há, obviamente, outras fontes de financiamento estatal, tais como os empréstimos, as receitas de loterias e jogos, as receitas originárias⁵³, dentre outras, contudo, sem sombra de dúvidas a receita derivada⁵⁴ é a principal fonte que os Estados capitalistas modernos detêm para suprir suas necessidades financeiras.

O “Estado Tributário” pode adquirir uma faceta mais liberal, restringindo-se as funções governamentais à segurança interna e externa e à proteção da propriedade privada, de forma que as necessidades financeiras a serem cobertas pelos tributos são consideravelmente menores. Por outro lado, caso opte o Estado por ter um desiderato mais socializante e igualitário, como no chamado “Estado Providência”⁵⁵, a carga tributária tende a ser consideravelmente superior, sendo que as exações tributárias podem adquirir uma função redistributiva de recursos dos ricos para os mais pobres. Nesse caso, o Estado é modelado sob a forma de um “Estado Tributário Redistribuidor”⁵⁶, sendo certo que a pobreza e a desigualdade econômica e social, em especial nos elevados índices que voltamos a encontrar no início deste novo século, reclamam a manutenção de tal modelo

⁵¹ Cf. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Por que a “Guerra fiscal”? Os desafios do Estado na modernidade líquida. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**, v. 102, p. 305-341, 2011, p. 310.

⁵² Cf. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O Outro...**, cit., p. 85.

⁵³ Nas palavras de Kiyoshi Harada, receitas originárias “são aquelas que resultam da atuação do Estado, sob o regime de direito privado, na exploração de atividade econômica. São as resultantes do domínio privado do Estado”. In: HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 26 ed. rev. atual. e ampl. - São Paulo: Atlas, 2017, p. 53-54. [e-Book]

⁵⁴ Novamente nos valendo das lições de Harada, sobre as receitas derivadas, ele diz que “O Estado, em virtude de seu poder de autoridade, pode retirar de seus súditos parcelas de suas riquezas para a consecução de seus fins, visando ao bem-estar geral. É o *jus imperii* do Estado que lhe faculta impor sobre as relações econômicas praticadas pelos particulares, assim como sobre seus bens, o tributo que, na atualidade, se constitui em principal fonte da receita pública”. In: HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro...**, cit., p. 59. [e-Book]

⁵⁵ É, conforme aduz Onofre Alves Batista Júnior, “aquele em que o Estado se apresenta como um grande aparato prestador”. In: 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**, v. 98, p. 119-158, 2008, p. 136.

⁵⁶ Cf. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O Outro...**, cit., p. 86-87.

estatal. Em especial após a crise financeira que abalou o mundo no ano de 2008, evidenciaram-se os limites do neoliberalismo, deixando claro que o Estado deve intervir na economia para corrigir externalidades do mercado e potencializar sua própria eficiência⁵⁷.

Na realidade brasileira, a Constituição da República de 1988 (CRFB/88) estabelece uma base econômica capitalista, cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por meio da tributação (“Estado Tributário”) e que deve zelar pela justiça social (“Estado Distribuidor Solidário”)⁵⁸. Onofre Alves Batista Júnior, sobre o “Estado Distribuidor Solidário”, esclarece que ele “funciona como um ‘intermediário’, uma vez que deve tributar o excedente de riqueza de alguns, para prestar serviços a outros que deles necessitam, nos limites e à luz do princípio maior da dignidade da pessoa humana”⁵⁹.

Vivemos, pois, no Brasil - e assim como na grande maioria dos Estados democráticos modernos -, ao menos em relação ao que consta na letra fria do texto constitucional desenvolvido pela Constituinte de 1988, um regime político e econômico caracterizado como “Estado Tributário Distribuidor”, tendo em vista a adoção de um sistema de economia de mercado combinado com uma relevante dosagem de intervenção estatal com viés socializante e redistributivo⁶⁰.

O sistema econômico capitalista, que tem como premissa básica a centralidade do mercado, sob a retórica de que ele produziria, naturalmente, uma situação de equilíbrio entre os interesses dos capitalistas e dos trabalhadores, não foi capaz de garantir condições adequadas de competição e um nível de condição de vida razoável a grande parte das pessoas, exigindo do Estado, pois, um papel de reconciliação dos interesses gerais da sociedade com os interesses do próprio capital, como condição de continuidade do sistema, a fim de impedir sua autofagia. No “Estado Tributário Distribuidor”, os detentores de capital devem pagar os tributos necessários para que sejam prestados, pelo Estado, os serviços necessários ao atendimento das necessidades dos trabalhadores⁶¹, garantindo-lhe condições de vida dignas.

No entanto, o que se tem presenciado, em especial com o advento da crise econômica de 2008, é que o aparato estatal, ao invés de conter os excessos e as injustiças oriundos de uma economia de mercado, vem, na verdade, atuando de maneira cooperativa em relação aos interesses capitalistas⁶². Em geral, as políticas dos Estados modernos vêm sendo construídas e conduzidas de

⁵⁷ Cf. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Por que...**, cit., p. 325.

⁵⁸ Cf. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Por que...**, cit., p. 312.

⁵⁹ Cf. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Por que...**, cit., p. 314.

⁶⁰ Citando Claude Jessua, Onofre Alves Batista Júnior leciona que “existem pelo menos dois modelos capitalistas de Estado Tributário em oposição: o ‘modelo renano’ (*Welfare State* universalista e igualitário) e o ‘modelo anglo-saxão’ (*Welfare State* conservador e liberal)”, tendo o Brasil adotado, por opção constitucional, o primeiro deles. In: BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Por que...**, cit., p. 317.

⁶¹ Cf. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Por que...**, cit., p. 318-319.

⁶² Falando sobre a crise de 2008 e de como o mercado foi “salvo” pelo Tesouro, Zygmunt Bauman diz que “A onda foi barrada a um passo do abismo por generosas injeções de ‘dinheiro do contribuinte’”. O banco Lloyds TSB começou

maneira a atender aos interesses dos mercados, sem fazer frente, de maneira substantiva, às externalidades negativas que eles provocam. Os conflitos entre Estado e mercado, quando ocorrem, são exceções. O desiderato principal das políticas públicas são, na contemporaneidade, garantir a segurança, a estabilidade e a durabilidade do domínio do mercado⁶³, permanecendo a questão social num segundo plano⁶⁴. Nesse sentido, Onofre Alves Batista Júnior diz que “[o] problema é que o dinheiro público, pelo menos nas iniciativas mais recentes, que poderia ser investido em prol dos necessitados, vem sendo usado para sanar problemas estruturais do próprio mercado”⁶⁵.

Citando expressão adotada por George Soros⁶⁶, Ludmila Monteiro de Oliveira diz que vivemos num “fundamentalismo de mercado”, no qual “[o] Estado, que deveria prezar pelo bem-estar social, ao ser cooptado pelo mercado, deixa de lado seu compromisso de abolição da pobreza, focando apenas num procedimento dos pobres, prevenindo que estes atrapalhem os planos traçados pelo capital”⁶⁷. Nessa toada, o sistema econômico capitalista, orientado pela ótica da lucratividade, da geração de riquezas e da acumulação de patrimônios excessivos, no qual aqueles que mais acumulam são tidos como os mais bem sucedidos, promove o incessante alargamento das disparidades sociais e econômicas, deixando grande parte das pessoas em situação de penúria, e isso tudo com o aval do Estado e das políticas públicas que ele põe em prática.

No âmbito da filosofia política, John Rawls adverte que um dos principais problemas dos governos constitucionais ao longo da história tem sido a incapacidade e a inércia em assegurar o respeito ao valor equitativo da liberdade política, tendo em vista que os sistemas legais têm, com frequência, admitido disparidades na distribuição da propriedade, da riqueza e da renda que excedem consideravelmente o que seria compatível com esse valor⁶⁸.

Esse viés cooperativo entre Estado e mercado decorre, principalmente, da importância e

a pressionar o Tesouro britânico para que destinasse parte do pacote de salvação aos dividendos dos acionistas. E, a despeito da indignação oficial dos porta-vozes do Estado, a instituição de crédito seguiu firme na distribuição de bonificações para aqueles cuja avidez desenfreada havia levado os bancos e seus clientes ao desastre. Dos Estados Unidos, chegou a notícia de que 70 bilhões de dólares, cerca de 10% dos subsídios que as autoridades federais pretendiam injetar no sistema bancário americano, já haviam sido usados em bônus pagos exatamente aos que levaram o sistema à beira da ruína”. In: BAUMAN, Zygmunt. **Vida a...**, cit., p. 34-35.

⁶³ Cf. BAUMAN, Zygmunt. **Vida a...**, cit., p. 39.

⁶⁴ A respeito do confronto de interesses entre comunidade e mercado e da prevalência, na prática, do atendimento às demandas do último, Zygmunt Bauman diz que “Hoje, porém, todo e qualquer Estado, em maior ou menor grau, digladiava-se com uma espécie de ‘duplo vínculo’, ou com lealdades divididas e muitas vezes antagônicas, embora entrelaçadas do ponto de vista funcional. Os governos precisam corresponder às expectativas dos eleitores em busca de comunidade, e, ao mesmo tempo, respeitar as demandas das forças globais intrinsecamente hostis a toda e qualquer limitação de tipo comunitário, a toda e qualquer ambição de autossuficiência. As duas pressões estão, com muita frequência, em gritante desacordo”. In: BAUMAN, Zygmunt. **Vida a...**, cit., p. 80.

⁶⁵ Cf. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Por que...**, cit., p. 330

⁶⁶ Em: SOROS, George. **A crise do capitalismo: as ameaças dos valores democráticos: as soluções para o capitalismo global**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Campus, 1999, p. 29.

⁶⁷ OLIVEIRA, Ludmila Monteiro de. **Direito tributário, globalização e competição: por que só harmonizar não basta** / Ludmila Monteiro de Oliveira. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2016, p. 11-12.

⁶⁸ Cf. RAWLS, John. **Uma teoria...**, cit., p. 247.

influência do poder econômico na política eleitoral⁶⁹. Com efeito, os que estão no topo das maiores fortunas gastam enormes quantias de dinheiro no financiamento de campanhas políticas e *lobbying*, com o desiderato de influenciar nos procedimentos de tomadas de decisões políticas a fim de garantir o atendimento de determinados interesses. Isto porque as políticas a favor dos ricos aumentam ainda mais os rendimentos dos detentores das maiores riquezas, o que, por sua vez, torna essas pessoas as únicas capazes de fazer doações significativas aos políticos e, portanto, os únicos aptos a serem efetivamente ouvidos por aqueles que detêm o poder político. Assim, para Branko Milanovic⁷⁰, em vez do sistema democrático ideal de “uma pessoa, um voto”, estamos nos aproximamos do sistema antidemocrático capitalista de “um dólar, um voto”.

Estamos, portanto, em face de um ciclo vicioso. O sistema econômico capitalista possibilita que algumas poucas pessoas acumulem patrimônio exacerbado, resultando numa situação de desigualdade de riqueza. Essas pessoas que se destacam na economia de mercado financiam campanhas para eleger os políticos que lhe interessam. Estes, por sua vez, uma vez eleitos, passam a atuar de maneira a atender aos interesses daqueles que financiaram suas campanhas que, desta forma, passam a ganhar ainda mais dinheiro para, futuramente, financiar novas campanhas⁷¹.

Fazendo menção à expressão “capitalismo de camaradagem”, descrito pela revista *The Economist*, a organização internacional Oxfam observou que a partir da década de noventa houve, em especial nos países em desenvolvimento, um relevante incremento da riqueza de pessoas que atuam em setores que mantêm relações muito estreitas com governos, como os setores da construção e da mineração. Nesse “capitalismo de camaradagem” as grandes corporações usam suas redes de relações para garantir regulações fracas e tributos mais baixos, privando governos de

⁶⁹ A respeito da influência dos mais ricos na política norte-americana, Branko Milanovic diz: “No political campaign can nowadays be run without huge amounts of money. The 2012 US presidential elections are estimated to have cost \$2.6 billion. While the amounts spent in state and local elections are smaller, money is no less indispensable for winning, or even participating. The major contributors who fund political campaigns are, by definition, rich (poor people cannot afford to do so), and they are not interested in throwing their money away. To believe that the rich do not use their money to buy influence and promote policies they like is not simply to be naïve. Such a stance contradicts the key principles of economics as well as the ways in which the rich people have amassed their wealth — surely not by throwing it around while expecting no return on it”. In: MILANOVIC, Branko. **Global...**, cit., p. 189.

⁷⁰ Cf. MILANOVIC, Branko. **Global...**, cit., p. 191. A influência dos mais endinheirados nas tomadas de decisões políticas é também destacada por Albert Einstein: “Isso é assim porque os membros dos corpos legislativos são selecionados por partidos políticos, que são amplamente financiados, ou influenciados de algum outro modo, por capitalistas privados que, para todos os propósitos práticos, separam o eleitorado da legislatura. A consequência é que os representantes do povo não protegem de fato e de modo suficiente os interesses dos setores menos privilegiados da população. Além disso, nas condições atuais os capitalistas privados inevitavelmente controlam, direta ou indiretamente, as principais fontes de informação (imprensa, rádio, educação). Torna-se assim extremamente difícil para o cidadão individual, e de fato impossível na maioria dos casos, chegar a conclusões objetivas e fazer uso inteligente dos seus direitos políticos”. In: EINSTEIN, Albert. **Por que...**, cit., p. 06.

⁷¹ Nesse sentido: MAIA, Pedro Eliezer. **O imposto sobre grandes fortunas: um instrumento para a justiça tributária**. Dissertação de mestrado. Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito. Belo Horizonte, 2016, p. 83-84.

receitas e a sociedades de serviços públicos adequados⁷². Trata-se de um sistema que favorece os já mais beneficiados na competição capitalista, tudo em detrimento do bem comum e, em especial, daqueles que não lograram êxito nessa disputa.

Os mais endinheirados atuam no sentido de moldar políticas que apoiem a acumulação da sua riqueza, rejeitando políticas que tenham um caráter mais progressista e socializante. Donella Meadows, citada no estudo da Oxfam⁷³, descreve essa atitude dos ricos como a de construir “circuitos de realimentação de reforço”, nos quais os “vencedores do jogo ganham ainda mais recursos para se sair ainda melhor na sequência”⁷⁴.

Outro ponto de relevo a demonstrar a cooptação do poder público pelos interesses privados diz respeito à situação detectada no relacionamento entre dívida pública e capital privado. Muitos governos em dificuldades financeiras, em vez de levantar recursos por meio da tributação, preferem emitir títulos públicos, tendo em vista que politicamente quase não causam impacto negativo à imagem daqueles que estão no poder (ao contrário da tributação que, politicamente, é muito mais nociva). Estes papéis emitidos pelo Tesouro garantem uma rentabilidade - em função do pagamento de juros - que favorecem os mais afortunados, que são quem têm condições de adquirir títulos públicos em maiores quantidades⁷⁵.

É comum também, em especial na realidade na brasileira, a existência de métodos de redistribuição “para cima”, ou seja, que favorecem as camadas mais ricas da população. Esses métodos, em geral, desenvolvem-se de maneira obscura, por meio de um tecnicismo exacerbado, de filigranas regulatórias, de incentivos fiscais concedidos por meio de “protocolos de intenções”, dentre outras manobras semelhantes. Não estamos a tratar, necessariamente, de um favorecimento direto, mas sim da existência de normas e regras regulamentares que, de alguma forma, beneficiam os grupos detentores de maior poder econômico⁷⁶, na maioria das vezes sem a devida compensação ou retribuição ao poder público e à sociedade. Mais uma vez, estamos diante do uso do aparato

⁷² OXFAM INTERNACIONAL. **Uma economia...**, cit., p. 21. Neste mesmo estudo, diz ainda a Oxfam sobre o financiamento político e sobre situação peculiar verificada na cidade de São Paulo: “Muitos dos super-ricos também usam seu poder, influência e relações para influenciar círculos políticos e garantir que as regras os favoreçam. Os bilionários do Brasil fazem *lobby* para reduzir impostos e, em São Paulo, eles preferem ir de helicóptero para o trabalho, evitando os engarrafamentos e problemas infraestruturais enfrentados nas ruas e avenidas da cidade. Alguns dos super-ricos também usam suas fortunas para ajudar a comprar os resultados políticos que desejam, influenciando eleições e a formulação de políticas públicas”. OXFAM INTERNACIONAL. **Uma economia...**, cit., p. 06.

⁷³ OXFAM INTERNACIONAL. **Uma economia...**, cit., p. 22.

⁷⁴ In: MEADOWS, Donella. “**Thinking in Systems: A Primer**”, edited by Dianna Wright, Chelsea Green Publishing, White River Junction, 2008, p. 156.

⁷⁵ Cf. NASCIMENTO, Natassia do. **A inexistente tributação da riqueza no Brasil e o imposto sobre grandes fortunas**. Dissertação de mestrado. Faculdade de Economia da Universidade Federal Fluminense. Programa de Pós-Graduação em Economia. Niterói, 2016, p. 20-21. Destaca ainda Natassia Nascimento, na p. 21, que “Muitos empresários preferem investir em economia especulativa, e receberem juros e dividendos, a investir em economia produtiva, que gera empregos e salários”.

⁷⁶ Cf. SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira de. **A desigualdade vista do topo: a concentração de renda entre os ricos no Brasil, 1926-2013**. Tese de Doutorado. Universidade de Brasília. Instituto de Ciências Sociais. Departamento de Sociologia. 2016, p. 318.

estatal em benefício de determinados interesses particulares, muitas vezes sob o falso pretexto de que se estaria garantindo o interesse público.

Além do uso ativo de estruturas públicas em favor de interesses capitalistas privados, os governos têm feito cada vez menos para contrariar as forças de mercado, tal como se verifica, a partir das décadas de 70/80, na tributação cada vez menos progressiva, com especial destaque para a redução das alíquotas dos tributos patrimoniais, dos tributos sobre transferências patrimoniais e dos tributos sobre a renda oriunda do capital. O que se percebe é que as políticas públicas desenvolveram um sistema econômico e social que, mantidas as coisas como estão, não apenas perpetuarão as desigualdades, mas também as tornarão ainda mais exacerbadas⁷⁷.

Diante de todas essas evidências, sabemos agora, de fato, que longe de ser um sistema que se auto equilibra, a economia capitalista produz uma enorme instabilidade, que ela não é capaz de dominar e controlar. Inclusive os danos oriundos desse sistema causados àqueles que não se destacaram na competição capitalista - até mesmo porque não estamos a tratar de uma competição com igual ponto de partida ou com igualdade de condições - não vêm sendo objeto de correção ou compensação. Não existe tal coisa como uma “mão invisível”⁷⁸ a equilibrar as forças que atuam numa economia de mercado⁷⁹.

Simon Smith Kuznets, procurando relacionar crescimento econômico e desigualdade, desenvolveu uma teoria que se mostrou, ao longo da história, empiricamente incorreta. Segundo ele, a desigualdade tende a desenhar uma curva em “U” ao longo do processo de desenvolvimento, com uma primeira fase de desigualdade crescente causada pela industrialização e pela urbanização das sociedades agrícolas tradicionais, seguindo por uma segunda fase de estabilização e depois para uma etapa de redução substancial da desigualdade⁸⁰. Assim, pela “curva de Kuznets”, a desigualdade deveria diminuir de modo automático nos estágios mais avançados do desenvolvimento capitalista de um país, a despeito das políticas adotadas ou das diferenças entre países, até que se estabilizasse num nível aceitável⁸¹.

Entretanto, a história do capitalismo cuidou de demonstrar, na esteira dos estudos de Thomas Piketty e Branko Milanovic⁸², que existem dois tipos de forças que combatem a desigualdade, nenhuma delas decorrentes da “mão invisível” do mercado: as forças malignas (tais

⁷⁷ Cf. STIGLITZ, Joseph E. **The price of inequality: how today's divided society endangers our future**. 1st. ed. W. W. Norton & Company, Inc. New York, N.Y. 2012, p. 71. [e-Book].

⁷⁸ Expressão utilizada por Adam Smith em *A Riqueza das Nações*.

⁷⁹ Nesse sentido: BAUMAN, Zygmunt. **Vida a...**, cit., p. 43.

⁸⁰ Cf. PIKETTY, Thomas. **A economia da desigualdade**. Tradução André Telles. – 1. ed. – Rio de Janeiro: Intrínseca, 2015, p. 23. [e-Book].

⁸¹ Cf. PIKETTY, Thomas. **A economia...**, cit., p. 18. [e-Book].

⁸² Branko Milanovic esclarece que “It was Tomas Piketty's Capital in the Twenty-First Century, a book of extraordinary breadth and influence, that presented a theory to effectively displace Kuznets's”. In: MILANOVIC, Branko. **Global...**, cit., p. 46-47.

como guerras, catástrofes naturais e epidemias) e as forças benígnas (tais como acessibilidade à educação, tributação mais progressiva e transferências sociais)⁸³. O único momento histórico do sistema capitalista de mercado em que se verificou relevante redução dos índices de desigualdade não decorreu de uma auto estabilização desse sistema. Na verdade, a forte queda da desigualdade de renda que se deu nos países ricos entre 1914 e 1945 é, sobretudo, fruto das guerras mundiais e dos violentos choques econômicos e políticos que delas sobrevieram (especialmente para os detentores de grandes fortunas)⁸⁴. As duas grandes guerras do século XX não só levaram ao aumento da tributação progressiva, mas também destruíram propriedades e reduziram fortunas⁸⁵. No século passado, o impacto do imposto progressivo sobre a renda e sobre as heranças na acumulação e na transmissão de patrimônios importantes parece ter evitado o retorno à sociedade de rentistas do século XIX⁸⁶.

Indo mais além, a hipótese de Kuznets é incapaz de explicar um novo fenômeno verificado em diversos países. É que os índices de desigualdade de renda e de riqueza, que haviam sido reduzidos durante boa parte do século anterior, vêm se elevando constantemente nas últimas décadas, tornando difícil conciliar esse fenômeno do recente crescimento da desigualdade com a hipótese desenvolvida pelo economista russo naturalizado norte-americano. Caso essa teoria fosse correta, o aumento da desigualdade nas décadas mais recentes não deveria ter ocorrido⁸⁷.

Desta forma, em face da incapacidade do sistema capitalista se auto equilibrar e da ausência de interesse geral em vivenciar uma nova grande guerra ou catástrofes de grandes proporções, afigura-se clara a necessidade de os governos intervirem nos mercados para sanar ou compensar as externalidades negativas decorrentes desse sistema. Sem a intervenção do aparato estatal, o capitalismo acabaria destruindo a si próprio, de forma que a atuação estatal não deve ser tida como contrária ao sistema capitalista, mas, sim, como algo que auxilia na sua manutenção.

A autofagia do sistema capitalista é extraída, sobretudo, dos elevados índices de pobreza e de desigualdade de renda e de riqueza que são detectados por inúmeros estudos na grande maioria

⁸³ Cf. MILANOVIC, Branko. **Global...**, cit., p. 04.

⁸⁴ Cf. PIKETTY, Thomas. **A economia...**, cit., p. 22. [e-Book]. Em outra passagem, diz Piketty que “as pesquisas mais recentes realizadas na França e nos Estados Unidos [Piketty, 2001; Piketty e Saez, 2003; Landais, 2007] mostram que essa forte redução da desigualdade observada ao longo do século XX não é de forma alguma consequência de um processo econômico ‘natural’. Ela diz respeito exclusivamente à desigualdade dos patrimônios (a hierarquia dos salários não manifesta tendência a queda no longo prazo) e é decorrente dos choques sofridos entre 1914 e 1945 pelos detentores de patrimônios (guerras, inflação, crise dos anos 1930)”. In: PIKETTY, Thomas. **A economia...**, cit., p. 25. [e-Book].

⁸⁵ Cf. MILANOVIC, Branko. **Global...**, cit., p. 94.

⁸⁶ Cf. PIKETTY, Thomas. **A economia...**, cit., p. 25. [e-Book].

⁸⁷ Cf. MILANOVIC, Branko. **Global...**, cit., p. 04. Mais à frente, diz ainda o autor: “Dissatisfaction with the Kuznets hypothesis - the idea that inequality is low at very low income levels, then rises as the economy develops, and eventually falls again at high income levels - is not new, but recent developments seem to have delivered it a coup de grâce. (...) The indubitable increase in inequality in the United States, the United Kingdom, and even in some fairly egalitarian countries like Sweden and Germany, is simply incompatible with the Kuznets hypothesis”. In: MILANOVIC, Branko. **Global...**, cit., p. 46-47.

dos países do mundo, em especial naqueles nos quais o poder público não intervém de maneira adequada.

O banco suíço *Credit Suisse* vem elaborando, ano a ano, o *Credit Suisse Research Institute's Global Wealth Report*⁸⁸, uma das fontes mais abrangentes e atualizadas sobre a distribuição da riqueza global. Na última edição, há estimativas de que a metade inferior dos adultos globais detém coletivamente menos de 1% da riqueza global, enquanto os 10% mais ricos possuem 88% de toda a riqueza e os 1% superiores representam praticamente a metade de todos os ativos globais. Constatou-se nos estudos que, em 2017, a riqueza de quem está no topo da distribuição cresceu de maneira mais célere do que nos anos anteriores, de forma que a desigualdade da riqueza evoluiu para cima, em especial em decorrência de ganhos nos mercados de ações, do fortalecimento do dólar norte-americano e da valorização dos preços dos ativos não financeiros⁸⁹. Ainda conforme o relatório, o número de milionários - que sofreu uma redução no ano de 2008 - recuperou-se rapidamente após a crise financeira, de forma que, agora, ele é quase 03 vezes o número encontrado no ano 2000⁹⁰.

Por outro lado, a organização internacional Oxfam, que atua em diversos países na busca de soluções para os problemas da pobreza e da injustiça, em estudo lançado em 16 de janeiro de 2017 - intitulado “Uma economia para os 99%” -, estimou que o patrimônio de apenas oito homens é igual ao da metade mais pobre do mundo⁹¹, sendo que, desde 2015, o 1% mais rico detém mais riqueza que o resto do planeta. Ainda segundo o relatório, ao longo dos próximos vinte anos, quinhentas pessoas passarão mais de US\$ 2,1 trilhões para seus herdeiros - uma soma mais alta que o PIB da Índia, um país que tem 1,2 bilhão de habitantes. Estima-se ainda que a renda dos 10% mais pobres aumentou cerca de US\$ 65 entre 1988 e 2011, enquanto a do 1% mais rico aumentou cerca de US\$ 11.800, ou seja 182 vezes mais⁹².

A Oxfam, citando o relatório do banco *Credit Suisse* de 2016, verificou também que a

⁸⁸ Relatório de Riqueza Global do Instituto de Pesquisa do *Credit Suisse* – tradução nossa. O último relatório - a oitava edição - foi confeccionado em 2017.

⁸⁹ CREDIT SUISSE. **Global Wealth Report 2017**. Zurich: Research Institute, 2017, p. 04 e 11. Disponível em: <<http://publications.credit-suisse.com/tasks/render/file/index.cfm?fileid=12DFFD63-07D1-EC63-A3D5F67356880EF3>>. Acesso em: 03 mar. 2018.

⁹⁰ CREDIT SUISSE. **Global Wealth Report 2017**..., cit., p. 19. Em trabalho publicado na Revista Brasileira de Estudos Políticos, Onofre Alves Batista Júnior, Tarcísio Diniz Magalhães e Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, citando relatório do banco *Credit Suisse* de 2014, expuseram que “(...) cerca de 0,7% da população mundial (= 35 milhões de pessoas) detém 44% da riqueza do planeta, enquanto 69,8% (= 3.282 bilhões de pessoas) fica com apenas 2,9% (i.e., um patrimônio inferior a dez mil dólares). A metade inferior da população global possui menos de 1% da riqueza total, enquanto o decil mais rico fica com 87% da riqueza mundial e o centil superior fica sozinho com 48,2% dos ativos globais”. In: BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. DE OLIVEIRA, Ludmila Mara Monteiro. Liberalismo..., cit., p. 221.

⁹¹ OXFAM INTERNACIONAL. **Uma economia**..., cit., p. 01. Os dados para 2017 avaliam que, coletivamente, os oito indivíduos mais ricos do mundo detém uma riqueza líquida de US\$ 426 bilhões, valor equivalente à riqueza líquida da metade mais pobre da humanidade. In: OXFAM INTERNACIONAL. **Uma economia**..., cit., p. 11.

⁹² OXFAM INTERNACIONAL. **Uma economia**..., cit., p. 02.

riqueza dos mais pobres da população mundial é mais baixa do que estimado anteriormente. No ano de 2016, estimou-se que a parcela acumulada de riqueza dos 50% mais pobres era de 0,7%, ao passo que, no ano de 2017, essa mesma parcela foi estimada em 0,2%⁹³. O estudo da Oxfam de 2017 ressalta, ainda, que centenas de milhões de pessoas foram retiradas da pobreza nas últimas décadas, pois o Produto Interno Bruto (PIB) da economia global mais do que duplicou nos últimos 30 (trinta) anos, mas que uma em cada nove pessoas no mundo ainda dorme com fome⁹⁴.

Pesquisas da Oxfam revelaram também que, ao longo dos últimos 25 anos, o 1% mais rico teve um aumento de renda superior ao registrado para os 50% mais pobres juntos e que quase metade do aumento total da renda beneficiou os 10% mais ricos. Os 10% mais pobres da população mundial ainda vivem abaixo da linha de extrema pobreza, definida em US\$ 1,90 por dia atualmente. Cerca de três bilhões de pessoas, ou metade da população mundial, vivem abaixo da “linha ética de pobreza”, definida pelo valor por dia que permitiria que as pessoas tivessem uma expectativa de vida normal de pouco mais de 70 anos⁹⁵.

A conclusão inarredável do estudo da organização internacional é a de que a riqueza continua a se acumular nas mãos dos mais ricos, pois “as taxas de retorno para os donos do capital têm invariavelmente superado as do crescimento econômico nas últimas três décadas”⁹⁶.

Na mesma esteira dos estudos do banco *Credit Suisse* e da organização internacional Oxfam, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) publicou em 2015 o relatório intitulado *In It Together: Why Less Inequality Benefits All*⁹⁷, no qual se constatou que o fosso entre ricos e pobres continua a se expandir. Desde a crise de 2008, a desigualdade vem aumentando e em muitos países-membros da OCDE ela está, hoje, no seu nível histórico mais elevado desde o começo da coleta de dados, algo que se deu em torno de 30 anos atrás. Atualmente, nos países-membros da OCDE, os 10% mais ricos da população ganham 9.6 vezes a renda dos 10% mais pobres. Nos anos oitenta, a proporção estava em 7.1, aumentando para 8.1 na

⁹³ OXFAM INTERNACIONAL. *Uma economia...*, cit., p. 12.

⁹⁴ OXFAM INTERNACIONAL. *Uma economia...*, cit., p. 13.

⁹⁵ OXFAM INTERNACIONAL. *Uma economia...*, cit., p. 13.

⁹⁶ OXFAM INTERNACIONAL. *Uma economia...*, cit., p. 11. Demonstrando que a concentração de riquezas vem aumentando nos últimos anos, Pedro Eliezer Maia, em trabalho apresentado no ano de 2015 no Congresso Nacional do CONPEDI, diz que “[o] empresário Bill Gates, atual homem mais rico do mundo, possui uma fortuna estimada em US\$ 80,9 bilhões de dólares, o que equivale ao patrimônio total de 17,2 milhões de indianos. Nos últimos cinco anos o número de bilionários cresceu 107% (cento e sete por cento), tendo a fortuna desses bilionários crescido 124% (cento e vinte quatro por cento) desde 2010”. In: MAIA, Pedro Eliezer. LAGE, Telder Andrade. **O igualitarismo de Dworkin e a possibilidade de implementação do imposto sobre grandes fortunas no Brasil**. CONPEDI, 2015. Disponível em: <<http://www.conpedi.org.br/publicacoes/66fsl345/i6ho76h6/eXJ6xqQ4WOot9sN5.pdf>>. Acesso em: 04 nov. 2016. No mesmo sentido, Ludmila Monteiro de Oliveira: “Em âmbito global, a renda do top 1% (aproximadamente 60 milhões de indivíduos) teve um incremento na ordem de 60% nos últimos 20 anos. Enquanto a demanda por carros esportivos, iates, helicópteros, diamantes, champanhe e caviar crescem freneticamente para atender aos desejos desses plutocratas, 1.2 bilhão de pessoas estão em pobreza extrema, lutando pela sobrevivência com menos de US\$1.25 por dia”. In: OLIVEIRA, Ludmila Monteiro de. **Direito tributário...**, cit., p. 19.

⁹⁷ Todos juntos - Por quê menos desigualdade beneficia a todos (tradução nossa)

década de noventa e 9.1 na década seguinte⁹⁸.

A respeito do impacto da crise econômica de 2008 na distribuição de riquezas, Branko Milanovic diz que embora o 1% do topo da riqueza⁹⁹ tenha tido uma ascensão significativa no período de 1988 a 2008, o advento da crise freou esse crescimento, pois a maioria dessas pessoas que estão no nível mais alto da distribuição de riquezas também pertence aos extratos mais altos da distribuição de renda nos países ricos, sendo que o crescimento da renda desacelerou ou foi interrompido pela crise financeira¹⁰⁰. No entanto, após a superação dos níveis mais críticos da crise, os que estão no topo voltaram a assumir posição de destaque na acumulação patrimonial, de forma que a distância entre ricos e pobres voltou a acelerar, conforme vimos das conclusões obtidas nos estudos do *Credit Suisse*, da Oxfam e da OCDE.

Na verdade, o real impacto da crise sobre a questão da desigualdade social e econômica é incerto. Por um lado, os retornos mais baixos ou até mesmo negativos do capital reduzem os rendimentos no cume da distribuição, onde a renda do capital tende a ser mais concentrada, reduzindo, desta forma, a diferença entre ricos e pobres. Por outro lado, as taxas de desemprego mais elevadas aumentarão a desigualdade, particularmente quando as perdas de emprego são concentradas entre os grupos de baixa renda¹⁰¹.

Ocorre que, sob a ótica fiscal, o impacto da crise na fase inicial de desaceleração e na posterior etapa de recuperação foi amplamente afetado pelas medidas adotadas nos sistemas de benefícios fiscais. Nos primeiros anos da crise, a desigualdade de renda antes dos impostos e benefícios aumentou fortemente, mas os impostos e os benefícios amorteceram o aumento. Nos anos mais recentes, enquanto a desigualdade de renda antes dos impostos e benefícios continuou a aumentar, o amortecimento da desigualdade pelos impostos e benefícios enfraqueceu, acelerando, assim, a tendência ascendente na desigualdade de renda disponível, pelo que se pode concluir pelo aumento da desigualdade e da pobreza durante a crise¹⁰². Ao final das contas, a OCDE concluiu, no relatório *In It Together: Why Less Inequality Benefits All*, que, independentemente do indicador

⁹⁸ OECD. **In It Together**..., cit. As menções a parte dos dados informados também podem ser encontradas em: MAIA, Pedro Eliezer. **O imposto**..., cit., p. 77.

⁹⁹ Branko Milanovic, a respeito da composição da riqueza dos 1% mais ricos, diz: “The richest 1 percent (by wealth) hold three-quarters of their wealth in the form of corporate stocks, financial securities, and unincorporated business equity, while the middle three quintiles hold less than 13 percent of their wealth in that form (Wolf 2010, table 8). The poorest hold almost nothing at all in equity. In other words, financial assets are the most concentrated form of capital ownership; they are the quintessence of capitalism. Thus an increase in the share of capital incomes directly translates into a greater concentration of overall wealth and income”. In: MILANOVIC, Branko. **Global**..., cit., p. 183-184. Também a respeito da formação da riqueza dos que estão no topo, Thomas Piketty diz: “Sabemos agora que a importância global do capital neste início de século XXI não é muito diferente do que no século XVIII. Somente a forma mudou: se antes o capital era fundiário, ele tornou-se imobiliário, industrial e financeiro”. In: PIKETTY, Thomas. **O capital**..., cit., p. 368.

¹⁰⁰ Cf. MILANOVIC, Branko. **Global**..., cit., p. 36.

¹⁰¹ Cf. OECD. **In It Together**..., cit.

¹⁰² Cf. OECD. **In It Together**..., cit.

utilizado, a pobreza aumentou na maioria dos países durante a crise, sendo que os impostos e os benefícios evitaram que a queda da renda familiar e o aumento da desigualdade fossem ainda maiores¹⁰³.

Uma informação que causa certa surpresa é a de que a crise econômica de 2008, a despeito de reduzir o crescimento da riqueza do 1% do topo¹⁰⁴, não afetou o progresso da riqueza dos super-ricos, um grupo muito mais estreito de indivíduos, que continuaram a lucrar mesmo durante uma das maiores crises econômicas da história do capitalismo. Branko Milanovic, utilizando a lista de bilionários da Revista *Forbes* do ano de 2013 como fonte, diz que esse grupo se trata de cerca de 1.500 indivíduos que, juntamente com suas famílias, representam um centésimo de um centésimo de um por cento da população mundial (em outros termos, um por cento de um por cento de um por cento)¹⁰⁵. O total de ativos desse grupo é estimado em US\$5,4 trilhões. Tendo em vista que em 2013 o banco *Credit Suisse* avaliou a riqueza mundial em US\$241 trilhões, isso significa que esse grupo de indivíduos riquíssimos e suas famílias controlam cerca de 2% da riqueza mundial, o que representa duas vezes mais riqueza do que existe em todo o continente africano¹⁰⁶.

No período de 1987 a 2013, o PIB mundial aumentou 2,25 vezes, o que é significativamente menor do que o aumento da riqueza dos hiper-ricos. Como resultado, a participação dos indivíduos super-ricos expressados em termos do PIB mundial mais do que duplicou, de menos de 3% para mais de 6%¹⁰⁷. Percebe-se, pois, que a acumulação de riquezas nas mãos desse seleto grupo dos super-ricos é muito superior até mesmo em relação à acumulação de riquezas nas mãos dos que estão entre o 1% mais ricos (com exclusão dos que se enquadram no grupo dos super-ricos, por óbvio), o que se dirá em relação aos demais extratos da população. Há, portanto, enorme disparidade de riqueza até mesmo dentro do grupo dos mais ricos.

A demonstrar que o acúmulo de riqueza nas mãos dos super-ricos continua a crescer, o número de bilionários no mundo em 2018 é estimado pela Revista *Forbes* em 2.208 indivíduos. Este grupo de elite vale, agora, US\$ 9,1 trilhões, um aumento de 18% em relação ao ano de 2017. Seu patrimônio líquido médio atingiu o montante recorde de US\$ 4,1 bilhões. Segundo a Revista,

¹⁰³ Cf. OECD. *In It Together*..., cit., p. 24.

¹⁰⁴ Estimado por Branko Milanovic em setenta milhões de pessoas, aproximadamente igual à população da França. In: MILANOVIC, Branko. *Global*..., cit., p. 36-37.

¹⁰⁵ Cf. MILANOVIC, Branko. *Global*..., cit., p. 36-37. Juan Pablo Jiménez, citando classificação de Anthony Atkinson, diz que este considera como super-ricos (multimilionários) aqueles que possuem um patrimônio equivalente a 30 x 30 vezes os rendimentos médios, o que quer dizer aqueles que podem viver com base nos “juros dos juros”. Os mega-ricos, por sua vez, ou bilionários, seriam os que possuem um patrimônio equivalente a 30 x 30 x 30 vezes os rendimentos médios *per capita*. As pessoas classificadas nesta última categoria de Atkinson correspondem aproximadamente aos bilionários incluídos na lista da revista *Forbes*. Para Jiménez, “os ricos seriam o setor da população pertencente à faixa superior da distribuição de rendimentos, isto é, na faixa de 10 e 5 por cento superior, enquanto os que estão na faixa de 1 ou 0,1 poderiam ser certamente ser (sic) caracterizados como super-ricos”. In: JIMÉNEZ, Juan Pablo. *Desigualdade*..., cit., p. 50.

¹⁰⁶ Cf. MILANOVIC, Branko. *Global*..., cit., p. 41-42.

¹⁰⁷ Cf. MILANOVIC, Branko. *Global*..., cit., p. 44.

o norte-americano Jeff Bezos está no primeiro lugar da lista pela primeira vez, passando à frente de Bill Gates, que é, agora, o número dois no mundo¹⁰⁸.

O que se verifica é que, sob qualquer ponto de vista, estamos na era dos super-ricos. A Oxfam, no relatório intitulado *Uma economia para os 99%*, constatou que a riqueza desse seletivo grupo aumentou de maneira exponencial nos últimos trinta anos¹⁰⁹. Embora as fortunas de alguns bilionários possam ser atribuídas ao seu trabalho duro e talento, a análise da Oxfam para esse grupo indica que um terço do patrimônio dos bilionários do mundo tem origem em riqueza herdada, enquanto 43% podem ser atribuídos ao favorecimento ou nepotismo¹¹⁰.

Portanto, pelos dados até então apresentados é possível constatar que a desigualdade de renda e de riqueza atingiu níveis extremos nos últimos cinquenta anos - em especial em decorrência de políticas neoliberais - com tendência a crescer ainda mais, de forma que deve ser objeto de constante preocupação e consideração nos debates políticos, econômicos e acadêmicos sobre os rumos do sistema capitalista. Chega a haver, inclusive, certo consenso entre os que se propõem a estudar o assunto no que diz respeito à necessidade de se reduzir as enormes disparidades entre ricos e pobres¹¹¹.

Já no período clássico da Grécia Antiga, Platão considerava a erradicação de grandes desigualdades econômicas entre todas as classes uma condição para a existência de uma boa sociedade. Para ele, a redução das desigualdades de riqueza seria um modo de produzir harmonia social¹¹².

Constatando os elevadíssimos níveis de desigualdade na atualidade, Thomas Piketty, em *O capital no século XXI*, após analisar uma série de dados estatísticos - coletados ao longo de mais de uma década - a respeito da concentração de renda e de riqueza aproximadamente nos últimos 200 a 300 anos em diversos países do mundo, diz não haver dúvida de que reencontramos nos anos 1990-2000, no final de um processo iniciado na década de 1950, um nível de riqueza que não se via desde o período anterior à primeira guerra mundial¹¹³. Na mesma esteira, o filósofo do Direito

¹⁰⁸ Cf. DOLAN, Kerry A. KROLL, Luisa. **Forbes Billionaires 2018: Meet The Richest People On The Planet**. Forbes, 06 mar. 2018. Disponível em: <<https://www.forbes.com/sites/luisakroll/2018/03/06/forbes-billionaires-2018-meet-the-richest-people-on-the-planet/#b611f736523d>>. Acesso em: 14 mar 2018.

¹⁰⁹ Cf. OXFAM INTERNACIONAL. **Uma economia...**, cit., p. 21.

¹¹⁰ Cf. OXFAM INTERNACIONAL. **Uma economia...**, cit., p. 05.

¹¹¹ No mesmo sentido: DOMINGUES, Nathália Daniel. **Tributação...**, cit., p. 93.

¹¹² Cf. FLEISCHACKER, Samuel. **Uma breve...**, cit., p. 63.

¹¹³ Cf. PIKETTY, Thomas. **O capital...**, cit., p. 120. Paul Krugman destaca o pioneirismo dos dados coletados por Piketty ao dizer que “Ele e alguns colegas (especialmente Anthony Atkinson, de Oxford, e Emmanuel Saez, de Berkeley) são, especialmente, responsáveis pelo desenvolvimento de técnicas estatísticas pioneiras que tornam possível rastrear a concentração de renda e de riqueza no passado distante - até o começo do século 20, no Reino Unido e Estados Unidos, e até o final do século 18 no caso da França”. Diz ainda Krugman, a respeito do retorno do capitalismo patrimonial, que “[a] grande ideia de ‘Capital in the Twenty-First Century’ é não só a de que retornamos ao século 19 em termos de desigualdade de renda como a de que estamos no caminho de volta ao ‘capitalismo patrimonial’, no qual os grandes píncaros da economia são ocupados não por indivíduos talentosos, mas por dinastias

Ronald Dworkin, em *A raposa e o porco-espinho: justiça e valor*, diz que “[n]a maioria dos países ricos, a distância entre os abastados e os pobres é excessivamente grande; em alguns, entre os quais os Estados Unidos, essa distância aumenta sem parar”¹¹⁴.

Diversos estudos pretendem explicar os motivos pelos quais a desigualdade econômica se encontra nos níveis que presenciamos hoje. No que diz respeito à desigualdade entre diferentes países, Daron Acemoglu e James A. Robinson, em *Por que as nações fracassam*¹¹⁵, procuram demonstrar as razões pelas quais algumas nações fracassam e outras prosperam, chegando à conclusão, a partir da análise de diversos momentos históricos vivenciados em variados países, que as enormes diferenças entre eles residem na formação de cada sociedade e em como se deu o desenvolvimento de suas instituições econômicas¹¹⁶ e políticas¹¹⁷. Por mais vitais que sejam as instituições econômicas para determinar o grau de pobreza ou riqueza de dado país, a política e as instituições políticas é que ditam as instituições econômicas que o país terá. As instituições influem comportamentos e incentivos à medida que geram ou não confiança e estímulo ao talento individual. Nos seus estudos, concluem ainda os autores que as desigualdades entre países aumentaram drasticamente com a Revolução Industrial inglesa, tendo em vista que somente algumas partes do mundo adotaram as inovações e novas tecnologias¹¹⁸.

Nos países da América Latina, a temática desigualdade é sempre atual, tendo em vista que

familiares”. Ele destaca que “[n]os Estados Unidos, especialmente, a proporção da renda nacional reservada ao 1% mais rico da população seguiu uma curva em U. Antes da Primeira Guerra Mundial, o 1% mais rico detinha 20% da renda nacional, tanto nos Estados Unidos quanto no Reino Unido. Por volta de 1950, essa proporção havia sido reduzida a menos da metade. Mas de 1980 para cá a parcela reservada ao 1% disparou de novo - e nos Estados Unidos ela retornou ao ponto em que estava um século atrás”. In: KRUGMAN, Paul. **Livro ‘O Capital no Século 21’ revoluciona ideias sobre desigualdade**. Plataforma Política Social: caminhos para o desenvolvimento. Disponível em: <<http://plataformapoliticasocial.com.br/livro-o-capital-no-seculo-21-revoluciona-ideias-sobre-desigualdade>>. Acesso em: 05 fev. 2016.

¹¹⁴ DWORKIN, Ronald. *A raposa... cit.*, p. 537.

¹¹⁵ ACEMOGLU, Daron. **Por que as nações fracassam: as origens do poder, da prosperidade e da pobreza** / Daron Acemoglu e James A. Robinson; tradução Cristiana Serra. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 210.

¹¹⁶ Para os autores, instituições econômicas inclusivas são aquelas que possibilitam e estimulam a participação da grande massa da população em atividades econômicas que façam o melhor uso possível de seus talentos e habilidades e permitam aos indivíduos fazer as escolhas que bem entenderem. Elas fomentam a atividade econômica, o aumento da produtividade e a prosperidade da economia. Elas demandam também direitos de propriedade, uma vez que somente quem os tiver assegurados vai se dispor a investir e aumentar a produtividade. Por outro lado, as instituições econômicas extrativistas têm como finalidade a extração da renda e da riqueza de um segmento da sociedade para benefício de outro, em geral uma pequena elite formada por grupos que exercem influência no poder. In: ACEMOGLU, Daron. **Por que... cit.**, p. 62-65.

¹¹⁷ As instituições políticas inclusivas, para Daron Acemoglu e James A. Robinson, são as instituições políticas suficientemente centralizadas e pluralistas. São aquelas que promovem ampla distribuição do poder político de maneira pluralista e conseguem alcançar algum grau de centralização política, de modo a estabelecer a lei e a ordem, que são os fundamentos de direitos de propriedade seguros e de uma economia de mercado inclusiva. Em caso de falha em uma dessas condições, teremos instituições políticas extrativistas. In: ACEMOGLU, Daron. **Por que... cit.**, p. 62-65.

¹¹⁸ Nas palavras dos autores: “A desigualdade existente hoje no mundo se deve ao fato de que, durante os séculos XIX e XX, certos países lograram tirar proveito da Revolução Industrial e das tecnologias e métodos de organização por ela acarretados, ao passo que outros, não. A mudança tecnológica é apenas uma das forças motrizes da prosperidade, mas talvez seja também a mais crítica. Os países que não aproveitaram as novas tecnologias tampouco se beneficiaram de outros motores da prosperidade”. In: ACEMOGLU, Daron. **Por que... cit.**, p. 210.

não houve alterações de grande relevo no decorrer dos anos nas enormes disparidades sociais e econômicas encontradas nessa parte do globo. Apesar da evolução socioeconômica da região nas últimas décadas, caracterizada por crescimento e queda da desigualdade de rendimentos, a América Latina continua sendo a localidade mais desigual do planeta, de forma que a elevada concentração de rendimento e riqueza nas mãos de poucas famílias aparece como um aspecto particular desta região¹¹⁹.

Além da relevante questão das desigualdades em âmbito global ou entre diferentes países e do fenômeno cada vez mais crescente da globalização, as disparidades em âmbito nacional continuam sendo a forma mais importante de desigualdade de um ponto de vista político, tendo em vista ser o mundo organizado em Estados-nação, de maneira que são as desigualdades internas o objeto de debates mais frequentes¹²⁰.

Na esteira da teoria desenvolvida por Daron Acemoglu e James A. Robinson, em face da colonização do Brasil pelos portugueses, marcada por grande exploração da população indígena e dos escravos trazidos da África, aliado ao fato de que as riquezas extraídas do país foram todas remetidas para a Europa, demonstram que o desenvolvimento inicial brasileiro se deu sob instituições extrativistas, que acabaram se perpetuando no decorrer dos séculos¹²¹. Apesar de termos vivenciado alguma redução nos níveis de desigualdade na década passada, o Brasil ainda é caracterizado por ser um dos países de maior desigualdade econômica e social no mundo.

Ao longo do tempo, foram desenvolvidos diversos tipos de indicadores para se medir o fenômeno da desigualdade social e econômica, sendo o principal deles o chamado Coeficiente de Gini¹²², criado no início do século XX pelo matemático italiano Conrado Gini¹²³. Trata-se de um dos indicadores sintéticos de desigualdade mais usados nos relatórios oficiais e no debate público. Por definição, ele sempre se situa entre zero e um, sendo zero quando a igualdade é total e um quando a desigualdade é absoluta, isto é, quando um grupo muito pequeno de pessoas detém a totalidade dos recursos disponíveis¹²⁴.

Sobre o Coeficiente de Gini, Joseph Stiglitz diz que as sociedades mais igualitárias do mundo possuem coeficientes de Gini no índice de 0,3 ou abaixo, citando como exemplos a Suécia, a Noruega e a Alemanha. Por outro lado, as sociedades mais desiguais têm coeficientes de Gini na

¹¹⁹ JIMÉNEZ, Juan Pablo. **Desigualdade...**, cit., p. 45. Em outra passagem, diz Juan Pablo Jiménez que “Nas últimas décadas houve importantes mudanças nas tendências distributivas em nível mundial. Enquanto os países da Europa, os Estados Unidos e a China continuaram com sua tendência crescente de desigualdade, os países da América Latina e do Sudeste Asiático reverteram sua tendência anterior de crescimento e começaram a apresentar reduções nos índices do coeficiente de Gini (Atkinson, 2015; CEPAL, 2016), embora, em termos internacionais, a América Latina e o Caribe mantenham a posição de região mais desigual do mundo”. In: JIMÉNEZ, Juan Pablo. **Desigualdade...**, cit., p. 456.

¹²⁰ Cf. MILANOVIC, Branko. **Global...**, cit., p. 45.

¹²¹ Fenômeno esse chamado por Daron Acemoglu e James A. Robinson de “círculo vicioso”.

¹²² Conhecido também por Índice de Gini.

¹²³ Outro indicador para medir a distribuição de renda de maior destaque é o chamado Índice de Theil.

¹²⁴ Cf. PIKETTY, Thomas. **A economia...**, cit., p. 260. [e-Book].

ordem de 0,5 ou acima, sendo referências clássicas os países localizados na África e na América Latina¹²⁵.

No entanto, o Coeficiente de Gini, assim como os demais indicadores dos níveis de desigualdade, é criticado pelo fato de que pretende resumir o complexo fenômeno da desigualdade em um único indicador numérico, sendo impossível avaliar uma realidade multidimensional a partir de um indicador unidimensional¹²⁶.

Quando falamos em desigualdade, é possível estudá-la sob diferentes óticas, tratando-se, conforme dito, de um fenômeno multidimensional. É possível estudar a desigualdade tendo como pano de fundo os rendimentos das pessoas físicas ou famílias (que podem, por exemplo, ser oriundos do trabalho ou do capital), o consumo (que pode ser de bens essenciais ou de bens de luxo) ou a riqueza acumulada (que pode ser decorrente de variadas fontes, tais como o trabalho, a herança, doações, dentre outras). No entanto, os variados estudos a respeito do fenômeno da desigualdade têm focado com muito mais frequência as disparidades de rendas e de salários do que as diferenças de riquezas acumuladas¹²⁷.

Enquanto a renda e o consumo são variáveis de apuração mensal ou anual, a riqueza é uma variável de estoque medida em determinado ponto no tempo como resultado da acumulação, ao longo dos anos, de poupança, retornos de investimentos, heranças ou doações, dentre outros. Em seus estudos, Branko Milanovic apurou que a desigualdade de riqueza é superior à desigualdade de renda ou de consumo em quase todos os países¹²⁸. Para ele, não há somente grupos minúsculos de pessoas extremamente ricas, mas, mesmo nos países mais avançados, entre um quarto e um terço da população possui riqueza líquida negativa ou zerada. No entanto, poucas pessoas nesses países têm renda igual a zero e ninguém tem zero de consumo. Portanto, até mesmo de maneira intuitiva, é possível perceber que a riqueza deve ser distribuída de maneira muito mais desigual do que a renda ou o consumo, e que as comparações entre desigualdade de riqueza e desigualdade de renda ou de consumo devem ser feitas com bastante cautela¹²⁹.

No mesmo sentido são as conclusões obtidas por Thomas Piketty em seus diversos e aprofundados estudos a respeito do desenvolvimento da desigualdade no sistema capitalista. De

¹²⁵ STIGLITZ, Joseph E. **The price...**, cit., p. 35. [e-Book].

¹²⁶ Cf. PIKETTY, Thomas. **O capital...**, cit., p. 86.

¹²⁷ A respeito desse ponto, Thomas Piketty diz: “Essas fortíssimas disparidades de patrimônio, muito maiores do que as desigualdades de salário e renda, são, além disso, muito menos conhecidas. Sabemos que a desigualdade dos patrimônios não se explica só pela desigualdade das rendas presentes e passadas que permitem constituir-los, mas também, em grande medida (aproximadamente metade na França de 1992, segundo Lollivier e Verger [1996]), por diferenças de comportamentos de poupança e acumulação que não podem ser justificadas pela desigualdade das rendas. Essas dificuldades específicas relacionadas ao patrimônio explicam por que a mensuração da desigualdade costuma limitar-se à desigualdade das rendas e dos salários”. In: PIKETTY, Thomas. **A economia...**, cit., p. 19-20. [e-Book].

¹²⁸ MILANOVIC, Branko. **Global...**, cit., p. 39.

¹²⁹ Cf. MILANOVIC, Branko. **Global...**, cit., p. 39.

acordo com o economista francês, a distribuição de riqueza e, mais especificamente, dos rendimentos do capital, é sempre mais concentrada do que a renda oriunda do trabalho. Apurou-se que em todas as sociedades conhecidas, em todas as épocas, a metade mais pobre da população em termos patrimoniais não possui quase nada (em torno de 5% da riqueza total); o décimo superior na hierarquia da riqueza detém a maior parte da riqueza disponível na sociedade (em geral mais de 60% da riqueza total, por vezes chegando a 90%); e a população entre esses dois grupos (ou seja, 40% da população) detém algo entre 5% e 35% do patrimônio total¹³⁰. No que diz respeito às rendas patrimoniais, Piketty apurou, ainda, que elas são repartidas de maneira muito mais desigual do que os salários. Segundo seus levantamentos, a parte das rendas patrimoniais recebida pelos 10% mais ricos dos lares costuma ser da ordem de 50% das rendas patrimoniais auferidas pelo conjunto das famílias¹³¹.

Assim, a suposição geral da grande maioria dos pesquisadores de que a renda decorrente do salário seria o aspecto mais relevante em termos de desigualdade - e que a renda decorrente do capital não teria tanta importância - é afastada pelos resultados obtidos nas pesquisas conduzidas por Thomas Piketty. Para ele, é a receita do capital - e não a renda do trabalho - que predomina no topo da distribuição de renda¹³². Em face dessa constatação, o papel do capital e da renda que ele produz passou a atrair muito mais atenção dos pesquisadores.

O importante é esclarecer que a primeira regularidade que se verificou na análise dos dados coletados por Piketty e sua equipe é que a “distribuição da propriedade do capital e das rendas que dele provêm é sistematicamente mais concentrada do que a distribuição das rendas do trabalho”, sendo tal regularidade encontrada em todos os países e em qualquer época com dados disponíveis¹³³. A desigualdade em relação ao trabalho é geralmente mais moderada, ao passo que a desigualdade do capital é sempre extrema¹³⁴.

O autor destaca ainda que a desigualdade da renda do capital pode ser mais forte que a própria desigualdade do capital se os detentores dos maiores patrimônios tiverem um rendimento médio mais alto do que os donos dos patrimônios médios e modestos, tratando-se, pois, de mais um mecanismo intensificador da desigualdade¹³⁵. Nessa esteira, a desigualdade de retorno do

¹³⁰ Cf. PIKETTY, Thomas. **O capital...**, cit., p. 328.

¹³¹ Cf. PIKETTY, Thomas. **A economia...**, cit., p. 19-20. [e-Book].

¹³² Nesse sentido, KRUGMAN, Paul. **Livro ‘O Capital...**, cit. Mas Piketty não desconsidera a relevância de ambos os tipos de rendas para a questão distributiva ao esclarecer que “a desigualdade da renda resulta, em todas as sociedades, da soma desses dois componentes: de um lado, a desigualdade da renda do trabalho; e, de outro, a desigualdade da renda do capital”. In: PIKETTY, Thomas. **O capital...**, cit., p. 238.

¹³³ Cf. PIKETTY, Thomas. **O capital...**, cit., p. 239.

¹³⁴ Cf. PIKETTY, Thomas. **O capital...**, cit., p. 240.

¹³⁵ Cf. PIKETTY, Thomas. **O capital...**, cit., p. 238.

capital é motivada, essencialmente, pela existência de grandes e extensas fortunas¹³⁶. Aponta-se que, enquanto o retorno médio do capital se mantém em um nível aproximado de 4%, os rendimentos das pessoas mais ricas podem chegar às taxas de 6% ou 7%¹³⁷.

Para Piketty, a partir do momento em que a taxa de remuneração do capital supera a taxa de crescimento da produção e da renda, como ocorreu no século XIX e parece provável que volte a ocorrer no século XXI, “o capitalismo produz automaticamente desigualdades insustentáveis, arbitrárias, que ameaçam de maneira radical os valores de meritocracia sobre os quais se fundam nossas sociedades democráticas”¹³⁸. É neste alarmante quadro que ele propõe o desenvolvimento de meios pelos quais a democracia poderia retomar o controle do capitalismo, de forma a assegurar o interesse geral da população em detrimento dos interesses privados do mercado, tendo em vista ser ilusório pensar que existem, nas leis “naturais” da economia de mercado, forças de convergência que conduzam automaticamente a uma redução da desigualdade da riqueza ou a um estado de harmonia social¹³⁹. Na verdade, não há absolutamente nenhuma razão para acreditar que a redistribuição da riqueza irá acontecer espontaneamente pelas próprias forças do mercado, sem que nenhuma intervenção pública seja levada a efeito. No entanto, a partir da década de 1980 o que se tem verificado é que as políticas públicas, em particular as relativas à progressividade da tributação, ao invés de combater a desigualdade, contribuíram para o seu crescimento, de forma que a função redistributiva dos estados modernos vem se tornando cada vez mais debilitada nas décadas mais recentes¹⁴⁰.

Além dos estudos e dados coletados por Branko Milanovic e Thomas Piketty, variados outros trabalhos chegaram a conclusões semelhantes, no sentido de que a riqueza é muito mais concentrada do que a renda. A título ilustrativo, Juan Pablo Jiménez, citando outros autores, ressalta que “nos países para os quais existem informações, os estudos indicam que a distribuição da riqueza é bem mais desigual em comparação com a distribuição dos rendimentos (Davies y Shorrocks, 2000; Davies et al, 2008; FNI, 2013)”¹⁴¹. No entanto, ele aponta as dificuldades de se coletarem dados a respeito das riquezas, em especial em face dos levantamentos pouco abrangentes verificados nos países da América Latina, pelo que realça a necessidade de avançarmos na coleta de informações sobre a distribuição de riqueza na região, o que poderia contribuir bastante para o debate acerca da viabilidade e das margens para serem implementadas

¹³⁶ Como visto, quanto maior a fortuna maior a probabilidade de retornos financeiros superiores às fortunas menores, considerando a possibilidade de contratação de gestores patrimoniais e de investimentos mais rentáveis, além da maior possibilidade de assunção de riscos e da atuação no mercado financeiro de maneira mais paciente (aguardando os melhores momentos para liquidar os investimentos).

¹³⁷ Cf. DOMINGUES, Nathália Daniel. **Tributação...**, cit., p. 88.

¹³⁸ Cf. PIKETTY, Thomas. **O capital...**, cit., p. 09.

¹³⁹ Cf. PIKETTY, Thomas. **O capital...**, cit., p. 09 e 367.

¹⁴⁰ Cf. MILANOVIC, Branko. **Global...**, cit., p. 107.

¹⁴¹ JIMÉNEZ, Juan Pablo. **Desigualdade...**, cit., p. 53.

políticas fiscais com maior grau de progressividade, incluindo a tributação do capital e das heranças¹⁴².

A OCDE, no relatório *In It Together: Why Less Inequality Benefits All*, também chegou à conclusão de que a riqueza é muito mais concentrada do que a renda. Apurou-se que, em média, 10% das famílias mais ricas detêm metade da riqueza total, ao passo que os próximos 50% mantêm quase a outra metade, enquanto os 40% menos ricos possuem pouco mais de 3%. Para os elaboradores do estudo, a elevação no preço das ações e dos imóveis em relação aos bens de consumo foi um dos principais impulsionadores da maior riqueza familiar, o que provavelmente aumentou a concentração de riqueza nos últimos quarenta anos¹⁴³.

Como último ponto a ser abordado dentro das temáticas da acumulação do capital e da desigualdade, a globalização é um fenômeno de enorme relevo e repercussão na distribuição da renda e da riqueza no mundo. Embora as economias individuais de Estados-nação sejam relevantes e a grande maioria das ações políticas sejam adotadas no âmbito interno, a globalização é um fenômeno cada vez mais intenso e que afeta quase todas as áreas, desde os níveis de renda e de riqueza, as perspectivas de emprego, a transmissão de informações e a extensão do conhecimento, aos custos e disponibilidade de bens que adquirimos diariamente¹⁴⁴.

Zygmunt Bauman trouxe o inovador conceito de “modernidade líquida” como uma maneira de descrever as notáveis transformações políticas, sociais e econômicas que ocorreram a partir da metade do século anterior, tendo em vista a desintegração e volatilidade das instituições da modernidade.

Trabalhando em cima desse conceito, Onofre Alves Batista Júnior diz que na “modernidade sólida” havia total dependência do trabalhador ao seu emprego para sua subsistência e de sua família. Ao mesmo tempo, o capital dependia dos empregados para se desenvolver, sem que houvesse grande possibilidade de seu deslocamento no espaço. No entanto, essa “modernidade sólida” do sistema capitalista, caracterizada pela interdependência entre capital e trabalho, cedeu lugar, a partir da metade do século XX, à “modernidade líquida”¹⁴⁵. O capitalismo da “modernidade líquida”, nas palavras de Onofre Alves Batista Júnior, “mais leve e flutuante, rompe unilateralmente os laços que o prendiam ao trabalho e o submetiam ao Estado; o capital se liberta de sua dependência com relação ao espaço, rompe o pacto de ‘estabilidade relativa’ celebrado com

¹⁴² JIMÉNEZ, Juan Pablo. **Desigualdade...**, cit., p. 53.

¹⁴³ Cf. OECD. **In It Together**..., cit., p. 34. Em outra passagem do mesmo relatório, consta, de maneira semelhante, o seguinte: “First, household wealth is much more concentrated than household income: the 10% of wealthiest households hold about 50% of all household wealth on average in the sample of OECD countries, while the 10% of people with the highest income earn about 25% of total income. At the bottom of the wealth distribution, 40% of households hold little over 3% of all household wealth. Looking at the joint distribution of income and wealth, most wealthy households are high-income households, and vice versa.”

¹⁴⁴ Cf. MILANOVIC, Branko. **Global...**, cit., p. 02.

¹⁴⁵ Cf. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O Outro...**, cit., p. 131.

o trabalho e flutua para outros lugares”¹⁴⁶.

Em função dos avanços tecnológicos experimentados neste mundo globalizado, consolidou-se a separação entre a decisão a respeito da implantação de uma empresa e a decisão a respeito da alocação dos lucros e do capital decorrentes da atividade dessa empresa, que podem, agora, se deslocar com facilidade no tempo e no espaço para outros países, em especial para os chamados “paraísos fiscais”¹⁴⁷.

Neste novo cenário de liquefação do capital, no qual ele pode se deslocar com facilidade para localidades que lhe sejam mais receptíveis e lhe garantam maior lucratividade, os Estados nacionais começam a encarar dificuldades adicionais, passando a atuar em uma conjuntura de constante guerra fiscal internacional para atrair os detentores dos grandes capitais¹⁴⁸. Na modernidade líquida, portanto, os Estados nacionais, enfraquecidos, têm diminutas condições de fazer frente às necessidades sociais da população¹⁴⁹. As decisões políticas têm de considerar, concomitantemente, os anseios da população e os desejos do capital, sendo que, agora, na “modernidade líquida”, o capital se apresenta em condições de negociação de maneira muito mais influente, deixando a massa de trabalhadores desamparada e sem capacidade de ter voz ativa.

O fato é que, em razão da “financeirização” da economia e da globalização, perdem os Estados nacionais a capacidade de regular e controlar suas economias de maneira independente dos anseios das organizações capitalistas, quedando com diminuta capacidade de conter os excessos do mercado¹⁵⁰. Embora os Estados modernos tenham a responsabilidade de zelar pelo bem-estar de seus cidadãos, seu poder de organização e de intervenção vem sofrendo intenso enfraquecimento com a globalização da economia mundial.

O principal instrumento que os Estados detêm na modernidade para atrair esse capital globalizado é seu respectivo direito interno, que é posto à venda numa espécie de “mercado internacional de normas”¹⁵¹, num verdadeiro *law shopping*¹⁵². Nesta competição por leis mais brandas aos interesses capitalistas, o que se busca são legislações menos severas sob a ótica trabalhista, ambiental, regulatória, dentre outros, além de um direito tributário mais concessivo de benefícios fiscais e com alíquotas menores de impostos, em especial daqueles que incidem sobre a renda e sobre o patrimônio.

¹⁴⁶ Cf. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O Outro...**, cit., p. 132.

¹⁴⁷ Cf. BALEEIRO, Aliomar (1905-1978). **Limitações constitucionais ao poder de tributar** / Aliomar Baleeiro. – 8. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. – Rio de Janeiro: Forense, 2010.

¹⁴⁸ Onofre Alves Batista Júnior diz que a liquefação do capital abre uma verdadeira “corrida ao fundo do poço”, na esteira da “race to the bottom” de Jürgen Habermas. Cf. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O Outro...**, cit., p. 135.

¹⁴⁹ Cf. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O Outro...**, cit., p. 135.

¹⁵⁰ Nesse sentido, BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Por que...**, cit., p. 305-341.

¹⁵¹ Nas palavras de Alain Supiot. In: SUPIOT, Alain, *apud* OLIVEIRA, Ludmila Monteiro de. **Direito tributário...**, cit., p. 35.

¹⁵² Cf. OLIVEIRA, Ludmila Monteiro de. **Direito tributário...**, cit., p. 34-35.

Sob o viés tributário, institui-se uma verdadeira guerra fiscal entre os diversos Estados nacionais no intento de atrair o capital aos seus respectivos territórios¹⁵³, o que acaba por minar a receita tributária local, que se transforma em lucro do capital, de forma que há a captura do poder governamental pelo poder do capital¹⁵⁴. Além da pretensão de atração do capital, a oferta de melhores benefícios e incentivos fiscais pelos diversos Estados nacionais, nesse cenário de concorrência tributária internacional, pretende contornar as possíveis perdas arrecadatórias decorrentes do deslocamento para o exterior das diversas fontes de rendimentos tributários até então adstritos a suas terras¹⁵⁵.

No entanto, o que se verifica realmente é que, na modernidade líquida do capital globalizado, a redução dos impostos e o aumento na concessão de benefícios fiscais propiciam somente maior lucratividade para os detentores de grandes capitais, gerando ainda mais aumento nos índices de acumulação de riqueza e de desigualdade econômica e social. A “modernidade líquida”, assim, favorece o enfraquecimento do Estado Tributário e o dismantelamento do Estado Distribuidor, na medida em que, diante da incapacidade de angariar recursos, restam inviabilizadas quaisquer políticas com desiderato redistributivo e redutor da desigualdade econômica.

Conforme enuncia Zygmunt Bauman, as forças que teriam de ser domadas para garantir a segurança existencial para todos não estão mais sob o comando exclusivo dos Estados nacionais. Um Estado de desiderato social já não pode mais ser construído ou sobreviver no âmbito do Estado-nação de maneira individual, tendo em conta a pressão das forças econômicas globais¹⁵⁶.

Estamos vivenciando novamente uma era de crescimento da desigualdade de riqueza alimentada pela globalização e pelo progresso tecnológico que propicia a “liquefação” do capital. No entanto, Reuven S. Avi-Yonah entende que esse conseqüente aumento da desigualdade a níveis cada vez mais extremos pode levar a uma reação que ameace a própria globalização e os

¹⁵³ Conforme Onofre Alves Batista Júnior, “[n]a ‘modernidade líquida’, a guerra fiscal é decorrência da fluidez do capital migrante e sintoma da ruptura do pacto social produzido pelo Estado Tributário Distribuidor. Na realidade, a chamada ‘guerra fiscal’ revela uma espécie de captura da esfera governamental pelo capital. Em Estados em desenvolvimento, o fenômeno pode vir agravado pela fraqueza do pacto federativo e pela eventual tendência (histórica) centrípeta de um federalismo frágil de predomínio da União”. In: BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Por que...**, cit., p. 305-341.

¹⁵⁴ Cf. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O Outro...**, cit., p. 302-303.

¹⁵⁵ Cf. MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. **Soberania tributária na pós-modernidade**. Dissertação de mestrado. UFMG. 2013.

¹⁵⁶ BAUMAN, Zygmunt. **Vida a...**, cit., p. 76. Bauman se vê incrédulo quanto à possibilidade de os Estados nacionais retomarem a capacidade de controlar o capital: “Mas, para retornar ao seu dilema: é possível salvar o Estado na forma atual? Ou, ainda, restaurar seu poder e sua glória do passado? Estou inclinado a responder às duas perguntas com uma negativa, embora, no exato momento em que dou minha resposta, haja sintomas dispersos de pessoas influentes que se comportam como se as respostas positivas fossem plausíveis, e salvar e/ou ressuscitar o Estado tal como nós o conhecemos fosse viável. Essas respostas foram dotadas de uma aura, transmitidas pelo mundo inteiro e reiteradas pela mídia. Elas realmente podem adquirir, em diversas mentes, veracidade ainda maior. De minha parte, até agora não encontrei argumentos válidos para refutar a suposição de que não há soluções locais para o mais grave dos problemas contemporâneos - que é por natureza um problema global, ou seja, globalmente produzido e passível apenas de soluções globais”. In: BAUMAN, Zygmunt. **Vida a...**, cit., p. 86.

benefícios que ela proporciona aos titulares dos grandes capitais¹⁵⁷. Agora, a regulação se tornou ainda mais necessária para conter os excessos do capitalismo financeiro globalizado e permitir a sobrevivência do próprio sistema de mercado. É necessário, pois, encontrar um novo ponto de equilíbrio entre Estado e mercado¹⁵⁸.

Uma implicação óbvia é que a ausência de regulação adequada neste cenário globalizado favorece as pessoas mais ricas dos países mais ricos - que já estavam em uma melhor situação -, de forma que as diferenças de renda e de riqueza entre os que estão no topo e os que estão no fundo aumentaram ainda mais no mundo¹⁵⁹. Na era da tecnologia da informação e da globalização, é simplesmente mais difícil tributar o capital móvel, que, com informações livremente acessíveis e o alcance global dos bancos e dos mercados de ações, pode facilmente passar de uma jurisdição para outra. Neste novo panorama, os capitalistas não têm mais pátria. O capital se tornou, nessa toada, muito mais difícil de controlar e de taxar, o que acaba por exacerbar os índices de desigualdade verificados no mundo¹⁶⁰.

É fácil perceber, portanto, que vivenciamos tempos de incertezas, de grandes e aceleradas transformações, tendo em conta que avança a tecnologia, mudam-se as relações econômicas, sociais, políticas e sociais e alteram-se os modos de pensar e enxergar o mundo e a realidade. Os Estados nacionais cada vez mais se curvam ao poder do capital, atendendo prontamente seus desejos e olvidando das necessidades da população¹⁶¹.

A acumulação de capital nas mãos de um reduzido número de pessoas se intensifica, e a desigualdade econômica e social retorna a níveis outrora vivenciados, com alta probabilidade de atingir níveis históricos recordes se nada for feito. A história cuidou de demonstrar que somente as grandes guerras e a intervenção pública impactaram a questão da desigualdade de maneira a reduzir seus índices. Como não desejamos enfrentar mais um conflito armado de proporções mundiais, focamos na figura do Estado como única entidade capaz de domar os excessos verificados num sistema capitalista de mercado, de combater o aumento da desigualdade e de reduzir os elevadíssimos níveis em que ela se encontra.

2.2 A desigualdade de renda e de riqueza no Brasil

No mundo em que vivemos, o local do nascimento persiste sendo o critério que mais influencia na renda e na riqueza que uma pessoa terá ao longo da vida. Branko Milanovic chama

¹⁵⁷ AVI-YONAH, Reuven S. **The three goals of taxation**. Tax Law Review, v. 60, p. 1-28, 2006.

¹⁵⁸ Cf. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O Outro...**, cit., p. 176.

¹⁵⁹ Cf. MILANOVIC, Branko. **Global...**, cit., p. 21.

¹⁶⁰ Cf. MILANOVIC, Branko. **Global...**, cit., p. 55.

¹⁶¹ Cf. BAUMAN, Zygmunt. **Vida a...**, cit., p. 01 e 09.

de “prêmio de cidadania” a situação daqueles que nascem nos países ricos. Por outro lado, denomina “penalidade de cidadania” a condição daqueles nascidos nos países mais pobres¹⁶².

A maior parte da desigualdade, quando levadas em consideração a desigualdade interna dos países e a desigualdade entre diferentes países, é devida à última. Quando as diferenças de rendimentos e de riquezas entre os diversos países são muito elevadas, a renda e o patrimônio de uma pessoa depende significativamente de onde ela possui domicílio permanente, ou mesmo de onde ela tenha nascido, tendo em conta que 97% da população mundial reside de maneira permanente nos países onde nasceu¹⁶³.

Tendo isso em conta e considerando o objeto do presente trabalho, afigura-se relevante estudarmos a desigualdade não somente sob uma ótica comparativa entre diferentes Estados nacionais, mas considerando os limites territoriais e as peculiaridades do Estado brasileiro. Aqui, o debate em torno da desigualdade social e econômica sempre esteve presente, mas ganhou novo fôlego nos anos mais recentes, em decorrência, especialmente, do trabalho de Thomas Piketty em *O capital no século XXI*, e da disponibilização, pela Receita Federal do Brasil, de dados tributários, principalmente os relativos ao imposto de renda.

A ampliação do interesse pela desigualdade em anos mais recentes advém também de diversos novos trabalhos e pesquisas que apontam para os altos níveis de disparidades existentes no interior dos estratos mais altos da sociedade mundial e brasileira, sem aparente tendência de estagnação ou queda. As constatações desses trabalhos vêm afetando os debates políticos, econômicos, sociais e acadêmicos, inclusive aqueles envolvendo a questão tributária.

Parece não haver dúvidas de que somos um país que possui como característica marcante os elevados índices de desigualdade e de concentração de renda e de riqueza nas mãos de uma diminuta fração da população. Por esse motivo, as discussões a respeito da desigualdade sempre encontraram, aqui, grande receptividade, no entanto, quase sempre com enfoque nas classes menos abastadas e no que lhes falta. Quando se fala em desigualdade, os que estão no topo da distribuição de renda e de riqueza - e o que lhes sobra - ainda é um assunto relativamente pouco explorado¹⁶⁴.

A concentração de renda e de riqueza nos estratos mais altos da sociedade brasileira teve idas e vindas significativas a depender, primordialmente, dos ciclos políticos e grandes eventos vivenciados no país. Pedro Herculano Guimarães Ferreira de Souza, em sua tese de doutorado pelo Departamento de Sociologia da Universidade de Brasília, constata que a concentração “entre o 1% mais rico não exibe nenhuma tendência unívoca de longo prazo: não é possível discernir nenhuma

¹⁶² Cf. MILANOVIC, Branko. **Global...**, cit., p. 131.

¹⁶³ Cf. MILANOVIC, Branko. **Global...**, cit., p. 132.

¹⁶⁴ SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira de. **A desigualdade...**, cit., p. 20.

mudança duradoura, nem para maior nem para menor concentração no topo”¹⁶⁵. No entanto, seus estudos apontam que a fração do centésimo mais rico permaneceu num patamar entre 20% e 25% na maior parte do tempo e, em relação a esse seletivo grupo, não houve modificações significativas no período mais recente¹⁶⁶.

Os levantamentos apurados indicam que, no Brasil, a parcela apropriada pelo 1% mais rico aumentou durante o Estado Novo (1937-1946) e a Segunda Guerra Mundial (1939-1945), reduzindo no período logo após o fim do conflito e, mais ainda, na segunda metade da década de 1950, marcada pela presidência de Juscelino Kubitschek (1956–1961). Essa redução dos níveis de concentração foi revertida com o golpe militar de 1964, a partir de quando a fração do 1% mais rico interrompeu a tendência de queda e pulou de 17–19% para mais de 25% entre 1964 e 1970. Os anos relativos à década de 1970 foram caracterizados pela instabilidade e por um tímido recuo da concentração no 1% mais rico. Já aqueles relativos à década seguinte foram marcados pelo retorno do crescimento da desigualdade em decorrência da crise econômica e política verificada nos anos 1980 (crise macroeconômica iniciada com o segundo choque do petróleo), sendo que, para Pedro Herculano Guimarães Ferreira de Souza, a escalada da inflação no período pode ter levado a uma superestimação do aumento da desigualdade. Em sequência, houve certa desconcentração até o fim da década de 1990 e meados dos anos 2000. A primeira década dos anos 2000 no Brasil e na América Latina, de um modo mais amplo, foi caracterizada por ser um período de recuperação econômica e de prolongada e contínua redução do Coeficiente de Gini, pelo menos conforme as pesquisas domiciliares¹⁶⁷. Na última década, o cenário é de relativa estabilidade da fração do 1% mais rico, com um leve aumento nos últimos anos da série¹⁶⁸.

Por outro lado, tendo como pressuposto o Coeficiente de Gini, o quadro se apresenta de maneira mais positiva, com uma tendência de queda da desigualdade a partir da metade dos anos 1970, que se torna mais pronunciada a partir da década de 1990 e persiste até meados dos anos 2000, estabilizando-se depois de 2006. Nesse caso, a força estrutural de longo prazo em ação seria a entrada progressiva das mulheres no mercado de trabalho, que teria contribuído decisivamente para a redução do Coeficiente de Gini. No período de 1976 e 2013, o percentual de mulheres com 20 anos ou mais com rendimentos próprios de qualquer fonte subiu de quase 35% para mais de 76%, enquanto o dos homens encolheu de 93% para 89%. A partir do final da década de 1990, os avanços em termos de educação e a expansão das políticas sociais ajudaram a reduzir o índice de Gini, no entanto, a partir de 2006, esse quadro começou a se reverter¹⁶⁹. Ocorre que a crise política

¹⁶⁵ SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira de. **A desigualdade**..., cit., p. 215.

¹⁶⁶ SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira de. **A desigualdade**..., cit., p. 215.

¹⁶⁷ SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira de. **A desigualdade**..., cit., p. 327.

¹⁶⁸ SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira de. **A desigualdade**..., cit., p. 07 e 223.

¹⁶⁹ SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira de. **A desigualdade**..., cit., p. 215.

e econômica verificada a partir de 2014 acaba por minar toda a euforia do início deste milênio¹⁷⁰.

Em sentido semelhante, Marc Morgan Milá, utilizando registros fiscais, apresenta estimativas de renda no Brasil ao longo de sua trajetória de desenvolvimento no período de 1933 a 2013, chegando à conclusão inarredável de que o Brasil é um dos países mais desiguais do mundo, com níveis de concentração incomparáveis em outros lugares¹⁷¹. Ele constata que a renda tem sido altamente concentrada no topo da distribuição, com os 1% mais ricos acumulando uma fatia de 27% em 2013 e oscilando consistentemente em torno de 25% desde meados da década de 1970¹⁷². Para o autor, muito dessa desigualdade é decorrente das incongruências do sistema tributário brasileiro, no qual a maior parte da renda dos mais ricos não está sujeita à tributação por meio do imposto de renda progressivo¹⁷³.

Não obstante, a despeito da caótica história política brasileira, o país foi capaz de desenvolver, ao longo do século XX e início do século XXI, um Estado fiscal e social extraordinariamente grande para os padrões internacionais, com uma considerável rede de proteção e de gastos sociais e um sistema fiscal com constante elevação dos níveis de arrecadação¹⁷⁴.

Os estudos de Milá apuram que, no período de 2000 a 2006, a renda domiciliar *per capita* das famílias 10% mais pobres cresceu em ritmo cerca de três vezes mais célere do que a média nacional (em torno de 2,5%), enquanto que a renda *per capita* das famílias 10% mais ricas vivenciou o crescimento mais lento (abaixo da média), conforme detectado pelas pesquisas domiciliares¹⁷⁵. Esta aparente diminuição na polarização da renda foi acompanhada por uma notável queda no Coeficiente de Gini do país de cerca de 0,59 em 2001 para um nível historicamente baixo de cerca de 0,55 em 2007. O índice continuou a cair nos próximos seis anos, atingindo, em 2013, o patamar de 0,52, o que transformou o Brasil em referência mundial no

¹⁷⁰ SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira de. **A desigualdade...**, cit., p. 149-150.

¹⁷¹ Na palavras do autor: “The findings confirm Brazil’s status as one of the world’s most unequal countries, with concentration levels unrivalled elsewhere”. In: MILÁ, Marc Morgan. **Income Concentration...**, cit., p. 01. O autor destaca ser este trabalho a primeira tentativa de apresentar uma história quantificada de longo prazo da concentração de renda para o Brasil e uma das poucas para um país da América Latina. In: MILÁ, Marc Morgan. **Income Concentration...**, cit., p. 15.

¹⁷² MILÁ, Marc Morgan. **Income Concentration...**, cit., p. 01.

¹⁷³ MILÁ, Marc Morgan. **Income Concentration...**, cit., p. 01.

¹⁷⁴ Marc Morgan Milá salienta que o Brasil tem um nível atual de gastos sociais públicos comparável à média da OCDE, bem acima de seus vizinhos regionais, Chile e México, e maior que o de países como os EUA. In: MILÁ, Marc Morgan. **Income Concentration...**, cit., p. 21.

¹⁷⁵ Em sentido semelhante, a Oxfam Internacional constatou que “[n]o caso do Brasil, os salários reais dos 10% mais pobres da população aumentaram mais que os pagos aos 10% mais ricos entre 2001 e 2012, graças à adoção de políticas progressistas de reajustes do salário mínimo”. In: OXFAM INTERNACIONAL. **Uma economia...**, cit., p. 14. Na mesma toada, Pedro Eliezer Maia diz que “[a]inda que sistema tributário brasileiro (sic) seja extremamente regressivo, tivemos grandes avanços na redução da desigualdade de renda no Brasil. Segundo dados do IBGE, obtidos através da PNAD (Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios), entre 2001 e 2011, a renda per capita dos 10% mais ricos aumentou 16,6%, enquanto a renda per capita dos 10% mais pobres aumentou 91,2% no mesmo período”. In: MAIA, Pedro Eliezer. **O imposto sobre...**, cit., p. 96-97.

debate sobre desigualdade¹⁷⁶. No entanto, o autor observa que, pelo menos a partir de 2006, a concentração de renda, medida pela renda total (renda oriunda do capital e renda oriunda do trabalho), vem aumentando, dando à história de sucesso brasileiro uma espécie de “banho de água fria”. A constatação final é que, ainda que medida pela renda tributável, a desigualdade não experimentou declínio significativo, mas sim um processo de constante evolução¹⁷⁷.

Portanto, a despeito desse quadro otimista verificado na primeira década dos anos 2000, o Brasil faz parte de uma região historicamente caracterizada por elevados e persistentes níveis de desigualdade de renda e de riqueza, desde pelo menos o final do século XIX¹⁷⁸ e, mesmo assim, ainda consegue assumir posição de destaque na América Latina. Em qualquer relatório sobre distribuição de renda da OCDE, das Nações Unidas, do Banco Mundial ou de qualquer outra organização, nacional ou internacional, o Brasil reiteradamente se aproxima da cúpula no *ranking* da desigualdade¹⁷⁹, quadro que não se alterou de maneira relevante apesar das conquistas e do otimismo do início do novo milênio¹⁸⁰.

Por seu turno, Branko Milanovic destaca que os países da Europa Ocidental atingiram os picos de desigualdade entre o final do século XIX e o início da Primeira Guerra Mundial. Por outro lado, nos países de industrialização mais tardia, como o Brasil e a China, o pico pode não ter sido atingido até um século mais tarde ou até hoje¹⁸¹. No que diz respeito à história da desigualdade brasileira, ele constata que houve um período de crescente desigualdade até por volta de 1950, seguido pela estabilização em um nível muito alto. Nas décadas de 1970 e 1980, verificou-se que o Brasil foi provavelmente um dos dois países mais desiguais do mundo, ao lado da África do Sul. A partir da década de 1990, percebe-se um declínio contínuo da desigualdade, destacando

¹⁷⁶ MILÁ, Marc Morgan. **Income Concentration...**, cit., p. 10. Para Marciano Seabra de Godoi, “[o] incremento dos gastos na área da assistência social, em primeiro lugar, e na área da previdência social, em segundo lugar, são claramente os que mais contribuem para a queda da desigualdade, valendo mencionar que esses gastos geram ao mesmo tempo crescimento econômico e queda na desigualdade, desmentindo o mito de que há sempre um *trade-off* entre crescimento e equidade”. In: GODOI, Marciano Seabra de. **Finanças públicas...**, cit., p. 19.

¹⁷⁷ MILÁ, Marc Morgan. **Income Concentration...**, cit., p. 48.

¹⁷⁸ Informação obtida por Marc Morgan Milá em: WILLIAMSON, J.G. (2015). ‘**Latin American Inequality: Colonial Origins, Commodity Booms, or a Missed 20th Century Leveling?**’ NBER Working Paper N°. 20915, January 2015.

¹⁷⁹ MILÁ, Marc Morgan. **Income Concentration...**, cit., p. 10.

¹⁸⁰ Uma pesquisa realizada em 2008 pela empresa de consultoria empresarial BCG – Boston Consulting Group apontou o Brasil como o país cujo número de milionários cresce mais rapidamente no mundo. Em 2006 o Brasil tinha 130 mil cidadãos nesta categoria, e em 2008 somavam 220 mil, um crescimento de aproximadamente 70%. A pesquisa classifica como milionários os indivíduos que têm investidos no mercado financeiro pelo menos US\$ 1 milhão. Cf. BRASIL, Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do. **Imposto sobre grandes fortunas: uma oportunidade de maior justiça tributária**. Nota Técnica n° 19. Elaboração: Departamento de Estudos Técnicos do Sindifisco Nacional. Brasília, 2010, p. 04-05.

¹⁸¹ Cf. MILANOVIC, Branko. **Global...**, cit., p. 65. Marciano Seabra de Godoi, ao tratar da desigualdade brasileira da década de 1990 em diante, diz que: “A partir do início da vigência da Constituição de 1988, podem ser identificados dois períodos em termos de redução da desigualdade social: um período em que a desigualdade diminui a um ritmo mais lento (1990-2001) e um período em que a desigualdade diminui a um ritmo acelerado (2001-2012) - IPEA, 2012”. In: GODOI, Marciano Seabra de. **Finanças públicas...**, cit., p. 17.

o autor que Fernando Henrique Cardoso e Luiz Inácio Lula da Silva teriam os créditos por essa tendência incomum, contrariando as tendências em praticamente todos os outros países do mundo (excluindo alguns outros países latino-americanos, como Argentina e México). Para Branko Milanovic, as forças políticas e econômicas que teriam reduzido os índices de desigualdade no Brasil seriam a expansão do acesso à educação, a elevação do valor do salário mínimo anualmente e o aumento das transferências sociais¹⁸².

Uma questão parece influenciar os resultados obtidos a respeito dos índices de desigualdade brasileiros. Dissemos que, na primeira década dos anos 2000, o Brasil passou por um período de recuperação econômica e de prolongada e contínua redução do Coeficiente de Gini. No entanto, os dados utilizados para chegar a essas conclusões foram obtidos exclusivamente com base em pesquisas domiciliares.

O principal problema é que as pesquisas domiciliares - são exemplos brasileiros a “Pesquisa de Orçamentos Familiares” (POF), o “Questionário da Amostra do Censo Demográfico” (Censo) e a “Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios” (PNAD) - não conseguem captar de maneira adequada os rendimentos do capital e os grandes patrimônios, pelo que há certo consenso entre os pesquisadores de que as pesquisas domiciliares amostrais subestimam a concentração de renda e de riqueza no topo¹⁸³. Inclusive, Pedro Herculano Guimarães Ferreira de Souza afirma que a própria desigualdade entre os ricos também é bastante subestimada nas pesquisas domiciliares¹⁸⁴.

No mesmo sentido, para Marc Morgan Milá “[e]stas pesquisas domiciliares, portanto, são propensas a sobre-representar os rendimento de trabalho no topo da distribuição e subestimar os rendimentos do capital distribuídos nos domicílios, em comparação com os resultados das contas nacionais”¹⁸⁵.

Os motivos pelos quais as pesquisas domiciliares não conseguem captar de maneira apropriada as grandes rendas (em especial as decorrentes do capital) e riquezas acumuladas são variados. Em geral, há relutância dos mais ricos em revelar todas as suas fontes de rendimentos e seu patrimônio e há grandes dificuldades em se captar, por meio de simples questionários, todo o patrimônio e todas as rendas das pessoas. Além disso, não é incomum algumas pessoas desconhecerem a real dimensão do patrimônio e da renda da sua família e, em se tratando de

¹⁸² Cf. MILANOVIC, Branko. **Global...**, cit., p. 81-82.

¹⁸³ Possuem esse entendimento: Pedro Herculano Guimarães Ferreira de Souza, Marc Morgan Milá, Juan Pablo Jiménez, Marcelo Lettieri, Marciano Seabra de Godoi, dentre outros.

¹⁸⁴ Cf. SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira de. **MEDEIROS, Marcelo. A concentração de renda entre os ricos no Brasil, 2006/2014.** In: AFONSO, José Roberto. LUKIC, Melina Rocha. ORAIR, Rodrigo Octávio. SILVEIRA, Fernando Gaiger. *Tributação e desigualdade*. Belo Horizonte(MG): Letramento: Casa do Direito: FGV Direito Rio, 2017, p. 209.

¹⁸⁵ Cf. MORGAN, Marc. **Desigualdade de renda, crescimento e tributação da elite no Brasil: Novas evidências reunindo dados de pesquisas domiciliares e fiscais.** In: AFONSO, José Roberto. LUKIC, Melina Rocha. ORAIR, Rodrigo Octávio. SILVEIRA, Fernando Gaiger. *Tributação e desigualdade*. Belo Horizonte(MG): Letramento: Casa do Direito: FGV Direito Rio, 2017, p. 223-259.

pesquisas amostrais, nem sempre são selecionadas as famílias mais ricas - problema da limitação da amostra.

Recentemente, atendendo a anseio antigo de pesquisadores da desigualdade no Brasil, a Receita Federal (RFB) passou a divulgar dados desagregados das declarações de Imposto de Renda da Pessoa Física, discriminando rendimentos, deduções do imposto, bens e direitos e dívidas e ônus reais dos contribuintes, conforme algumas características dos declarantes, tais como gênero, faixa etária, faixas de renda e região geográfica. A disponibilização desses dados tem permitido a muitos pesquisadores se embrenharem na estrutura de renda e riqueza dos brasileiros, e os resultados dos seus estudos têm demonstrado que as pesquisas por amostra de domicílio subestimam a renda e a riqueza dos mais ricos¹⁸⁶.

Dessa forma, a integração entre as informações de pesquisas domiciliares e de registros fiscais disponibilizados pela RFB é parte de uma importante e promissora agenda de pesquisa, capaz de revelar de maneira mais fidedigna como as rendas e as riquezas de fato se distribuem no Brasil¹⁸⁷.

Agora, valendo-se de dados de pesquisas domiciliares e de dados fiscais disponibilizados pelas Administrações Tributárias, até os avanços desse início de novo milênio são incertos. Conforme Pedro Herculano Guimarães Ferreira de Souza, as evidências baseadas em dados tributários revelam que pouco ou nada mudou no topo da distribuição de renda nas últimas décadas¹⁸⁸. Quando se analisam os dados tributários, a comemorada redução nas últimas décadas da desigualdade na América Latina e no Brasil, medida com base em pesquisas domiciliares, não aparece.

O acesso a mais informações com base em dados fiscais permite também avançar no estudo da distribuição não apenas da renda, mas também da riqueza ou do patrimônio das pessoas e famílias no país. Em todo o mundo, a riqueza costuma ser muito mais concentrada do que a renda, e nada sugere que o Brasil seja exceção a essa regra¹⁸⁹.

É necessário ressaltar, porém, que existem limitações no uso dos dados fiscais disponibilizados para análise da distribuição de renda e de riqueza, tendo em vista que apenas parcela dos brasileiros apresenta a Declaração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física

¹⁸⁶ Cf. LETTIERI, Marcelo. **Imposto de renda das pessoas físicas no Brasil: A desigualdade escancarada**. In: AFONSO, José Roberto. LUKIC, Melina Rocha. ORAIR, Rodrigo Octávio. SILVEIRA, Fernando Gaiger. *Tributação e desigualdade*. Belo Horizonte(MG): Letramento: Casa do Direito: FGV Direito Rio, 2017, p. 109-110. A Receita Federal do Brasil passou, inclusive, a divulgar relatórios, tal como os “Grandes Números das Declarações do Imposto de Renda das Pessoas Físicas”.

¹⁸⁷ Nesse sentido, HECKSHER, Marcos. SILVA, Pedro Luis do Nascimento. CORSEUIL, Carlos Henrique Leite. **O peso de cada pessoa na desigualdade**. In: AFONSO, José Roberto. LUKIC, Melina Rocha. ORAIR, Rodrigo Octávio. SILVEIRA, Fernando Gaiger. *Tributação e desigualdade*. Belo Horizonte(MG): Letramento: Casa do Direito: FGV Direito Rio, 2017, p. 354-355.

¹⁸⁸ Cf. SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira de. **A desigualdade...**, cit., p. 149-150.

¹⁸⁹ Cf. SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira de. **A desigualdade...**, cit., p. 336.

(DIRPF). De acordo com o “Relatório da Distribuição Pessoal da Renda e da Riqueza da População Brasileira” do Ministério da Fazenda, do universo de 101,5 milhões de pessoas economicamente ativas em 2013, somente 26,5 milhões entregaram a declaração de imposto de renda da pessoa física¹⁹⁰. Além desse fato, os dados fiscais não foram criados especificamente para a realização de estudos sobre desigualdade, sendo meros subprodutos de processo administrativo de coleta de informações, e os dados disponibilizados são sempre afetados pelas medidas de elisão e evasão fiscais¹⁹¹.

Não obstante existam limitações, os dados tributários afiguram-se extremamente relevantes, demonstrando um maior nível de concentração de renda do que os dados obtidos nas pesquisas domiciliares; uma maior discrepância nos estratos mais altos da distribuição do que o apontado nas pesquisas domiciliares; e não se verifica no topo da cadeia de distribuição de renda uma queda da desigualdade tanto nos dados tributários quanto nos dados domiciliares¹⁹².

Quando dos estudos de Anthony Atkinson e Thomas Piketty que resultaram na elaboração da obra *O capital no século XXI*, os autores deixaram o Brasil de fora em função da ausência de transparência fiscal, justamente tendo em conta o fato de que os dados tributários não eram disponibilizados pela Receita Federal, o que somente começou a acontecer nos anos mais recentes.

Com isso, os estudos de agora, tomando por base os dados de pesquisas domiciliares em conjunto com os dados fiscais disponibilizados pela Administração Fazendária, concluem que o quadro de desigualdade de renda no Brasil continua extremo. Pedro Herculano Guimarães Ferreira de Souza constatou que os dados do imposto de renda das pessoas físicas não revelam nenhuma tendência de redução da desigualdade desde meados dos anos 2000¹⁹³. Para ele, a redemocratização do país não representou uma ruptura capaz de alterar sensivelmente a concentração no topo que, apesar de uma pequena melhora, conserva-se estável em patamar bem elevado, mas que fora impactada negativamente pela crise econômica e política iniciada em 2014¹⁹⁴. Nas palavras do autor:

Infelizmente, o que era bom durou pouco. Os primeiros sinais de desaceleração do declínio da desigualdade apareceram nas PNADs já no início da década de 2010, e, mais recentemente, as graves crises política e econômica de 2014–2016 se

¹⁹⁰ BRASIL, Ministério Da Fazenda. **Relatório da Distribuição Pessoal da Renda e da Riqueza da População Brasileira: Dados do IRPF 2015/2014**. Secretaria de Política Econômica, 2016, p. 08-09. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/relatorio-sobre-a-distribuicao-da-renda-e-da-riqueza-da-populacao-brasileira/relatorio-distribuicao-da-renda-2016-05-09.pdf>>. Acesso em: 24 out. 2017.

¹⁹¹ Cf. alerta de Anthony Atkinson, citado em: LETTIERI, Marcelo. **Imposto de renda...**, cit., p. 114.

¹⁹² Cf. MAIA, Pedro Eliezer. **O imposto sobre...**, cit., p. 102. Neste ponto, Pedro Eliezer Maia cita como referência bibliográfica: MEDEIROS, Marcelo, SOUZA; Pedro H. G. F.; CASTRO, Fabio Avila. **O topo da distribuição de renda no Brasil: primeiras estimativas com dados tributários e comparação com pesquisas domiciliares, 2006-2012**.

¹⁹³ Cf. SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira de. **A desigualdade...**, cit., p. 307.

¹⁹⁴ Cf. SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira de. **A desigualdade...**, cit., p. 321-322.

encarregaram de solapar de vez o otimismo. Mais ainda, evidências recentes baseadas nas declarações de IRPF foram na contramão das pesquisas amostrais, indicando que a concentração de renda no topo e, quiçá, o coeficiente de Gini não teriam sofrido alterações significativas nos últimos anos¹⁹⁵.

Na mesma toada, em sua investigação a respeito da concentração de renda no Brasil usando registros fiscais, Marc Morgan Milá verifica que a renda brasileira é altamente concentrada, já que o 1% da distribuição representava cerca de 27% do total da renda familiar bruta no ano de 2013. Com base nesses resultados, o Brasil, para ele, é mais desigual do que qualquer um de seus pares de países em desenvolvimento e do que os Estados Unidos. Além disso, essas altas disparidades parecem ser uma característica persistente do desenvolvimento brasileiro, já que elas mudaram pouco desde a década de 1970, reduzindo o entusiasmo sobre a “história de sucesso” do país¹⁹⁶.

Em 2013, havia cerca de 125 milhões de unidades fiscais no Brasil, com uma renda média anual de R\$24.500,00. Para pertencer aos 10% do topo dos detentores de rendas tributadas em 2013, um residente brasileiro precisaria ter uma receita anual de pelo menos R\$34.902,00. Já para pertencer ao 1% do topo, era necessário ter renda anual mínima de R\$157.127,00, ao passo que a receita média anual dos 0,01% era cerca de R\$3,7 milhões¹⁹⁷.

Se considerarmos a renda total, e não apenas a renda tributada, observa-se que para pertencer aos 10% mais ricos seria necessário ter uma renda anual de R\$44.800,00, ao passo que para de pertencer ao 1% do topo seria preciso ter R\$247.653,00. No entanto, uma alteração substancial ocorre no topo, onde a renda média do 0,01% aumenta cerca de sete vezes, para cerca de R\$23,7 milhões¹⁹⁸.

A constatação final de Milá é no sentido de que os dados fiscais confirmam o Brasil como uma das sociedades mais desiguais do mundo, com níveis de concentração não vistos em qualquer outro lugar e com renda no cume comparável àquela das sociedades mais ricas. Desde pelo menos 2006, a concentração de renda vem aumentando, quase atingindo o pico do final da década de 1980, o que revela uma evolução mais estável da desigualdade¹⁹⁹.

Por seu turno, Sérgio Wulff Gobetti e Rodrigo Octávio Orair dizem que a concentração de renda brasileira supera qualquer outro país com informações disponíveis. O décimo mais rico se apropria de metade da renda das famílias brasileiras (52%); o centésimo mais rico, algo próximo a

¹⁹⁵ Cf. SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira de. **A desigualdade...**, cit., p. 327.

¹⁹⁶ Cf. MILÁ, Marc Morgan. **Income Concentration...**, cit., p. 18.

¹⁹⁷ Cf. MILÁ, Marc Morgan. **Income Concentration...**, cit., p. 23.

¹⁹⁸ Cf. MILÁ, Marc Morgan. **Income Concentration...**, cit., p. 44.

¹⁹⁹ Cf. MILÁ, Marc Morgan. **Income Concentration...**, cit., p. 93. Em trabalho mais recente, Marc Morgan Milá chega a conclusão semelhante: “Os 10% mais ricos da população recebem mais de metade de toda a renda distribuída na sociedade, enquanto a metade inferior - um grupo cinco vezes maior - recebe entre quatro e cinco vezes menos. Os 40% intermediários recebem cerca de um terço de toda a renda, menos do que sua participação proporcional. Isso mostra que no Brasil, a desigualdade tem sua origem na grande polarização entre o topo e a base da hierarquia de rendimentos”. In: Cf. MORGAN, Marc. **Desigualdade de renda...**, cit., p. 238.

um quarto (23,2%); e o milésimo mais rico chega a um décimo (10,6%), índices que ultrapassam os limites considerados toleráveis para as sociedades democráticas^{200 201}. De acordo com a Organização das Nações Unidas (ONU), o Brasil ocupava, no ano de 2012, o quarto lugar no *ranking* da desigualdade de renda²⁰².

Mas, como visto, não é somente a renda que é altamente concentrada na realidade brasileira. Os dados das declarações do imposto de renda dos brasileiros revelam ainda que a riqueza (o estoque de ativos, representado pelos bens e direitos) é distribuída de forma muito mais desigual, corroborando os resultados apresentados por Piketty. Marcelo Lettieri, com base em análise de dados fiscais, conclui que mesmo entre os detentores de capital a desigualdade de riqueza é muito superior à desigualdade de renda²⁰³. Por sua vez, o próprio banco *Credit Suisse* estima que os 1% dos brasileiros mais ricos detenham 44% da riqueza familiar no país.

No *Relatório da Distribuição Pessoal da Renda e da Riqueza da População Brasileira*, do Ministério da Fazenda, que define riqueza como “a posse de bens e direitos subtraída dos valores declarados com ônus e dívidas”, constatou-se, analisando dados do IRPF 2015/2014, que apenas 8,4% dos declarantes possuem 59,4% do total de bens e direitos líquidos e que os 0,3% controlam 22,7% dos bens e direitos disponíveis. Apesar das limitações dos dados, eles indicam haver forte concentração da renda e da riqueza nos estratos mais altos dos contribuintes brasileiros²⁰⁴.

Ainda no mesmo estudo, o órgão fazendário detectou que os 5% mais ricos possuem 28% da renda total e da riqueza, sendo que o 1% dos declarantes mais ricos acumulam 14% da renda e

²⁰⁰ Cf. GOBETTI, Sérgio Wulff. ORAIR, Rodrigo Octávio. O **paraíso dos super-ricos**. Le Monde Diplomatique, edição 102, 2016. Disponível em: <<http://www.diplomatique.org.br/print.php?tipo=ar&id=2018>> Acesso em: 13 de out. 2016. Em artigo mais recente, ambos os autores chegaram à seguinte conclusão: “Um último aspecto notável desses resultados é revelar níveis de desigualdade substancialmente mais elevados em relação às análises usuais com dados das pesquisas domiciliares, o que corrobora os resultados do estudo de Medeiros, Souza e Castro. Nossos resultados dão próximos: o décimo mais rico detém algo próximo a um quarto (21,9%) e o milésimo mais rico chega a um décimo (10,2%)”. Em: GOBETTI, Sérgio Wulff. ORAIR, Rodrigo Octávio. **Tributação e desigualdade de renda no Brasil: Uma análise a partir da DIRPF**. In: AFONSO, José Roberto. LUKIC, Melina Rocha. ORAIR, Rodrigo Octávio. SILVEIRA, Fernando Gaiger. *Tributação e desigualdade*. Belo Horizonte(MG): Letramento: Casa do Direito: FGV Direito Rio, 2017, p. 183.

²⁰¹ Maria Helena Zockun também verifica a preocupante situação desigual brasileira: “Na relação entre a renda dos 10% mais ricos da população e a renda dos 10% mais pobres, o Brasil ocupa a 131ª posição entre 136 países. Os 10% situados no topo da escala auferem 41,8% da renda nacional enquanto os 10% situados na base da escala detêm 0,97% da renda total: a relação de ambos é de 43,1, 9 vezes maior do que o indicador dos países onde a distribuição de renda é mais equilibrada”. Em: ZOCKUN, Maria Helena. **Equidade na Tributação**. In: AFONSO, José Roberto. LUKIC, Melina Rocha. ORAIR, Rodrigo Octávio. SILVEIRA, Fernando Gaiger. *Tributação e desigualdade*. Belo Horizonte(MG): Letramento: Casa do Direito: FGV Direito Rio, 2017, p. 19-20.

²⁰² Cf. ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **Estado de las ciudades de América Latina y el Caribe: rumbo a una nueva transición urbana**. ONU Habitat, ago. 2012. Disponível em: <<http://mirror.unhabitat.org/pmss/listItemDetails.aspx?PublicationID=3380>>. Acesso em: 02 abr. 2018.

²⁰³ LETTIERI, Marcelo. **Imposto de renda...**, cit., p. 110 e 155. Na mesma esteira, diz Marciano Seabra de Godoi: “No Brasil, estudos elaborados com dados das declarações de renda indicam que 0,8% dos contribuintes do IRPF detêm 30% de toda a riqueza declarada à Receita Federal, e estima-se que os 50% mais pobres detenham apenas 2% da riqueza total. Apesar dos avanços na redução da miséria e da desigualdade social retratados no início desse estudo, o Brasil ainda possui uma das mais gritantes desigualdades sociais no mundo”. In: GODOI, Marciano Seabra de. **Finanças públicas...**, cit., p. 33.

²⁰⁴ BRASIL, Ministério Da Fazenda. **Relatório da Distribuição...**, cit., p. 10-11.

15% da riqueza. Por seu turno, os 0,1% mais ricos detêm 6% da riqueza declarada e da renda total²⁰⁵.

Na esteira de outro estudo, denominado *O topo da distribuição de Renda no Brasil: Primeiras estimativas com Dados Tributários e Comparação com Pesquisas Domiciliares (2006-2012)*, elaborado pelos pesquisadores Marcelo Medeiros, Pedro Souza e Fabio Ávila de Castro com base nas declarações de Imposto de Renda de Pessoa Física entre os anos de 2006 e 2012, a conclusão principal é a de que a concentração de renda e de riqueza entre os que estão no topo é, de acordo com os dados tributários, substancialmente maior do que a estimada somente pelos levantamentos domiciliares, sem que houvesse tendência de queda nos anos mais recentes²⁰⁶.

Com efeito, tendo como base os dados de pesquisas domiciliares e os dados fiscais disponibilizados pelas Administrações Fazendárias, não restam dúvidas de que a concentração de renda e de riqueza no topo é uma das características mais marcantes da desigualdade brasileira, algo reconhecido inclusive pelos estudos baseados exclusivamente em pesquisas domiciliares, cuja capacidade de captar o extremo superior da distribuição de renda e de riqueza é reconhecidamente limitada²⁰⁷.

Na verdade, é possível dizer com segurança que a concentração de renda e de riqueza no Estado brasileiro excede o que poderia ser considerado compatível com a liberdade política e a igualdade de oportunidades que se esperam de um estado realmente democrático, não havendo nada que justifique a manutenção dos alarmantes níveis atuais.

Sob o enfoque da tributação, um dos fatores que auxiliam a concentração do patrimônio no Brasil é o fato das camadas mais ricas possuírem um quantitativo elevado de rendimentos isentos de imposto de renda e suportarem uma tributação sobre a renda e sobre o patrimônio cada vez mais baixa. Por exemplo, no ano de 2007 o número de declarações que indicavam o recebimento de lucros e dividendos foi de 1.089.018, o que gerou um total de aproximadamente R\$ 136 bilhões de reais isentos de imposto de renda; ao passo que, em 2013, 2.100.823 declarações de IRPF indicavam o recebimento de lucros e dividendos, totalizando aproximadamente 372 bilhões de reais isentos de imposto de renda, uma variação de 192% no número de declarações com recebimentos de lucros e dividendos e de 273% no total de rendimentos isentos do imposto²⁰⁸. Para Marc Morgan Milá, a baixa contribuição do imposto de renda brasileiro no total das receitas

²⁰⁵ BRASIL, Ministério Da Fazenda. **Relatório da Distribuição...**, cit., p. 15. Para o estudo, “[a] importância dessa informação não pode ser subestimada. Em 2015, o universo de declarantes foi de 26,7 milhões. Isso significa que 0,1% dessa população, que corresponde a 26,7 mil pessoas, acumulam 6% de toda a renda e riqueza declarada no IRPF no Brasil”.

²⁰⁶ MEDEIROS, Marcelo. SOUZA, Pedro. Castro, Fábio. **O topo da distribuição de Renda no Brasil: Primeiras estimativas com Dados Tributários e Comparação com Pesquisas Domiciliares (2006-2012)**. DADOS – Revista de Ciências Sociais, Rio de Janeiro, vol. 58, nº 1, 2015, p. 7 a 36.

²⁰⁷ Cf. SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira de. **A desigualdade...**, cit., p. 220.

²⁰⁸ Cf. MAIA, Pedro Eliezer. **O imposto sobre...**, cit., p. 104.

tributárias é característica marcante dos países latino-americanos em geral, apesar de as cargas tributárias terem níveis semelhantes àqueles dos países da OCDE nos últimos anos²⁰⁹.

Quando se pensa em desigualdade na realidade brasileira, pensamos quase que automaticamente na distância entre ricos e pobres. Entretanto, uma questão que vem sendo pouco estudada no Brasil ao longo do tempo é a disparidade daqueles que podem ser tidos como super-ricos em relação aos demais estratos do alto escalão. As alterações mais relevantes e positivas dos últimos tempos ocorreram na base ou no meio da pirâmide social, e não na fatia apropriada pelos mais ricos entre os ricos. Em termos gerais, o 0,1% mais rico vive em condições muito diferentes dos estratos logo abaixo e, mesmo dentro desse estrato, o 0,01% desfruta de uma situação ainda mais privilegiada.

Para Pedro Herculano Guimarães Ferreira de Souza, resta claro que a concentração é bem maior no topo da distribuição de renda e que são grandes as disparidades dentro do décimo mais rico. No que diz respeito à renda média, ele aponta que, no ano de 2013, o 0,1% mais rico recebia pouco mais de R\$ 2,8 milhões anuais, o que equivale a uma renda média mensal de quase R\$ 235 mil. Esses valores são quase 4,5 vezes maiores do que os observados para o 1% mais rico como um todo, que, no entanto, também teve rendimentos muito elevados, aproximadamente de R\$ 636 mil por ano ou R\$ 53 mil mensais. Ao se voltar os olhos para os 5% e 10% mais ricos, a distância relativa continua exacerbando, tendo em conta que o 0,1% ganha 12,2 e 19,6 vezes mais, respectivamente. Com efeito, os 5% do topo ganham em média R\$ 230 mil anuais (R\$ 19 mil mensais), ao passo que os 10% possuem a média de R\$ 140 mil anuais (R\$ 12 mil mensais). Dessa forma, o 0,1% mais rico ganha por mês mais do que os 5% e os 10% mais ricos recebem por ano. No que diz respeito à renda média de toda a população adulta brasileira, ela era, em 2013, aproximadamente de R\$ 26 mil anuais, pouco menos de R\$ 2,2 mil mensais²¹⁰. Em suma, no ano de 2013 o 0,01% mais rico da população com 20 anos ou mais - um grupo com pouco menos de 140 mil pessoas - recebeu 10% da renda total, o centésimo mais rico abocanhando quase 23%, e o décimo mais rico teve mais de 51%²¹¹.

No que diz respeito ao extrato dos ultra ricos, Marc Morgan Milá, apesar de chegar a resultados diversos daqueles obtidos por Pedro Herculano Guimarães Ferreira de Souza, também concluiu pelo quadro de desigualdade extrema, em especial tendo como ponto de referência o estrato do milésimo mais rico. Para ele, a participação no rendimento total do 0,01% mais alto foi de cerca de 5%, significando que a renda média desse grupo de cerca de 12.500 indivíduos é aproximadamente 500 vezes maior que a renda média de toda a população. Mesmo diante desse

²⁰⁹ Cf. MILÁ, Marc Morgan. **Income Concentration**..., cit., p. 23.

²¹⁰ Cf. SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira de. **A desigualdade**..., cit., p. 231-233.

²¹¹ Cf. SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira de. **A desigualdade**..., cit., p. 220.

quadro de desigualdade exagerada, desde o ano de 2006 esse grupo continua fortalecendo sua posição e, ainda assim, sua renda tributável mantém-se em níveis estáveis²¹². O Brasil é, portanto, um líder mundial em desigualdade de renda, tanto em termos de diferenças absolutas entre os principais grupos e o resto, quanto em termos de diferenças relativas entre os indivíduos que estão no topo²¹³.

Enfocando no grupo do meio milésimo mais rico, Sérgio Wulff Gobetti e Rodrigo Octávio Orair constatam que a concentração é ainda mais impressionante. Esse grupo abarca cerca de 71 mil pessoas que se apropriam de 8,5% de toda a renda, nível superior à Colômbia (5,4%), país extremamente desigual, substancialmente maior do que no Uruguai (3,3%) e no Reino Unido (3,4%), e cinco vezes maior do que na Noruega (1,7%)²¹⁴.

Branko Milanovic chama o grupo de pessoas que pertencem ao top 1% mundial de “plutocratas globais”, destacando que os indivíduos que pertencem a esse seleto grupo são, em sua grande maioria, residentes dos países mais ricos. Metade das pessoas no 1% do topo mundial são dos Estados Unidos e os demais, quase todos, da Europa Ocidental, do Japão e da Oceania. Do restante, o Brasil, a África do Sul e a Rússia contribuem com 1% de suas populações²¹⁵.

Além da alta concentração da renda até mesmo entre os mais ricos, Natassia do Nascimento, utilizando a declaração de Bens e Direitos das declarações anuais do Imposto de Renda, observa que a faixa de quem ganha acima de 160 salários mínimos é composta por 71.440 pessoas; isto é, 0,27% dos contribuintes concentram 14% de toda a renda declarada e 23% do patrimônio líquido declarado²¹⁶.

Em sentido semelhante, Pedro Eliezer Maia diz, com base nos dados divulgados pela Receita Federal referentes ao ano calendário 2013, que as 71.440 pessoas com rendimentos superiores a 160 salários mínimos detêm 21,7% de todo o patrimônio declarado ao órgão fazendário federal. Ou seja, uma parcela equivalente a 0,3% do total de declarantes do imposto de renda e a 0,035% da população brasileira concentra 14% da renda total e 21,7% do patrimônio declarado em bens e direitos²¹⁷.

A revista norte-americana *Forbes* vem reunindo informações sobre as pessoas com patrimônio líquido superior a US\$1 bilhão há mais de 25 anos, os verdadeiros plutocratas globais. Entre os anos de 2016 e 2017, a revista destaca o considerável aumento de 13% no número de bilionários no mundo, que avançou de 1.810 para 2.043, somando um patrimônio que supera a

²¹² Cf. MILÁ, Marc Morgan. **Income Concentration**..., cit., p. 49.

²¹³ Cf. MILÁ, Marc Morgan. **Income Concentration**..., cit., p. 71.

²¹⁴ Cf. GOBETTI, Sérgio Wulff. ORAIR, Rodrigo Octávio. **Tributação e...**, cit.; e GOBETTI, Sérgio Wulff. ORAIR, Rodrigo Octávio. **O paraíso**..., cit.

²¹⁵ Cf. MILANOVIC, Branko. **Global**..., cit., p. 21.

²¹⁶ Cf. NASCIMENTO, Natassia do. **A inexistente**..., cit., p. 120.

²¹⁷ Cf. MAIA, Pedro Eliezer. **O imposto sobre**..., cit., p. 103.

marca de US\$7,67 trilhões. Os Estados Unidos, com 565, concentra a maior parte dos bilionários da lista *Forbes* para o ano de 2017; em seguida, vem a China, com 319; a Alemanha, com 114; a Índia, com 101; e a Rússia, com 96. O Brasil se destaca no continente, onde existem 43 bilionários para o ano de 2017²¹⁸. Principal responsável por formatar as maiores fortunas do Brasil, a bolsa de valores ajudou a garantir a engorda de um grande número de patrimônios na versão da lista de bilionários da revista *Forbes* para o ano de 2017, atingindo o número de 170 bilionários²¹⁹ brasileiros²²⁰.

Em 2004, ano da fusão da Ambev com a belga Interbrew, o brasileiro Jorge Paulo Lemann apareceu pela primeira vez em uma lista de bilionários da revista *Forbes*. Então com fortuna de 1,1 bilhão de dólares, o hoje homem mais rico do Brasil figurava na posição 514 da lista global, empatado com outros 38 endinheirados de vários pontos do mundo²²¹. Agora, em 2018, Lemann possui uma fortuna estimada em US\$ 27,4 bilhões, quase 30 vezes o valor estimado do seu patrimônio 14 anos atrás²²², o que o coloca no 29º lugar na lista mundial. O 32º *ranking* anual da revista *Forbes* de bilionários do mundo, divulgado em 07 de março de 2018, traz 42 brasileiros – um a menos do que no ano de 2017. Apesar disso, a soma dos patrimônios cresceu 2,5% em relação a 2017: de US\$ 172,1 bilhões para US\$ 176,4 bilhões²²³. No *ranking* de 2018, os

²¹⁸ Conforme informações noticiadas pela Folha de São Paulo em janeiro de 2017, os seis indivíduos mais ricos do Brasil detém juntos uma fortuna equivalente à riqueza da metade da população mais pobre, somando uma fortuna de R\$ 258 bilhões de reais. In: FOLHA DE SÃO PAULO. **6 homens têm a mesma riqueza de 100 milhões de brasileiros juntos, diz ONG.** Folha de São Paulo. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2017/01/1850485-6-homens-tem-a-mesma-riqueza-que-100-milhoes-de-brasileiros-juntos-diz-ong.shtml>>. Acesso em: 19 jun. 2017.

²¹⁹ Aqui, adota-se o valor de um bilhão de reais (e não de dólares) como referência.

²²⁰ Cf. ERTEL, Luderte *et al.* **10 maiores bilionários do Brasil em 2017.** Forbes Brasil, São Paulo, 31 ago. 2017. Disponível em: <<http://forbes.uol.com.br/listas/2017/08/10-maiores-bilionarios-do-brasil-em-2017/#>>. Acesso em: 03 mar 2018. A respeito de como são apurados os patrimônios dos bilionários brasileiros, Luderte Ertel *et al* esclarecem que “[a] lista de bilionários de FORBES Brasil traz uma estimativa de patrimônio de brasileiros, apurada principalmente a partir do valor de mercado das empresas nas quais os citados têm participação acionária total ou parcial. Para as companhias de capital aberto, esse valor foi estabelecido pela cotação em bolsa, considerando-se o preço das ações em 15/7/2017. Para as empresas fechadas, o levantamento é feito por comparação com companhias similares cotadas em bolsa, com deságio de 10%, usando a mesma data de corte. Em alguns casos, a estimativa do valor de mercado foi feita por especialistas do setor. Na lista brasileira, não são levados em conta ativos pessoais, como imóveis (exceto em caso de grande volume, usado como forma de investimento), obras de arte, dinheiro em conta bancária ou outras formas de patrimônio, por falta de acesso a tais informações”. In: ERTEL, Luderte *et al.* **10 maiores...**, cit.

²²¹ ERTEL, Luderte *et al.* **70 maiores bilionários do Brasil em 2016.** Forbes Brasil, São Paulo, 29 ago. 2016. Disponível em: <<http://forbes.uol.com.br/listas/2016/08/70-maiores-bilionarios-do-brasil-em-2016/>>. Acesso em: 03 mar. 2018.

²²² SALOMÃO, Karin. **Os 20 brasileiros mais ricos do mundo, segundo a Forbes.** Revista Exame, 07 mar. 2018. Disponível em: <<https://exame.abril.com.br/negocios/os-20-brasileiros-mais-ricos-do-mundo-segundo-a-forbes/>>. Acesso em: 31 mar. 2018.

²²³ FORBES BRASIL. **Apesar de queda, Lemann é o mais rico do Brasil pelo 6º ano seguido.** Forbes Brasil, 07 mar. 2018. Disponível em: <<http://forbes.uol.com.br/listas/2018/03/apesar-de-queda-lemann-e-o-mais-rico-do-brasil-pelo-6o-ano-seguido/>>. Acesso em: 31 mar. 2018. Segundo a publicação, “A lista de bilionários foi compilada tendo como base as riquezas de 9 de fevereiro de 2018, dia em que FORBES reuniu os preços de ações e taxas de câmbio do mundo todo. O ranking lista indivíduos em vez de famílias multigeracionais que dividem fortunas enormes. Em alguns casos, irmãos e casais são listados juntos se a divisão da propriedade entre eles não for clara, mas eles ainda precisam valer US\$ 1 bilhão cada um para entrar na lista”.

brasileiros que ocupam as primeiras colocações na competição mundial são: Jorge Paulo Lemann (29º lugar); Joseph Safra (36º lugar); Marcel Herrmann Telles (102º lugar); Carlos Alberto Sicupira (124º lugar); e Eduardo Saverin (148º lugar).

A desigualdade no cenário brasileiro se manifesta de diversas maneiras, a depender, por exemplo, do gênero, da região em que as pessoas nasçam e vivam e das possibilidades de herança. Marcelo Lettieri apresenta dados referentes à riqueza e ao endividamento que revelam que as mulheres, em média, detêm em bens e direitos 53% do que possuem os homens e são menos endividadas (suas dívidas e ônus são 43% inferiores). Isso significa que, em média, os homens possuem uma riqueza, líquida de dívidas e ônus reais, maior do que a das mulheres (R\$266.347,71 contra R\$144.780,99). Ou seja, no Brasil os homens são quase duas vezes (1,89) mais ricos, em média, do que as mulheres²²⁴.

No que diz respeito à desigualdade de riqueza entre as diversas regiões brasileiras, Lettieri destaca que São Paulo possui uma riqueza média por declarante de R\$301.018,30, seguido pelo Distrito Federal (R\$267.099,71), Paraná (R\$264.706,94) e Rio de Janeiro (R\$264.524,69). Na outra ponta, estão os estados do Amapá (com uma riqueza média por declarante de somente R\$38.227,39, oito vezes menor que a de São Paulo), Roraima (R\$67.090,18), Maranhão (R\$74.507,76), Acre (R\$76.721,68) e Piauí (R\$91.992,68)²²⁵.

Em relação à riqueza adquirida por meio de doações e heranças no Brasil, Marcelo Lettieri verifica, a partir da análise de dados relativos ao imposto de renda, que os que recebem mais de 320 salários mínimos por mês transmitem a terceiros, normalmente familiares, via doações e heranças, um montante médio de R\$113.918,92 por ano, contra R\$918,50, em média, para os que recebem de 3 a 5 salários mínimos por mês (uma diferença aproximada de 124 vezes)²²⁶. Esses dados corroboram as conclusões obtidas por Thomas Piketty, em *O capital no século XXI*, no sentido de que as grandes fortunas não são necessariamente conquistadas ou merecidas. Muito pelo contrário, boa parte delas são oriundas de doações e, especialmente, heranças.

Outra peculiaridade brasileira que contribui para a desigualdade é relativa aos altos salários do funcionalismo público de ponta. Uma vez que a maioria dos servidores públicos das atividades fins das principais carreiras (do Judiciário, do Legislativo e do Executivo - além do Ministério Público e da Defensoria Pública) está próxima ao topo da distribuição de renda, suas elevadas remunerações em relação a funções comparáveis no setor privado aumentam a desigualdade de renda. Das dez atividades com salários mais elevados no Brasil, seis estão no setor público²²⁷, o

²²⁴ LETTIERI, Marcelo. **Imposto de renda...**, cit., p. 124-125.

²²⁵ LETTIERI, Marcelo. **Imposto de renda...**, cit., p. 131.

²²⁶ LETTIERI, Marcelo. **Imposto de renda...**, cit., p. 143.

²²⁷ Em reportagem da Revista Veja consta que “[e]ntre as dez categorias profissionais mais bem remuneradas do país, seis fazem parte da chamada elite do funcionalismo público - como promotores, procuradores e juízes - e uma tem

que não se observa em países da OCDE e nem mesmo nas demais economias emergentes. Como os salários dos servidores públicos são financiados por meio da tributação, que no Brasil não é progressiva, os altos salários do setor público constituem uma forma de redistribuição de renda dos mais pobres e da classe média para os mais ricos²²⁸.

Mas os fatores que incrementam a desigualdade no Brasil vão mais além. Com as constantes reduções, a taxa Selic atingiu seu nível mínimo histórico em fevereiro de 2018 (6,50% ao ano), mas, mesmo diante dessa relevante queda, ainda se encontra num dos patamares mais altos do mundo. Os efeitos de uma elevada taxa de juros reais sobre o nível de investimentos produtivos no país são muito negativos, tendo em conta que o grande capital consegue, dos cofres públicos brasileiros, sem assumir riscos, uma taxa de retorno sem precedentes no cenário internacional, desestimulando o capital produtivo e incentivando o capital meramente especulativo. Com efeito, no Brasil, tendo em vista os juros elevados, a taxa de retorno do capital supera sistematicamente a taxa de crescimento da economia, de forma que, enquanto o país não reduzir a taxa de juros reais e o volume de juros pagos sobre a dívida pública a patamares condizentes com os níveis internacionais, será tarefa árdua imprimir às finanças públicas nacionais um padrão efetivamente redistributivo de renda e patrimônio²²⁹.

As comparações internacionais confirmam que o Brasil é um dos países com níveis de desigualdade mais altos do mundo. Por aqui, o 1% mais rico recebe em torno de 23% da renda total. Em outros países muito desiguais, esse percentual fica próximo a 20%, como nos Estados Unidos e na Colômbia. Nos países mais igualitários, ele não ultrapassa os 10%, como na França e no Japão²³⁰. Não é por outro motivo que Pedro Herculano Guimarães Ferreira de Souza diz que “[t]amanha concentração destoa dos padrões internacionais e coloca sempre o Brasil entre os países mais desiguais dentre aqueles com dados disponíveis. Com isso, não é exagero reafirmar

concessão pública, o dono de cartório. Em outras palavras, sete das atividades profissionais mais rentáveis do Brasil estão associadas à estrutura estatal. O *ranking* foi elaborado pelo pesquisador José Roberto Afonso, do Instituto Brasileiro de Economia da Fundação Getúlio Vargas (Ibre/FGV). A sua base de dados é oficial: o relatório ‘Grandes Números’, divulgado recentemente pela própria Receita Federal a partir de declarações de imposto de renda pessoa física de 2015, com valores de 2014”. In: VEJA. **Cargos públicos pagam seis dos dez salários mais altos no Brasil**. Revista Veja, 10 out. 2016. Disponível em: <<https://veja.abril.com.br/economia/cargos-publicos-pagam-seis-dos-dez-salarios-mais-altos/>>. Acesso em: 31 mar. 2018.

²²⁸ Cf. WORLD BANK. 2017. **Um ajuste justo: análise da eficiência e equidade do gasto público no Brasil**: Volume I: síntese (Portuguese). Washington, D.C.: World Bank Group, p. 53. Disponível em: <<http://documents.worldbank.org/curated/en/884871511196609355/Volume-I-sintese>>. Acesso em: 31 mar. 2018.

²²⁹ Cf. GODOI, Marciano Seabra de. **Finanças públicas...**, cit., p. 25. Marciano Seabra de Godoi ilustra com o presente caso: “Um brasileiro que tenha herdado um capital disponível de, digamos, R\$ 5 milhões de reais, encontra-se na seguinte situação: o Estado brasileiro oferece atualmente a ele, sem correr riscos, uma taxa de retorno de mais de 6 % a.a. acima da inflação. Enquanto isso, a taxa de crescimento da renda e da produção foi negativa em 2015 e será negativa também em 2016. Em 2015, a taxa de retorno dos rentistas foi de quase 5% acima da inflação. Ou seja: os que já nascem com patrimônio acumulado se perpetuam no topo da pirâmide sem esforço pessoal ou assunção de riscos, mediante taxas de retorno propiciadas pelo próprio Estado, ou seja, pelos demais contribuintes. Isso não parece seguir as premissas clássicas de um capitalismo concorrencial e meritocrático”.

²³⁰ Cf. SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira de. **A desigualdade...**, cit., p. 249.

que o quinhão apropriado pelos ricos é o traço marcante da desigualdade brasileira”²³¹. E conclui seus estudos sobre a desigualdade brasileira dizendo que “o Brasil é o país mais desigual entre aqueles com estimativas disponíveis com base em dados tributários”²³².

Manifestando-se de maneira similar, Juan Pablo Jiménez diz que:

A faixa de 1% superior concentrava um pouco mais de 20% do total dos rendimentos na Colômbia, próximo a 2010. O ano de 2004 é o último ano com informações disponíveis referentes à Argentina, quando o 1% superior concentrava cerca de 16,7% dos rendimentos totais. No Uruguai (...) a concentração do 1% do topo é menor, ficando em 12,8% dos rendimentos totais. (...) Um trabalho recente referente ao Equador estima que, para o ano de 2014, o 1% da faixa superior concentra mais de 15% dos rendimentos (ver Rossignolo, Olive e Villacreses, 2016). No caso do Brasil, as evidências mostram que a concentração na faixa de 1% atinge 25% dos rendimentos (Souza, Medeiros e Avila de Castro, 2015). Com uma metodologia diferente devido a escassez de dados, estima-se que no caso do México este número atinge 25% dos rendimentos (Campos, Chávez e Esquivel, 2016)²³³.

Os inúmeros estudos a respeito das disparidades sociais e econômicas no Brasil parecem não deixar dúvidas de que somos um país caracterizado historicamente por níveis elevados e persistentes de desigualdade de renda e de riqueza. Em confrontação com dados de outros países ou com relatórios oficiais preparados por organizações internacionais, o Brasil normalmente fica próximo do topo das classificações de desigualdade, em geral ao lado de África do Sul, Colômbia e Chile²³⁴. Nesse quadro, Marc Morgan Milá, após aprofundados estudos sobre a desigualdade de renda no contexto brasileiro, conclui que “[c]om um coeficiente de Gini acima de 0.60 o Brasil apresenta um caso de extrema desigualdade da renda de mercado em toda a distribuição, ou pelo menos até onde as pesquisas nacionais podem medir”²³⁵.

Em face de tantas evidências, parece não haver mais quaisquer dúvidas de que o nível de concentração de renda e de riqueza no Brasil é um dos mais elevados do mundo, isto se não for o mais alto entre todos os países com dados disponíveis para análise. Detectado esse alarmante

²³¹ Cf. SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira de. **A desigualdade...**, cit., p. 329-330.

²³² Cf. SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira de. **A desigualdade...**, cit., p. 329-330. E continua o autor dizendo que “[j]á éramos muito desiguais desde o início do século passado, estando à frente dos países para os quais há dados. Ainda assim, naquele momento o contraste com a Europa e afins não era tão dramático quanto hoje. A situação mudou entre a Grande Depressão e a 2ª Guerra Mundial, quando a concentração no topo desabou bruscamente nos Estados Unidos e na maior parte dos países envolvidos na guerra, no que Jeffrey Williamson (2015) chamou de ‘grande nivelamento’. A desconcentração registrada no Brasil no breve interregno democrático - replicada mais ou menos na mesma época na Argentina - representou apenas um ‘mininivelamento’, totalmente revertido na primeira década da ditadura militar. Com isso, a distância que separa os nossos níveis de desigualdade daqueles do mundo desenvolvido alargou-se muito com o tempo, sendo apenas parcialmente mitigada pelo aumento mais recente da concentração no topo em alguns países anglo-saxões. Se, no Brasil, o centésimo mais rico apropria-se hoje de 23% da renda total, na maior parte dos países esse percentual está entre 5% e 15%. Os Estados Unidos são uma exceção, com o 1% no topo recebendo algo próximo a 20% da renda total”. In: SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira de. **A desigualdade...**, cit., p. 329-330

²³³ JIMÉNEZ, Juan Pablo. **Desigualdade...**, cit., p. 59.

²³⁴ Cf. MORGAN, Marc. **Desigualdade de renda...**, cit., p. 224.

²³⁵ Cf. MORGAN, Marc. **Desigualdade de renda...**, cit., p. 224.

quadro, faz-se necessário voltar os olhos às possíveis soluções para contornar esse sério problema. Somente com a redução dessa concentração o Brasil poderá caminhar em direção a padrões moderados de desigualdade.

A fim de reduzir a alta concentração de renda e de riqueza no cenário brasileiro e os alarmantes índices de desigualdade, a intervenção pública se faz necessária para promover a aceleração do crescimento da renda dos mais pobres e a maior redistribuição direta a partir do topo, sendo os direitos tributário e financeiro essenciais nesses desideratos. É necessário, porém, ter uma visão mais integral da política fiscal, na qual os gastos e os impostos funcionem de maneira conjunta e simultânea para aliviar a alta desigualdade de renda e de riqueza que tanto caracteriza o Brasil.

O papel do governo é extremamente relevante, tendo em conta que grande parte das forças equalizadoras que permitiram a redução do Coeficiente de Gini no início do século XXI são oriundas de transferências sociais patrocinadas pelo dinheiro público e da legislação sobre o salário mínimo.

No entanto, Pedro Herculano Guimarães Ferreira de Souza coloca a questão de maneira mais preocupante, tendo em vista que não existe exemplo de país que tenha saído dos nossos níveis de concentração de renda e de riqueza e conseguido, em condições democráticas normais, reduzi-los de maneira progressiva para patamares modestos e aceitáveis, sem que tenha havido um grande acontecimento ou confluência de fatores que irromperam o equilíbrio econômico ou político existente na sociedade (tais como guerras, revoluções, catástrofes de grandes dimensões etc). Por este motivo, teremos que criar, no Brasil, instrumentos inéditos caso a redução dos níveis de desigualdade seja uma meta política realmente desejada²³⁶.

Ocorre que, ao invés de desenvolver instrumentos que desacelerem o crescimento da concentração e da desigualdade, o governo brasileiro vem, muito pelo contrário, intervindo de maneira a proporcionar a reprodução desses fenômenos, tal como se verifica pelas políticas tributárias eminentemente regressivas, pelas taxas de juros historicamente elevadas, pelo acesso privilegiado a crédito, isenções e subsídios para grandes grupos empresariais e pela política salarial e previdenciária favorável à elite do funcionalismo público²³⁷.

²³⁶ SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira de. **A desigualdade...**, cit., p. 250. Em outra passagem, diz Pedro Herculano: “Se este esboço interpretativo estiver correto, então não há otimismo possível, do ponto de vista da redução da desigualdade, diante da difícil missão brasileira. Não há na literatura internacional exemplos de países que tenham partido do nível de concentração no topo registrado por aqui - próximo a 25% para o centésimo mais rico - e tenham avançado de forma lenta e segura, sem sobressaltos, tragédias ou quebras institucionais, para o patamar observado na maior parte dos países ricos e mesmo em muitos países em desenvolvimento, em torno de 10%. O exemplo mais próximo ocorreu nos Estados Unidos e teve a direção oposta”. In: SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira de. **A desigualdade...**, cit., p. 268.

²³⁷ Cf. SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira de. **A desigualdade...**, cit., p. 325.

2.3 Os malefícios da desigualdade

Abordamos, em um primeiro momento, as questões relativas à acumulação de riqueza no sistema capitalista do mundo globalizado e à desigualdade social e econômica existente no mundo para, em sequência, voltarmos os olhos à situação desigual vivenciada no Brasil. Expusemos os alarmantes índices de desigualdade e de concentração de renda e de riqueza existentes no mundo e no Brasil, expressando como os Estados contemporâneos da “modernidade líquida” atuam de maneira cooperativa com os detentores do grande capital, olvidando das necessidades sociais do restante da população. Demonstramos por que se pode dizer que vivemos na era dos “plutocratas globais”, tendo em vista que mesmo no interior dos estratos mais ricos há intensas disparidades, e que a desigualdade de riqueza tende a ser sempre mais alta do que a desigualdade de renda. Ao final dessa abordagem inicial, apresentamos os primeiros comentários sobre possíveis soluções para o problema da desigualdade, com especial atenção ao cenário brasileiro. No entanto, ainda não expusemos os motivos pelos quais devemos combater os fenômenos da desigualdade social e econômica e da concentração de renda e de riqueza, e nem quais seriam seus principais malefícios.

De início, podemos afirmar, sem sobressaltos, que a desigualdade não é um fenômeno que atinge somente os mais pobres, como se os mais afortunados gozassem despreocupadamente das inúmeras benesses que a riqueza acumulada pode proporcionar.

É claro que a pobreza é ruim sob qualquer ponto de vista. A vida daqueles que vivem em estado de penúria é difícil e humilhante em inúmeros sentidos. Quem se propõe a escrever sobre a pobreza deve fazer um exercício mental constante de se colocar no lugar no outro²³⁸. As crianças que nascem em famílias pobres têm menos oportunidades e expectativas do que as nascidas em famílias de melhor situação econômica. Nessa esteira, um aumento dos recursos dos mais pobres sempre produz um benefício maior do que um aumento dos recursos dos mais ricos, até mesmo porque o valor marginal de cada real a mais é sempre superior para aqueles que possuem necessidades básicas não satisfeitas. São razões como essas que justificam a adoção de medidas redistributivas e que são aceitas, em maior ou menor grau, por um grande número de doutrinas contrárias ao libertarismo²³⁹.

Não se pode negar que a riqueza, por si mesma, contribui para o bem-estar de quem a detém. Além dos benefícios materiais que ela possibilita usufruir, a riqueza produz benefícios psicológicos de segurança e prestígio no meio social. A riqueza poupada, em especial no Brasil,

²³⁸ Em sua grande maioria, quem escreve a respeito da pobreza jamais viveu em estado de miséria extrema ou em situação de necessidade.

²³⁹ Cf. MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito...**, cit., p. 183.

gera rendimentos em favor do seu titular e quanto maior a fortuna, maior o retorno financeiro. Quer a riqueza seja transformada em consumo, quer seja conservada, quem a possui goza de suas benesses.

Entretanto, a distribuição injusta das riquezas apresenta desvantagens não apenas para os que têm muito pouco, mas também para os que têm demais. Platão entendia que, para se conservar o respeito por si mesmo, o indivíduo injustamente rico deve se dedicar mais à política do que de outro modo se dedicaria ou do que gostaria de se dedicar, tendo em vista que ele possui o dever de fazer o possível para garantir a todos os membros de sua comunidade política uma sociedade mais justa. Para Ronald Dworkin, uma sociedade marcada por uma disparidade grave entre abundância e miséria tem consequências drásticas para os ricos, tendo em vista que torna difícil, para a maioria deles, levar uma vida tão boa quanto levariam em circunstâncias de menor injustiça, em especial os ricos carentes de algum talento notável. O valor de uma vida é diminuído quando ela é vivida com o dinheiro que pertence a outros, e nada que os ricos não dotados de um talento diferenciado possam fazer com seu excedente de riqueza é capaz de compensar essa deficiência valorativa. Nessa toada, eles sofrem tanto quanto os pobres, embora estes geralmente tenham mais consciência de sua infelicidade²⁴⁰.

De fato, os problemas relacionados à desigualdade atingem não apenas os menos afortunados, mas também aqueles que se destacam pela riqueza acumulada. A desigualdade prejudica, assim, o tecido social como um todo, resultando, por exemplo, em isolamento na forma de comunidades muradas (condomínios), angústia derivada do temor de cair de padrão social, medo constante da violência e desenvolvimento do sentimento de indiferença em relação ao próximo²⁴¹. Portanto, não se pode ignorar o fato de que a pobreza repercute de forma ampla na dinâmica da vida social, possuindo um efeito deletério sobre toda a sociedade. Nesse sentido, a Oxfam entende que, “[s]e nada for feito para combatê-la, a desigualdade crescente pode desintegrar nossas sociedades. Ela aumenta a criminalidade e a insegurança e mina o combate à pobreza. Ela gera mais pessoas vivendo com medo do que com esperança”²⁴².

Ricardo Lodi Ribeiro, tratando do estudo estatístico a respeito dos efeitos da desigualdade para além da economia, desenvolvido por Richard Wilkinson e Kate Pickett, diz que não é a pobreza, mas o grau de desigualdade social e econômica de um país o fator que mais influencia no bem-estar de toda a sociedade, “como a vida comunitária, a saúde física e mental, o consumo de drogas, a expectativa de vida, a obesidade, o desempenho educacional, a violência urbana, o grau

²⁴⁰ Cf. DWORKIN, Ronald. **A raposa...**, cit., p. 644-645.

²⁴¹ No mesmo sentido, ZOCKUN, Maria Helena. **Equidade...**, cit., p. 23.

²⁴² OXFAM INTERNACIONAL. **Uma economia...**, cit., p. 02.

de encarceramento e a maternidade na adolescência”²⁴³. Assim, o aumento da desigualdade não gera consequências nocivas apenas para os pobres, contaminando, na verdade, toda a sociedade. Ela provoca um sentimento de injustiça social que agrava as divisões de classes, com consequente abalo da confiança entre desiguais.

Para Maria Helena Zockun, quando mais concentrada é a distribuição de renda e de riqueza num país, maior a probabilidade de haver problemas relacionados à violência, obesidade, gravidez de adolescentes, consumo de drogas, evasão escolar, famílias disfuncionais e doenças mentais. Relações sociais, insegurança material e de *status* social e como as pessoas são vistas pelos outros são fatores que afetam negativamente os níveis de estresse, o desempenho cognitivo e as emoções, ampliando os quadros de doenças psiquiátricas²⁴⁴.

A depender do grau de concentração de riqueza em determinada sociedade, variadas são as implicações políticas, econômicas, sociais e morais. Uma sociedade com uma pequena elite endinheirada e uma massa empobrecida e carente tende a ser radicalmente diversa de uma sociedade mais igualitária, ainda que ambas tenham a mesma renda *per capita*²⁴⁵. Até mesmo a motivação das pessoas para trabalhar pode ser afetada pelas intensas disparidades econômicas, a partir do momento em que elas percebem que estão sendo tratadas de forma injusta e que, por mais que se esforcem, jamais atingirão os patamares daqueles que estão no topo²⁴⁶.

Quanto mais dividida uma sociedade se torna em termos de riqueza, mais relutantes os ricos ficam de gastar dinheiro em necessidades comuns, tendo em vista que eles independem do governo para ter acesso à educação de qualidade, assistência médica adequada ou segurança pessoal. Eles podem comprar todas essas coisas por si mesmos, no mercado de serviços privados, de maneira que se tornam cada vez mais distantes das pessoas comuns²⁴⁷.

O que se verifica na história da humanidade é que uma sociedade com níveis de desigualdade muito altos acaba se tornando insustentável, pois a desigualdade não diminui por si mesma. Ao invés disso, gera processos malignos, como guerras, conflitos sociais e revoluções que, somente assim, reduzem os níveis de disparidades²⁴⁸. Apenas por meio da intervenção pública é que se poderia falar em redução da concentração de riqueza por forças benignas.

Anthony Atkinson acredita que os níveis atuais de desigualdade econômica verificados no mundo são intrinsecamente inconsistentes com a concepção de uma boa sociedade. Para ele, se

²⁴³ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Piketty e a reforma tributária igualitária no Brasil**. RFPTD, v. 3, n.3, 2015. Disponível em: <www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/download/15587/11798>. Acesso em: 03 nov. 2016.

²⁴⁴ ZOCKUN, Maria Helena. **Equidade...**, cit., p. 23.

²⁴⁵ Cf. SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira de. **A desigualdade...**, cit., p. 20.

²⁴⁶ Cf. MAIA, Pedro Eliezer. **O imposto sobre...**, cit., p. 88-89.

²⁴⁷ Cf. STIGLITZ, Joseph E. **The price...**, cit., p. 82. [e-Book].

²⁴⁸ Cf. MILANOVIC, Branko. **Global...**, cit., p. 98.

reduzirmos a desigualdade dos resultados econômicos, contribuiríamos para garantir a igualdade de oportunidades, que é vista como uma característica fundamental de uma sociedade democrática moderna. Diversos males sociais, como a criminalidade e a saúde precária, que são atribuídos à natureza altamente desigual das sociedades atuais, poderiam ser diminuídos. Tudo isso fornece uma razão instrumental para buscarmos alcançar níveis cada vez mais baixos de pobreza e desigualdade²⁴⁹.

Mas a desigualdade não impacta negativamente apenas as questões sociais. Ela prejudica também o próprio crescimento econômico. Conforme alerta Stiglitz, quanto mais dinheiro fica concentrado na parte superior, menor a demanda agregada, o que reduz o consumo e retarda o crescimento do país, além de aumentar o desemprego e diminuir a demanda ainda mais²⁵⁰. Além disso, há também a questão do *rent-seeking*, que diz respeito à busca de benefícios fiscais e políticos pelas grandes empresas no desiderato de aumentar seus lucros, sob a retórica de que atenderiam também ao interesse coletivo. Essa prática, na verdade, redundaria na menor arrecadação tributária em detrimento do interesse da coletividade e em favor do interesse privado corporativo, agravando ainda mais os índices de concentração. Para Stiglitz, os países mais pobres com extensos recursos naturais são especialistas em *rent-seeking*, sendo muito mais fácil se tornar rico nestes locais²⁵¹. Em outra obra, *The price of inequality*, o economista norte-americano destaca que, além dos custos da instabilidade a que a desigualdade dá origem, ela torna a economia menos eficiente e produtiva, em especial em decorrência das massivas distorções na economia, na legislação e na regulação associadas ao *rent-seeking*²⁵². Em suma, para Stiglitz a desigualdade resulta em menor produtividade, menor eficiência, menor crescimento e mais instabilidade, de maneira que os benefícios de reduzir essa desigualdade, pelo menos dos altos níveis em que nos encontramos, superam quaisquer custos que possam ser considerados²⁵³.

No atual estágio de governança tributária global, em que organismos internacionais se imiscuem cada vez mais em decisões que outrora eram tomadas de maneira exclusiva no interior dos Estados nacionais, afigura-se relevante destacar que até mesmo organismos como o Fundo Monetário Internacional (FMI) e a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) se preocupam com a desigualdade. O FMI, em relatório publicado no ano de 2017, diz que desigualdade pode corroer a coesão social, levar à polarização política e, em última instância,

²⁴⁹ ATKINSON, Anthony B. **Inequality: what can be done?** Harvard University Press. Cambridge, Massachusetts, London, England. 2015, p. 301.

²⁵⁰ STIGLITZ, Joseph E. **The Great Divide**. 1 ed. New York: W.W. Norton & Company Inc, 2015, p. 84. Extraímos essa menção à obra de Stiglitz de: MAIA, Pedro Eliezer. **O imposto sobre...**, cit., p. 88-89.

²⁵¹ STIGLITZ, Joseph E. **The Great...**, cit. p. 85. Extraímos essa menção à obra de Stiglitz de: MAIA, Pedro Eliezer. **O imposto sobre...**, cit., p. 88-89.

²⁵² Cf. STIGLITZ, Joseph E. **The price...**, cit., p. 81. [e-Book].

²⁵³ Cf. STIGLITZ, Joseph E. **The price...**, cit., p. 98. [e-Book].

reduzir o crescimento da economia²⁵⁴. Por seu turno, a OCDE conclui, com base em dados harmonizados dos últimos trinta anos relativos aos seus países-membros, que a desigualdade tem um impacto negativo significativo no crescimento econômico e que alcançar maior igualdade no rendimento disponível por meio de políticas redistributivas não tem impacto adverso sobre ele. Além disso, sugere que é a desigualdade na base da distribuição de renda que dificulta o crescimento, considerando a redução das oportunidades de investimento dos segmentos mais pobres da população, particularmente na educação²⁵⁵.

A constante ascensão da desigualdade afeta a própria existência da classe média. De fato, um fenômeno que tem sido verificado nas democracias ocidentais nos últimos trinta anos é o declínio da classe média, de maneira que ela é hoje menos numerosa e economicamente mais fraca em relação aos ricos do que há três décadas²⁵⁶. Esse declínio da classe média e do seu poder econômico desencadeia uma série de efeitos sociais e políticos, em especial a redução do apoio à prestação pública de serviços sociais, mormente aqueles ligados à saúde e educação. Sobretudo nas economias emergentes, os ricos optam pelo consumo privado dos serviços ligados à saúde e educação, o que lhes garante a prestação de serviços de qualidade superior. Com o declínio e perda de poder da classe média, ela já não é mais suficientemente forte para obrigar os ricos a financiar a saúde pública e a educação e a participar delas. Para os ricos, agora, é mais interessante que o dinheiro público seja investido para aumentar a segurança²⁵⁷. Do aumento dos níveis de desigualdade sobrevém, portanto, o fenômeno do separatismo social, em que as classes se apresentam de maneira bifurcada, o que gera evidentes implicações políticas, sociais e econômicas.

John Rawls, na obra *Justiça como Equidade*, expõe quatro principais razões pelas quais as desigualdades econômicas e sociais devem ser objeto de regulamentação e controle. Como primeira razão, ele diz que parece errado que parte ou boa parte da sociedade seja amplamente provida, ao passo que muitos, ou até mesmo poucos, vivam em estado de miséria, no qual as necessidades e carências mais urgentes ficam insatisfeitas, de modo que, no mínimo, todos deveriam ter pelo menos o suficiente para satisfazer suas necessidades básicas. A segunda razão diz respeito à imprescindibilidade de se impedir que uma parte da sociedade domine o restante, de forma que não haja uma desigualdade política. Como terceira razão, o filósofo norte-americano diz que disparidades políticas e econômicas costumam ser associadas a desigualdades de *status* social,

²⁵⁴ Cf. **FMI propõe taxar mais os ricos nos Estados Unidos**. 13 de outubro de 2017. Disponível em: <<https://www.brasil247.com/pt/247/economia/322196/FMI-prop%C3%B5e-taxar-mais-os-ricos-nos-Estados-Unidos.htm>>. Acesso em: 16 out. 2017.

²⁵⁵ Cf. OECD. **In It...**, cit.

²⁵⁶ Cf. MILANOVIC, Branko. **Global...**, cit., p. 194.

²⁵⁷ Cf. MILANOVIC, Branko. **Global...**, cit., p. 197.

em que uma classe de pessoas é vista como inferior, disseminando “atitudes de deferência e servilismo por um lado e vontade de dominar e arrogância, por outro”. A última razão elencada por Rawls que justifica o controle da desigualdade, é que ela - a desigualdade - pode ser errada ou injusta em si mesma ainda que a sociedade faça uso de procedimentos equitativos²⁵⁸.

Quando falamos em consequências nocivas da desigualdade social e econômica, talvez a principal delas diz respeito à desigualdade política. Com efeito, a depender dos níveis de desigualdade social e econômica, os detentores de maiores recursos privados passam a ter vantagens para controlar o curso do debate público, de forma que as liberdades protegidas pelo princípio da participação perdem muito de seu valor. Ao fim, essas disparidades possibilitarão que aqueles que estão em melhores condições exerçam uma influência maior sobre a evolução da legislação e sobre as decisões políticas, inclusive as atinentes a relevantes questões sociais²⁵⁹. Assim, o poder político rapidamente se acumula e se torna desigual, de modo que quem dele se beneficia tem maiores possibilidades de, servindo-se do aparato estatal, garantir para si mesmo uma posição privilegiada²⁶⁰.

Em sociedades extremamente desiguais, embora possa parecer que direitos e liberdades básicos de todos os cidadãos sejam de fato iguais - pois todos têm direito de voto, de concorrer a cargos políticos e de tomarem a iniciativa de projetos de lei -, aqueles que dispõem de maior riqueza e melhores posições sociais geralmente controlam a vida política e promulgam legislações e políticas sociais que promovam seus interesses²⁶¹.

No regime político democrático, em tese, todo o poder deveria pertencer ao povo, o que

²⁵⁸ Cf. RAWLS, John. **Justiça como Equidade: uma reformulação**. São Paulo: Martins Fontes. 2003, p. 183-185. Tratando das razões postas por Rawls para nos preocuparmos com as desigualdades socioeconômicas, Onofre Alves Batista Júnior, Tarcísio Diniz Magalhães e Ludmila Mara Monteiro de Oliveira dizem: “Mas foi em seu último livro (RAWLS, John. *Justice as fairness: a restatement*. Ed. por Erin Kelly. Cambridge: The Belknap of Harvard University Press, 2001) que Rawls melhor elucidou os perigos gerados por uma ordem social desigual, a partir do ponto de vista de uma sociedade justa e democrática, composta por pessoas livres e iguais. De acordo com o filósofo liberal, inúmeras são as razões para nos preocuparmos com as desigualdades socioeconômicas, razões essas que justificam que o Estado lance mão de formas de regulação. Cabe considerar, pelo menos, as seguintes:

a) a desigualdade propicia formas de dominação social e política, em que uma pequena parcela da sociedade subjugou o restante, por meio do controle da máquina pública e do sistema jurídico, garantindo para si uma posição sempre dominante na economia;

b) a desigualdade afeta o *status* social e a auto-estima das pessoas, fazendo com que os que estão por baixo se sintam e sejam vistos como seres inferiores, que devem servir aos demais, ao passo que os que estão por cima desenvolvem vícios graves, como o desejo de dominação e a arrogância;

c) a desigualdade perturba a equidade dos procedimentos e a igualdade equitativa de oportunidades tanto na política, quanto na economia, impedindo um acesso livre ao mercado e à vida política;

d) a desigualdade afeta o *status* fundamental da sociedade política, a saber, a cidadania, uma vez que a condição de cidadãos iguais (i.e., que se reconhecem, se relacionam e veem uns aos outros como iguais) tem importância em si mesma no mais alto grau, sendo um dos aspectos mais fundamentais para que uma sociedade política possa ser concebida como um sistema equitativo de cooperação social entre pessoas livres e iguais ao longo do tempo”. In: BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. DE OLIVEIRA. Ludmila Mara Monteiro. *Liberalismo...*, cit., p. 247.

²⁵⁹ Cf. RAWLS, John. **Uma teoria...**, cit., p. 246.

²⁶⁰ Cf. RAWLS, John. **Uma teoria...**, cit., p. 247.

²⁶¹ Cf. RAWLS, John. **Justiça como...**, cit., p. 210.

torna a acumulação de riqueza privada como algo inexplicável, tendo em conta que os detentores do grande capital, que também possuem mais poder, não são eleitos pelo povo. O que se verifica é que nas sociedades desiguais o dinheiro é o bem dominante. As pessoas que mais o possuem são as mais propensas a acumular poder ilegítimo em outras esferas, como a política. O dinheiro, em tais sociedades, é convertido em oportunidades, poder e reputação²⁶².

O que se questiona é se realmente podemos falar em democracias reais no mundo desigual contemporâneo. A democracia real é muito mais do que votar a cada dois ou quatro anos. A influência de todos os cidadãos nas decisões políticas precisa ser significativa. Os políticos deveriam ouvir as vozes de todos, e não apenas daqueles que detém o poder político por meio do poder econômico. No entanto, cada vez mais, especialmente no Brasil, o sistema político é, valendo-se de expressão adaptada utilizada por Joseph Stiglitz²⁶³, mais parecido a “um real, um voto” do que a “uma pessoa, um voto”. Um sistema político que amplifica a voz dos ricos oferece grande oportunidade para que leis e regulamentos sejam concebidos de maneira que não apenas deixem de proteger os cidadãos comuns contra os ricos, mas também enriqueçam os ricos às custas do restante da sociedade. A desigualdade se reflete, nessa toada, em todas as decisões importantes que se tomam nos meandros de uma nação, desde decisões relativas ao orçamento às concernentes ao sistema de justiça, decisões essas que ajudam a perpetuar e exacerbar ainda mais a desigualdade. Podemos afirmar, portanto, que vivemos num círculo vicioso entre política e economia, de maneira que a democracia está sendo colocada sob verdadeiro perigo²⁶⁴.

Joseph Stiglitz enumera, ainda, o “problema da desconfiança” como sendo mais uma das razões para que os ricos se preocupem com a desigualdade. Se os cidadãos comuns perceberem que a economia dita os rumos da política, eles perderão a confiança de que seu voto realmente tem relevância. Na medida em que se perde a confiança no governo, as pessoas tendem a não mais aceitar as decisões políticas como corretas, reduzindo sua eficácia e piorando o cenário de crise²⁶⁵.

Branko Milanovic entende que, em face da redução da importância política da classe média, o apoio financeiro de indivíduos e empresas ricos se torna cada vez mais indispensável para o sucesso político. Para ele, enquanto o sistema político permanece aparentemente democrático - porque a liberdade de expressão e o direito de associação foram preservados e as eleições são

²⁶² Cf. AVI-YONAH, Reuven S. **The three...**, cit., p. 16.

²⁶³ Em: STIGLITZ, Joseph E. **The price...**, cit., p. 13. [e-Book].

²⁶⁴ Cf. STIGLITZ, Joseph E. **The price...**, cit., p. 13-14 e 98. [e-Book]. Em sentido semelhante, Marciano Seabra Godoi: “No centro da ideia de democracia está o mais amplo direito a uma igual participação política dos cidadãos na condução da coisa pública. Se os cidadãos não têm iguais ou semelhantes condições de participar e influir no resultado final do processo de formação das leis e políticas públicas a que se submeterão, então a democracia se degenera numa farsa. O valor da liberdade política dos cidadãos não depende somente da existência formal das clássicas prerrogativas eleitorais, mas também da existência de condições materiais que garantam, a todos, oportunidades equitativas de participação e influência no processo eleitoral”. In: GODOI, Marciano Seabra de. **Finanças públicas...**, cit., p. 26.

²⁶⁵ Cf. STIGLITZ, Joseph E. **The Great...**, cit. p. 85. Extraímos essa menção à obra de Stiglitz de: MAIA, Pedro Eliezer. **O imposto sobre...**, cit., p. 89.

livres -, o sistema está cada vez mais se assemelhando a uma plutocracia ou, em termos marxistas, a uma “ditadura da classe proprietária”, mesmo que, formalmente, seja uma democracia. O governo, assim, torna-se, nada mais, nada menos, do que um comitê para gerir os negócios comuns dos detentores das maiores fortunas²⁶⁶.

Conforme explica Samuel Fleischacker, Jean-Jacques Rousseau chegou a propor medidas redistributivas para evitar desigualdades excessivas, tendo em vista, justamente, que uma grande desigualdade de riqueza corrompe a política. Rousseau, de maneira semelhante a Platão e Aristóteles, preocupava-se com a desigualdade e a pobreza na medida em que afetam a política, e não porque reflitam uma condição que limita a vida privada de algum indivíduo. Para o filósofo suíço, a liberdade consiste em estar sujeito a leis das quais também se é autor, e alguém é autor de uma lei ao fazer parte de uma sociedade política democrática na qual as leis efetivamente expressam a vontade geral, e não a vontade de uma elite minoritária. Na medida em que a desigualdade socioeconômica confere a alguns uma influência política desproporcional, ela se torna um obstáculo à verdadeira democracia. É nesse sentido que Rousseau defendia que os governos deveriam trabalhar para impedir a desigualdade extrema de fortunas²⁶⁷.

Seria ingenuidade pensar que a riqueza não traz vantagens adicionais em um regime democrático. É claro que os ricos têm apenas um voto como todo mundo, mas eles sempre estarão em posição superior para fazer *lobbying* e dar contribuições generosas às campanhas políticas. Não é incomum os políticos e os mais afortunados conviverem nos mesmos círculos sociais, frequentando os mesmos restaurantes, os mesmos eventos e as mesmas localidades²⁶⁸.

Após explanarmos sobre as inúmeras consequências nefastas de se ter uma sociedade extremamente desigual, a conclusão inafastável é no sentido de que não adianta tentar resolver cada problema social separadamente: diminuindo a desigualdade, a maioria deles reduziria.

²⁶⁶ MILANOVIC, Branko. **Global...**, cit., p. 199.

²⁶⁷ Cf. FLEISCHACKER, Samuel. **Uma breve...**, cit., p. 90.

²⁶⁸ Cf. SCHEVE, Kenneth. STASAVAGE, David. **Taxing the rich: a history of fiscal fairness in the United States and Europe**. Princeton University Press. Princeton. New Jersey. 2016, p. 16. [e-Book].

3. A TEORIA LIBERAL-IGUALITÁRIA DE JOHN RAWLS

3.1 Desenvolvimento da teoria

John Rawls foi professor de filosofia política na Universidade de Harvard, tendo nascido em Baltimore, nos Estados Unidos, em 1921 e falecido em 2002, aos 81 anos de idade. Considerado o “pai” do liberalismo igualitário, ele publicou obras de enorme influência na filosofia política da segunda metade do século passado, representando verdadeiro divisor de águas na história do pensamento contemporâneo, com especial destaque para *Uma Teoria de Justiça*, *Liberalismo Político*, *Direito dos Povos* e *Justiça como Equidade*.

Em *Uma Teoria de Justiça*, publicada no ano de 1971, Rawls deixa claro, desde o início, que sua intenção era formular uma concepção de justiça que fornecesse uma alternativa razoavelmente sistemática ao intuicionismo e ao utilitarismo, doutrinas que dominavam o pensamento político àquela época²⁶⁹.

O intuicionismo entende que existe uma pluralidade de princípios de justiça e que eles são capazes de entrar em conflito uns com os outros. No entanto, não há, para essa doutrina, um método objetivo capaz de determinar qual princípio escolher entre os muitos que existem em caso de dúvidas, ou como estabelecer regras de prioridade entre eles. Assim, a única alternativa viável ante tal variedade de princípios seria avaliá-los de acordo com nossas intuições, até determinar qual princípio nos parece mais adequado em cada caso. Para Rawls, a doutrina intuicionista seria incapaz de desenvolver um sistema de regras que conseguisse hierarquizar nossas intuições, no caso, não incomum, de surgirem conflitos entre elas. Além disso, ela não fornece uma boa orientação para diferenciar intuições que seriam corretas de intuições que seriam incorretas, nem esclarece como distinguir uma intuição de um simples palpite ou de uma mera impressão. Não é que para Rawls devam ser eliminados quaisquer princípios intuitivos, mas sim que devemos nos valer deles na menor medida possível²⁷⁰.

Por outro lado, a ideia central do pensamento utilitarista é a de que uma sociedade somente poderia ser considerada como justa quando suas instituições fossem planejadas de modo a conseguir o maior saldo líquido de satisfação obtido a partir da soma das participações individuais de todos os seus membros²⁷¹. Rawls definia o pensamento utilitarista como aquele que considera um ato como correto e justo quando maximiza a felicidade geral. Assim, a melhor opção, para essa

²⁶⁹ Cf. RAWLS, John. *Uma teoria...*, cit., p. 03.

²⁷⁰ GARGARELLA, Roberto. *As teorias da justiça depois de Rawls: um breve manual de filosofia política* / Roberto Gargarella; tradução Alonso Reis Freire; revisão da tradução Elza Maria Gasparotto; revisão técnica Eduardo Appio. – São Paulo: WMF Martins Fontes, 2008, p. 02-03.

²⁷¹ Cf. RAWLS, John. *Uma teoria...*, cit., p. 25.

doutrina, seria aquela que contribui para o aumento do bem-estar geral.

No entanto, para Rawls o utilitarismo não poderia explicar as liberdades e direitos básicos dos cidadãos como pessoas livres e iguais, exigências essas que seriam essenciais em uma verdadeira democracia. Segundo ele, a doutrina utilitarista desconhece o fato de que cada indivíduo deve ser respeitado como um ser autônomo, distinto dos demais e tão digno quanto eles, tendo em conta que ela enxerga a sociedade como um corpo, no qual seria possível “sacrificar algumas partes em virtude das restantes”²⁷². Assim, é falha básica do utilitarismo considerar que os direitos básicos dos indivíduos podem ser sacrificados por um objetivo social coletivo, como a maximização do bem-estar social, a demonstrar que, para essa doutrina, os indivíduos não têm valor moral igual²⁷³. Outra crítica direcionada por Rawls ao utilitarismo diz respeito ao pressuposto segundo o qual o bem-estar seria o aspecto da condição humana que requer atenção normativa, o que poderia levar à valorização de caprichos superficiais de determinadas pessoas, assim como à aceitação de gostos ou vontades que sejam ofensivos à dignidade ou aos direitos dos demais cidadãos²⁷⁴. Por fim, Rawls entendia também que uma proposta como a apresentada pelo utilitarismo não seria capaz de encontrar suporte em uma situação contratual hipotética entre sujeitos livres e iguais, tendo em vista que se trata de uma doutrina extremamente exigente²⁷⁵.

Tendo em conta suas críticas às teorias teleológicas ou consequencialistas, Rawls defendeu uma concepção deontológica, em que a correção moral de um ato depende das qualidades intrínsecas dessa ação, e não de suas consequências²⁷⁶. Um dos argumentos centrais da teoria de Rawls é o de que existem liberdades humanas centrais que não podem ser violadas em uma sociedade tida como justa, independentemente do resultado geral para a sociedade que possa ser alcançado por tal violação²⁷⁷. Para Samuel Fleischacker, Rawls tornou novamente respeitável a filosofia moral não-utilitarista²⁷⁸.

No desenvolvimento de sua teoria de justiça, Rawls busca conciliar igualdade e liberdade, dois valores aparentemente antagônicos, e entende a justiça como a primeira virtude das instituições sociais. Para ele, leis e instituições injustas devem ser reformadas ou eliminadas, por mais eficientes que sejam²⁷⁹. Nessa toada, o objeto primário da justiça segundo Rawls é a estrutura básica da sociedade, entendida como “a maneira pela qual as instituições sociais mais importantes distribuem direitos e deveres fundamentais e determinam a divisão de vantagens provenientes da

²⁷² Cf. GARGARELLA, Roberto. **As teorias...**, cit., p. 07-08.

²⁷³ Cf. BIRD-POLLAN, Jennifer. *Unseating privilege...*, cit., p. 722-723.

²⁷⁴ Cf. GARGARELLA, Roberto. **As teorias...**, cit., p. 08-09.

²⁷⁵ Cf. GARGARELLA, Roberto. **As teorias...**, cit., p. 12-13.

²⁷⁶ Cf. GARGARELLA, Roberto. **As teorias...**, cit., p. 03-04.

²⁷⁷ Cf. BIRD-POLLAN, Jennifer. *Unseating privilege...*, cit., p. 722.

²⁷⁸ Cf. FLEISCHACKER, Samuel. **Uma breve...**, cit., p. 160.

²⁷⁹ Cf. RAWLS, John. **Uma teoria...**, cit., p. 04.

cooperação social”²⁸⁰.

O objetivo de Rawls é apresentar uma concepção de justiça que generaliza e leva a um plano superior de abstração a conhecida teoria do contrato social, cujos principais expoentes são Locke, Rousseau e Kant. A ideia central é que os princípios da justiça para a estrutura básica da sociedade são o objeto de um consenso original, em que pessoas livres e racionais, numa posição inicial de igualdade, escolhem juntos os princípios que devem atribuir os direitos e deveres básicos e determinar a divisão de benefícios sociais, definindo, portanto, os termos fundamentais de sua sociedade²⁸¹.

Essa posição original não é, segundo Rawls, uma situação histórica real, tratando-se, pelo contrário, de uma situação puramente hipotética, desenvolvida de modo a conduzir a certa concepção de justiça. Entre as características essenciais dessa conjuntura está o fato de que ninguém conhece seu lugar na sociedade, a posição de sua classe ou o *status* social, sua sorte na distribuição de dotes e habilidades naturais, sua inteligência, força, capacidades e coisas semelhantes, além de suas próprias propensões psicológicas ou suas concepções de bem ou de mal. É nesse sentido que Rawls diz que os princípios da justiça são escolhidos sob um véu da ignorância, garantindo que ninguém favoreça sua condição particular ou seja favorecido ou desfavorecido na escolha dos princípios pelo resultado do acaso natural ou pela contingência de circunstâncias sociais. Dessa forma, as pessoas, na posição original, não têm meios de obter vantagens especiais para si próprias, de modo que, estando todos em uma situação de equidade, os princípios da justiça são o resultado de um ajuste equitativo, em que são considerados os pontos de vista de todos os participantes. Rawls justifica a expressão “justiça como equidade” pelo fato de transmitir a ideia de que os princípios da justiça são acordados numa situação inicial que é equitativa, em que nossos sentimentos morais se manifestam por meio de juízos ponderados em estado de equilíbrio refletido²⁸². Na justiça como equidade, pois, a sociedade é interpretada como um empreendimento cooperativo para a vantagem de todos²⁸³.

Caso os sujeitos na posição original estejam em estado de dúvida quanto à tomada de alguma decisão, Rawls chama de “regra *maximin*” a regra de racionalidade que diz que, nesses momentos de incerteza, devem ser hierarquizadas as diferentes alternativas de acordo com seus

²⁸⁰ Cf. RAWLS, John. **Uma teoria...**, cit., p. 07-08.

²⁸¹ Cf. RAWLS, John. **Uma teoria...**, cit., p. 12-13.

²⁸² Cf. RAWLS, John. **Uma teoria...**, cit., p. 13-14 e 130. Em outra obra, Rawls entende por “juízos refletivos” “aqueles proferidos quando as condições são favoráveis ao exercício de nossas faculdades da razão e senso de justiça: ou seja, sob condições em que parecemos ter a capacidade, a oportunidade e o desejo de fazer um julgamento correto; ou em que pelo menos não temos nenhum interesse evidente para não fazê-lo, uma vez que as tentações mais costumeiras estão ausentes”. In: RAWLS, John. **Justiça como...**, cit., p. 41. Mais à frente, define “equilíbrio reflexivo amplo” como sendo aquele “alcançado quando alguém considerou cuidadosamente outras concepções de justiça e a força dos vários argumentos que as sustentam”. In: RAWLS, John. **Justiça como...**, cit., p. 43.

²⁸³ Cf. RAWLS, John. **Uma teoria...**, cit., p. 90.

piores resultados possíveis, para, em seguida, adotar a alternativa cujo pior resultado for superior ao pior dos resultados das demais alternativas²⁸⁴.

Rawls coloca como objeto primeiro da justiça, ou dos princípios da justiça social, a estrutura básica da sociedade, de modo que as principais instituições sociais sejam ordenadas em um esquema de cooperação geral. Esses princípios devem orientar a atribuição de direitos e deveres nessas instituições e determinar a distribuição adequada dos benefícios e encargos da vida social²⁸⁵. A estrutura básica, assim, deve assegurar a liberdade e a independência dos cidadãos e moderar continuamente tendências que, ao longo do tempo, levam ao aumento das desigualdades sociais e econômicas, em especial as disparidades de riqueza e de *status* social²⁸⁶. As instituições básicas da sociedade não devem, portanto, distinguir-se apenas por serem organizadas e eficientes, mas, sobretudo, justas²⁸⁷, de forma que as instituições sociais que fracassam em garantir a manutenção das necessidades básicas de todos os indivíduos somente podem ser tidas como injustas.

A distribuição natural, para John Rawls, não é justa ou injusta em si, assim como não é injusto que algumas pessoas nasçam em posições sociais e econômicas vantajadas. Para ele, esses são fatos simplesmente naturais. O que é justo ou injusto é a forma como as instituições lidam com esses fatos²⁸⁸. Nessa esteira, é errado que pessoas com maiores dotes naturais tenham o direito a um esquema cooperativo que lhes possibilite obter ainda mais benefícios que não contribuem para as vantagens dos outros. Para Rawls, ninguém merece o lugar na distribuição de dotes inatos, assim como o lugar inicial de partida na sociedade²⁸⁹.

As perspectivas de vida das pessoas, segundo Rawls, são afetadas por três tipos de contingências, quais sejam, a classe social de origem, os talentos naturais e a boa ou má sorte ao longo da vida²⁹⁰. No entanto, se ignorarmos as desigualdades nas perspectivas de vida das pessoas que decorrem dessas contingências e deixarmos que se manifestem sem instituir as regulamentações necessárias para preservar a justiça de fundo, “não estaremos levando a sério a ideia de sociedade como um sistema equitativo de cooperação entre cidadãos livres e iguais”²⁹¹.

²⁸⁴ Cf. GARGARELLA, Roberto. **As teorias...**, cit., p. 23-24.

²⁸⁵ Cf. RAWLS, John. **Uma teoria...**, cit., p. 57-58. Segundo Gargarella, Rawls chama de “bens primários” “aqueles bens básicos indispensáveis para satisfazer qualquer plano de vida. Os ‘bens primários’ que Rawls supõe são de dois tipos: a) os bens primários de tipo social, que são diretamente distribuídos pelas instituições sociais (como a riqueza, as oportunidades, os direitos); e b) os bens primários de tipo natural, que não são distribuídos diretamente pelas instituições sociais (como, por exemplo, os talentos, a saúde, a inteligência etc.)”. In: GARGARELLA, Roberto. **As teorias...**, cit., p. 23.

²⁸⁶ Cf. RAWLS, John. **Justiça como...**, cit., p. 225.

²⁸⁷ Cf. GARGARELLA, Roberto. **As teorias...**, cit., p. 01.

²⁸⁸ Cf. RAWLS, John. **Uma teoria...**, cit., p. 109.

²⁸⁹ Cf. RAWLS, John. **Uma teoria...**, cit., p. 111.

²⁹⁰ Cf. RAWLS, John. **Justiça como...**, cit., p. 78.

²⁹¹ Cf. RAWLS, John. **Justiça como...**, cit., p. 78-79.

Dessa forma, na opinião de Rawls, até mesmo as desigualdades econômicas oriundas do talento ou da habilidade natural são censuráveis em princípio, uma vez que são devidas a características genéticas que não se podem considerar merecidas, assim como não se pode considerar merecida a raça, o sexo e a riqueza ou pobreza dos genitores²⁹².

Verifica-se, no curso da história, a incapacidade dos governos ditos democráticos de assegurar o valor equitativo da liberdade política, deixando de adotar medidas que corrijam as disparidades existentes. Desigualdades na distribuição da renda e da riqueza que em muito excedem o que é compatível com a liberdade política têm sido geralmente toleradas pelos sistemas legais²⁹³. Nesse cenário, Rawls propõe que medidas compensatórias sejam adotadas a fim de se preservar o valor equitativo para todas as liberdades políticas iguais. Para ele, “numa sociedade que permite a propriedade privada dos meios de produção, a propriedade e a riqueza devem ser amplamente distribuídas, e verbas públicas devem ser destinados regularmente a encorajar a livre discussão pública”²⁹⁴. O senso comum tende a supor que a renda e a riqueza deveriam ser distribuídas de acordo com o mérito moral, mas os princípios da justiça que regulam a estrutura básica e especificam os deveres e obrigações dos indivíduos não mencionam o mérito moral, e as partes distributivas não tendem a corresponder-lhe²⁹⁵. A base da auto-estima²⁹⁶ em uma sociedade justa não é a renda ou a riqueza dos indivíduos, mas a distribuição publicamente defendida de direitos e liberdades fundamentais²⁹⁷. Em uma sociedade bem-ordenada, então, a auto-estima é garantida pela afirmação pública do *status* de cidadania igual para todos, de modo a restar assegurada a liberdade política igual²⁹⁸.

Rawls distingue cinco tipos de regimes, os três primeiros tidos como violadores dos princípios de justiça que seriam obtidos por meio de um ajuste equitativo na posição original, sendo eles: (i) capitalismo de *laissez-faire*; (ii) capitalismo de bem-estar social; (iii) socialismo de estado com economia centralizada; (iv) democracia de cidadãos-proprietários; e, por fim, (v) socialismo liberal²⁹⁹.

A respeito do capitalismo de *laissez-faire*, Rawls considera que ele garante somente a igualdade formal e rejeita o valor equitativo de liberdades políticas iguais e a igualdade equitativa de oportunidades. Por seu turno, o capitalismo de bem-estar social também rejeita o valor equitativo das liberdades políticas e não consegue garantir o atendimento à igualdade de

²⁹² Cf. MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito...**, cit., p. 76-77.

²⁹³ Cf. RAWLS, John. **Uma teoria...**, cit., p. 247.

²⁹⁴ Cf. RAWLS, John. **Uma teoria...**, cit., p. 246.

²⁹⁵ Cf. RAWLS, John. **Uma teoria...**, cit., p. 342-343.

²⁹⁶ A auto-estima é tida como o principal bem primário para Rawls.

²⁹⁷ Cf. RAWLS, John. **Uma teoria...**, cit., p. 605.

²⁹⁸ Cf. RAWLS, John. **Uma teoria...**, cit., p. 606-607.

²⁹⁹ Cf. RAWLS, John. **Justiça como...**, cit., p. 192-193.

oportunidades, embora se preocupe com ela, tendo em vista que permite desigualdades extremas na distribuição de riqueza, resultando no controle da economia e, em grande medida, também da vida política, nas mãos de poucas pessoas. O terceiro regime rejeitado por Rawls é o socialismo de estado com economia centralizada, que, segundo ele, viola os direitos e liberdades básicos iguais, além do valor equitativo dessas liberdades³⁰⁰.

Remanescem, portanto, somente os regimes da democracia de cidadãos-proprietários e do socialismo liberal, que, segundo entende Rawls, satisfazem as liberdades básicas com o valor equitativo das liberdades políticas e com a igualdade equitativa de oportunidades, estabelecem uma estrutura constitucional para políticas públicas democráticas e regulam de maneira adequada as desigualdades econômicas e sociais³⁰¹. Em relação ao socialismo liberal, no qual a sociedade é proprietária dos meios de produção, Rawls supõe que o poder político é compartilhado entre um grande número de partidos democráticos e que o poder econômico está diluído entre empresas, que desenvolvem suas atividades num sistema de mercados competitivos livres e eficientes³⁰².

Por outro lado, na democracia de cidadãos-proprietários, que admite a propriedade privada de bens produtivos, as instituições de fundo trabalham no sentido de dispersar a posse de riqueza e capital, impedindo, assim, que uma pequena parcela da sociedade controle a economia e, indiretamente, também a vida política - em contraposição ao capitalismo de bem-estar social, que permite que uma pequena classe tenha praticamente o monopólio dos meios de produção³⁰³. Nas palavras de Rawls, esse regime garante a “difusão da propriedade de recursos produtivos e de capital humano (isto é, educação e treinamento de capacidades) no início de cada período, tudo isso tendo como pano de fundo a igualdade equitativa de oportunidades”, objetivando “colocar todos os cidadãos em condições de conduzir seus próprios assuntos num grau de igualdade social e econômica apropriada”³⁰⁴. O que se verifica no regime da democracia de cidadãos-proprietários é que um mínimo que cubra apenas as necessidades essenciais, que talvez satisfaça às exigências de um estado capitalista de bem-estar social, não seria suficiente para ele ou para qualquer regime em que os princípios de justiça como equidade se realizam³⁰⁵. Em suma, na democracia de cidadãos-proprietários o objetivo é realizar nas instituições básicas a ideia de sociedade como sistema

³⁰⁰ Cf. RAWLS, John. **Justiça como...**, cit., p. 194-195.

³⁰¹ Cf. RAWLS, John. **Justiça como...**, cit., p. 195.

³⁰² Cf. RAWLS, John. **Justiça como...**, cit., p. 195-196.

³⁰³ A respeito desse ponto, Linda Sugin diz que “In *Justice as Fairness*, Rawls contrasted a ‘property-owning democracy’ with ‘welfare-state capitalism’, the latter being less desirable because it allows greater concentration of wealth and income and leaves an underclass outside the political culture”. In: SUGIN, Linda. **Theories of distributive justice and limitations on taxation: what Rawls demands from tax systems**. *Fordham Law Review*, v. 72, n. 5, p. 1.991-2.014, 2004, p. 2000.

³⁰⁴ Cf. RAWLS, John. **Justiça como...**, cit., p. 196-197.

³⁰⁵ Cf. RAWLS, John. **Justiça como...**, cit., p. 183.

equitativo de cooperação entre cidadãos livres e iguais³⁰⁶. Para tanto,

(...) essas instituições têm, desde o princípio, de colocar nas mãos de todos os cidadãos, e não só de uns poucos, meios produtivos suficientes para que eles possam ser membros plenamente cooperativos da sociedade em pé de igualdade. Entre esses meios estão não só o capital físico como também o capital humano, ou seja, o conhecimento e a compreensão das instituições, as habilidades e aptidões treinadas e aperfeiçoadas. É só dessa maneira que a estrutura básica pode realizar a justiça procedimental pura de fundo de uma geração para outra.³⁰⁷

Segundo a justiça como equidade desenvolvida por Rawls, a sociedade bem-organizada é aquela estruturada para promover o bem de seus membros e efetivamente regulada por uma concepção comum da justiça, em que todos aceitam e sabem que os outros aceitam os mesmos princípios da justiça, e cujas instituições sociais básicas satisfazem esses princípios, sendo esse fato publicamente reconhecido³⁰⁸.

Aspecto importante da teoria de Rawls é que ela não se satisfaz com o reconhecimento de liberdades básicas iguais para todas as pessoas, conferindo destaque à atuação do Estado na distribuição dos recursos privados de maneira a evitar as desigualdades de riqueza produzidas numa economia de mercado, que leva à dominação de uma parte da sociedade sobre o restante. Para a justiça como equidade, o *status* fundamental de uma sociedade deve ser o da cidadania igual para todos.

São por esses motivos que se pode dizer que o principal objetivo do liberalismo igualitário proposto por John Rawls não é alcançar um nivelamento do recurso de todas as pessoas ou uma distribuição material absolutamente igual, mas, sim, promover uma maneira de se igualar o *status* da totalidade dos cidadãos, de modo que todos tenham as mesmas condições de influenciar nas decisões políticas, numa forma de igualdade social e democrática³⁰⁹.

Mas a teoria desenvolvida por Rawls não está imune a críticas. Aqueles pensadores que estão à sua esquerda argumentam que apenas uma igualdade estrita permitiria que a cidadania fosse efetivamente igualitária em um estado democrático, refletindo de maneira correta o valor igual de cada ser humano³¹⁰.

Por outro lado, aqueles que estão à direita de Rawls entendem que o respeito igual por todos os seres humanos exige somente um mínimo garantido, considerando as desigualdades como simples decorrências do mérito moral de cada um³¹¹. Para eles, a teoria rawlsiana seria

³⁰⁶ Cf. RAWLS, John. **Justiça como...**, cit., p. 198.

³⁰⁷ Cf. RAWLS, John. **Justiça como...**, cit., p. 198.

³⁰⁸ Cf. RAWLS, John. **Uma teoria...**, cit., p. 504.

³⁰⁹ Cf. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. DE OLIVEIRA. Ludmila Mara Monteiro. **Liberalismo...**, cit., p. 248-249.

³¹⁰ Cf. FLEISCHACKER, Samuel. **Uma breve...**, cit., p. 170.

³¹¹ Cf. FLEISCHACKER, Samuel. **Uma breve...**, cit., p. 170.

insuficientemente liberal, a ponto de não respeitar o ideal da autonomia, que regula o liberalismo. Exemplo paradigmático dessa linha de objeções provenientes do liberalismo conservador seria o trabalho de Robert Nozick, que propõe um Estado mínimo dedicado exclusivamente a proteger a segurança das pessoas e dos seus bens e a amparar o cumprimento dos contratos celebrados entre os indivíduos³¹².

Ronald Dworkin, por sua vez, entende que a sociedade ideal seria aquela em que ninguém invejasse o “pacote de recursos” que qualquer outra pessoa possua ao longo de toda a sua vida³¹³. Apesar das sutis diferenças que os separam, Rawls e Dworkin compartilham um extenso núcleo de convicções igualitárias. A diferença fundamental reside na crítica de Dworkin no sentido de que a teoria rawlsiana seria insensível demais aos dons e ambições próprios de cada pessoa. De acordo com Dworkin, o esquema de “leilão mais seguro” permitiria corrigir de modo adequado os efeitos da má sorte na vida de cada um, solucionando as falhas que eram compatíveis com a teoria de Rawls. Sua proposta eliminaria completamente os riscos pelos quais os indivíduos não são responsáveis e não eliminaria aqueles riscos que são fruto de opções feitas pelos indivíduos³¹⁴.

3.2 Os princípios da justiça

John Rawls, após desenvolver toda sua teoria, entende que as pessoas na posição original, sob o véu da ignorância, escolheriam, por meio de um consenso, dois princípios como básicos para reger a sociedade. O primeiro no sentido de que cada pessoa tem o mesmo direito irrevogável a um esquema plenamente adequado de liberdades básicas iguais que seja compatível com o mesmo esquema de liberdades para todos (princípio da maior liberdade igual). O segundo no sentido de que as desigualdades sociais e econômicas devem satisfazer duas condições: primeiro, devem estar vinculadas a cargos e posições acessíveis a todos em condições de igualdade equitativa de oportunidades (princípio da igualdade de oportunidades); e, em segundo lugar, têm de beneficiar ao máximo os membros menos favorecidos da sociedade (princípio da diferença)³¹⁵. Juntando-se os dois princípios, a estrutura básica “deve ser ordenada para maximizar o valor para os menos favorecidos, no sistema completo de liberdade igual partilhada por todos. Isso é o que define o fim da justiça social”³¹⁶.

O filósofo norte-americano entende ainda que esses princípios devem obedecer a uma ordenação serial, de maneira que o primeiro tem prevalência sobre o segundo princípio, ao passo

³¹² Cf. GARGARELLA, Roberto. **As teorias...**, cit., p. XX da introdução e 33.

³¹³ Cf. FLEISCHACKER, Samuel. **Uma breve...**, cit., p. 170.

³¹⁴ Cf. GARGARELLA, Roberto. **As teorias...**, cit., p. 66-67 e 70.

³¹⁵ Cf. RAWLS, John. **Justiça como...**, cit., p. 60.

³¹⁶ Cf. RAWLS, John. **Uma teoria...**, cit., p. 222.

que, no âmbito do segundo, o princípio da igualdade de oportunidades tem prevalência sobre o princípio da diferença³¹⁷. Assim, as violações das liberdades básicas iguais protegidas pelo primeiro princípio não podem ser justificadas nem compensadas por maiores vantagens econômicas e sociais. Essas liberdades têm um âmbito central de aplicação dentro do qual elas só podem ser limitadas ou comprometidas quando entram em conflito com outras liberdades básicas³¹⁸. Em relação ao segundo princípio, a distribuição de renda e riqueza e de posições de autoridade e responsabilidade devem ser consistentes tanto com as liberdades básicas quanto com a igualdade de oportunidades³¹⁹.

Em *Uma teoria da justiça*, Rawls apresenta a formulação final dos dois princípios da justiça para instituições, inclusive com as regras de prioridade, da seguinte forma:

Primeiro Princípio

Cada pessoa deve ter um direito igual ao mais abrangente sistema total de liberdades básicas iguais que seja compatível com um sistema semelhante de liberdade para todos.

Segundo Princípio

As desigualdades econômicas e sociais devem ser ordenadas de tal modo que, ao mesmo tempo:

- (a) tragam o maior benefício possível para os menos favorecidos, obedecendo às restrições do princípio da poupança justa, e
- (b) sejam vinculadas a cargos e posições abertos a todos em condições de igualdade equitativa de oportunidades.

Primeira Regra de Prioridade

Os princípios da justiça devem ser classificados em ordem lexical e portanto as liberdades básicas só podem ser restringidas em nome da liberdade.

Existem dois casos:

- (a) uma redução da liberdade deve fortalecer o sistema total das liberdades partilhadas por todos;
- (b) uma liberdade desigual deve ser aceitável para aqueles que têm liberdade menor.

Segunda Regra de Prioridade (A Prioridade da Justiça sobre a Eficiência e sobre o Bem-Estar)

O segundo princípio da justiça é lexicalmente anterior ao princípio da eficiência e ao princípio da maximização da soma de vantagens; e a igualdade equitativa de oportunidades é anterior ao princípio da diferença. Existem dois casos:

- (a) uma desigualdade de oportunidades deve aumentar as oportunidades daqueles que têm uma oportunidade menor;
- (b) uma taxa excessiva de poupança deve, avaliados todos os fatores, tudo é somado, mitigar as dificuldades dos que carregam esse fardo.³²⁰

O que se percebe no exame dos dois princípios de justiça desenvolvidos por Rawls é que eles buscam uma justa divisão de bens sociais em uma comunidade sem que se aniquilem os

³¹⁷ Cf. RAWLS, John. *Uma teoria...*, cit., p. 133.

³¹⁸ Cf. RAWLS, John. *Uma teoria...*, cit., p. 65.

³¹⁹ Cf. RAWLS, John. *Uma teoria...*, cit., p. 66.

³²⁰ RAWLS, John. *Uma teoria...*, cit., p. 333-334.

fundamentos da livre iniciativa. Pretende-se, portanto, um equilíbrio entre os valores igualdade e liberdade, entre igualitarismo e liberalismo³²¹.

Em relação ao primeiro princípio (princípio da maior liberdade igual), Rawls entende que há a possibilidade de se determinar uma lista de liberdades básicas, sendo consideradas as mais importantes as liberdades política, de expressão e de reunião, de consciência e de pensamento e as liberdades relativas à pessoa, tais como à integridade, à propriedade privada e à proteção contra a prisão e detenções arbitrárias³²².

O segundo princípio, conforme visto, divide-se em princípio da igualdade de oportunidades e princípio da diferença. O princípio da igualdade de oportunidades significa, para Rawls, igualdade liberal. Para ele, é necessário estabelecer um sistema de mercado livre no contexto das instituições políticas “que ajuste a tendência de longo prazo das forças econômicas a fim de impedir a concentração excessiva da propriedade e da riqueza, sobretudo aquela que leva à dominação política” e um sistema que estabeleça, entre outras coisas, “oportunidades iguais de educação para todos, independentemente da renda familiar”³²³.

Percebe-se que a igualdade de oportunidades requer não apenas a garantia de que haja oportunidades suficientes para os membros menos favorecidos da sociedade, mas também que as oportunidades não estejam disponíveis para outros membros apenas em função de sua riqueza ou outras vantagens arbitrárias. Importante esclarecer que a igualdade de oportunidades não demanda, necessariamente, uma absoluta igualdade econômica e social atual, sendo esse o fator que distingue igualdade de oportunidades do igualitarismo puro³²⁴.

Por seu turno, o princípio da diferença, que se aplica à estrutura básica, exprime a ideia de que “as instituições sociais não devem tirar vantagem de contingências tais como talentos naturais, posição social inicial, boa ou má sorte no curso da vida, senão de uma maneira que beneficie a todos, inclusive os menos favorecidos”, sendo esse um compromisso justo assumido entre cidadãos livres e iguais³²⁵. Dessa forma, todos os valores sociais, incluindo renda e riqueza, devem ser distribuídos igualitariamente, a não ser que uma distribuição desigual de um ou de todos esses valores traga vantagens para todos, de maneira que injustas são as desigualdades que não beneficiem a todos³²⁶.

O princípio da diferença orienta que as desigualdades imerecidas demandam reparação, de modo que, a fim de tratar as pessoas igualitariamente, garantindo-lhes uma real igualdade de

³²¹ Cf. GARGARELLA, Roberto. **As teorias...**, cit., p. XV.

³²² Cf. RAWLS, John. **Uma teoria...**, cit., p. 65.

³²³ Cf. RAWLS, John. **Uma teoria...**, cit., p. 62.

³²⁴ Cf. BIRD-POLLAN, Jennifer. *Unseating privilege...*, cit., p. 713 e 716.

³²⁵ Cf. RAWLS, John. **Justiça como...**, cit., p. 175.

³²⁶ Cf. RAWLS, John. **Uma teoria...**, cit., p. 66.

oportunidades, a sociedade deve dar mais atenção àqueles com menos talentos naturais ou oriundos de posições sociais menos favoráveis. Conforme Rawls, “[a] ideia é de reparar o desvio das contingências na direção da igualdade. Na aplicação desse princípio, maiores recursos devem ser gastos com a educação dos menos inteligentes, e não o contrário, pelo menos durante um certo tempo da vida, digamos, os primeiros anos de escola”³²⁷.

Outro mérito do princípio da diferença apontado por Rawls é que ele fornece uma interpretação do princípio da fraternidade, valor esse que tem obtido menos destaque na teoria democrática em comparação com a liberdade e a igualdade. Esse princípio parece corresponder a um significado natural de fraternidade, no sentido de que as pessoas não devem querer obter maiores vantagens, exceto quando isso traz benefícios para os outros que estão em situação pior³²⁸.

Dessa forma, pelo princípio da diferença, a estrutura básica permite a existência de desigualdades, desde que elas melhorem a situação de todos, inclusive a dos menos favorecidos, e que sejam consistentes com a liberdade igual e com a igualdade equitativa de oportunidades³²⁹. No entanto, a posição rawlsiana, apesar de tolerar desigualdades, não admite, em hipótese alguma, desigualdades massivas³³⁰, de maneira que é essencial que as instituições da estrutura básica atuem na distribuição da renda e da riqueza produzidas socialmente, proporcionando resultados mais justos aos indivíduos menos favorecidos e evitando, em especial, disparidades excessivas.

Especificamente sobre a distribuição da riqueza e da renda, Rawls entende, por meio do segundo princípio, que ela não necessita ser absolutamente igualitária, mas deve ser vantajosa para todos, assim como, concomitantemente, as posições de autoridade e responsabilidade devem ser acessíveis a todos³³¹.

Verifica-se, pois, que, por meio da formulação dos dois princípios da justiça rawlsianos, pretende-se a implementação de instituições da estrutura básica de uma sociedade de forma a se criar um sistema de cooperação social equitativo, eficiente e produtivo, que possa ser mantido no

³²⁷ Cf. RAWLS, John. **Uma teoria...**, cit., p. 107. Discorrendo sobre o princípio da diferença, Onofre Alves Batista Júnior diz que: “Como bem afirma John Rawls, embora ninguém mereça sua maior capacidade natural, nem um ponto de partida mais favorável na sociedade, não decorre daí que se deva eliminar essas distinções; entretanto, a maneira de lidar com elas é por meio de uma estrutura básica ordenada de maneira que essas contingências operem para o bem dos menos afortunados”. In: BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O Outro Leviatã...**, cit., p. 66. Abordando o mesmo princípio, Liam Murphy e Thomas Nagel explicam que “[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 econômicas só se justificam se o sistema que as gera também atende melhor às necessidades da classe mais baixa do que qualquer outro sistema mais igualitário”. In: MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito...**, cit., p. 73-74.

³²⁸ Cf. RAWLS, John. **Uma teoria...**, cit., p. 112-113.

³²⁹ Cf. RAWLS, John. **Uma teoria...**, cit., p. 163.

³³⁰ Cf. BIRD-POLLAN, Jennifer. *Unseating privilege...*, cit., p. 729.

³³¹ Cf. RAWLS, John. **Uma teoria...**, cit., p. 65.

transcurso do tempo, inclusive entre diferentes e diversas gerações³³². Desigualdades são até admitidas, mas desde que em benefício dos menos favorecidos e que não sejam excessivas a ponto de enfraquecerem o próprio regime democrático e a capacidade de todos os cidadãos influírem de maneira igualitária nas decisões políticas.

3.3 Considerações sobre a tributação e os princípios rawlsianos

A teoria desenvolvida por Rawls, embora contribua enormemente para a justiça econômica e social de modo geral, não aborda a questão tributária de maneira central e específica. Ele não propõe um modelo tributário ideal a ser adotado em uma sociedade organizada como um sistema de cooperação social equitativo, orientada pelos princípios de justiça obtidos na posição original por pessoas livres e iguais, por considerar que a forma de tributação é uma decisão de cunho exclusivamente político³³³. No entanto, é possível extrair de diversas passagens das obras do filósofo norte-americano algumas considerações relativas à tributação, em especial seu relevante papel na redução de disparidades em sociedades tidas como excessivamente desiguais.

O primeiro princípio da teoria rawlsiana preconiza que cada pessoa deve ter um direito igual ao mais abrangente sistema total de liberdades básicas iguais que seja compatível com um sistema semelhante de liberdade para todos, consistindo as liberdades básicas iguais, conforme visto, em liberdades política, de expressão e de reunião, de consciência e de pensamento e em

³³² Ronald Dworkin também fala em dois princípios fundantes da legitimidade de qualquer governo, que são os princípios do igual cuidado (*equal concern*) e da responsabilidade especial (*special responsibility*). É o que se infere da seguinte passagem: “Dois princípios do individualismo ético me parecem fundamentais para qualquer teoria liberal abrangente, e juntos eles dão forma e apoio à teoria liberal abrangente defendida neste livro. O primeiro é o princípio da igual importância: é importante, de um ponto de vista objetivo, que a vida humana seja bem-sucedida, em vez de desperdiçada, e isso é igualmente importante, daquele ponto de vista objetivo, para cada vida humana. O segundo é o princípio da responsabilidade especial: embora devamos todos reconhecer a igual importância objetiva do êxito na vida humana, uma pessoa tem responsabilidade especial e final por esse sucesso – a pessoa dona de tal vida”. In: DWORKIN, Ronald. **A virtude Soberana: a teoria e a prática da igualdade**. Tradução: Jussara Simões; revisão técnica e da tradução Cícero Araújo, Luiz Moreira. – São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. XV. Em outra obra, Dworkin volta a expor os princípios considerados por ele como soberanos: “Nenhum governo é legítimo a menos que endosse dois princípios soberanos. Em primeiro lugar, ele deve demonstrar igual consideração pelo destino de toda pessoa sobre a qual pretende ter domínio. Em segundo lugar, deve respeitar plenamente a responsabilidade e o direito de toda pessoa de decidir por si mesma como fazer de sua vida algo valioso. Esses princípios orientadores definem quais são as teorias aceitáveis de justiça distributiva - teorias que estipulam os recursos e as oportunidades que o Estado deve disponibilizar ao povo que ele governa. Coloco a questão nesses termos, em termos de o que o Estado deve fazer, porque toda distribuição é consequência das leis e dos programas políticos oficiais: não há distribuição politicamente neutra. Dada qualquer contribuição de qualidades pessoais de talento, personalidade e sorte, o que a pessoa obterá em matéria de recursos e oportunidades dependerá das leis vigentes no lugar onde ela é governada. Por isso, toda distribuição deve ser justificada demonstrando-se de que modo a ação do governo respeita esses dois princípios fundamentais: a igual consideração pelo destino e o pleno respeito pela responsabilidade”. In: DWORKIN, Ronald. **A raposa...**, cit., p. 04-05. E conclui que “[a] questão da justiça distributiva exige, portanto, uma solução para duas equações ao mesmo tempo. Temos de tentar encontrar uma solução que respeite ambos os princípios soberanos, o da igual consideração e o da responsabilidade pessoal; e temos de tentar fazê-lo de modo a não comprometer nenhum dos dois princípios, mas sim encontrando concepções atraentes de cada um deles, que satisfaçam plenamente a ambos. Esse é o objetivo da parte final deste livro”. In: DWORKIN, Ronald. **A raposa...**, cit., p. 06.

³³³ Cf. DOMINGUES, Nathália Daniel. **Tributação...**, cit., p. 53.

liberdades relativas à pessoa, tais como à integridade, à propriedade privada e à proteção contra a prisão e detenções arbitrárias. No que pertine a esse princípio da maior liberdade igual, Linda Sugin entende que nas sociedades em que as concentrações de riqueza produzem, por serem excessivas, concentrações de poder político, Rawls exigiria, por meio do primeiro princípio, que o sistema tributário eliminasse as concentrações de riqueza politicamente ameaçadoras para que liberdades iguais de cidadania fossem de fato viáveis³³⁴.

Dependendo do padrão existente de renda e riqueza de determinada sociedade, entende Linda Sugin, com base na teoria rawlsiana, que um sistema tributário que consiste apenas em um imposto sobre o consumo ameaça o primeiro princípio, pois esse tipo de exação permite acumulações ilimitadas de riqueza. Nesse contexto, o sistema tributário que se ampara, primordialmente, na tributação sobre o consumo - como é o caso do sistema brasileiro - precisa ser suplementado por alguma forma de tributação sobre a riqueza para salvaguardar o princípio da maior liberdade igual e impedir que o poder relacionado ao dinheiro interfira nas liberdades básicas³³⁵. Nas palavras de John Rawls:

Por último, temos o setor de distribuição. Sua tarefa é preservar uma justiça aproximativa das partes a serem distribuídas por meio da taxação e dos ajustes no direito de propriedade que se fazem necessários. Dois aspectos desse setor podem ser diferenciados. Em primeiro lugar, ele necessita de vários impostos sobre heranças e doações, e fixa restrições ao direito de legar. O propósito desses tributos e normas não é aumentar a receita (liberar recursos para o governo), mas corrigir, gradual e continuamente, a distribuição da riqueza e impedir concentrações de poder que prejudiquem o valor equitativo da liberdade política e da igualdade equitativa de oportunidades. Por exemplo, o princípio da tributação progressiva poderia ser aplicado ao beneficiário. Isso encorajaria a ampla dispersão da propriedade que é, ao que parece, uma condição necessária à manutenção das liberdades iguais. A herança desigual de riqueza não é em si mesma que a herança desigual de inteligência. É verdade que a primeira é mais facilmente sujeita ao controle social; mas o essencial é que, na medida do possível, as desigualdades que se fundam em ambas satisfaçam o princípio da diferença. Assim, a herança é permissível contanto que as desigualdades resultantes tragam vantagens para os menos afortunados e sejam compatíveis com a liberdade e com a igualdade equitativa de oportunidades. Como já foi definido anteriormente, a igualdade equitativa de oportunidades significa um certo conjunto de instituições que assegura oportunidades semelhantes de educação e cultura para pessoas semelhantemente motivadas e mantém as posições e os cargos públicos abertos a todos, levando em conta as qualidades e esforços razoavelmente relacionados com os respectivos deveres e tarefas. São essas instituições que correm risco quando as desigualdades de riqueza excedem um certo limite; e, da mesma forma, a liberdade política tende a perder o seu valor, e o governo representativo só existirá nas aparências. Os tributos e as normas do setor de distribuição devem evitar que esse limite seja ultrapassado.³³⁶

³³⁴ SUGIN, Linda. **Theories of...**, cit., p. 2005.

³³⁵ Cf. SUGIN, Linda. **Theories of...**, cit., p. 2008-2009. Jennifer Bird-Pollan possui entendimento discrepante ao de Linda Sugin, entendendo que o primeiro princípio não é essencial à análise do sistema tributário. Para ela: "While this is a critically important issue, and much has been written about it, the first principle of justice is not as essential to an analysis of the tax system as the second principle of justice". In: BIRD-POLLAN, Jennifer. **Unseating privilege...**, cit., p. 728.

³³⁶ RAWLS, John. **Uma teoria...**, cit., p. 306-307.

Na opinião de Linda Sugin, qualquer forma de imposto sobre a riqueza provavelmente satisfaria as políticas de Rawls, mas um imposto periódico sobre a riqueza, que elimina as acumulações perigosas regulares durante a vida de uma pessoa, pode ser mais eficaz para alcançar os objetivos da justiça de fundo³³⁷.

No que toca ao segundo princípio, Jennifer Bird-Pollan entende que a teoria rawlsiana é compatível com uma forte redistribuição, tendo em vista, em especial, o princípio da igualdade de oportunidades, que exige, inclusive, uma política tributária redistributiva, a depender nos níveis de concentração. Para ela, os impostos sobre transferência de riqueza seriam mais adequados para alcançar as metas do princípio da igualdade de oportunidades do que o imposto sobre a renda, o imposto sobre a venda ou o imposto sobre a riqueza propriamente dita, tendo em vista seu objetivo específico de combater a transferência de riqueza entre gerações³³⁸. Assim, apesar de a maioria dos trabalhos que adotam Rawls como marco teórico se concentrar no imposto de renda, entende a autora que esse tipo de exação, por si só, não é capaz de satisfazer os objetivos de uma igualdade de oportunidades rawlsiana. Tendo em conta as maiores oportunidades oferecidas aos beneficiários da riqueza transferida, o imposto sobre heranças, espécie de imposto sobre transferência de riqueza, seria, pois, a ferramenta apropriada a ser usada para se alcançar a verdadeira igualdade de oportunidades³³⁹.

Por outro lado, vimos que a teoria rawlsiana entende pela possibilidade de haver desigualdades em uma sociedade que, ainda assim, seja tida como justa. No entanto, se as desigualdades são tamanhas que as posições que trazem maiores rendas e melhores benefícios estão disponíveis apenas para aqueles que já se encontram em uma situação favorecida, então essas desigualdades violariam a primeira exigência do princípio da diferença, relativa à necessidade de que as desigualdades sejam vinculadas a cargos e posições abertos a todos. Essa exigência do princípio da diferença é o elemento frequentemente utilizado para justificar a tributação progressiva e a tributação mais pesada sobre membros da sociedade que estejam economicamente melhores³⁴⁰.

Não obstante as divergências sobre qual seria a espécie tributária mais adequada, temos que todos os princípios de justiça rawlsianos - seja o da maior liberdade igual, seja o da igualdade de oportunidades ou o da diferença - podem ser utilizados para dar embasamento ao uso da tributação como mecanismo de redução de desigualdades sociais, em especial naquelas sociedades

³³⁷ Cf. SUGIN, Linda. **Theories of...**, cit., p. 2008-2009.

³³⁸ BIRD-POLLAN, Jennifer. *Unseating privilege...*, cit., p. 717 e 720.

³³⁹ BIRD-POLLAN, Jennifer. *Unseating privilege...*, cit., p. 721-722.

³⁴⁰ Cf. BIRD-POLLAN, Jennifer. *Unseating privilege...*, cit., p. 730.

que apresentam níveis de disparidades excessivos a ponto de violar as liberdades básicas. Conforme entendimento manifestado por Rawls em duas obras diferentes:

A segunda parte do setor de distribuição é um sistema de tributação que tem o intuito de arrecadar a receita exigida pela justiça. O governo deve receber uma parte dos recursos da sociedade, para que este possa fornecer os bens públicos e fazer os pagamentos de transferências necessários para que o princípio da diferença seja satisfeito. Esse problema pertence ao setor de distribuição, já que a carga tributária deve ser partilhada de forma justa e esse setor tem por objetivo criar organizações justas. (...) Portanto, pode ser melhor usar a tributação progressiva apenas quando ela é necessária para proteger a justiça da estrutura básica com relação ao primeiro princípio da justiça e à igualdade equitativa de oportunidades, e desse modo evitar acúmulos de propriedade e poder, que provavelmente minarão as instituições correspondentes.³⁴¹

(...) o princípio progressivo de tributação não deveria ser aplicado à renda e à riqueza como meio de angariar fundos (fornecer recursos para o governo), mas apenas para evitar acumulações de riqueza consideradas adversas à justiça de fundo, por exemplo, ao valor equitativo das liberdades políticas e à igualdade equitativa de oportunidades. É até possível que não haja necessidade de nenhuma tributação progressiva sobre a renda.³⁴²

Deve ficar claro, porém, que na sociedade justa idealizada por Rawls - seja no modelo da democracia de cidadãos-proprietários, seja no socialismo liberal - a tributação não seria um instrumento necessário para ajustar a distribuição de renda e riqueza. Isso porque, nessa sociedade, as instituições trabalhariam no sentido de dispersar a riqueza, prevenindo, dessa forma, que uma pequena parte da sociedade controle a economia e, indiretamente, também a política. Em tal sociedade, a tributação teria utilidade apenas como uma ferramenta de aumento de receita, mas não de justiça distributiva, tendo em vista que ambos os princípios de justiça estariam satisfeitos³⁴³.

Todavia, considerando que no mundo real a riqueza é excessivamente concentrada, os princípios de justiça rawlsianos justificariam a adoção de um sistema tributário mais distributivo na maioria dos países do mundo. De fato, vivemos em uma época na qual a tributação da riqueza se afigura cada vez mais crucial, considerando o incremento dos níveis de desigualdade verificado nas últimas décadas. Se as acumulações de riqueza não fossem tão elevadas a ponto de ameaçarem as liberdades básicas, não haveria necessidade de um imposto sobre a riqueza. No entanto, não é isso que se denota na realidade, em especial no cenário latino-americano.

Na contemporaneidade, um imposto sobre a riqueza não seria tão relevante para fins de aumento da receita governamental, mas sim para combater os perigos potenciais de elevadas concentrações de riqueza que colocam em xeque os princípios rawlsianos e a justiça de fundo. Uma sociedade pode precisar de tal imposto em diferentes períodos de sua história, justamente

³⁴¹ RAWLS, John. **Uma teoria...**, cit., p. 307-308.

³⁴² RAWLS, John. **Justiça como...**, cit., p. 228.

³⁴³ Cf. SUGIN, Linda. **Theories of...**, cit., p. 2010-2011.

para ajustar os níveis de concentração de riqueza quando necessário para preservar a justiça das instituições básicas. Desigualdades de riqueza entre indivíduos não são necessariamente injustas, desde que essas desigualdades não resultem de falhas na estrutura básica que permitam vantagens injustas para alguns indivíduos. Assim, a tributação pode ter relevante papel como mecanismo para ajustar a justiça de fundo das instituições sociais básicas e, na realidade atual, carrega um fardo particularmente grande para corrigir as enormes injustiças econômicas³⁴⁴.

³⁴⁴ Cf. SUGIN, Linda. **Theories of...**, cit., p. 2009-2010.

4. O PAPEL DO ESTADO DIANTE DA POBREZA

4.1 As concepções de justiça

A teoria da justiça distributiva trata da forma como uma sociedade deve distribuir seus recursos entre indivíduos necessitados ou em casos de conflito, sendo que a expressão “justiça distributiva” - hoje também chamada de “justiça social” ou “justiça econômica” -, no seu sentido original, desenvolvido por Aristóteles, estava relacionada à distribuição de acordo com o mérito, de forma que as pessoas merecedoras seriam recompensadas de acordo com suas capacidades³⁴⁵. Não há que se confundir “justiça distributiva”, relacionada à forma de distribuição de bens entre indivíduos de uma mesma sociedade, com “justiça corretiva” ou “justiça comutativa”, relacionada à punição³⁴⁶.

No seu sentido moderno, entretanto, a expressão “justiça distributiva” requer uma distribuição independentemente de mérito, clamando por um Estado que assegure que os recursos sejam distribuídos para todas as pessoas de determinada sociedade, de modo que cada uma tenha garantido certo nível de recursos materiais. As discussões a respeito da justiça distributiva na modernidade giram em torno da quantidade de recursos que devem ser garantidos a cada indivíduo e do grau da interferência estatal necessário para que esses recursos sejam distribuídos³⁴⁷. Assim, na noção moderna de justiça distributiva parte-se do pressuposto de que todas as pessoas merecem determinados bens independentemente do mérito. Nesse sentido, Samuel Fleischacker entende que “não se supõe que considerações de mérito entrem em cena até que determinados recursos básicos (habitação, assistência à saúde, educação) tenham sido distribuídos a todos”³⁴⁸.

Nas palavras de Onofre Alves Batista Júnior, hoje não deve haver mais dúvidas de que “é justo atribuir bens essenciais e uma vida digna para todos os seres humanos em virtude tão somente do fato de serem humanos, independentemente do mérito, de algum traço de caráter especial, ou mesmo de alguma ação especial que ele tenha realizado”³⁴⁹. Nessa toada, na modernidade, o fundamento que justifica a atribuição de recursos mínimos para garantir o respeito

³⁴⁵ Cf. FLEISCHACKER, Samuel. **Uma breve...**, cit., p. 03-05.

³⁴⁶ Cf. FLEISCHACKER, Samuel. **Uma breve...**, cit., p. 29.

³⁴⁷ Cf. FLEISCHACKER, Samuel. **Uma breve...**, cit., p. 08.

³⁴⁸ Cf. FLEISCHACKER, Samuel. **Uma breve...**, cit., p. 09. Misabel Abreu Machado Derzi, valendo-se das lições de Fleischacker, expõe: “Em Aristóteles, o princípio da justiça distributiva diz respeito à distribuição de acordo com o mérito, enquanto o princípio moderno ‘demanda uma distribuição independente do mérito’ (FLEISCHACKER, 2004, p. 2-5). As ideias de que certos bens básicos são devidos a todo ser humano somente pelo fato de serem humanos afloraram no modernismo, mas vinham sendo preparadas anteriormente em várias correntes filosóficas. O direito natural e o liberalismo auxiliaram nessa construção”. Em: DERZI, Misabel Abreu Machado. Guerra fiscal, Bolsa Família e Silêncio (Relações, efeitos e regressividade). In: **Revista Jurídica da Presidência**. Brasília: Centro de Estudos Jurídicos da Presidência, v. 16, n. 108, 2014, p. 43.

³⁴⁹ Cf. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O Outro...**, cit., p. 83.

à dignidade humana é a necessidade de cada pessoa, e não mais seu mérito ou sua capacidade individual, reduzindo, dessa forma, a influência de fatores arbitrários na distribuição dos resultados econômicos.

Na noção moderna de “justiça distributiva”, em que se dá maior ênfase à necessidade de erradicação da pobreza, atribui-se ao Estado o papel de assegurar a todas as pessoas um nível mínimo de recursos suficientes para que tenham uma vida digna e menos desigual. A percepção de John Rawls acerca da justiça distributiva afasta a ideia de vinculá-la exclusivamente ao mérito, tendo em conta que as vantagens ou desvantagens socioeconômicas decorrem, em grande quantidade, de fatores alheios à esfera de controle ou do merecimento dos indivíduos. Até mesmo um dos mais importantes teóricos do liberalismo econômico, Adam Smith, contribuiu para o desenvolvimento da noção moderna de “justiça distributiva”, tendo sido quem primeiro atraiu a atenção para os danos que a pobreza causa à vida privada dos pobres³⁵⁰. Para Smith, a fim de minimizar os malefícios da pobreza, a riqueza pode ser redistribuída de três formas principais: (i) por meio da transferência direta de propriedade dos ricos para os pobres; (ii) por meio da tributação mais elevada sobre os mais ricos; (iii) e por meio do emprego das receitas fiscais para prover recursos públicos que beneficiarão sobretudo os pobres³⁵¹.

Em suas considerações acerca do sistema tributário como instrumento redistributivo, Adam Smith chegou a sugerir até mesmo que os proprietários de veículos luxuosos pagassem um pedágio mais elevado do que os donos de veículos comuns e um tributo sobre a renda decorrente do aluguel de imóveis, de maneira que os ricos contribuíssem proporcionalmente mais do que os pobres para a receita pública³⁵².

A justiça distributiva, na sua concepção moderna, não mais admite a ideia capitalista da caridade como meio de responsabilidade e auxílio ao bem-estar humano, substituindo-a pela ideia social igualitária de que são as instituições públicas as responsáveis por assegurar condições de vida adequadas a todos os cidadãos e o respeito a todas as liberdades básicas. Trata-se de um ideal compatível com as instituições econômicas capitalistas, tendo em vista que esse modelo econômico acarreta, invariavelmente, desigualdades na distribuição de renda e de riqueza³⁵³.

Thomas Nagel e Liam Murphy destacam que, apesar das discordâncias, há uma série de doutrinas que tratam com seriedade a responsabilidade estatal pelo bem-estar de todos os cidadãos

³⁵⁰ Cf. FLEISCHACKER, Samuel. **Uma breve...**, cit., p. 91.

³⁵¹ Cf. FLEISCHACKER, Samuel. **Uma breve...**, cit., p. 92.

³⁵² Cf. FLEISCHACKER, Samuel. **Uma breve...**, cit., p. 92-93.

³⁵³ Cf. MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito...**, cit., p. 258-259. A respeito da caridade, diz Ronald Dworkin: “Agir com justiça não é questão totalmente passiva; além de não trapacear, também significa fazer o possível para reduzir a injustiça. Assim, uma pessoa age com injustiça quando deixa de dedicar os recursos aos quais sabe não ter direito às necessidades dos que têm mesmo. Essa falha não se compensa com uma caridade ocasional, limitada e arbitrária, como é inevitável à caridade”. In: DWORKIN, Ronald. **A virtude...**, cit., p. 328.

e que seriam a favor de um critério francamente redistributivo de justiça econômica e social. Segundo eles, “[o] utilitarista, o teórico rawlsiano, o prioritarista, o que acredita na necessidade de uma rede de segurança social, o defensor da justa igualdade de oportunidades e o libertarista igualitário - todos eles se preocupam com a pobreza”³⁵⁴. De acordo com tais doutrinas, as condições libertárias de procedimento não são suficientes para garantir a justiça dos resultados das transações econômicas, sendo a intervenção pública essencial para ajustar as disparidades que naturalmente decorrem de uma economia de mercado.

Além da concepção mais geral da “justiça distributiva” ou “justiça social”, outras concepções de justiça, mais específicas, são aquelas relativas à “justiça tributária” e à “justiça fiscal”. Essas expressões vêm, de maneira frequente, sendo adotadas como se fossem sinônimas. No entanto, há, tecnicamente, diferenciação na delimitação jurídica de cada uma delas.

Conforme Samuel da Silva Mattos, a justiça fiscal busca o justo equilíbrio entre receitas e despesas na elaboração dos orçamentos públicos, ao passo que a justiça tributária pretende, a partir da hermenêutica jurídica do sistema tributário constitucional, a realização de um sistema normativo justo, cobrando-se mais de quem pode mais e menos de quem pode menos. Sobre a justiça social, seria relativa à intervenção do Estado na economia por meio das prioridades dos gastos públicos em favor dos mais pobres e da garantia de renda mínima a todos os cidadãos. Para Mattos, a justiça tributária e a justiça social são espécies do gênero justiça fiscal³⁵⁵.

Sob um ponto de vista rawlsiano, entendemos que qualquer concepção de justiça, seja a tributária, a fiscal ou a social, deve buscar a eliminação das desigualdades injustas que possam vir a impedir o exercício de liberdades básicas iguais e a igualdade equitativa de oportunidades, sendo certo que nenhuma delas pode ser avaliada isoladamente, de maneira que de nada adianta termos uma arrecadação tributária justa se os gastos públicos são injustos.

Em uma noção mais geral, as variadas concepções de justiça divergem sobre o adequado relacionamento entre os valores liberdade e igualdade, as duas principais virtudes políticas. Há concepções que entendem pelo absolutismo da liberdade e, de maneira diametralmente oposta, concepções que defendem o absolutismo da igualdade. As opiniões mais moderadas posicionam-se supostamente entre esses dois extremos, atribuindo pesos relativos às duas virtudes políticas.

No desenvolvimento de sua teoria de justiça, Rawls, adotando uma posição moderada, busca conciliar igualdade e liberdade no desiderato de estabelecer a estrutura básica de uma

³⁵⁴ Cf. MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito...**, cit., p. 182-183.

³⁵⁵ MATTOS, Samuel da Silva. **Princípio da progressividade tributária como pressuposto para realização da justiça social**. Tese (Doutorado) – Centro de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2005, p. 368-369 e 387. Tathiane dos Santos Piscitelli conceitua justiça tributária como a “justa distribuição de ônus tributários”. In: PISCITELLI, Tathiane dos Santos. O imposto sobre grandes fortunas à luz da justiça distributiva. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 104, [abr./jun. 2009], p. 138.

sociedade justa, orientada pelos dois princípios da justiça obtidos por meio de um consenso original entre pessoas livres e racionais em uma posição inicial de igualdade.

Um pouco mais à direita de John Rawls, encontra-se Ronald Dworkin, que argumenta por uma concepção de justiça orientada pelo ideal da igualdade de recursos e pelos dois princípios que ele entende fundantes da legitimidade de qualquer governo, que são os princípios do igual cuidado e da responsabilidade especial. A igualdade de recursos estipula que a distribuição igualitária ideal é aquela na qual “ninguém desejará a propriedade atribuída a qualquer outra pessoa, ou por ela controlada”³⁵⁶. Esse ideal traz a noção de que é preciso avaliar a igualdade em termos de recursos e oportunidades, e não em termos de bem-estar ou bem-sucedido, de maneira que a liberdade se torna um aspecto da igualdade, em vez de um valor independente possivelmente em conflito com ela³⁵⁷. Para Dworkin, “[q]ualquer disputa genuína entre a liberdade e a igualdade é uma disputa que a liberdade deve perder”, pois o governo deve agir de maneira a tornar melhor a vida de todos seus cidadãos, devendo demonstrar igual consideração pela vida de todos³⁵⁸. No entanto, ele esclarece que “não pretende subordinar a liberdade à igualdade, mas, pelo contrário, demonstrar que embora seja comum distinguirmos essas duas virtudes nas discussões e nas análises políticas, elas expressam mutuamente aspectos de um único ideal humanitário”³⁵⁹.

Entende ainda Dworkin que, em uma sociedade real, na qual os cidadãos são diferentes em capacidades produtivas e, por isso, não é possível satisfazer completamente a igualdade de recursos, é importante desenvolver mecanismos de redistribuição que poderiam assumir a forma, por exemplo, de programas de tributação³⁶⁰. No entanto, mesmo passados alguns séculos de preocupação com a pobreza, não alcançamos e nem mesmo nos aproximamos de uma distribuição de recursos que seja ao menos defensável. Nem mesmo adotamos aquelas condutas que seriam viáveis tecnicamente para atenuar a desigualdade, de maneira que “nossos fracassos foram fracassos da vontade, da imaginação e, principalmente, da justiça”³⁶¹, que exige que a propriedade

³⁵⁶ DWORKIN, Ronald. **A virtude...**, cit., p. 187.

³⁵⁷ DWORKIN, Ronald. **A virtude...**, cit., p. 157-158 e 331.

³⁵⁸ DWORKIN, Ronald. **A virtude...**, cit., p. 168-169. Em outra passagem, Dworkin volta a dizer que “[q]ualquer conflito genuíno entre a liberdade e a igualdade - qualquer conflito entre a liberdade e os requisitos da melhor concepção do princípio igualitário abstrato - é uma querela que a liberdade deve perder. Não podemos rejeitar completamente o princípio igualitário, porque é absurdo que o governo não demonstre consideração pela vida de seus cidadãos, e imoral que demonstre mais consideração pela vida de alguns do que pela de outros. Nem é plausível, pelos motivos que acabamos de analisar, tratar a liberdade como um valor independente e adversário do princípio abstrato, e às vezes predominante sobre ele. Não podemos, então, de plena consciência, exigir nenhum direito à liberdade que entre em conflito com as exigências da igualdade na concepção que escolhemos. Qualquer conflito genuíno não é apenas uma descoberta filosófica, mas uma derrota emocional. Temos esse motivo importante para nos empenhar por demonstrar que não existe nenhum conflito genuíno, que nenhum direito à liberdade que quiséssemos reconhecer seria prejudicado pelas políticas que nossa concepção de igualdade exige”. In: DWORKIN, Ronald. **A virtude...**, cit., p. 172.

³⁵⁹ DWORKIN, Ronald. **A virtude...**, cit., p. 177-178.

³⁶⁰ DWORKIN, Ronald. **A virtude...**, cit., p. 187.

³⁶¹ DWORKIN, Ronald. **A virtude...**, cit., p. 236.

seja distribuída em parcelas que permitam a cada indivíduo sua fatia de influência sobre o ambiente econômico³⁶².

Acerca das diversas concepções de justiça, importante ter em conta que a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88), de viés liberal-igualitário, estabelece uma base econômica capitalista, cujas necessidades financeiras são essencialmente acobertadas por meio da tributação, e que deve zelar pela justiça social. A tributação é, no ordenamento jurídico brasileiro, além de ferramenta para angariar recursos necessários à manutenção da máquina pública, um dos instrumentos postos à disposição do governo para redistribuir riquezas e promover a justiça social, tal como se verifica, a título exemplificativo, dos princípios da pessoalidade, seletividade, extrafiscalidade e progressividade.

4.2 O dever do Estado de aliviar a situação dos mais pobres

O que motivou o surgimento da figura do Estado e qual seria seu papel na vida econômica e social são questionamentos que sempre provocaram e continuam provocando intensos debates. Para Thomas Hobbes (1588-1679), antes da criação do Estado e da sociedade civil da forma como os conhecemos, os homens, que eram impelidos pela ambição, pelo egoísmo e pela maldade insitos à natureza humana, viviam no chamado “estado de natureza”, ou seja, em situação de guerra permanente de todos contra todos, digladiando entre si diariamente, a fim de preservar suas vidas e aumentar ou manter suas posses. Em vista desse entendimento, Hobbes apresentou a célebre frase de que “o homem é o lobo do homem”. Por outro lado, John Locke (1632-1704) entendia que os homens não viviam em situação de conflito entre si, de maneira que eles teriam criado o Estado apenas para fins de maior comodidade e segurança nas relações interpessoais. Jean-Jacques Rousseau (1712-1778), discordando tanto de Hobbes quanto de Locke, entendia pela fragilidade da espécie humana, de modo que seria improvável que o homem conseguisse sobreviver isoladamente no estado de natureza. Assim, seria necessário que as pessoas se organizassem sob a forma estatal para que conseguissem sobreviver, de modo que o Estado é, para essa doutrina, instrumento necessário à própria sobrevivência humana³⁶³.

Por meio de um estudo histórico, denota-se que até o início do século XX, os Estados, por meio de suas administrações públicas, participavam de maneira muito tímida da vida econômica e social³⁶⁴. Com efeito, as declarações de direito do século XVIII (Declaração Francesa de 1789 e

³⁶² Cf. DWORKIN, Ronald. **A virtude...**, cit., p. 295.

³⁶³ MATOS, Andityas Soares de Moura Costa. Thomas Hobbes, avatar do positivismo jurídico: uma leitura jusfilosófica do Leviatã. **Revista do Curso de Direito da FEAD-Minas** - volume 1, nº 1, Janeiro/2006.

³⁶⁴ Cf. PIKETTY, Thomas. **O capital...**, cit., p. 179.

Declaração Americana de 1776) consagravam uma ótica contratualista liberal, garantindo-se, especialmente, os direitos à liberdade, segurança e propriedade. No entanto, verifica-se ao longo do século passado um relevante incremento do papel do Estado nas searas econômica e social, tanto que a Declaração Universal dos Direitos Humanos de 1948 passou a elencar direitos civis e políticos ao lado de direitos sociais, econômicos e culturais, buscando fundar uma ordem pública baseada no respeito à dignidade humana. Com a Declaração de 1948, a condição de pessoa humana é declarada como o requisito único, exclusivo e bastante para que um indivíduo possa ser titular de direitos iguais e inalienáveis³⁶⁵. Nas últimas décadas, porém, o papel desempenhado pelo setor privado como motor do crescimento econômico vem sendo constantemente sobrevalorizado, tendo em conta que associamos as grandes inovações tecnológicas a empresas como a Apple, o Google e o Facebook³⁶⁶. Ocorre que, por trás das atividades dessas grandes corporações, há a figura do Estado, que tem um papel fundamental e estratégico no desenvolvimento de grandes avanços tecnológicos, sendo responsável, inclusive, pelo financiamento da pesquisa básica e aplicada nessa área³⁶⁷. Numa visão holística, é importante ter ciência de que a propriedade privada, os contratos, as diversas legislações, o funcionamento da economia, dos mercados e dos sistemas financeiro e monetário são, ao lado de tantos outros institutos, resultado de opções políticas governamentais, de maneira que, podemos afirmar, a figura estatal está em quase todo lugar³⁶⁸. Assim, reconhece-se que o desenvolvimento pressupõe papel significativo do Estado na regulação da vida econômica e social. Na realidade, tudo o que o governo faz ou deixa de fazer afeta os recursos de cada um dos seus cidadãos e o sucesso por eles alcançados³⁶⁹.

Parece não haver dúvidas hoje de que são deveres básicos dos Estados nacionais, até mesmo para as doutrinas mais liberais, garantir a segurança contra a coerção e a violência, bem como proporcionar uma ordem legal e jurídica que torne possível o progresso³⁷⁰. No entanto, o papel do Estado no alívio da situação das pessoas menos afortunadas não é questão pacífica. Muito

³⁶⁵ Cf. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O Outro...**, cit., p. 425.

³⁶⁶ A respeito da subvalorização das funções do Estado, Tarcísio Diniz Magalhães diz: “A propensão contemporânea à subvalorização das funções estatais, em especial da atividade tributária, olvidando-se de que a alternativa à ausência de governo e de um sistema de tributação é o ‘estado da natureza’ hobbesiano, onde impera a anarquia, a desordem, o caos, explica a profusão de um infundado libertarismo, de matriz jusnaturalista, que equipara a tributação ao trabalho forçado ou à expropriação. Ora, é o Estado que distribui direitos de propriedade aos seus membros, como resultado da subtração daquilo que é devido a título de tributos. As pessoas se esquecem de que o modelo de economia capitalista que possibilita a concentração e cumulação de riqueza é um artefato humano, ao qual é atribuída a função não-excludente. Quando esse engenho distributivo fracassa, promovendo injustiças, é dever do Estado intervir, precipuamente pela via dos tributos, para corrigir distorções e restaurar a igualdade”. In: MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. **Soberania tributária...**, cit.

³⁶⁷ Nesse sentido, MAZZUCATO, Mariana. **O estado empreendedor: desmascarando o mito do setor público vs. setor privado** / Mariana Mazzucato; tradução Elvira Serapicos. – 1ª ed. – São Paulo: Portfolio-Penguin, 2014, p. 23-24.

³⁶⁸ Cf. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. OLIVEIRA, Ludmila Mara Monteiro de. **Liberalismo...**, cit., p. 217-272.

³⁶⁹ Cf. DWORKIN, Ronald. **A raposa...** cit., p. 540.

³⁷⁰ Cf. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O Outro...**, cit., p. 416.

pelo contrário, as maiores controvérsias giram em torno, justamente, da legitimidade do uso da estrutura governamental para providenciar recursos e bem-estar para os mais pobres.

Herbert Spencer (1820-1903), representante do liberalismo clássico e do “darwinismo social”, acreditava que o Estado não deveria prestar assistência aos necessitados, tendo em conta que eles pertencem a um grupo de pessoas incapazes de sobreviver; que o processo natural de evolução social acabaria por vencer a pobreza, considerando que os inaptos não resistiriam; que não haveria como controlar a sociedade, de forma que os mecanismos estatais que buscassem acabar com a pobreza fracassariam; que o Estado assumir o combate à pobreza acabaria com a virtude da caridade; e que haveria violação ao direito de propriedade, reconhecido e protegido pelo próprio Estado³⁷¹. Sem o mesmo radicalismo, mas em sentido similar, para Paul Kirchhof, na Alemanha, a tese de que o Estado deveria distribuir a renda e a riqueza dos ricos para os pobres não se sustenta, considerando que a atuação estatal redistributiva seria defeituosa de um ponto de vista constitucional, de maneira que “caso o Estado queira, de fato, respeitar a liberdade, ele deve aceitar as diferenças”³⁷².

Na verdade, o advento do neoliberalismo, em especial a partir da década de oitenta do século passado, colocou as discussões a respeito da desigualdade num segundo plano, incutindo dúvida a respeito da legitimidade da atuação estatal de viés redistributivo. Entretanto, tendo em vista a tendência de retorno dos níveis da desigualdade aos patamares anteriores à Primeira Guerra Mundial, essa questão ressurgiu com toda força no centro do debate intelectual nas últimas duas décadas, reafirmando sua enorme relevância³⁷³.

De um ponto de vista rawlsiano, a principal função do Estado é criar e manter instituições justas, orientadas pelos princípios da maior liberdade igual, da igualdade de oportunidades e da diferença, que promovam o nivelamento do *status* da totalidade dos cidadãos, de modo que todos tenham as mesmas condições de influenciar as tomadas de decisões políticas. Para que esse objetivo seja alcançado, o Estado deve dar prioridade à melhora das condições de vida dos mais pobres, sendo que desigualdades são até admitidas, mas desde que beneficiem os membros menos favorecidos da sociedade e que não se tratem de disparidades exageradas, que coloquem em risco os valores das liberdades básicas iguais.

Fato é que as escolhas políticas e institucionais podem atuar tanto a favor como contra a desigualdade, sendo, porém, dever estatal tratar todos os cidadãos com igual respeito e

³⁷¹ Cf. FLEISCHACKER, Samuel. **Uma breve...**, cit., p. 135.

³⁷² KIRCHHOF, Paul. **Tributação no Estado Constitucional**. Tradução: Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, p. 124, 2016.

³⁷³ Cf. SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira de. **A desigualdade...**, cit., p. 148.

consideração³⁷⁴. Nessa toada, políticas que aumentam a distância entre ricos e pobres precisam ser publicamente justificadas, ao passo que políticas que reduzem essa distância devem ser incentivadas³⁷⁵. Não se conhece, porém, entre os países desenvolvidos, trajetória relevante de redução das desigualdades que não tenha sido acompanhada por expressivos gastos com políticas sociais, de modo que à capacidade arrecadatória do Estado deve ser dada a devida importância.

Além do ideal utópico da equalização da capacidade política de todos os cidadãos, um objetivo realista das políticas públicas que deve ser minimamente perseguido é, nas palavras de Onofre Alves Batista Júnior, “buscar garantir que todos os membros da sociedade tenham pelo menos uma qualidade de vida minimamente decente, eliminando a miséria e garantindo um direito à subsistência digna”³⁷⁶. Na realidade em que vivemos hoje, em especial no Brasil, a garantia de um mínimo de qualidade de vida a todos os cidadãos já seria considerado uma enorme avanço, mas, de um ponto de vista rawlsiano, não seria suficiente para que a sociedade seja tida como justa, tendo em conta que não asseguraria a todos os indivíduos a igualdade de liberdades básicas e a igualdade de oportunidades - e nem do ponto de vista dworkiano em que “o governo deve agir para melhorar a vida dos cidadãos, com igual consideração pela vida de cada um deles”³⁷⁷.

No entanto, no “real mundo real”³⁷⁸, ainda não atingimos um grau de maturidade que torne possível a implantação de uma sociedade que possa ser considerada justa nos moldes rawlsianos - e talvez jamais alcançaremos -, mas é importante pensarmos, de uma maneira permanente, em mecanismos que tornem plausível a redução dos níveis de desigualdade social e econômica e de pobreza em que hoje nos encontramos.

No século XVIII, Jean-Jacques Rousseau desenvolveu uma concepção no sentido de que as entidades políticas podem e devem agir para reduzir a pobreza e de que é possível redistribuir riqueza a fim de alcançar esse desiderato, tendo um impacto poderoso sobre os pensadores

³⁷⁴ Para Ronald Dworkin, “[o]s governos têm a responsabilidade soberana de tratar todos os seus súditos com igual consideração e respeito. São justos na medida em que o fazem”. In: DWORKIN, Ronald. **A raposa...** cit., p. 492. Em outra obra, Dworkin expõe: “Nenhum governo é legítimo a menos que demonstre igual consideração pelo destino de todos os cidadãos sobre os quais afirme seu domínio e aos quais reivindique fidelidade. A consideração igualitária é a virtude soberana da comunidade política - sem ela o governo não passa de tirania - e, quando as riquezas da nação são distribuídas de maneira muito desigual, como o são as riquezas de nações muito prósperas, então sua igual consideração é suspeita, pois a distribuição das riquezas é produto de uma ordem jurídica: a riqueza do cidadão depende muito das leis promulgadas em sua comunidade - não só as leis que governam a propriedade, o roubo, os contratos e os delitos, mas suas leis de previdência social, fiscais, de direitos políticos, de regulamentação ambiental e de praticamente tudo mais. Quando o governo promulga ou mantém um conjunto de tais leis e não outro, não é apenas previsível que a vida de alguns cidadãos piore devido a essa escolha, mas também, em um grau considerável, quais serão esses cidadãos”. In: DWORKIN, Ronald. **A virtude...**, cit., p. IX e X.

³⁷⁵ Cf. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. OLIVEIRA, Ludmila Mara Monteiro de. **Liberalismo...**, cit., p. 217-272.

³⁷⁶ Cf. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O Outro...**, cit., p. 416.

³⁷⁷ In: DWORKIN, Ronald. **A virtude...**, cit., p. 253. O primeiro princípio de Ronald Dworkin, em suas palavras, “requer que o governo adote leis e políticas que garantam que o destino de seus cidadãos, contanto que o governo consiga atingir tal meta, não dependa de quem eles sejam - seu histórico econômico, sexo, raça ou determinado conjunto de especializações e deficiências”. In: DWORKIN, Ronald. **A virtude...**, cit., p. XVII.

³⁷⁸ Expressão adotada por Ronald Dworkin em: DWORKIN, Ronald. **A virtude...**, cit., p. 236.

posteriores. Adam Smith (1723-1790), expoente do liberalismo, também entendia que o Estado tem o dever de aliviar ou abolir a pobreza, chegando a oferecer uma justificativa para as desigualdades similar a que Rawls viria propor mais tarde, já no século XX, no sentido de que elas são admissíveis desde que em favor dos menos favorecidos³⁷⁹. Smith entendia, inclusive, que a riqueza social poderia ser redistribuída por meio do sistema tributário, desde que o resultado da arrecadação fosse empregado na adoção de políticas em favor dos mais pobres³⁸⁰. Immanuel Kant (1724-1804), por sua vez, de acordo com Samuel Fleischacker, é “o primeiro grande pensador a defender explicitamente que o auxílio aos pobres deve ser um assunto para o Estado, e não uma obrigação privada”³⁸¹. John Stuart Mill (1806-1873), assim como a doutrina utilitarista de uma maneira geral, também foi um defensor proeminente dos programas governamentais de auxílio aos pobres³⁸². Para o pensamento utilitarista, nas sociedades em que a grande maioria das pessoas seja carente, a redistribuição de bens dos ricos para os pobres tende a aumentar a felicidade geral dessa comunidade³⁸³.

Misabel Abreu Machado Derzi destaca como defensores da intervenção do Estado em favor “de uma seguridade pública ou em favor de atenuações das crises e ciclos econômicos do capitalismo, pródigo na geração de problemas sociais” as figuras de Bismarck, na Alemanha, Beveridge, na Inglaterra, Rossevelt, nos Estados Unidos, e John Maynard Keynes³⁸⁴. Para ela, abandonou-se, no século XIX, o *laissez-faire, laissez-passer* do liberalismo clássico, consolidando-se como necessária a intervenção estatal por meio, principalmente, de políticas sociais, tendo em conta a constatação irrefutável de que o ciclo econômico não é autorregulado como equivocadamente pensavam os neoclássicos³⁸⁵.

Ao lado da função estabilizadora da economia, Richard Musgrave destaca duas outras atribuições essenciais do Estado. A primeira, chamada de “afetação”, atribui ao Estado a responsabilidade pelo fornecimento dos bens públicos e pela gestão das situações negativas resultantes da tomada de decisões econômicas. A segunda, chamada de “distribuição”, confere ao Estado o dever de redistribuir a riqueza social para corrigir as desigualdades inerentes ao sistema

³⁷⁹ Cf. FLEISCHACKER, Samuel. **Uma breve...**, cit., p. 58 e 99.

³⁸⁰ Cf. FLEISCHACKER, Samuel. **Uma breve...**, cit., p. 20.

³⁸¹ Cf. FLEISCHACKER, Samuel. **Uma breve...**, cit., p. 99-100. Misabel Derzi, discorrendo sobre a obra de Kant, ressalta: “Pensador maior do liberalismo e do direito de propriedade, Kant entendeu explicitamente que os cuidados com o pobre deveriam ser assumidos pelo Estado, e não pela iniciativa privada”. In: DERZI, Misabel Abreu Machado. **Guerra fiscal...**, cit., p. 39-64.

³⁸² Cf. FLEISCHACKER, Samuel. **Uma breve...**, cit., p. 150.

³⁸³ Cf. FLEISCHACKER, Samuel. **Uma breve...**, cit., p. 155.

³⁸⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Guerra fiscal...**, cit., p. 39-64.

³⁸⁵ Em: BALEEIRO, Aliomar (1905-1978). **Limitações...**, cit.

econômico capitalista³⁸⁶.

Portanto, não parece mais haver dúvidas de que o Estado pode e deve intervir na economia para minimizar os efeitos negativos oriundos do sistema capitalista³⁸⁷, em especial para atenuar a situação das pessoas que, por qualquer motivo, não se deram bem na economia de mercado e vivem com recursos escassos. No entanto, não há concordância acerca do grau dessa intervenção estatal. Não concordamos, por exemplo, quanto à questão de saber até que ponto o governo deve chegar para fazer com que a riqueza seja distribuída de maneira mais igualitária.

Liam Murphy e Thomas Nagel, entendendo que existem argumentos morais robustos em favor das doutrinas mais fortemente igualitárias, estão convictos de que “as instituições sociais devem promover o bem-estar dos mais pobres num grau muito maior do que a maioria das pessoas consideraria o mínimo necessário”, de modo que o fornecimento de um mínimo social básico não seria suficientemente igualitário. Para eles, o ideal é uma comunidade comprometida com a melhoria da vida de todos seus membros, de forma que, enquanto houver pobreza, deve-se atribuir maior peso aos interesses dos mais pobres³⁸⁸.

Os mecanismos de redistribuição à disposição dos Estados a fim de evitar a polarização entre ricos e pobres são variados. Paul Singer destaca os instrumentos redistributivos propostos por Fourier, sendo o primeiro deles que os pequenos acionistas tenham um rendimento das ações proporcionalmente superior ao dos grandes acionistas, e o segundo que todos façam jus a uma renda mínima incondicionada³⁸⁹.

Anthony Atkinson, por sua vez, aponta como mecanismos de intervenção estatal, responsáveis pela redução da desigualdade no passado, os programas sociais criados após o fim da Segunda Guerra Mundial, a legislação sobre igualdade salarial, o maior acesso à educação e a tributação progressiva³⁹⁰.

Kant, defensor do auxílio estatal aos pobres, entendia já no século XVIII que a arrecadação tributária seria importante instrumento redistributivo³⁹¹. No mesmo sentido, Alfredo Augusto Becker também via como necessário um maior intervencionismo estatal na ordem econômica e

³⁸⁶ Cf. MUSGRAVE, Richard Abel. **The theory of public finance: a study in public economy**. Nova Iorque: McGraw-Hill, 1959. A menção a essa obra foi obtida em: OLIVEIRA, Ludmila Monteiro de. **Direito tributário...**, cit., p. 43-44.

³⁸⁷ Para Onofre Alves Batista Júnior, “[é] verdade que as políticas públicas distributivas do Estado Social, desenvolvimentistas e de proteção social, atuam, fundamentalmente, como estruturas funcionais do capitalismo mais avançado, que buscam solucionar os problemas de legitimidade do próprio capitalismo, evitando a subversão da ordem. O capitalismo, entregue ao pretense equilíbrio do mercado, não foi capaz de garantir condições de competição, o que exigiu do Estado um papel de compensação e reconciliação dos interesses gerais da sociedade com os interesses do próprio capital, como condição de continuidade do sistema”. In: Cf. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O Outro...**, cit., p. 33.

³⁸⁸ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito...**, cit., p. 191-192.

³⁸⁹ SINGER, Paul. **Introdução à...**, cit.

³⁹⁰ ATKINSON, Anthony B. **Inequality: what...**, cit., p. 307.

³⁹¹ Cf. FLEISCHACKER, Samuel. **Uma breve...**, cit., p. 106.

social com o objetivo de assegurar a dignidade às pessoas, sendo que o direito tributário seria “o instrumento fundamental do Estado para poder realizar sua intervenção na economia”³⁹².

Ronald Dworkin também percebe a legislação tributária como elemento central do acordo político, mas ressalta que todas as outras partes da legislação igualmente pertencem a esse acordo, citando como exemplos as políticas fiscal e monetária, as leis trabalhistas, urbanísticas e ambientais, a política externa e assim por diante. Para ele, quando “se modifica qualquer uma dessas leis ou programas de ação política, modifica-se também a distribuição da riqueza e das oportunidades na comunidade, dadas as mesmas escolhas, a mesma sorte, as mesmas capacidades e todas as outras variáveis pessoais de cada cidadão”³⁹³.

No moderno “Estado Tributário Redistribuidor”, o pacto social delineado parte do pressuposto de que o capital deve pagar tributos não apenas para arcar com os custos de manutenção da estrutura governamental, mas também para que o Estado tenha condições de prestar serviços essenciais ao atendimento das pessoas necessitadas³⁹⁴.

No entanto, uma ressalva afigura-se importante desde já. É que por mais que o direito tributário seja importante elemento em favor da redistribuição, o que realmente importa é como os valores arrecadados serão gastos num momento posterior. De nada adiantaria arrecadar de forma progressiva, se os valores recolhidos fossem gastos de maneira regressiva. Para Liam Murphy e Thomas Nagel, “[t]emos de nos acostumar a não olhar somente para a superfície da legislação tributária e a voltar nosso olhar para os efeitos sociais dessa legislação”³⁹⁵.

³⁹² BECKER, Alfredo Augusto, 1928-1986. **Teoria geral do direito tributário** / Alfredo Augusto Becker. 4ª edição – São Paulo: Noeses, 2007, p. 625 e 629.

³⁹³ DWORKIN, Ronald. **A raposa...**, cit., p. 540-541.

³⁹⁴ Cf. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O Outro...**, cit., p. 35.

³⁹⁵ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito...**, cit., p. 188.

5. JUSTIÇA TRIBUTÁRIA

5.1 Tributação e propriedade

Na economia capitalista, em uma visão libertária, há uma ideia disseminada de maneira irrefletida de que temos o direito moral absoluto à propriedade de tudo que obtemos de forma lícita no mercado. Trata-se de uma convenção bastante difundida no meio econômico e social capitalista, que chega a ser vista como uma espécie de lei da natureza. Com efeito, as convenções que estão suficientemente enraizadas, como é o caso do direito absoluto à propriedade privada, adquirem a aparência de normas da natureza, de modo que as pessoas não conseguem perceber seu (real) caráter convencional. É claro que, nas sociedades capitalistas modernas, a transição para uma concepção puramente convencional da propriedade vai contra o senso comum, de forma que uma significativa parte das pessoas ainda enxerga a tributação como um ato expropriatório praticado pelo governo. Para elas, antes de tributadas, a renda ou a riqueza lhes pertencem - somente a elas e a ninguém mais -, até que aparece o governo e, de maneira impositiva, retira uma fatia daquilo que originalmente é seu³⁹⁶.

É claro que hoje quase ninguém entende que a distribuição de recursos gerada numa economia de mercado é intrinsecamente justa. A maioria admite alguma forma de auxílio estatal aos necessitados e um sistema tributário que respeite as particularidades pessoais daqueles que não têm condições de arcar com o ônus fiscal sem prejuízo de sua dignidade ou de sua família. No entanto, para a doutrina libertarista essas formas de intervenção pública seriam exceções à regra do total respeito à liberdade, sendo vistas como simples gestos de caridade, gerando uma evidente distorção do debate público acerca da política tributária e da justiça distributiva³⁹⁷.

Robert Nozick (1938-2002), representante clássico do libertarismo, entende que “a tributação dos ganhos com o trabalho é semelhante à imposição de trabalhos forçados”³⁹⁸. Para ele, a tributação sobre a renda e a riqueza seria ilegítima por configurar uma invasão indevida sobre o direito à propriedade, assim como sobre a própria liberdade do sujeito passivo da relação jurídica tributária³⁹⁹. A doutrina de Nozick, partindo da tese contratualista clássica de John Locke, sustenta que o indivíduo tem o direito intrínseco a tudo o que possua, desde que, numa análise histórica, possa justificar o modo pelo qual passou a ter sua propriedade, seja por meio de aquisição

³⁹⁶ Cf. MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito...**, cit., p. 240-241. Nesse sentido, para Luiz Ricardo Gomes Aranha e Bruno Rocha César “Garantir o direito de propriedade e depois sancionar um tributo que o assalta ou pode assalta-lo é, sem dúvida, lesão ética”. In: FERNANDES, Bruno Rocha César. ARANHA, Luiz Ricardo Gomes. **O imposto brasileiro sobre fortunas**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2013, p. 07.

³⁹⁷ Cf. MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito...**, cit., p. 50-51.

³⁹⁸ NOZICK, Robert. **Anarchy, State and utopia**. Oxford: Blackwell, 1974.

³⁹⁹ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. **Guerra fiscal...**, cit., p. 45-46.

originária ou por meio de transferência legítima. Nessa linha, para os libertários as pessoas no estado da natureza detinham direitos individuais invioláveis e o direito de se apropriarem de quaisquer bens que já não eram possuídos por outra pessoa. Dessa forma, uma vez na posse originária de um determinado bem, o indivíduo se tornava proprietário dele⁴⁰⁰. Esse tipo de discurso libertário, nas palavras de Misabel Abreu Machado Derzi, “parece enquadrar o direito de propriedade sob uma espécie de manto metafísico, imunizando-o contra qualquer ingerência legislativa e tornando ilegítimas quaisquer políticas de distribuição de rendas pelo Estado”⁴⁰¹.

No entanto, explica Onofre Alves Batista Júnior que não se pode ter como razoável ou correta a ideia de que a propriedade tenha sido transferida entre as gerações por meio de cadeias legítimas, tendo em vista que, na origem, a aquisição do bem se deu, em sua grande maioria, por meio da violência, da guerra ou do saque, de modo que chegou às gerações presentes contaminadas por algum vício do passado⁴⁰². Assim, se historicamente toda apropriação inicial é contaminada por algum vício, todos os títulos de propriedade atuais seriam ilegítimos⁴⁰³.

Consideradas as injustiças do passado, não existem razões morais aceitáveis que sirvam para lastrear a ideia de direitos de propriedade absolutizados, sendo que, conforme visto, a ideia moderna de justiça distributiva reclama um alívio por meio da intervenção pública para os graves malefícios ocasionados pelos altos índices de desigualdade econômica e social⁴⁰⁴. Nessa esteira, não se deve considerar propriedade e liberdade como se fossem valores diametralmente antagônicos, de modo que qualquer intervenção pública na propriedade privada ou qualquer política redistributiva de recursos dos ricos para os pobres sejam tidas como ilegítimas⁴⁰⁵. A própria noção de que os ricos são mais merecedores do que os pobres não se afigura como correta tendo em conta exatamente as injustiças do passado e o pensamento rawlsiano de que ninguém fez por merecer um maior talento ou habilidade natural ou um ponto de partida privilegiado na sociedade⁴⁰⁶.

Por outro lado, não se pode perder de vista que quase tudo tem sua existência dependente justamente da figura do Estado. Caso não houvesse instituição estatal detentora da capacidade coercitiva de impor a ordem e impedir pilhagens e fraudes, não haveria o asseguramento dos serviços públicos - em especial aqueles afetos à segurança, educação, saúde e assistência social -,

⁴⁰⁰ Cf. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O Outro...**, cit., p. 76 e 78.

⁴⁰¹ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Guerra fiscal...**, cit., p. 46.

⁴⁰² Cf. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O Outro...**, cit., p. 79.

⁴⁰³ Cf. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O Outro...**, cit., p. 82.

⁴⁰⁴ Cf. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O Outro...**, cit., p. 83.

⁴⁰⁵ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. **Guerra fiscal...**, cit., p. 46. Para Luiz Ricardo Gomes Aranha, “[n]a história dos sistemas tributários, em todo o mundo, sempre houve alguém pretendendo como que expropriar diretamente as grandes fortunas, sob excusas de ordem social e assistência redistributiva”. In: ARANHA, Luiz Ricardo Gomes. **Direito tributário: apreendendo**. – Belo Horizonte: Del Rey, 2001, p. 231.

⁴⁰⁶ Cf. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O Outro...**, cit., p. 82-83.

as leis, a liberdade de firmar contratos e o próprio direito de propriedade⁴⁰⁷. Até mesmo o mercado deixaria de existir na ausência do aparato governamental. O tipo de economia existente em determinado país e o mercado dependem das leis e das decisões políticas que o governo aprova. E tudo isso, todo esse aparato estrutural e institucional, depende da capacidade do Estado de financiá-lo, em especial por meio do sistema tributário. Nas palavras de Thomas Nagel e Liam Murphy, “[n]a ausência de um sistema jurídico sustentado pelos impostos, não haveria dinheiro, nem banco, nem empresas, nem bolsas de valores, nem patentes, nem uma moderna economia de mercado”, enfim, “não haveria nenhuma das instituições que possibilitam a existência de quase todas as formas contemporâneas de renda e riqueza”⁴⁰⁸.

Em suma, sem tributos não haveria Estado e, sem Estado, não haveria qualquer serviço público, leis, contratos, propriedade, a preservação de um ambiente economicamente livre e inúmeras outras prestações que somente o Estado pode oferecer, tais como a emissão de papel-moeda, a administração das reservas cambiais, a formulação das políticas de exportação, importação, crédito e juros, de modo que é uma ilusão defender a existência do capitalismo de *laissez-faire*. Na verdade, sem o Estado não haveria sequer o aparato normativo e estrutural que dá sustentáculo à existência do próprio sistema econômico capitalista.

Na mesma linha, Joseph Bankman e David Weisbach entendem que a maior parte da riqueza é criada em função das condições sociais gerais, “tais como direitos de propriedade, um governo eficaz, o sistema jurídico, trabalhadores qualificados, recursos naturais e proteção contra invasões - que nada têm a ver com o indivíduo afortunado (embora seja habilidoso e trabalhador) que aufere grande riqueza como resultado”, de maneira que “a sociedade tem o direito de distribuir essa riqueza como lhe aprouver, e é justo e correto usá-lo para reduzir a desigualdade”⁴⁰⁹.

Tendo tudo isso em conta, é necessário suplantarmos a ideia clássica, amplamente difundida na sociedade, de que o Estado, no exercício da tributação, apropria-se impositivamente de recursos que pertencem originalmente aos cidadãos. Na verdade, a propriedade da renda-pré tributária não passa de uma mera abstração, não tendo, nas palavras de Thomas Nagel e Liam Murphy, “nenhum significado moral independente”⁴¹⁰. O direito de propriedade, assim como diversos outros institutos, é produto de um conjunto de leis e convenções do qual o sistema de tributação faz parte. Por isso, não se pode dizer que as pessoas tenham algum tipo de direito natural ou absoluto sobre a

⁴⁰⁷ Cf. ACEMOGLU, Daron. **Por que...**, cit., p. 59.

⁴⁰⁸ Cf. MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito...**, cit., p. 46.

⁴⁰⁹ BANKMAN, Joseph; WEISBACH, David A. The superiority of an ideal consumption tax over an ideal income tax. **Stanford Law Review**, v. 58, n. 5, p. 1.413-1.456, 2006, p. 1.421. A menção a essa obra foi obtida em: BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. OLIVEIRA, Ludmila Mara Monteiro de. **Liberalismo...**, cit., p. 217-272.

⁴¹⁰ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito...**, cit., p. 98.

renda ou a riqueza que acumulam antes de pagar os tributos⁴¹¹. Como o sistema tributário compõe a própria formatação do direito de propriedade, as pessoas só podem ter direito, legalmente e moralmente defensável, ao que lhes sobra depois de pagar os impostos sob um sistema legítimo.

A análise do sistema tributário como um todo deve, portanto, se dissociar da doutrina libertarista e seus pressupostos irrefletidos, passando a considerar os direitos de propriedade como algo que depende do sistema jurídico que o define. Conforme Nagel e Muphy, tendo em conta que “os impostos são um elemento absolutamente essencial desse sistema, a ideia de um direito natural à propriedade da renda pré-tributária - renda que nem sequer existiria sem o governo sustentado pelos impostos - simplesmente não tem sentido”⁴¹². Nessa toada, os tributos e o sistema tributário devem ser considerados como contribuições e componentes da estrutura dentro da qual todos os cidadãos vivem⁴¹³. Não é a responsabilidade individual o valor que determina, por si só, a estrutura socioeconômica básica, mas sim o sistema como um todo, incluindo os tributos e as transferências governamentais, que apenas mudam as condições sob as quais a responsabilidade individual deve ser exercida⁴¹⁴. A renda e a riqueza somente configuram um direito moral inequívoco na medida em que é justo o sistema dentro do qual eles são adquiridos, incluindo o sistema de tributação⁴¹⁵. Dessa forma, o direito de propriedade não pode ser tido como algo que é escamoteado pelo sistema tributário, mas sim como algo que é, em parte, concebido por esse mesmo sistema, de maneira que “[o]s direitos de propriedade são direitos que as pessoas têm sobre aquilo que lhes resta depois de cobrados os impostos, e não antes”⁴¹⁶.

Assim, o que deve ser objeto de avaliação não é a renda pré-tributária, mas, pelo contrário, a renda pós-tributária, tomando como critério a legitimidade do sistema político e econômico que possibilita sua aquisição, no qual se incluem os tributos como parte fundamental desse sistema. Como o sistema tributário faz parte do sistema geral que ampara os direitos de propriedade e todos os demais direitos individuais, é insustentável defender a relevância de proteger esses direitos e, concomitantemente, opor-se à tributação⁴¹⁷.

Conforme será detalhado adiante, uma das funções da tributação é tirar dinheiro dos ricos para dar aos pobres, a chamada função redistributiva. No entanto, no exercício dessa função não se está retirando de algumas pessoas algo que naturalmente pertence a elas. O sistema tributário está,

⁴¹¹ Cf. MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito...**, cit., p. 46.

⁴¹² Cf. MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito...**, cit., p. 50-51.

⁴¹³ Cf. MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito...**, cit., p. 57.

⁴¹⁴ Cf. MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito...**, cit., p. 84. Em seguida, esclarecem os autores que “[s]ob qualquer sistema, o dinheiro que você ganha é seu porque é fruto do seu trabalho, mas é um erro pensar que o que você realmente ganhou é a renda pré-tributária, e que depois veio o governo e tirou um pedaço do que era seu”. In: MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito...**, cit., p. 84.

⁴¹⁵ Cf. MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito...**, cit., p. 98-99.

⁴¹⁶ Cf. MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito...**, cit., p. 240.

⁴¹⁷ Cf. FARRELY, Colin. Taxation and distributive justice. In: **Political Studies Review**. University of Waterloo, Canada, 2004, vol. 2, p. 190.

na verdade, deixando essas pessoas com menos recursos do que teriam sob outro sistema menos redistributivo, pois a tributação não é uma questão de como o Estado deve tomar e redistribuir algo que os cidadãos já possuem, mas de como deve determinar os direitos de propriedade⁴¹⁸.

Até mesmo autores de viés mais liberal entendem o tributo como “condição jurídica necessária para a garantia da propriedade privada”, nas palavras de Paul Kirchhof⁴¹⁹. Para o jurista alemão, a renda sujeita à tributação é auferida com base na utilização da estrutura de mercado garantida pela sociedade e pela ordem jurídica estatal⁴²⁰. Nesse sentido, a imposição tributária sobre uma parcela da propriedade individual é, conforme entende Kirchhof, um requisito da garantia dessa mesma propriedade, uma vez que “o Estado que garante a propriedade privada é o mesmo que não dispõe de uma estrutura empresarial estatal que possibilita a criação de receitas, deixando a cargo da iniciativa privada a geração de riqueza, devendo, pois, participar por meio da tributação do sucesso econômico individual”⁴²¹. Ele conclui que “a imposição tributária observa a liberdade do proprietário e do trabalhador de forma ampla quando tributa seus rendimentos e a sua propriedade”⁴²².

Mesmo sem aprofundarmos sobre a questão, vale destacar, ainda, que a tributação deveria gozar de uma posição mais central na teoria política normativa não somente pelo fato de ela compor a própria formatação do direito de propriedade, mas também tendo em vista que a importância atribuída pela tradição liberal à prioridade dos direitos individuais deixa de avaliar os custos desses mesmos direitos. Nessa toada, é falha a teoria política liberal ao simplesmente considerar os direitos individuais como algo destituído de qualquer custo necessário para garantir sua própria existência, de forma que a avaliação do sistema tributário deve considerar os dispêndios de todas as gamas de direitos, não apenas os sociais e assistenciais⁴²³.

Por fim, sob um ponto de vista normativo, o sistema brasileiro prevê o direito de propriedade como garantia individual no inciso XXII do artigo 5º da Constituição da República de

⁴¹⁸ Cf. MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito...**, cit., p. 240 e 242. No mesmo sentido, Paulo Antônio Caliendo Velloso entende que: “[o]s tributos não são apenas uma forma de pagamento pelos serviços públicos e pelo custeio dos direitos fundamentais, mas também uma forma de concretização de uma determinada visão política sobre justiça econômica e distributiva. Desse modo, a melhor forma de definir a tributação adequada em determinada sociedade envolve questões importantes sobre a noção de justiça no tratamento do sistema geral de direitos de propriedade. O sistema tributário deve ser entendido no âmbito de um sistema de aquisição, criação, manutenção e transmissão da propriedade em que os tributos ajudam a manter o modelo geral”. In: SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica** / Paulo Caliendo. – Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 270.

⁴¹⁹ KIRCHHOF, Paul. **Tributação...**, cit., p. 70.

⁴²⁰ KIRCHHOF, Paul. **Tributação...**, cit., p. 105.

⁴²¹ KIRCHHOF, Paul. **Tributação...**, cit., p. 124.

⁴²² KIRCHHOF, Paul. **Tributação...**, cit., p. 124.

⁴²³ Cf. FARRELY, Colin. *Taxation and...*, cit. p. 196.

1988⁴²⁴ e como princípio geral da atividade econômica, conforme preconizado no inciso II do artigo 170 do texto constitucional⁴²⁵. O sistema tributário nacional, por sua vez, está previsto no Capítulo I do Título VI, da CRFB/88, de maneira que a intervenção pública sobre o direito de propriedade por meio da tributação não pode ser tida como ilegítima, tendo que conta que o próprio constituinte originário entendeu ambos, propriedade e tributação, como partes da totalidade do sistema político normativo. Ainda, deve ser considerado pelo legislador infraconstitucional na elaboração da norma jurídica tributária o efetivo cumprimento da função social da propriedade ao apreciar determinado patrimônio a ser utilizado como base da tributação, uma vez que o princípio da função social integra o próprio conceito constitucional de propriedade privada no Brasil, nos termos do inciso III do artigo 170⁴²⁶.

5.2 A justiça tributária

Ao tratarmos das concepções de justiça, expusemos que as expressões “justiça fiscal” e “justiça tributária”, apesar de serem frequentemente adotadas como equivalentes, não devem ser confundidas. Enquanto a justiça fiscal busca o justo equilíbrio entre receitas e despesas na elaboração dos orçamentos públicos, a justiça tributária está ligada à ideia de justa repartição da carga ou do ônus tributário⁴²⁷. Saldanha Sanches, por outro lado, entende que o conceito de justiça fiscal pode ter diversos significados, sendo um deles o de justiça tributária, que se limita a proceder a uma avaliação quantitativa do modo como são distribuídos os encargos tributários entre os contribuintes⁴²⁸.

Questões afetas à distribuição mais justa dos ônus tributários geram, naturalmente, enormes discordâncias, tendo em vista que os critérios de justiça ou injustiça variam bastante de pessoa para pessoa. Enquanto alguns pensam que determinado tributo é injusto quando ele perturba a liberdade do mercado econômico, outras entendem como injusto aquele tributo que não funcione

⁴²⁴ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...) XXII - é garantido o direito de propriedade. In: BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988.

⁴²⁵ Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...) II - propriedade privada. In: BRASIL. Constituição (1988). **Constituição...**, cit.

⁴²⁶ Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...) III - função social da propriedade. In: BRASIL. Constituição (1988). **Constituição...**, cit. Nesse sentido: MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. **Imposto sobre grandes fortunas no Brasil: origens, especulações e arquétipo constitucional** / Sérgio Ricardo Ferreira Mota. – São Paulo: MP Ed., 2010, p. 220.

⁴²⁷ Nas palavras de Tathiane dos Santos Piscitelli, justiça tributária é a “justa distribuição de ônus tributários”. In: PISCITELLI, Tathiane dos Santos. O imposto sobre..., cit., p. 138.

⁴²⁸ SANCHES, J. L. Saldanha. **Justiça fiscal**. – Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos - FFMS, 2010, p. 13.

como instrumento de redistribuição da riqueza⁴²⁹. Em face disso, diversas teorias foram desenvolvidas no curso da história, buscando encontrar o critério mais adequado para que uma tributação seja considerada como justa.

A questão da justiça na tributação é extremamente antiga, remontando à época de Aristóteles, que revelou regras relativas à distribuição dos encargos tributários na “Constituição dos Atenienses”, como, por exemplo, no financiamento das despesas militares⁴³⁰.

Mais recentemente, conforme ensina Klaus Vogel, quando a moderna forma de governo estatal despontou na Europa no final do século XVI, já havia uma sofisticada teoria da justificação para a tributação, desenvolvida por autores escolásticos, que dizia que a tributação só era permissível como uma medida de emergência para fazer face ao custo financeiro de um propósito específico extraordinário. Desta forma, embora o pagamento de impostos fosse obrigatório, o propósito específico figurava como um pré-requisito para que a exação fosse cobrada, sendo que a existência ou não desse pré-requisito necessário dependia de um reconhecimento consensual. Uma vez cessada a necessidade relativa ao propósito específico, deixava-se de cobrar o tributo.

No século XVII, a jurisprudência na Alemanha, influenciada pelos escolásticos, adotou a teoria da justificação para a tributação de acordo com propósitos específicos, mas agora evoluindo lentamente de uma cobrança extraordinária para uma contínua. O requisito da tributação relativo à existência de propósitos específicos começou a ser substituído pelo requisito mais geral atinente à necessidade ou utilidade pública. Em sequência, a emergente teoria do contrato social procurou justificar a tributação em si mesma, em um nível mais elevado de abstração - e não mais em cada caso específico como era feito até então -, colocando essa questão no contexto mais geral que justifica a existência do próprio Estado. Além disso, essa teoria passa a justificar a tributação não mais como um benefício público geral, mas como um benefício do Estado para o indivíduo.

No século XIX, voltando-se contra a teoria do contrato social, desenvolveu-se na Alemanha a teoria orgânica do Estado, considerado agora como uma unidade superior aos indivíduos, de maneira que os impostos deixaram de ser uma questão de aprovação consensual para ser, definitivamente, uma prestação compulsória⁴³¹.

As duas regras possíveis para a distribuição dos encargos tributários, segundo Saldanha Sanches, seriam o princípio da equivalência (ou do benefício) e o princípio *ability to pay* (capacidade de pagar), que foram enunciados pela primeira vez por Adam Smith em 1776⁴³². Em sentido semelhante, Klaus Vogel diz que as teorias tradicionais para a justificação da tributação

⁴²⁹ Nesse sentido: DWORKIN, Ronald. **A raposa...**, cit., p. 240.

⁴³⁰ Cf. SANCHES, J. L. Saldanha. **Justiça...**, cit., p. 19.

⁴³¹ VOGEL, Klaus. The justification for taxation: a forgotten question. **The American Journal of Jurisprudence**, 1988, p. 24-27.

⁴³² SANCHES, J. L. Saldanha. **Justiça...**, cit., p. 22.

frequentemente se limitam a enfatizar duas direções fundamentais, a teoria da equivalência ou do benefício, por um lado, e a teoria do sacrifício ou da capacidade de pagar, por outro⁴³³. Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira, noutra esteira, lista os seguintes critérios que fundamentam a justiça tributária: (i) benefício; (ii) talento pessoal; (iii) igualdade de sacrifícios; ou (iv) igualdade de resultados⁴³⁴. Por seu turno, Kenneth Scheve e David Stasavage entendem que os debates acerca da justiça tributária dizem respeito ao melhor argumento sobre como tratar as pessoas de forma igual no que toca aos ônus tributários, destacando como os três mais comuns e persuasivos argumentos: (i) igualdade de tratamento; (ii) capacidade de pagar; e (iii) argumentos compensatórios⁴³⁵. Para eles, justiça pode ter diversos significados, mas uma característica comum da justiça na tributação é a crença de que as pessoas devem ser tratadas como iguais⁴³⁶.

No entanto, o fato de simplesmente invocar a ideia de igualdade na tributação não nos diz que tipo de sistema tributário deveria ser implantado. Por exemplo, poderia ser considerada como tributação igualitária a aplicação de um imposto fixo por cabeça (*lump-sum tax*), em que todos pagam exatamente o mesmo valor, o que hoje é majoritariamente compreendido como regressivo e desigual, tendo em vista que nesse modelo os mais ricos pagam uma fração menor de sua renda. Por outro lado, o ideal de tratar os cidadãos como iguais poderia, também, implicar um imposto em que todos pagam a mesma porcentagem (alíquota), o que também não tem encontrado grande recepção nos ordenamentos jurídicos nacionais modernos. Noutra vertente, tratar os cidadãos como iguais também poderia levar a um imposto progressivo em que os ricos pagam uma porcentagem mais alta de impostos do que outros cidadãos⁴³⁷.

A respeito dos argumentos mais convincentes sobre como tratar as pessoas de forma igual no que toca aos ônus tributários, Kenneth Scheve e David Stasavage explicam que a igualdade de tratamento significa que todas as pessoas deveriam pagar o mesmo imposto, porque isso respeitaria os direitos democráticos iguais, como se cada pessoa tivesse um voto de igual peso. A capacidade de pagar, por outro lado, traduz a ideia de que a alíquota de imposto que se paga deve estar condicionada aos recursos que a pessoa tem à sua disposição. Por derradeiro, a teoria compensatória preconiza que a alíquota de imposto que uma pessoa paga deve depender de o governo ter realizado outras ações que a colocaram em uma posição privilegiada⁴³⁸.

Fato é que há ampla concordância com a ideia de que o sistema tributário deve tratar as pessoas de maneira equitativa, mas discordância quanto ao que seja esse tratamento equitativo.

⁴³³ VOGEL, Klaus. The justification..., cit., p. 24.

⁴³⁴ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e...**, cit., p. 271.

⁴³⁵ SCHEVE, Kenneth. STASAVAGE, David. **Taxing the...**, cit., p. 05.

⁴³⁶ SCHEVE, Kenneth. STASAVAGE, David. **Taxing the...**, cit., p. 206-207.

⁴³⁷ SCHEVE, Kenneth. STASAVAGE, David. **Taxing the...**, cit., p. 25.

⁴³⁸ SCHEVE, Kenneth. STASAVAGE, David. **Taxing the...**, cit., p. 206-2017.

Uma distinção comum que se faz quando se fala em justiça tributária diz respeito à diferença de tratamento entre pessoas com níveis semelhantes de renda ou de riqueza e pessoas com níveis diversos, o primeiro sendo chamado de equidade horizontal e o segundo de equidade vertical⁴³⁹. Nesse sentido, Allison Christians diz que a equidade na política tributária tem sido tradicionalmente avaliada com base em dois princípios essenciais: “que os contribuintes em situação semelhante devem ser tributados de forma semelhante (capital ‘horizontal’) e que os contribuintes diferentemente situados devem ser tributados de forma diferente (capital ‘vertical’)”⁴⁴⁰.

Alguns intelectuais entendem, ainda, que a justiça na tributação deve variar em função de a renda ou de a riqueza serem obtidas por esforço ou por sorte, critério esse referido como “igualitarismo de sorte”⁴⁴¹. No entanto, Thomas Nagel e Liam Murphy, projetando um sistema tributário justo, dizem que não se deve simplesmente começar com a renda que cada pessoa ganha no mercado e então decidir quanto cada pessoa deve pagar. Ao invés disso, devem ser consideradas todas as maneiras pelas quais a ação governamental influencia a renda e a riqueza obtidas por cada pessoa na economia de mercado para, aí sim, aplicar as responsabilidades tributárias considerando essa questão⁴⁴².

O princípio do benefício (ou da equivalência), um dos critérios mais destacados que fundamentam a justiça tributária, prevalecente no período iluminista⁴⁴³, diz respeito à repartição dos encargos tributários com base no benefício decorrente dos serviços públicos. De acordo com essa teoria, os contribuintes devem pagar tributos na proporção dos benefícios recebidos pelos serviços governamentais.

No entanto, trata-se de critério bastante criticado em face da dificuldade, ou mesmo impossibilidade, de se mensurar o quanto cada pessoa se beneficia dos serviços estatais e da ausência de qualquer consideração a respeito da justiça dos gastos do governo⁴⁴⁴. A principal crítica ao princípio do benefício é atribuída a Stuart Mill, cuja teoria poderia conduzir à conclusão de que os pobres deveriam pagar mais impostos que os ricos, uma vez que, em termos de

⁴³⁹ Cf. MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito...**, cit., p. 18. Nas palavras de Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira: “A equidade vertical representa os critérios para a definição da repartição de encargos fiscais entre pessoas de rendas distintas, enquanto a equidade horizontal determina os critérios na justiça de distribuição entre pessoas de mesma renda”. In: SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e...**, cit., p. 270.

⁴⁴⁰ CHRISTIANS, Allison. Fair Taxation as a Basic Human Right, 2009, University of Wisconsin Legal Studies Research Paper n.º. 1066. Disponível em: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1272446>. Acesso em 18 de julho de 2016. Tradução livre do seguinte trecho: “Fairness in tax policy has traditionally been assessed according to two main principles: that similarly situated taxpayers should be taxed similarly (‘horizontal’ equity) and that differently situated taxpayers should be taxed differently (‘vertical’ equity)”.

⁴⁴¹ Cf. SCHEVE, Kenneth. STASAVAGE, David. **Taxing the...**, cit., p. 33.

⁴⁴² Cf. SCHEVE, Kenneth. STASAVAGE, David. **Taxing the...**, cit., p. 34.

⁴⁴³ Cf. SANCHES, J. L. Saldanha. **Justiça...**, cit., p. 22.

⁴⁴⁴ Cf. SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e...**, cit., p. 271.

prestações diretas e identificáveis, recebem mais do Estado do que os ricos⁴⁴⁵. Na mesma esteira, Nagel e Murphy entendem que o princípio do benefício não pode servir como um critério de justiça tributária, pois não é condizente com qualquer teoria da justiça social, tendo em vista que os pobres, que são quem mais recebem serviços do governo, acabariam, justamente por isso, pagando mais tributos, o que vai contra a ideia de que o Estado tem o dever de auxiliar os menos afortunados⁴⁴⁶. Para Saldanha Sanches, o princípio do benefício ou da equivalência foi abandonado em função de ser repellido pela natureza rigorosamente unilateral do imposto, que apela ao princípio da capacidade contributiva como critério de repartição justa da carga fiscal⁴⁴⁷.

Outro critério bastante considerado quando se fala em justiça tributária diz respeito ao princípio da igualdade de sacrifícios, defendido por John Stuart Mill, para quem os tributos devem ser cobrados pela medida da perda de bem-estar, de forma que os mais ricos podem despende de maior parte da sua renda porque o excedente tem menor valor para eles, seguindo a teoria da utilidade marginal decrescente⁴⁴⁸. A ideia de que a capacidade de pagar tributos deve estar fundamentada na renda ou na riqueza efetiva é baseada na teoria da igualdade de sacrifícios, segundo a qual é intuitiva a noção de que os ricos podem e devem pagar mais impostos do que os pobres. Para essa teoria, a menor utilidade marginal do excedente e a maior utilidade do resíduo justificam a tributação mais pesada sobre os mais abastados⁴⁴⁹. Saldanha Sanches entende que o princípio da igualdade de sacrifícios seria uma forma de concretização do princípio da capacidade contributiva, por meio do qual “o sacrifício sentido por cada um dos contribuintes deverá ser tendencialmente o mesmo”⁴⁵⁰.

Considerando que a tributação baseada na igualdade de sacrifícios exige uma tributação fundada no custo real para cada contribuinte, e não no custo simplesmente monetário, justifica-se a adoção da técnica da progressividade ou da proporcionalidade, dependendo do impacto da tributação sobre a utilidade marginal da renda⁴⁵¹. Com efeito, o argumento principal a favor do imposto progressivo foi fornecido pela teoria da utilidade marginal decrescente do rendimento, um

⁴⁴⁵ Cf. SANCHES, J. L. Saldanha. **Justiça...**, cit., p. 22.

⁴⁴⁶ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito...**, cit., p. 22-28.

⁴⁴⁷ SANCHES, J. L. Saldanha. **Justiça...**, cit., p. 25.

⁴⁴⁸ Cf. NASCIMENTO, Natassia do. **A inexistente...**, cit., p. 18.

⁴⁴⁹ Cf. SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e...**, cit., p. 273. Nessa passagem, ele explica os dois efeitos da tributação mais pesada sobre os mais abastados com as seguintes palavras: “i) *menor utilidade marginal do excedente*, ou seja, quanto mais rico for o indivíduo menor será o impacto da retirada de parcela de seu rendimento. Desse modo, quanto mais endinheirado o indivíduo, menor o valor intrínseco de cada unidade monetária, visto que a sua escala de grandeza será cada vez maior. (...)

ii) *maior utilidade do resíduo*, ou seja, quanto mais rico for o indivíduo, maior será a quantia que irá sobrar. Assim, mesmo que em quantidade exista um dispêndio maior, os mais abastados terão ainda muito mais do que o suficiente para manterem a sua posição social e no final ainda continuarão sendo muito mais ricos que os demais indivíduos”.

⁴⁵⁰ SANCHES, J. L. Saldanha. **Justiça...**, cit., p. 32.

⁴⁵¹ Cf. SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e...**, cit., p. 273.

dos pilares do princípio da igualdade de sacrifícios⁴⁵².

A teoria da igualdade de sacrifícios é bem recepcionada pelos economistas liberais, na medida em que não busca alterar o resultado geral da distribuição de propriedade, considerando que não seria função da tributação atuar na distribuição de bens na sociedade. No entanto, para Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira, essa teoria “não encontra suporte em uma teoria da justiça ou da moralidade prática, visto que não há como defender que os desajustes sociais ou de mercado não recebam uma ação fiscal redistributiva, mesmo que paliativa, dos desequilíbrios sociais”⁴⁵³.

Além dos clássicos princípios do benefício e da igualdade de sacrifícios, Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira lista como um dos critérios que fundamenta a justiça tributária a teoria do talento pessoal⁴⁵⁴, que considera que as pessoas possuem talentos e habilidades distintos para gerar e acumular riquezas, de forma que devem sofrer um regime de tributação diferenciado em função dessa capacidade. Para ele, o critério do talento pessoal tem sido denominado princípio da capacidade contributiva, sendo a base do sistema constitucional tributário na Espanha, na Alemanha, na Itália e no Brasil⁴⁵⁵.

A capacidade contributiva tem sido defendida com base na “teoria dos sacrifícios proporcionais”, que tem por pressuposto a noção de que os indivíduos devem arcar com cargas tributárias proporcionais ao seu padrão de riqueza. Para essa teoria a tributação é um meio legítimo de distribuição de riqueza dos mais ricos para os mais pobres. Num sentido mais radical, a “teoria do sacrifício cada vez maior” defende uma política contínua de redistribuição de renda, retirando cada vez mais dos ricos e transferindo para os pobres, adotando, para tanto, a tributação progressiva em níveis crescentes de redistribuição de renda⁴⁵⁶.

Para Saldanha Sanches, a adoção do conceito de capacidade contributiva como princípio ordenador da distribuição dos encargos tributários resultou na “geminção” dos conceitos de capacidade contributiva e justiça fiscal, que, agora unidos, passaram a ter consagração constitucional como um componente normal dos Estados constitucionais⁴⁵⁷. Mas mesmo a capacidade contributiva sendo o argumento de justiça mais adotado na modernidade no desiderato

⁴⁵² Cf. SANCHES, J. L. Saldanha. **Justiça...**, cit., p. 32.

⁴⁵³ Cf. SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e...**, cit., p. 274-275.

⁴⁵⁴ Os demais critérios por ele listados são o do benefício, o da igualdade de sacrifícios e o da igualdade de resultados.

⁴⁵⁵ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e...**, cit., p. 272.

⁴⁵⁶ Cf. SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e...**, cit., p. 275.

⁴⁵⁷ SANCHES, J. L. Saldanha. **Justiça...**, cit., p. 30. Para ele, a justa distribuição dos encargos tributários tem duas condições básicas: “Em primeiro lugar, ela tem de estar devidamente prevista na lei: o programa da norma de incidência (uma previsão normativa geral e abstracta que escolhe os factos tributários e os sujeitos passivos da obrigação tributária) deve ser o da distribuição dos encargos de acordo com a capacidade contributiva dos contribuintes. Em segundo lugar, e como condição de efectividade dos princípios que estruturam as normas de incidência, trata-se de saber se a Administração fiscal, como órgão de aplicação da lei fiscal, dispõe de poderes suficientes para a sua aplicação”. In: SANCHES, J. L. Saldanha. **Justiça...**, cit., p. 53.

de tratar as pessoas de maneira igual, ele não é imune a críticas. Muitas pessoas entendem a capacidade contributiva como de difícil implementação e outras sustentam que se as pessoas conquistaram seu dinheiro por meio de talento e esforço, então elas não devem sofrer uma taxa mais alta de imposto só porque têm mais⁴⁵⁸. Com efeito, a tese da defesa do princípio da capacidade contributiva como norteador da política fiscal e social recebeu diversas críticas na doutrina libertária, tanto na vertente libertarismo de direito, que defende de modo radical a proteção ao direito natural à propriedade, quanto no libertarismo de merecimento, que entende que os resultados econômicos do mercado são justos por representarem uma recompensa pela utilização dos talentos⁴⁵⁹.

Por outro lado, Kenneth Scheve e David Stasavage entendem que o melhor argumento sobre como tratar as pessoas de forma igual no que toca aos ônus tributários seria aquele dado pela “teoria compensatória”, em detrimento dos argumentos da “igualdade de tratamento” e da “capacidade de pagar” (*ability to pay*). Para a teoria compensatória, quando os ricos possuem privilégios concedidos pelo Estado, os impostos deveriam compensar tais privilégios, tributando-os de maneira mais pesada. Assim, a tributação seria um instrumento para corrigir ou compensar alguma outra desigualdade na ação governamental. Os argumentos compensatórios são mais prováveis de surgir nas democracias, precisamente porque a própria ideia de democracia é que os cidadãos devem ser tratados como iguais. Em face disso, se os ricos foram privilegiados por alguma intervenção do governo, enquanto outros não, então é justo que eles sejam taxados mais pesadamente para compensar essa vantagem. Simetricamente, se o Estado pedir a outros que sacrifiquem enquanto os ricos não suportaram o mesmo fardo, então, novamente, a tributação dos ricos pode compensar esse tratamento desigual⁴⁶⁰. Para os autores, no curso da história os argumentos compensatórios provaram-se como as reivindicações politicamente mais poderosas em favor da tributação progressiva⁴⁶¹.

Ainda que reconhecendo que ao longo dos últimos séculos o argumento de justiça mais adotado foi o da “capacidade de pagar”, a teoria compensatória, na visão de Kenneth Scheve e

⁴⁵⁸ Cf. SCHEVE, Kenneth. STASAVAGE, David. **Taxing the...**, cit., p. 46.

⁴⁵⁹ Cf. SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e...**, cit., p. 276. Ele delimita as principais críticas libertárias ao princípio da capacidade contributiva do seguinte modo: “As principais críticas desta teoria para o princípio da capacidade contributiva (*ability to pay*) são:

i) é uma espécie de exploração, onde os produtores de riqueza (*wealthy creators*) são destituídos de sua produção e têm seus bens repassados para consumidores de riqueza (*wealthy consumers*);
ii) é um modelo de tributação que viola o sistema de propriedade, bem como as regras de sua aquisição, distribuição e perda;

iii) geralmente, é aceita por estes a defesa de um sistema fundado no benefício (*servisse provider principle*), visto que procura equilibrar custos e benefícios por parte dos usuários dos serviços públicos”. In: SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e...**, cit., p. 276.

⁴⁶⁰ Cf. SCHEVE, Kenneth. STASAVAGE, David. **Taxing the...**, cit., p. 05.

⁴⁶¹ SCHEVE, Kenneth. STASAVAGE, David. **Taxing the...**, cit., p. 33.

David Stasavage, apresenta-se como a melhor alternativa, especialmente nos casos em que é claro não apenas que os ricos tiveram sorte, mas que sua sorte envolveu tratamento privilegiado por parte do Estado. Na visão dos autores, a maneira mais simples de lidar com esse problema seria eliminar a injustiça inicial, mas há casos proeminentes em que isso não é viável nem desejável⁴⁶². Ao final, concluem que o maior apoio para taxar os ricos existirá quando for possível referir-se não apenas à capacidade de pagar, mas também a um argumento compensatório para tornar os impostos progressivos. É necessário reconhecer, entretanto, que argumentos compensatórios convincentes não podem simplesmente ser inventados do nada. Eles emergem em resposta a condições políticas e econômicas concretas, que tornam esses argumentos críveis e convincentes, citando como exemplo a desigualdade de tratamento entre ricos e pobres na participação nas duas grandes guerras do século XX, o que justificou a adoção de uma tributação sobre os ricos muito mais progressiva⁴⁶³.

Lorenz Von Stein, por seu turno, justifica a taxação argumentando que é apenas por meio dela que a comunidade é colocada na posição de fornecer aos indivíduos as condições econômicas necessárias para o seu desenvolvimento, de forma que somente por meio dos impostos os indivíduos retornam à comunidade uma parte do progresso econômico que deriva das condições gerais por ela desenvolvidas. Para Klaus Vogel, a teoria de Stein é superior às teorias do benefício e do sacrifício, pois (i) nela o conceito de Estado e a sua relação com o indivíduo são muito mais desenvolvidos; (ii) ela é mais consciente de sua dependência de um contexto histórico particular, não se preocupando com a ilusão de poder dizer algo sobre o Estado de uma maneira geral ou absoluta; e (iii) sua teoria é baseada na ideia de indivíduo como membro de uma comunidade da qual ele é tão dependente dela quanto a comunidade está sobre ele, desenvolvendo, assim, não apenas os deveres do indivíduo para com a comunidade, mas também os limites desses deveres⁴⁶⁴.

Vogel entende que um dos principais compromissos do Estado, hoje, é corrigir os resultados da autorregulação econômica, de forma que os impostos para cobrir essas despesas também se justificam se e na medida em que são necessárias para colocar o Estado em condições de satisfazer esses compromissos sociais⁴⁶⁵. Se o cidadão puder ser convencido de que o nível de sua carga tributária não resulta do descomedimento governamental, e que seus impostos são necessários e justificados para que o Estado crie condições gerais que possibilitam a ele o

⁴⁶² SCHEVE, Kenneth. STASAVAGE, David. **Taxing the...**, cit., p. 46-47.

⁴⁶³ SCHEVE, Kenneth. STASAVAGE, David. **Taxing the...**, cit., p. 46-47. Para os autores, os argumentos mais contundentes a favor da teoria compensatória estão associados às mobilizações em massa para as guerras do século XX, tendo em vista que “[i]f labor was conscripted then fairness demanded that capital be conscripted as well. Having the rich pay higher taxes than the rest was one way to achieve this goal. Mass warfare has been the main force shaping the development of progressive tax policies during the last century”. In: SCHEVE, Kenneth. STASAVAGE, David. **Taxing the...**, cit., p. 19.

⁴⁶⁴ VOGEL, Klaus. *The justification...*, cit., p. 43.

⁴⁶⁵ VOGEL, Klaus. *The justification...*, cit., p. 57.

progresso econômico, haveria uma chance de que o senso comum contrário à tributação se alterasse⁴⁶⁶.

Com efeito, para o libertarismo fiscal, muito presente na doutrina brasileira do direito tributário, o tributo sempre foi apenas uma forma de domínio e espoliação exercidos por parte dos governantes sobre os governados. Nessa vertente, o tributo está constantemente relacionado às necessidades estatais e nunca às necessidades da sociedade civil como um todo, havendo, portanto, cisão total entre sociedade civil e Estado, olvidando-se que os tributos se destinam a financiar não apenas a máquina estatal, mas toda a estrutura institucional necessária à garantia dos direitos individuais e coletivos e das liberdades públicas. Daí ser um erro da irrefletida tese libertarista identificar o tributo como algo que diminua a extensão dos direitos individuais dos cidadãos⁴⁶⁷. Na linha do que entendem Thomas Nagel e Liam Murphy, o que se verifica na atualidade é que o projeto do sistema tributário da maioria dos países parte do princípio de que as pessoas tomam suas decisões econômicas pensando somente nos seus próprios interesses pessoais e não nos da sociedade como um todo, independentemente dos tributos que tiverem que pagar.

No curso da história, a tributação sempre se apresentou como uma das questões que mais suscita reclamações atinentes à “injustiça”, sendo claro que ela deveria gozar de uma posição mais central na teoria política normativa⁴⁶⁸. Na modernidade, não pode haver mais dúvidas de que o direito tributário deve ser estudado e implementado de maneira associada à ideia de justiça, não se admitindo mais o desenvolvimento de normas e interpretações que privilegiam somente o interesse dos detentores de capital, olvidando-se dos interesses sociais gerais.

No mundo real, as pessoas não entram no mercado com os mesmos recursos, as mesmas capacidades e os mesmos talentos, sendo que a responsabilidade pessoal pelo que acontece em suas vidas é condicionada por pontos de partida e circunstâncias de escolha bastante desiguais. Assim, os impostos que financiem programas de promoção da justiça distributiva ou a igualdade de oportunidades ajudam a purificar a relação entre o mercado e a responsabilidade pessoal⁴⁶⁹. Em uma economia capitalista, os tributos não são simples instrumentos de financiamento estatal, mas também, nas palavras de Nagel e Murphy, “o instrumento mais importante por meio do qual o sistema político põe em prática uma determinada concepção de justiça econômica ou

⁴⁶⁶ Cf. VOGEL, Klaus. The justification..., cit., p. 59.

⁴⁶⁷ Cf. GODOI, Marciano Seabra de. **Finanças públicas**..., cit., p. 03-04. Em suas palavras (p. 05): “Na visão libertarista, o pagamento do tributo faz com que um recurso que tinha determinada utilidade para o contribuinte, para o mercado e para a economia nacional perca automaticamente essa utilidade, e a partir de então se transforme num simples combustível a ser queimado nas engrenagens burocráticas da máquina do Estado. Daí se repetir - em editoriais, em monografias, em dissertações, em teses - o mantra da sanha arrecadatória ou da voracidade estatal, como se os tributos fossem recursos que se volatilizassem no interior do próprio Estado. Esquece-se que até mesmo quando esquemas de corrupção se instalam no Estado e promovem desvios de recursos, o destino final do dinheiro não são as burras estatais e sim as contas privadas (quase sempre sediadas em paraísos fiscais) dos corruptos e corruptores”.

⁴⁶⁸ Cf. FARRELY, Colin. Taxation and..., cit. p. 196.

⁴⁶⁹ Cf. MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito**..., cit., p. 91.

distributiva”⁴⁷⁰.

Na visão de Klaus Tipke, o dever de pagar impostos é um dever fundamental, sendo o tributo uma contribuição essencial para que o Estado possa cumprir suas inúmeras tarefas no interesse da sociedade. Nessa toada, em um sistema tributário tido como justo, o cidadão que paga impostos age moralmente em matéria tributária⁴⁷¹. O direito tributário justo que se depara com as desigualdades existentes numa economia de mercado demanda que, escorado no princípio da igualdade, a carga tributária total seja distribuída de maneira igualitária entre os cidadãos, com os ricos contribuindo proporcionalmente mais que os pobres⁴⁷². A justa repartição da carga tributária total entre os cidadãos é, assim, imperativo ético para todo Estado de Direito, de maneira que “[l]eis fiscais sem relação alguma com a justiça não fundamentam Direito Tributário algum, mas criam apenas uma coisa tributária - ou, melhor, um tumulto tributário”⁴⁷³.

No ordenamento jurídico brasileiro não encontramos menção à expressão “justiça tributária” no texto da Constituição da República de 1988 ou do Código Tributário Nacional. No entanto, pessoalidade, seletividade, extrafiscalidade e progressividade são princípios que espelham a busca da maior justiça tributária⁴⁷⁴. É em função disso que Klaus Tipke entende que “a justiça tributária almejada pela sociedade brasileira constitui um dos valores máximos plasmados na Constituição Federal de 1988”, tendo em vista que “a justiça fiscal é o valor supremo do Estado de Direito dependente de impostos e, ao mesmo tempo, o valor supremo da comunidade de contribuintes”⁴⁷⁵. Não por outro motivo o Regimento Interno do Senado Federal prevê, em seu artigo 393-D, inciso III, alínea “a”, a “justiça fiscal” como critério orientador da avaliação da funcionalidade do sistema tributário nacional⁴⁷⁶.

No entanto, não basta que a distribuição da carga tributária entre todos os cidadãos seja feita de maneira justa. Uma análise da justiça em qualquer sociedade deve abranger considerações tanto do sistema tributário quanto dos sistemas de transferência ou programas de despesas que são

⁴⁷⁰ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito...**, cit. 05.

⁴⁷¹ TIPKE, Klaus. YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. – São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 15.

⁴⁷² Cf. TIPKE, Klaus. YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal...**, cit., p. 17-18.

⁴⁷³ Cf. TIPKE, Klaus. YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal...**, cit., p. 27-28.

⁴⁷⁴ Cf. BALEEIRO, Aliomar (1905-1978). **Limitações...**, cit.

⁴⁷⁵ TIPKE, Klaus. YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal...**, cit., p. 18.

⁴⁷⁶ BRASIL, Regimento Interno do Senado Federal. **Resolução do Senado Federal nº 93, de 1970**. Versão consolidada pela Secretaria-Geral da Mesa do Senado Federal, publicada no Suplemento do Diário do Senado Federal em 02.02.2015. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/regimento-interno>>. Acesso em 29 abr. 2018. É a seguinte a redação desse dispositivo:

“Art. 393-D. A funcionalidade do Sistema Tributário Nacional será avaliada considerando-se, entre outros, os seguintes aspectos: (...)

III - qualidade dos tributos, especialmente quanto:

a) à justiça fiscal;”

financiados pelas receitas obtidas por meio da tributação⁴⁷⁷. Deve-se considerar, portanto, a justiça não apenas na melhor forma de distribuição do ônus tributário na etapa de arrecadação, mas também na etapa seguinte da despesa pública, ou seja, no modo como o Estado vai gastar os recursos que obtém por meio da tributação⁴⁷⁸. É nesse sentido que Onofre Alves Batista Júnior diz que a “ideia de justiça tributária não pode ser considerada isoladamente, mas apenas no bojo de uma ideia mais ampla de justiça social”⁴⁷⁹, de forma que é de pouca valia aferir a justiça no sistema tributário se não for considerada, além da justa repartição do ônus tributário, a questão de como o governo efetua a justiça distributiva do ponto de vista da destinação que se dá aos recursos arrecadados. Dessa forma, o sistema geral de justiça social não pode ser entendido sem a compreensão da equação ordenada entre a justa repartição de encargos fiscais e a destinação que é dada aos recursos públicos⁴⁸⁰.

Thomas Nagel e Liam Murphy também entendem que “a justiça na tributação é uma questão que deve ser inserida na categoria mais geral da justiça social como um todo”⁴⁸¹, de forma que a justiça tributária não pode ser examinada sem que se examine o destino que o governo dá a seus recursos. E dizem ainda:

Nossa principal objeção a essa ideia é que ela trata a justiça das cargas tributárias como se esta pudesse ser separada da justiça dos padrões de gastos do governo - o problema que já chamamos de miopia. Trata “o conjunto dos impostos como se eles fossem somente uma calamidade pública - como se o dinheiro dos impostos, uma vez coletado, fosse lançado ao mar” (Blum e Kalven, 1952, p. 517). Na verdade, os impostos são cobrados em vista de um objetivo, e todo critério adequado de justiça tributária deve levar em conta esse objetivo. O que importa não é se os impostos - considerados em si - são cobrados justamente, mas se é justa a maneira global pela qual o governo trata os cidadãos - os impostos cobrados e os gastos efetuados.⁴⁸²

Apesar de o sistema tributário não ser capaz, por si só, de levar a cabo uma concepção de justiça social, Linda Sugin entende que Thomas Nagel e Liam Murphy creem ser possível discutir a justiça na tributação, que não deve ser completamente abandonada⁴⁸³.

⁴⁷⁷ Cf. BIRD-POLLAN, Jennifer. *Unseating privilege...*, cit., p. 731.

⁴⁷⁸ Cf. SANCHES, J. L. Saldanha. **Justiça...**, cit., p. 15. Diz ainda Saldanha Sanches, logo em seguida, que “a justiça na tributação e a justiça na distribuição têm a mesma importância”.

⁴⁷⁹ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O Outro Leviatã...**, cit., p. 92. E continua dizendo que “[a] justiça da política de gastos vem umbilicalmente conectada à ideia de justiça tributária. Nesse contexto, não faz sentido se imaginar uma avaliação adequada da legitimidade dos impostos considerando-os isoladamente, ou seja, tomando tão somente a faceta tributária da ideia de justiça social”.

⁴⁸⁰ Cf. SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e...**, cit., p. 270. No mesmo sentido, Marciano Seabra de Godoi: “Do ponto de vista da moralidade política e social, o que importa em termos de justiça não é se os impostos são divididos entre as pessoas de forma justa, mas se a totalidade do tratamento governamental dado às pessoas (levando em conta as receitas e as despesas governamentais) é ou não justo”. In: GODOI, Marciano Seabra de. **Finanças públicas...**, cit., p. 10.

⁴⁸¹ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito...**, cit., 36.

⁴⁸² MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito...**, cit., 35-36.

⁴⁸³ Cf. SUGIN, Linda. **Theories of...**, cit., p. 1992-1993.

Portanto, não se olvidando da relevância de se debater aspectos inerentes à justiça na tributação, uma análise sobre esse aspecto da justiça de determinada sociedade não pode ser feita sem considerar a justiça na forma como o governo gasta os valores arrecadados. É o conjunto dos dois, justiça na obtenção dos recursos e justiça nos gastos desses recursos, que importa, de modo que os cidadãos sejam tratados com justiça por seu governo de uma maneira integral.

5.3 A problemática de um sistema tributário justo e eficiente

Os três principais critérios que orientam a política tributária atual são a eficiência, a justiça e a simplicidade, de forma que os debates sobre o sistema tributário envolvem uma busca persistente pelo equilíbrio entre essas metas aparentemente conflitantes⁴⁸⁴.

A partir da década de 1970, com o refortalecimento da ideologia liberal-conservadora após algumas décadas de estruturas de tributação extremamente progressivas, orientadas pelo princípio de que os ricos devem pagar proporcionalmente mais impostos do que os pobres, passou-se a presumir que existe sempre um *trade-off* entre equidade e eficiência, no sentido de que: (i) medidas tributárias que visem à redistribuição de renda geram distorções e apresentam custo econômico, desestimulando os indivíduos mais capazes a trabalhar, poupar e investir; (ii) a tributação da riqueza poupada distorceria as decisões intertemporais de consumo e trabalho das pessoas, penalizando relativamente mais o consumo futuro do que o presente⁴⁸⁵.

Para a OCDE, o interesse em aumentar a tributação sobre os mais ricos envolve complicados *trade-offs* entre justiça e eficiência. Por um lado, presume-se frequentemente que alíquotas tributárias marginais mais altas resultariam em menor crescimento econômico, tendo em vista que gerariam desincentivos aos agentes. Por outro lado, a menor desigualdade resultante da fixação de alíquotas mais altas para os mais ricos pode reduzir diferenças persistentes em renda, riqueza e poder entre grupos socioeconômicos⁴⁸⁶.

Algumas ideias foram desenvolvidas para tentar encontrar o ponto de equilíbrio de uma tributação eficiente. A “Curva de Laffer”, utilizada para ilustrar a “elasticidade da receita tributável”, pretende encontrar o nível de tributação ótima que geraria a maior arrecadação possível e, a partir da qual, a receita passaria a decair. Com alíquota de 0% a arrecadação seria

⁴⁸⁴ Cf. CHRISTIANS, Allison. Fair Taxation..., cit. A respeito do debate norte-americano sobre se o imposto de renda deve ser substituído por um imposto sobre o consumo, Reuven S. Avi-Yonah diz que ele é feito com base nos motivos tradicionais para avaliar a política tributária, quais sejam, eficiência, equidade e administrabilidade. In: AVI-YONAH, Reuven S. **The three...**, cit., p. 26.

⁴⁸⁵ Cf. GOBETTI, Sérgio Wulff. Tributação da renda..., cit., p. 709-710.

⁴⁸⁶ OECD. **Focus on top incomes and taxation in OECD Countries: Was the crisis a game changer?** Directorate for Employment, Labour and Social Affairs, maio de 2014. Disponível em: <<http://www.oecd.org/social/OECD2014-FocusOnTopIncomes.pdf>> Acesso em: 01 mar. 2018.

obviamente nula, mas também o seria caso a alíquota fosse fixada em 100%, pela ausência de incentivo ao contribuinte para realizar o fato descrito na hipótese de incidência tributária⁴⁸⁷.

Na contemporaneidade, a tributação vem adquirindo cada vez mais relevância, tendo em conta não apenas que o tributo se tornou a principal fonte de recursos para o Estado cumprir suas finalidades, mas também que ele produz efeitos sobre a economia. Não se pode desconsiderar que as bases adotadas para a tributação, nos mais diversos ordenamentos, provocam alguma distorção no comportamento dos contribuintes. Se o tributo passa a ser um elemento a ser considerado pelo contribuinte quando da tomada de uma decisão, ele será contraposto aos benefícios da atividade para que o agente econômico adote um comportamento. Dessa forma, se havia um ponto de equilíbrio antes da incidência tributária, era ali que se encontrava a eficiência do mercado. Com a tributação, aquele é deslocado, passando a ser outro o ponto ótimo de eficiência. De uma maneira ideal, seria necessária a criação de um tributo cuja cobrança independesse de qualquer atividade ou situação concernente ao contribuinte, como seria o caso de um tributo *per capita*⁴⁸⁸. No entanto, nessa hipótese, as exigências de equidade não seriam atendidas, pois um tributo *per capita* não seria aceitável em uma sociedade que pretenda reduzir suas desigualdades sociais e econômicas. Esse exemplo revela o dilema do legislador, que deve ponderar eficiência econômica e justiça como objetivos do sistema tributário⁴⁸⁹. Mesmo diante das dificuldades, Luís Eduardo Schoueri entende que a tributação tem condições de resolver esse dilema de maneira positiva, “quando o tributo, ao alocar recursos entre o setor público e o privado, e entre os agentes deste, acaba por induzir comportamentos de acordo com objetivos da própria política econômica”⁴⁹⁰.

No entanto, o que se verifica nas políticas tributárias atuais é a prevalência do critério da eficiência econômica, olvidando-se da faceta redistributiva da tributação. A importância da justiça vem sendo minimizada intelectualmente em relação a outros objetivos da política fiscal⁴⁹¹. Realmente, a maior parte do debate sobre a base tributária, e particularmente sobre o tratamento tributário do capital, gira em torno da eficiência, não havendo dúvida de que, se dois sistemas tributários têm condições de alcançar os mesmos objetivos de levantar receita de maneira eficiente e justa, a melhor opção seria pelo sistema de menor custo de administração⁴⁹². Assim, a necessidade de maiores receitas com menores complicações administrativas e o receio dos efeitos

⁴⁸⁷ Nesse sentido: NASCIMENTO, Natassia do. **A inexistente...**, cit., p. 27.

⁴⁸⁸ Para Luís Eduardo Schoueri, nesse caso “os contribuintes não teriam razões para mudar seus comportamentos iniciais e não seria afetada sua decisão de compra e venda. Claro que mesmo assim haveria algum efeito, visto que haveria menos recursos à disposição de compradores e vendedores, posto que de maneira uniforme”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito...**, cit. p. 42-43. [e-Book]

⁴⁸⁹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito...**, cit. p. 41-43. [e-Book]

⁴⁹⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito...**, cit. p. 48. [e-Book]

⁴⁹¹ Cf. CHRISTIANS, Allison. **Fair Taxation...**, cit., p. 219.

⁴⁹² Cf. MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito...**, cit., p. 127.

econômicos dos tributos dificultam a realização do critério relativo à justiça⁴⁹³.

O fenômeno da concorrência fiscal e seu efeito sobre a composição tributária refletem décadas de escolhas políticas que priorizam a eficiência econômica nacional, muitas vezes em detrimento de preocupações distributivas ou de equidade. O resultado é que as nações estão cada vez mais agressivas na busca da concorrência fiscal, mesmo quando essa concorrência produz dificuldades cada vez maiores para atingir as metas de bem-estar social por meio da tributação⁴⁹⁴.

Nesse quadro, torna-se necessário proceder a uma reavaliação do significado da justiça na tributação, o que reivindica um papel mais relevante para a legitimidade dos sistemas tributários, já que os países enfrentam déficits significativos de receita, em parte devido à busca por eficiência. Realmente, verifica-se na maioria dos países do mundo que a competição fiscal vem ocasionando uma redução de receitas, forçando, dessa maneira, uma reavaliação da importância da equidade em detrimento da eficiência na atividade tributária⁴⁹⁵.

Em face disso, Alison Christians entende que os princípios de direitos humanos podem outorgar mais legitimidade às políticas tributárias. Em vez de permitir que escolhas sejam feitas em grande parte ou exclusivamente com base em preocupações de eficiência, o discurso de direitos humanos pode concentrar as escolhas das políticas tributárias no fato de que os governos devem gastar recursos para cumprir determinadas obrigações políticas e sociais. A concorrência fiscal cria uma situação na qual se torna mais difícil financiar os direitos sociais, assim como aumenta a necessidade geral de proteção social. Nesse quadro, exige-se uma reconsideração das implicações distributivas das diversas opções tributárias, que hoje concentram o ônus tributário nos salários e no consumo, em vez de focar em outras fontes de receita, como a riqueza, a renda do capital e os lucros empresariais⁴⁹⁶.

Assim, em face das limitações da política tributária convencional em lidar com os efeitos de uma economia globalizada sobre as pessoas mais pobres, a aplicação dos princípios de direitos humanos ao discurso da política tributária parece mesmo necessária. Na política tributária, algumas metas de bem-estar social devem ter precedência sobre outras considerações relacionadas à eficiência, de forma que os princípios de direitos humanos podem voltar o foco ao critério de justiça num peso muito maior do que vem sendo considerado nas últimas décadas, rejeitando

⁴⁹³ Cf. BALEEIRO, Aliomar (1905-1978). **Limitações...**, cit., p. 1332.

⁴⁹⁴ CHRISTIANS, Allison. *Fair Taxation...*, cit., p. 213-214. E continua dizendo que “But more broadly, the increasing emphasis on efficiency over fairness concerns is the result of multiple political and social factors. For instance, it is clear that the discussion of fairness is nuanced, philosophical, and contested, while economic efficiency imparts some measure of theoretical certainty to policymakers even though theory and reality may part ways significantly. Indeed, among international tax policy circles, the concept of fairness is too often reduced to a meaningless platitude, while efficiency is manifested regularly in the call for ‘competitive’ tax policies”. In: CHRISTIANS, Allison. *Fair Taxation...*, cit., p. 220.

⁴⁹⁵ Cf. CHRISTIANS, Allison. *Fair Taxation...*, cit., p. 222.

⁴⁹⁶ CHRISTIANS, Allison. *Fair Taxation...*, cit., p. 212-214.

modelos tributários que oneram mais pesadamente os menos afortunados. As instituições públicas e o sistema tributário devem ser utilizados para prevenir, ao invés de fomentar, a desigualdade social e econômica e a pobreza⁴⁹⁷.

No mínimo, os debates sobre o sistema tributário devem tentar obter maior equilíbrio entre os principais critérios que orientam a política tributária, pois os tributos não são apenas meio de financiamento dos serviços públicos, mas também instrumento fundamental pelo qual o Estado promove a justiça distributiva⁴⁹⁸. O Estado Democrático de Direito deve, por um lado, ser justo na repartição dos ônus tributário e, por outro, prestar eficientemente os serviços públicos. Para Onofre Alves Batista Júnior, no modelo de Estado Tributário Distribuidor brasileiro, “a receita deve ser obtida com observância ao princípio da capacidade econômica (justiça fiscal)” e a “‘massa de tributos arrecadados’ dev[e] dar suporte a uma atuação estatal que se oriente para proporcionar justiça social”⁴⁹⁹. Na busca do equilíbrio entre justiça e eficiência na tributação, Thomas Nagel e Liam Murphy entendem que “a tarefa daquele que formula o sistema é a de inventar um esquema que seja ao mesmo tempo eficiente e justo”⁵⁰⁰. Portanto, os sistemas tributários devem ser modelados de maneira a maximizar o bem-estar da sociedade e produzir o mínimo possível de distorções econômicas e comportamentais⁵⁰¹.

De acordo com as lições de Luís Eduardo Schoueri, um bom sistema tributário deve ser caracterizado pela: (i) eficiência econômica, não interferindo na alocação econômica de recursos; (ii) simplicidade administrativa, no sentido de ser pouco custoso e de fácil administração; (iii) flexibilidade, sendo capaz de adaptar a novas realidades econômicas. (iv) responsabilidade política, relativa à garantia de transparência; e (v) equidade, de maneira a respeitar as diferenças individuais, atingindo objetivos distributivos⁵⁰².

Joseph Stiglitz, por seu turno, entende a tributação direta e progressiva como aquela que mais traz benefícios, pois, além de atender ao critério de progressividade, gera menores distorções econômicas. Para ele, a percepção de que vivemos num sistema econômico e político injusto mina a confiança da sociedade, de modo que um sistema tributário mais progressivo poderia contribuir para a restauração da confiança social de que nosso sistema é, afinal, justo, gerando com isso benefícios não apenas sociais, mas também para a economia de maneira geral⁵⁰³.

⁴⁹⁷ CHRISTIANS, Allison. Fair Taxation..., cit., p. 230.

⁴⁹⁸ Cf. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O Outro Leviatã**..., cit., p. 85-86.

⁴⁹⁹ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. O Estado Democrático..., cit., p. 119-158.

⁵⁰⁰ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito**..., cit.

⁵⁰¹ Cf. GOBETTI, Sérgio Wulff. Tributação da renda..., cit., p. 709-710.

⁵⁰² SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito**..., cit. p. 50. [e-Book]

⁵⁰³ STIGLITZ, Joseph E. **The price**..., cit., p. 96. [e-Book].

6. FINALIDADES DOS TRIBUTOS

6.1 As funções dos tributos

Não obstante a função dos tributos ser, para Hugo de Brito Machado, matéria própria da ciência das finanças⁵⁰⁴, ou, conforme Alexandre Mazza, tema extrajurídico, afeto mais à política tributária, ciência das finanças e economia, do que ao direito tributário propriamente dito⁵⁰⁵, afigura-se relevante para o presente trabalho tecer considerações sobre as finalidades das exações tributárias.

A doutrina clássica no Brasil costuma dividir as funções ou finalidades dos tributos em três diferentes tipos, chamados de fiscalidade, extrafiscalidade e parafiscalidade. Na função fiscal, o objetivo principal é a arrecadação de recursos financeiros para o Estado⁵⁰⁶. Conforme Paulo de Barros Carvalho, na fiscalidade o tributo está voltado “ao fim exclusivo de abastecer os cofres públicos, sem que outros interesses - sociais, políticos ou econômicos - interfiram no direcionamento da atividade impositiva”⁵⁰⁷. Os tributos são, efetivamente, a principal receita financeira do Estado, possuindo, em geral, caráter predominantemente fiscal⁵⁰⁸. No ordenamento jurídico brasileiro, temos como exemplo de tributo fiscal o imposto de renda.

Conforme Hugo de Brito Machado, o principal objetivo dos tributos sempre foi o de carrear recursos financeiros para o Estado, mas, na modernidade, eles vêm sendo utilizados também com uma finalidade extrafiscal, visando “interferir na economia privada, estimulando atividades, setores econômicos ou regiões, desestimulando o consumo de certos bens e produzindo, finalmente, os efeitos mais diversos na economia”⁵⁰⁹. Com efeito, a experiência jurídica demonstra que não raras vezes os tributos buscam prestigiar certas situações, consideradas como social, política ou economicamente relevantes, perseguindo, dessa forma, objetivos alheios ao meramente arrecadatório⁵¹⁰. Assim é que se diz que a função extrafiscal dos tributos é aquela em que o objeto principal é a interferência na seara econômica ou social, buscando um efeito

⁵⁰⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31ª edição, revista, atualizada e ampliada. – São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 74.

⁵⁰⁵ MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário**. 3. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017, p. 61.

⁵⁰⁶ Cf. MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de...**, cit., p. 74.

⁵⁰⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. – São Paulo: Saraiva, 2012, p. 248. [e-Book].

⁵⁰⁸ Cf. PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. 4. ed. rev. atual. e ampl. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 09. [e-Book].

⁵⁰⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de...**, cit., p. 74.

⁵¹⁰ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de...**, cit., p. 248. [e-Book]. Klaus Tipke e Douglas Yamashita citam exemplos de objetivos extrafiscais dos tributos na seguinte passagem: “(...) o Estado arrecada tributos não apenas para obter receitas (finalidade fiscal), mas também para perseguir objetivos outros (finalidades extrafiscais) como a repressão à poluição, o equilíbrio da balança comercial, a redistribuição de renda, a diminuição de desigualdades regionais, entre outros”. In: TIPKE, Klaus. YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal...**, cit., p. 62.

diverso ao da simples arrecadação de recursos financeiros⁵¹¹. Embora na extrafiscalidade a arrecadação também seja almejada, a finalidade precípua é diversa da meramente arrecadatória. Nessa esteira, um tributo é classificado como extrafiscal quando os efeitos extrafiscais são não apenas uma decorrência secundária da tributação, mas seu efeito principal, deliberadamente pretendido pelo legislador⁵¹². No Brasil, são exemplos de tributos extrafiscais os impostos de importação e exportação, assim como o imposto sobre produtos industrializados. A própria Constituição da República de 1988 prevê expressamente, em diversas passagens, a cobrança de tributos com vistas à consecução de fins diversos dos simplesmente arrecadatórios, tal como no caso do IPTU progressivo no tempo (artigo 182, §4º, inciso II⁵¹³).

A despeito da classificação aparentemente fechada entre tributos de finalidade fiscal e extrafiscal, algo que se deve ter em conta é que todo tributo guarda consigo um pouco de extrafiscalidade e um pouco de fiscalidade. Em face disso, da presença regular de efeitos fiscais e extrafiscais, pode ser difícil classificar determinado tributo em uma das duas categorias⁵¹⁴. Por essa razão é que se diz que, no atual estágio das finanças públicas, em especial no cenário brasileiro, o tributo pode até ter a arrecadação como objetivo principal, mas geralmente não como o único⁵¹⁵. Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho diz não existir “entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar tão só a fiscalidade, ou, unicamente, a extrafiscalidade”, tendo em vista que ambas finalidades coexistem na mesma exação tributária, verificando-se apenas, por vezes, o predomínio de uma sobre a outra⁵¹⁶.

Além da fiscalidade e da extrafiscalidade, a doutrina do direito tributário trata ainda da função parafiscal dos tributos. Fala-se em tributo parafiscal quando sua finalidade é a arrecadação de recursos para o custeio de atividade que, em princípio, não integra funções estatais próprias,

⁵¹¹ Alexandre Mazza chama a extrafiscalidade de “tributação indutiva”. In: MAZZA, Alexandre. **Manual...**, cit., p. 60.

⁵¹² Cf. PAULSEN, Leandro. **Curso de...**, cit., p. 09. [e-Book]

⁵¹³ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988. É a seguinte a redação desse dispositivo:

Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes. (...)

§ 4º É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de: (...)

II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo;

⁵¹⁴ Cf. PAULSEN, Leandro. **Curso de...**, cit., p. 09. [e-Book]

⁵¹⁵ Cf. MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de...**, cit., p. 74.

⁵¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de...**, cit., p. 249. [e-Book]. No mesmo sentido é o entendimento de Alfredo Augusto Becker, para quem “(...) na construção jurídica de todos e de cada tributo, nunca mais estará ausente o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambos coexistirão sempre agora de um modo consciente e desejado - na construção jurídica de cada tributo; apenas haverá maior ou menor prevalência neste ou naquele sentido, a fim de melhor estabelecer o equilíbrio econômico-social do orçamento cíclico”. In: BECKER, Alfredo Augusto, 1928-1986. **Teoria geral...**, cit., p. 633-634.

mas que o Estado as desenvolve por meio de entidades específicas⁵¹⁷. Assim, são tributos parafiscais aqueles cujo produto da arrecadação é destinado a pessoa diversa do ente federativo competente para sua instituição, com vistas à satisfação dos objetivos institucionais da pessoa destinatária⁵¹⁸. A parafiscalidade está relacionada à delegação legal da capacidade administrativa para cobrar e fiscalizar tributos, estando disciplinada no artigo 7º do Código Tributário Nacional⁵¹⁹. É nesse sentido que se diz que a competência para instituir tributos é indelegável, mas a capacidade administrativa para sua arrecadação e fiscalização pode ser delegada por meio de lei⁵²⁰. Na parafiscalidade, a entidade que recebeu a delegação para cobrar e fiscalizar tributos fica com o produto da arrecadação para custear suas atividades. São exemplos de parafiscalidade as contribuições instituídas legalmente pela União e destinadas à consecução da finalidade de entidades diversas, como as de fiscalização profissional.

A par da clássica divisão dos tributos em fiscais, extrafiscais e parafiscais, Luís Eduardo Schoueri, considerando os efeitos dos tributos na economia, destaca, além da função arrecadatória, três outras funções da tributação comuns à atividade financeira do Estado, que são as funções distributiva, alocativa (indutora) e estabilizadora. A função distributiva está relacionada ao uso da tributação como instrumento de redistribuição da renda, deixando os ricos com menos recursos e os pobres com mais recursos, produzindo, dessa forma, um resultado mais satisfatório do ponto de vista da equidade. Trata-se de relevante função num Estado de desiderato social, em especial naqueles com elevados índices de desigualdade. A função alocativa diz respeito à indução de comportamentos dos agentes econômicos e à ausência de neutralidade dos tributos na economia. Com efeito, os tributos produzem reflexos na maneira como a totalidade dos recursos é posta sob o domínio público ou sob o domínio privado, de forma que a tributação passa a ser um fator a ser considerado na própria decisão do agente econômico, induzindo comportamentos⁵²¹. Por fim, a

⁵¹⁷ Cf. MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de...**, cit., p. 74.

⁵¹⁸ Cf. CASTRO, Eduardo de. LUSTOZA, Helson Kramer. GOUVÊA, Marcus de Freitas. **Tributos em espécie**. 2. ed. rev. atual. e ampl. – Salvador: Editora JusPodivm, 2015, p. 52-53.

⁵¹⁹ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em 11 out. 2017. É a seguinte a redação desse dispositivo:

Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

§ 1º A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir.

§ 2º A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido.

§ 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.

⁵²⁰ Cf. MAZZA, Alexandre. **Manual...**, cit., p. 56.

⁵²¹ Para Luís Eduardo Schoueri, “(...) se uma má política tributária pode implicar perdas de eficiência, a tributação pode igualmente servir para corrigir as falhas de mercado, gerando maior eficiência. Em síntese: seu efeito alocativo,

função estabilizadora dos tributos concerne à necessidade do sistema tributário de promover o equilíbrio geral na economia, pois a política fiscal deve ser formulada com vistas a manter adequado nível de emprego, estabilidade dos preços no mercado, equilíbrio na balança de pagamentos e razoável taxa de crescimento econômico⁵²².

Reuven S. Avi-Yonah, por seu turno, destaca, além da função tributária de levantar as receitas necessárias ao exercício das atividades governamentais, duas outras funções que, apesar de controvertidas, são amplamente empregadas pelos Estados modernos. Na primeira delas, a tributação pode ter uma função redistributiva, destinada a reduzir a desigual distribuição de renda e riqueza que resulta do funcionamento normal de uma economia baseada no mercado. A despeito de vários países utilizarem a tributação com fins redistributivos, trata-se de função bastante debatida ao longo do tempo, com teorias de justiça distributiva admitindo ou negando sua legitimidade, especialmente considerando a ausência de certeza empírica quanto à efetividade do uso da tributação com esse desiderato. Além da função redistributiva, a tributação também tem uma função regulatória, tendo em vista que pode ser utilizada para orientar a atividade do setor privado nas direções desejadas pelo governo, estimulando atividades que são consideradas desejáveis e desestimulando atividades que são consideradas indesejáveis⁵²³.

Outra classificação relevante é aquela proposta por Thomas Nagel e Liam Murphy, para quem a tributação tem duas funções principais. A primeira delas, chamada de “repartição entre o público e o privado”, determina a proporção dos recursos que ficará sob o domínio público, para ser gasto em atividades de interesse coletivo, e a proporção que ficará sob o domínio privado, para ser gasto de acordo com a vontade dos particulares. A segunda função, chamada de “distribuição”, determina a forma como os recursos e benefícios são repartidos pelo governo entre seus diversos cidadãos⁵²⁴.

6.2 A tributação como instrumento de promoção da justiça social

Além das funções clássicas trabalhadas pela doutrina brasileira, Reuven S. Avi-Yonah, conforme vimos, fala na controvertida função redistributiva da tributação, amplamente empregada

longe de necessariamente implicar perda de eficiência, pode aprimorar os mecanismos de mercado”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. – São Paulo: Saraiva, 2012, p. 47. [e-Book]

⁵²² SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito...**, cit. p. 41-44. [e-Book]

⁵²³ AVI-YONAH, Reuven S. **The three...**, cit., p. 03-04.

⁵²⁴ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito...**, cit., p. 101. Nas palavras dos autores: “A tributação tem duas funções principais. (1) Ela determina que proporção dos recursos da sociedade vão 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. Essa é a repartição entre o público e o privado. (2) Ela é um dos principais fatores que determinam de que modo o produto social é dividido entre os diversos indivíduos, tanto sob a forma de propriedade privada quanto sob a forma de benefícios fornecidos pela ação pública. Essa é a distribuição”.

pelos Estados modernos, destinada a reduzir a desigual distribuição de renda e riqueza que resulta do funcionamento normal de uma economia capitalista⁵²⁵. Na mesma toada, Luís Eduardo Schoueri destaca a função distributiva dos tributos, relacionada ao uso da tributação como instrumento de redistribuição da renda⁵²⁶. Thomas Nagel e Liam Murphy, por sua vez, entendem que os tributos têm como uma de suas funções a de “distribuição”, pois determinam de que forma os recursos e benefícios são repartidos pelo governo entre todos os indivíduos⁵²⁷.

Fala-se em função controvertida, pois parte da doutrina entende que o tributo não pode servir como um instrumento de distribuição. Nesse sentido, Paul Kirchhof sustenta que “[a] medida do tributo não é a redistribuição, mas sim a justiça na distribuição da carga fiscal”⁵²⁸, de maneira que a tributação da capacidade econômica não legitima uma tributação redistributiva. Para ele

(...) As causas pelas quais alguém não consegue participar, ou não participa de forma suficiente, dos processos privados de distribuição remetem às razões que justificam as desigualdades ou aos possíveis auxílios. Se alguém passa por dificuldades ou necessidades por preferir a liberdade individual ao vínculo empregatício, ou preferir o ócio ao esforço, justificada estará a diferença econômica em relação ao que auferir renda considerável. Ao contrário, contudo, se a causa da necessidade for a ausência de assistência médica, de formação profissional, de ofertas de trabalho ou de condições mínimas de sobrevivência, ao fim e ao cabo, esta diferença não é justificada. Tal diferença, contudo, não pode ser superada por meio do direito tributário, mas sim por políticas públicas de saúde, educação e do mercado de trabalho.⁵²⁹

O argumento principal de Paul Kirchhof contrário à função tributária redistributiva é de que ela não respeitaria a ideia de liberdade, entendida como a possibilidade de se diferenciar dos outros. Nesse sentido, quem se utiliza desta liberdade para conquistar mais recursos não poderia ser repreendido pelo Estado por ter sido bem-sucedido no uso de sua liberdade, não havendo que se falar em divisão do excesso do sucesso⁵³⁰.

Realmente, parte daqueles que se propõem a estudar o direito tributário colocam a tributação sempre sob a suspeita de que somente poderia ser justificada para a preservação das liberdades, tais como a proteção do direito de propriedade e dos cidadãos contra o uso da força, e não quando dá a um cidadão bens que pertençam a outro. Para eles, nas palavras de Samuel Fleischacker, “forçar um cidadão, por meio da legislação tributária, a dar apoio aos modos de vida de outros é tão injustificável quando forçar um cidadão a dar apoio às crenças religiosas de

⁵²⁵ AVI-YONAH, Reuven S. **The three...**, cit., p. 03.

⁵²⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito...**, cit. p. 41-44. [e-Book]

⁵²⁷ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito...**, cit., p. 101.

⁵²⁸ KIRCHHOF, Paul. **Tributação...**, cit., p. 124.

⁵²⁹ KIRCHHOF, Paul. **Tributação...**, cit., p. 38-39.

⁵³⁰ KIRCHHOF, Paul. **Tributação...**, cit., p. 70.

outros”⁵³¹.

Em função disso, aqueles contrários à tributação como instrumento redistributivo recomendam que a política tributária, para não introduzir distorções no sistema econômico, deveria se abster dos objetivos distributivos, transferindo-se ao gasto público essa função da política fiscal, sendo este o paradigma que predomina no Brasil, mas que, em especial nesse momento de crise, deve ser posto sob reavaliação⁵³².

Em uma das poucas obras específicas abordando o imposto brasileiro sobre grandes fortunas, Luiz Ricardo Gomes Aranha e Bruno Rocha César Fernandes expõem o entendimento de que a tributação não pode ser tratada como fator de correção de injustiças sociais, de forma que não deve ser associada à ideia de assistência social. Para eles, é no momento da aplicação da receita tributária que o Estado deveria prestar atividades de assistência, de maneira que não haveria necessidade ou conveniência no uso de qualquer tributo com propósitos de acerto de desigualdades sociais⁵³³.

Em uma vertente diametralmente oposta, Marx e Cohen, assim como outros igualitaristas, admitem a tributação redistributiva ao longo da vida de um indivíduo de maneira muito mais pesada, tendo em vista que se preocupam mais com a igualdade de recursos do que com a simples igualdade de oportunidades⁵³⁴.

De um ponto de vista liberal socializante, verifica-se que a tributação ocupa uma posição importante, mas ainda precária no que toca à justiça distributiva no cenário brasileiro. Na verdade, qualquer discussão sobre como os recursos públicos devem ser distribuídos deve também abordar a questão da justa distribuição dos encargos tributários⁵³⁵, de maneira a concretizar o desejo de justiça social abstraído do texto constitucional de 1988⁵³⁶.

O que se constata hoje é que o sistema capitalista de livre mercado mostrou-se incapaz de promover uma justa distribuição do que é produzido em sociedade, motivo pelo qual são elevados os índices de desigualdade e de pobreza nesse início de século, após algumas décadas de prevalência da ideologia neoliberal. Diferentemente do que é sustentado por pensadores de viés

⁵³¹ FLEISCHACKER, Samuel. **Uma breve...**, cit., p. 131.

⁵³² Cf. GOBETTI, Sérgio Wulff. ORAIR, Rodrigo Octávio. **Tributação e...**, cit., p. 160. Em outro artigo, Sérgio Wulff Gobetti diz que: “Em síntese, segundo a visão dominante nos anos 90, a política tributária deveria se eximir de objetivos distributivos porque isso seria ineficiente do ponto de vista econômico. O gasto público, por outro lado, seria o instrumento adequado por meio do qual o governo poderia interferir na distribuição de renda, principalmente se bem focalizados”. Em: GOBETTI, Sérgio Wulff. **Tributação da renda do capital e progressividade: o que fazer**. In: AFONSO, José Roberto. LUKIC, Melina Rocha. ORAIR, Rodrigo Octávio. SILVEIRA, Fernando Gaiger. **Tributação e desigualdade**. Belo Horizonte(MG): Letramento: Casa do Direito: FGV Direito Rio, 2017, p. 706-707.

⁵³³ FERNANDES, Bruno Rocha César. ARANHA, Luiz Ricardo Gomes. **O imposto brasileiro sobre fortunas**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2013, p. 05-06.

⁵³⁴ Cf. BIRD-POLLAN, Jennifer. **Unseating privilege...**, cit., nota de rodapé da p. 730.

⁵³⁵ Se é que a tributação pode ser considerada um encargo, na linha do entendimento de Thomas Nagel e Liam Murphy.

⁵³⁶ Cf. FARRELY, Colin. **Taxation and...**, cit. p. 185.

liberalizante, o capitalismo não é capaz, por si só, de autorregular a distribuição dos recursos sociais, criando um abismo cada vez maior entre ricos e pobres. A crença na capacidade do capitalismo de *laissez-faire* de solucionar problemas sociais vem sofrendo forte abalo em função dos recentes trabalhos que demonstram a importância da intervenção pública, mormente por meio da tributação, para solucionar os problemas que decorrem de uma economia de mercado, com destaque especial aos estudos de Thomas Piketty, para quem a tributação é importante instrumento na construção de uma sociedade mais justa e igualitária⁵³⁷.

Na verdade, a intervenção pública e, em especial, o sistema tributário resguardam o próprio sistema capitalista, tendo em conta que a tributação, ao mesmo tempo em que pode servir como mecanismo de financiamento da justiça social, preserva a livre iniciativa e a livre concorrência, corolários de uma economia orientada pelo mercado. Sem a intervenção pública, a concentração de renda e de riqueza e o nível de pobreza tenderiam a aumentar ainda mais, colocando em risco o atendimento das necessidades mais básicas da população mais pobre e o próprio modelo democrático que pretende que todos os cidadãos sejam considerados e tratados como iguais.

Dessa forma, a tributação, sem romper com o modelo de produção vigente, pode e deve ser utilizada para garantir que os recursos públicos sejam repartidos entre todas as pessoas, de modo que funcione como um dos mecanismos que possa colocar os cidadãos em igual *status* social e político. O ordenamento jurídico brasileiro prevê alguns instrumentos tributários disponíveis para alcançar esse objetivo, com especial destaque para as técnicas da progressividade e da seletividade, os impostos sobre a renda e a propriedade, o imposto sobre heranças e doações e o imposto sobre grandes fortunas, único ainda não implementado. Nesse sentido, Onofre Alves Batista Júnior, Tarcísio Diniz Magalhães e Ludmila Mara Monteiro de Oliveira consideram que “uma tributação robusta não só é compatível com uma posição liberal e com uma abordagem de direitos, mas é, na verdade, um imperativo da vertente mais avançada do liberalismo, que busca conciliar liberdade e igualdade, com vistas à realização da justiça”⁵³⁸.

A tributação, assim, apresenta-se como importante instrumento não apenas de promoção da justiça social, mas também de preservação da própria economia de mercado e da atividade empresarial, figurando como um mecanismo de redução das injustiças desencadeadas pelo sistema capitalista ao submeter as grandes fortunas ao controle social e democrático. Não por outro motivo, Sacha Calmon Navarro Coêlho constata que o sistema tributário é o instrumento de sobrevivência da própria economia capitalista, pois sem ele “não poderia o Estado realizar os seus

⁵³⁷ Cf. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. OLIVEIRA. Ludmila Mara Monteiro de. Liberalismo..., cit., p. 241-243.

⁵³⁸ Cf. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. OLIVEIRA. Ludmila Mara Monteiro de. Liberalismo..., cit., p. 258-259.

fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica”, de forma que o “tributo é inegavelmente a grande e talvez única arma contra a estatização da economia”⁵³⁹.

Thomas Piketty, por meio de dados coletados que tornaram possível rastrear a concentração de renda e de riqueza nos últimos séculos, demonstra que no final do século XIX e início do século XX, encontrávamos níveis alarmantes de desigualdade, e que a mudança estrutural ocorrida no século XX que permitiu a redução desses níveis foi, em especial, a criação de tributos significativos sobre o capital e seus rendimentos para fazer frente ao custo das duas grandes guerras mundiais. Até a Primeira Guerra Mundial, quase não existiam impostos sobre as rendas do capital ou sobre os lucros das empresas na maioria os países do mundo e, nos raros casos em que eles existiam, as alíquotas eram diminutas. Ao longo do século XX, porém, surgiram inúmeras formas de tributação sobre o patrimônio, os lucros e a renda, modificando substancialmente a distribuição dos recursos, a demonstrar sua relevância no combate à desigualdade⁵⁴⁰. O objetivo da tributação do capital, para Piketty, não é o de reduzir a riqueza acumulada, mas sim modificar a estrutura da distribuição de riqueza no longo prazo⁵⁴¹.

No mesmo sentido, Anthony Atkinson entende que os movimentos em direção a um menor grau de desigualdade são alcançados por meio da tributação e dos gastos públicos, assim como com mudanças nos rendimentos do mercado⁵⁴². Branko Milanovic, por sua vez, também vê a tributação como importante instrumento redutor da desigualdade. Ele distingue dois tipos de forças que reduzem os níveis de desigualdade, uma, chamada de “forças malignas”, seria relativa às guerras, catástrofes naturais e epidemias, e a outra, chamada de “forças benignas”, seria relativa ao maior acesso à educação, ao aumento das transferências sociais e à tributação progressiva⁵⁴³. J. M. Othon Sidou, em consonância com Atkinson e Milanovic, entende que “os tributos exercitam notória função social e em grande parte esta função é reservada aos tributos diretos”⁵⁴⁴.

A OCDE possui estudos no sentido de que reduzir a crescente disparidade entre ricos e pobres e promover oportunidades para todos requer pacotes de políticas públicas, com especial destaque para a área tributária. A redistribuição adequadamente projetada via impostos e transferências é, para a organização internacional, um poderoso instrumento para contribuir para uma maior igualdade e mais crescimento. Na crise econômica de 2008, foram os impostos um dos

⁵³⁹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro** / Sacha Calmon Navarro Coêlho. – 12ª ed. rev.e atual. – Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 360.

⁵⁴⁰ PIKETTY, Thomas. **O capital...**, cit., p. 364.

⁵⁴¹ Cf. PIKETTY, Thomas. **Capital in the Twenty-First Century**. London: The Belknap Press of Havard University Press, 2014, p. 373-374.

⁵⁴² ATKINSON, Anthony B. **Inequality: what...**, cit., p. 302.

⁵⁴³ MILANOVIC, Branko. **Global...**, cit., p. 04.

⁵⁴⁴ SIDOU, J. M. Othon. **Os tributos no curso da história**. Disponível em: <<http://ablj.org.br/revistas/revista18/revista18%20%20J.%20M.%20OTHON%20SIDOU%20-%20Os%20Tributos%20no%20curso%20da%20Hist%C3%B3ria.pdf>>. Acesso em: 03 mar. 2018.

principais responsáveis por amortecer a queda na renda familiar e o aumento da desigualdade⁵⁴⁵.

Portanto, por meio do sistema tributário é possível realizar a distribuição das rendas e das riquezas com a finalidade de diminuição ou contenção dos níveis de desigualdades sociais e econômicas⁵⁴⁶. Entende-se o direito tributário como instrumento fundamental por meio do qual o Estado, além de conservar o regime capitalista liberal, conduz políticas sociais⁵⁴⁷. Em obra de Aliomar Balleiro, atualizada por Misabel Derzi, ressaltando o caráter redistributivo dos impostos, expõe-se que “[o] belo no Direito Tributário é que esse ramo visa tirar recursos financeiros dos mais ricos para utilizá-los em educação, saúde, assistência e previdência social, etc., especialmente em benefício dos economicamente mais fracos”⁵⁴⁸.

É claro que outras ferramentas são necessárias à consecução da justiça social, mas a tributação se apresenta como um dos principais instrumentos para atingir esse escopo. Nos dias de hoje, no modelo de Estado de desiderato social, não se pode renunciar ao uso dos tributos como instrumento de política e de atuação estatais que viabiliza a dimensão social do ser humano. É exatamente por meio da arrecadação e eficiente destinação das receitas tributárias que os direitos fundamentais haverão de ser plenamente assegurados a todos os cidadãos, especialmente aos mais carentes de recursos.

Tendo isso em conta, Onofre Alves Batista Júnior enxerga no Estado de desiderato social o papel de “intermediário”, tributando o excedente da riqueza de alguns para prestar serviços para outros que deles necessitam, considerando o valor supremo da dignidade da pessoa humana. Nessa toada, em uma economia capitalista, os tributos não são uma simples forma de financiamento dos serviços governamentais, mas ferramentas fundamentais pelas quais o Estado Tributário Distribuidor “põe em prática sua política pública e faz efetiva sua concepção de justiça distributiva”, modelando um sistema econômico global mais justo⁵⁴⁹.

Mas a tributação como mecanismo de redistribuição não é assunto que se limita temporalmente ao século XX e início de século XXI. Adam Smith, que contribuiu substancialmente para a formação do conceito moderno de justiça distributiva, considerou, ainda no século XVIII, que a riqueza social poderia ser redistribuída por meio da tributação, além da simples transferência direta dos ricos para os pobres por meio da caridade e do emprego das

⁵⁴⁵ Cf. OECD. *In It...*, cit., p. 24-25.

⁵⁴⁶ Nesse sentido: LUKIC, Melina Rocha. **Tributação e equidade social: fundamentos constitucionais e precedentes do Supremo Tribunal Federal (STF)**. In: AFONSO, José Roberto. LUKIC, Melina Rocha. ORAIR, Rodrigo Octávio. SILVEIRA, Fernando Gaiger. *Tributação e desigualdade*. Belo Horizonte(MG): Letramento: Casa do Direito: FGV Direito Rio, 2017, p. 529-544.

⁵⁴⁷ Nesse sentido: BECKER, Alfredo Augusto, 1928-1986. **Teoria geral...**, cit., p. 631.

⁵⁴⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizada por Misabel Derzi. – 12. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 264.

⁵⁴⁹ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O Outro...**, cit., p. 85-86 e 462.

receitas fiscais⁵⁵⁰. Immanuel Kant, na mesma esteira, entendia possível o emprego de recursos fiscais obtidos por meio da tributação com propósitos redistributivos, o que não conflitaria com a obrigação do Estado de preservar os direitos de propriedade de cada um⁵⁵¹.

No âmbito da filosofia política e do direito, Thomas Nagel e Liam Murphy expressam que “[e]m princípio, os níveis relativos de riqueza podem ser ajustados por meio de outros aspectos do sistema jurídico, mas o meio mais eficiente é sem dúvida o código tributário”⁵⁵². Numa concepção mais fortemente igualitária, convictos de que as instituições públicas devem promover o bem-estar dos mais pobres num grau muito maior do que a maioria das pessoas considera razoável, eles concluem que os sistemas de tributos e transferências de uma sociedade capitalista justa têm como uma de suas funções a redistribuição da renda e da riqueza⁵⁵³. Para eles, aqueles que entendem que não são moralmente legítimas as desigualdades econômicas decorrentes das diferenças de talento, de capacidade ou de riquezas herdadas tendem a ser favoráveis a alguma medida de tributação em vista não só da provisão de bens públicos, mas também da redistribuição.

John Rawls, por seu turno, não aborda a questão tributária de maneira central e específica no desenvolvimento de sua teoria de justiça. No entanto, é possível extrair de diversas passagens de suas obras algumas considerações que demonstram sua visão da tributação como relevante ferramenta para a redução de disparidades em sociedades tidas como excessivamente desiguais. Em *Justiça como equidade*, ele expressa o entendimento de que a tributação progressiva seria um importante instrumento para “evitar acumulações de riqueza consideradas adversas à justiça de fundo, por exemplo, ao valor equitativo das liberdades políticas e à igualdade equitativa de oportunidades”⁵⁵⁴. No mesmo sentido, na obra *Uma teoria da justiça*, Rawls entende ser tarefa do setor de distribuição “preservar uma justiça aproximativa das partes a serem distribuídas por meio da taxação e dos ajustes no direito de propriedade que se fazem necessários”, ressaltando a importância, em especial, dos impostos sobre heranças e doações, que teriam o propósito de “corrigir, gradual e continuamente, a distribuição da riqueza e impedir concentrações de poder que prejudiquem o valor equitativo da liberdade política e da igualdade equitativa de oportunidades”⁵⁵⁵.

Abordando a obra de Rawls sob a ótica tributária, Linda Sugin vê na tributação a principal ferramenta de combate à crescente desigualdade, à concentração de riqueza e aos perigos para as liberdades básicas que esses padrões econômicos apresentam. A realidade política é que a maior

⁵⁵⁰ Cf. FLEISCHACKER, Samuel. **Uma breve...**, cit., p. 92-93.

⁵⁵¹ Cf. FLEISCHACKER, Samuel. **Uma breve...**, cit., p. 102.

⁵⁵² MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito...**, cit., p. 155-156.

⁵⁵³ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito...**, cit., p. 192.

⁵⁵⁴ RAWLS, John. **Justiça como...**, cit., p. 228.

⁵⁵⁵ RAWLS, John. **Uma teoria...**, cit., p. 306-307.

parte da regulação econômica é orientada para a maximização da riqueza, e não para sua distribuição, sendo que os tributos incidem depois que a produtividade é maximizada, com a possibilidade de reorganizar os resultados produzidos pelos mercados⁵⁵⁶.

Ainda no âmbito da filosofia, Ronald Dworkin entende caber ao direito tributário modelar um sistema distributivo que garanta, a um só tempo, a observância dos dois princípios que ele considera fundamentais para a dignidade humana, quais sejam, a igual consideração a toda vida humana e a responsabilidade especial de cada pessoa⁵⁵⁷. Na obra *A virtude soberana*, Dworkin fala dos “programas de tributação” como mecanismo de redistribuição que funcione para garantir o ideal da igualdade de recursos, enxergando no imposto de renda progressivo um instrumento hábil a produzir um aprimoramento na igualdade⁵⁵⁸. Em *A raposa e o porco-espinho*, destaca que os recursos pessoais, que são os relativos à riqueza dos indivíduos, podem ser distribuídos por meio de transações econômicas e redistribuídos por meio da tributação ou de outros programas do governo⁵⁵⁹. Para ele, a estrutura e o nível da tributação imposta podem transgredir a liberdade se forem injustos, mas o que se verifica hoje é que em muitos países a tributação é injusta não por excesso, mas por falta, tendo em vista que “ela não priva as pessoas daquilo que lhes cabe por direito; pelo contrário, não chega a proporcionar os meios de conceder-lhes o que por direito lhes caberia”⁵⁶⁰. Dessa forma, tanto Rawls quanto Dworkin, ambos de vertente liberal, admitiram o caráter redistributivo dos tributos⁵⁶¹.

Vale observar, no entanto, que a tributação redistributiva encontra obstáculos para a sua implementação. A redistribuição por meio dos impostos sobre a renda ou o patrimônio, por exemplo, certamente tem limites, tendo a experiência de alguns países demonstrado que as alíquotas extremamente altas impostas aos ricos levam a uma maior evasão e que o uso desses tributos para fins regulatórios frequentemente colide com os objetivos redistributivos⁵⁶².

Noutra esteira, o fenômeno da globalização, verificado com maior intensidade nas últimas décadas, vem sendo acompanhado da redução da tributação sobre o capital em diversos países, de maneira que as soluções políticas para uma maior desigualdade são limitadas pela mobilidade do capital e pela capacidade das pessoas e empresas de mudar de localidade para evitar ou minimizar

⁵⁵⁶ SUGIN, Linda. **Theories of...**, cit., p. 2013-2014.

⁵⁵⁷ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. **Guerra fiscal...**, cit., p. 39-64.

⁵⁵⁸ DWORKIN, Ronald. **A virtude...**, cit., p. 187 e 229.

⁵⁵⁹ DWORKIN, Ronald. **A raposa...** cit., p. 543-544. Nessa passagem, Dworkin distingue os recursos pessoais e os pessoais, dizendo que os primeiros são as capacidades físicas e mentais do indivíduo, enquanto os pessoais são a sua riqueza, medida de modo tão abstrato quanto possível.

⁵⁶⁰ DWORKIN, Ronald. **A raposa...** cit., p. 574-575.

⁵⁶¹ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. **Guerra fiscal...**, cit., p. 39-64.

⁵⁶² Cf. AVI-YONAH, Reuven S. **The three...**, cit., p. 19. Avi-Yonah cita especificamente a experiência norte-americana.

a tributação⁵⁶³. Desde as décadas de 1970 e 1980, vem havendo uma constante flexibilização dos tributos incidentes sobre o capital e seus rendimentos, tendo o FMI verificado que os sistemas tributários adotados em diversos países vêm se tornando cada vez menos progressivos em decorrência da redução da alíquota máxima aplicada ao imposto de renda, de cortes nos impostos sobre ganhos de capital e de reduções nos impostos sobre heranças e sobre a riqueza⁵⁶⁴.

Além das dificuldades impostas pela globalização, muito da política tributária atual no Brasil tem sido direcionada para pagamento do serviço da dívida pública e para a desoneração da atividade econômica privada, imputando o ônus tributário à sociedade e olvidando o papel redistributivo dos tributos⁵⁶⁵. O que se tem percebido hoje é que os governos, além de parcialmente responsáveis pela desigualdade na distribuição de renda e de riqueza na fase pré-tributária, vêm assumindo um papel reduzido no controle dos níveis de desigualdade por meio de políticas progressivas de impostos e gastos⁵⁶⁶.

Apesar das dificuldades de implementação, não se pode abrir mão da tributação como instrumento redistributivo, sob pena de o fosso entre ricos e pobres aumentar ainda mais, chegando a níveis em que as concentrações de riqueza seriam politicamente ameaçadoras ao respeito às liberdades iguais e à igualdade equitativa de oportunidades, aviltando, ao fim, o próprio regime democrático. Não podemos aceitar que a crescente desigualdade seja considerada como algo inevitável, como se fosse produto exclusivo de forças que estejam fora do nosso controle. Existem mecanismos efetivos que podem ser adotados pelos governos, pelas empresas, pelas entidades - em especial as representativas das minorias ou das classes politicamente mais fracas -, e pelos indivíduos para reduzir os níveis atuais de desigualdade⁵⁶⁷.

No Brasil, o Estado Tributário Redistribuidor deve arrecadar as receitas tributárias de maneira justa, observando a capacidade econômica dos contribuintes, diminuindo o peso da carga tributária indireta, valorizando a tributação direta progressiva e respeitando a essencialidade dos

⁵⁶³ Cf. MILANOVIC, Branko. **Global...**, cit., p. 1113-1114.

⁵⁶⁴ Cf. OXFAM INTERNACIONAL. **Uma economia...**, cit., p. 22-23.

⁵⁶⁵ Cf. FERREIRA, Alexandre Henrique Salema. **Política tributária e justiça social: relações entre tributação e os fenômenos associados à pobreza**. Campina Grande: EDUEP, 2007, p. 35.

⁵⁶⁶ Cf. STIGLITZ, Joseph E. **The price...**, cit., p. 71. [e-Book].

⁵⁶⁷ Cf. ATKINSON, Anthony B. **Inequality: what...**, cit., p. 302. Ronald Dworkin diz que ainda não alcançamos um esquema defensável de distribuição, mas que existem distribuições igualitárias defensáveis. É o que se denota da seguinte passagem: "Nossa teoria do aprimoramento permite-nos imaginar programas de redistribuição, inclusive seguros compensatórios contra desemprego, salários baixos e má sorte, que sejam técnica, e não politicamente, possíveis para nós, e que aproximem mais nossa comunidade da distribuição ideal. (...) Chamaremos as situações desse tipo de distribuições igualitárias defensáveis, para marcar o fato de que, embora não concretizem a perfeita igualdade de recursos, são exemplos do melhor que podemos conseguir, mesmo com a maior vontade política. (...) Os esquemas distributivos atualmente em vigor nos Estados Unidos e na Inglaterra, embora fortuitos e incongruentes, poderiam muito bem ser aprimorados por um sistema de imposto mais justo, por exemplo, e pela redistribuição para os que estão na base, que não impusessem novas restrições à liberdade. Nem a Inglaterra nem os Estados Unidos (nem, acredito, nenhum outro país) alcançou um esquema defensável de distribuição". In: DWORKIN, Ronald. **A virtude...**, cit., p. 230-231.

produtos, em especial para as classes mais pobres. Por outro lado, os recursos arrecadados por meio da tributação devem ser utilizados pelo governo em prol da promoção da justiça social. Atendendo-se a esses dois preceitos básicos, seria possível dar os primeiros passos em direção a uma sociedade menos desigual e, conseqüentemente, mais democrática⁵⁶⁸.

O que deve ficar claro é que a tributação não será responsável, por si só, pela correção dos enormes níveis de desigualdade verificados na maioria dos países. Para isso, seria necessária uma série de fatores e de políticas públicas estruturadas para reduzir as disparidades, tais como a progressividade dos gastos públicos, com maiores investimentos em educação de qualidade acessível a todos, o controle da concentração do mercado, o fortalecimento da sociedade civil e das entidades representativas das classes politicamente mais fracas e assim por diante⁵⁶⁹. Mas isso tudo não retira o relevante papel que o direito tributário tem a desempenhar.

⁵⁶⁸ Nesse sentido: BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. O Estado Democrático..., cit., p. 119-158.

⁵⁶⁹ Nesse sentido: JIMÉNEZ, Juan Pablo. Desigualdade..., cit., p. 75.

7. BASES TRIBUTÁRIAS

7.1 As bases tributárias e a efetivação da justiça distributiva

A questão da escolha da base tributária - do que se deve tributar - tem figurado com destaque nos debates tributários das últimas décadas, tendo em vista, em especial, as discussões envolvendo o *trade-off* entre justiça e eficiência. Há pensadores de política tributária que prezam por um sistema que seja caracterizado pela prevalência do caráter eficiente do ponto de vista econômico sobre o critério equidade; outros advogam justamente o contrário, entendendo ser mais importante que o sistema tributário seja formulado com foco no critério da equidade, distribuindo o ônus tributário de maneira justa; e há aqueles que entendem por buscar o equilíbrio entre esses dois critérios aparentemente antagônicos.

Para Thomas Nagel e Liam Murphy, porém, a escolha da base tributária tem um valor meramente instrumental, de forma que um sistema tributário justo seria aquele que se insere num conjunto de instituições públicas que, em sua totalidade, produzem resultados sociais eficientes e justos⁵⁷⁰. Nesse sentido, a justiça na tributação não é algo que deva ser avaliado isoladamente, mas dentro de um panorama econômico muito mais abrangente, incluindo os gastos públicos e os efeitos sobre o nível de emprego, o crescimento econômico e a distribuição da riqueza e da renda⁵⁷¹. Nas palavras dos autores:

(...) as informações sobre a incidência real das cargas tributárias só têm uma importância instrumental. O que importa realmente são os resultados em grande escala. O governo que busca melhorar a justiça dos resultados sociais precisa saber se uma determinada reforma tributária vai aumentar ou diminuir a desigualdade, o nível de bem-estar dos mais pobres, a igualdade de oportunidades etc. O verdadeiro problema da moralidade política está em quanto os resultados sociais são justos; e o conhecimento da distribuição real das cargas tributárias só é importante na medida em que nos ajuda a atingir esse objetivo.⁵⁷²

Realmente, a estruturação de um esquema tributário que se pretenda justo, onerando, por exemplo, mais a riqueza e a renda do que o consumo, perderia sua essência caso os recursos arrecadados não fossem empregados progressivamente, gerando apenas uma enganosa sensação de justiça. A distribuição justa do ônus tributário não é suficiente, por si só, para promover a justiça social.

Apesar disso, a equânime distribuição da carga tributária afigura-se importante para não abalar a confiança da sociedade de que vivemos num sistema que, de maneira geral, é justo. Um

⁵⁷⁰ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito...**, cit., p. 129-130.

⁵⁷¹ Cf. MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito...**, cit., p. 223.

⁵⁷² MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito...**, cit., p. 178.

sistema tributário mais progressivo poderia contribuir para a restauração da confiança social, gerando com isso benefícios não apenas na seara social, mas também para a economia de maneira geral⁵⁷³. Especialmente na realidade brasileira, caracterizada por inúmeras injustiças nas mais diversas áreas e por um sistema tributário eminentemente regressivo, que onera, proporcionalmente, de maneira mais pesada as pessoas mais pobres, faz-se necessário pensar em alternativas que tornem a tributação mais equitativa, demonstrando que o governo efetivamente se preocupa com a situação dos seus cidadãos mais carentes.

Com isso fica em aberto a questão de saber qual a melhor alternativa quando se pensa em o que deve ser objeto da incidência tributária. Classicamente distinguem-se como principais bases tributárias a renda, o capital e o consumo. No entanto, as fronteiras entre essas categorias nem sempre são perfeitamente claras. O imposto de renda, por exemplo, pode gravar tanto as rendas decorrentes do trabalho, quanto as rendas decorrentes do capital, tratando-se, assim, de um imposto em parte sobre o capital⁵⁷⁴. Ainda assim, de uma maneira geral, a alternativa a ser adotada demonstrará quais valores são priorizados pelos detentores do poder político ou se eles buscam, afinal, um verdadeiro equilíbrio entre eficiência, justiça e simplicidade.

De um ponto de vista mais geral, a tributação se divide em tributação sobre a riqueza⁵⁷⁵, chamada de tributação direta, e tributação sobre o consumo, chamada de tributação indireta. A formatação do sistema tributário com foco em um ou outro tipo depende das finalidades que o governo pretende atingir por meio do exercício da atividade tributária, ou seja, de suas preferências entre os critérios justiça, eficiência e simplicidade⁵⁷⁶.

Os tributos indiretos são aqueles que permitem a transferência de seu encargo econômico-financeiro para pessoa diversa daquela fixada em lei como contribuinte⁵⁷⁷. Por outro lado, os tributos diretos são aqueles em que não há institucionalizada a possibilidade de transferência dos encargos econômico-financeiros dos tributos, pois a lei que institui e regula o tributo não se preocupa com tal situação, embora seja possível que referida transferência ocorra⁵⁷⁸. Essa classificação não é necessariamente jurídica, pois o critério considerado é econômico, tendo sido elaborada pela ciência das finanças a partir da observação do fenômeno econômico da translação dos tributos. Pode inclusive acontecer de um imposto qualificável como direto, numa dada conjuntura econômica, transformar-se em indireto e vice-versa, sem que haja qualquer alteração na

⁵⁷³ Nesse sentido: STIGLITZ, Joseph E. **The price...**, cit., p. 96. [e-Book].

⁵⁷⁴ Cf. PIKETTY, Thomas. **O capital...**, cit., p. 481.

⁵⁷⁵ A renda, o capital ou seu conjunto se enquadram no conceito de riqueza.

⁵⁷⁶ Cf. PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **O imposto sobre...**, cit., p. 127-139.

⁵⁷⁷ Para a noção de tributação indireta, relevante distinguir o contribuinte de direito - aquele que deverá fazer o recolhimento do tributo - do contribuinte de fato - aquele que suportará os encargos econômicos e financeiros do tributo.

⁵⁷⁸ CASTRO, Eduardo de. LUSTOZA, Helson Kramer. GOUVÊA, Marcus de Freitas. **Tributos em...**, cit., p. 52.

legislação⁵⁷⁹.

Aqueles que são favoráveis à tributação indireta, fundamentada no consumo, defendem, basicamente, que ela estimularia a poupança em detrimento do consumo incontinenti e distribuiria o encargo tributário de forma mais igualitária, tendo em vista que o tributo seria diretamente proporcional ao consumo efetivo de cada pessoa. Em sentido oposto, aqueles que preferem a tributação direta, fundamentada na riqueza, sustentam que ela seria a melhor forma de realizar a justa distribuição da carga tributária, minimizando os efeitos da concentração de riqueza e atendendo ao critério da capacidade econômica⁵⁸⁰. Para eles, a tributação sobre o consumo, embora dirigida a todos os cidadãos, onera mais pesadamente os mais pobres, que gastam todos os seus rendimentos (ou boa parte deles) na aquisição de bens e serviços essenciais à sua própria sobrevivência, atendendo mais aos interesses estatais arrecadatórios, a partir da perspectiva liberal de neutralidade e de eficiência econômica, do que à ideia de justiça tributária, de combate à desigualdade e de fortalecimento do Estado de desiderato social⁵⁸¹.

Tradicionalmente, nos países desenvolvidos, caracterizados por uma classe média significativa, por uma renda geralmente menos concentrada e por serem exportadores de capital, a receita tributária dos Estados sempre resultou mais da arrecadação de impostos diretos do que indiretos, optando-se por selecionar como bases tributárias principais a renda e o capital em detrimento do consumo e do trabalho. Por seu turno, os países em desenvolvimento, caracterizados pela grande concentração de riqueza, pela parca poupança interna e por serem importadores de capital, sempre optaram pela tributação indireta, adotando como bases de cálculo principais o consumo e o trabalho, sendo mais fraca a participação de tributos diretos, incidentes sobre a renda proveniente do capital ou sobre o patrimônio. No entanto, essa separação entre esses dois grupos não se apresenta mais com tanta nitidez na contemporaneidade, em face da mobilidade extrema do capital no mundo globalizado, propiciando uma ampla concorrência fiscal internacional pela atração dos detentores das grandes riquezas⁵⁸².

O sistema tributário brasileiro é, aparentemente, um sistema híbrido, tendo em conta que seleciona como bases de cálculo tanto a riqueza quanto o consumo⁵⁸³. Empregamos o termo *aparentemente* pois, quando se compara a tributação por base de incidência do Brasil com os países integrantes da OCDE, observa-se que aqui se tributa muito menos a riqueza e muito mais o

⁵⁷⁹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5ª ed. 8ª tiragem – São Paulo: Malheiros Editores, 1998, p. 126.

⁵⁸⁰ Cf. PISCITELLI, Tathiane dos Santos. O imposto sobre..., cit., p. 127-139.

⁵⁸¹ Cf. RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Piketty e a...**, cit., p. 12-13.

⁵⁸² Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. **Guerra fiscal...**, cit., p. 39-64.

⁵⁸³ Paulo de Barros Carvalho divide os impostos no Brasil em função do conteúdo material que há de integrar o núcleo das respectivas hipóteses normativas da seguinte forma: (i) impostos que gravam o comércio exterior; (ii) impostos sobre o patrimônio e a renda; (iii) impostos sobre a transmissão, circulação e produção; (iv) impostos extraordinários; e (v) impostos previamente indeterminados. In: CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de...**, cit., p. 57-58. [e-Book].

consumo do que na maioria desses países. Assim, concretamente não há dúvidas de que o sistema tributário do Brasil optou pela maior concentração nos tributos incidentes sobre o consumo⁵⁸⁴.

Os debates a respeito de qual seria a base de cálculo ideal apontam para variadas direções. Analisando o sistema tributário dos Estados Unidos, Reuven S. Avi-Yonah expõe não estar claro se o imposto de renda seria o melhor instrumento político para alcançar a redistribuição da riqueza. Para ele, nos países em desenvolvimento a redistribuição pôde ser alcançada de maneira mais eficiente por meio dos impostos sobre o consumo e políticas de gastos progressivas, ao invés de focar na tributação da renda. Ele acredita, então, que a solução ideal para o modelo tributário norte-americano seria um imposto federal sobre o consumo agregado a um imposto sobre a renda ou sobre a riqueza, ambos financiando programas sociais universais, como a Segurança Social e o *Medicare*, tendo em vista que esses programas são, além de redistributivos, muito mais resistentes politicamente do que aqueles destinados exclusivamente aos pobres⁵⁸⁵. Em suas palavras, ele entende que “é necessário um imposto sobre a renda ou a riqueza, mas, devido aos problemas bem conhecidos de tributar renda ou riqueza, também é necessário um imposto sobre o consumo”⁵⁸⁶.

Especificamente sobre o imposto de renda, Avi-Yonah entende que uma exação que inclui a renda do capital em sua base é mais progressivo do que um imposto que a exclui, de maneira que se a renda do capital pode escapar do imposto de renda, ele se torna, na verdade, um imposto sobre o trabalho. Desde a década de 1980, porém, as alíquotas dos impostos de renda sobre as rendas derivadas do capital passaram a cair continuamente, resultando no aumento dos impostos regressivos, tais como aqueles incidentes sobre o consumo e os salários⁵⁸⁷. É esse justamente o quadro que verificamos no Brasil.

Mesmo aqueles que dão preferência ao critério justiça na formulação de um sistema tributário divergem sobre a base de cálculo ideal ser a renda (dinâmica), a riqueza (estática) ou

⁵⁸⁴ Cf. CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL 2015. **Análise por tributos e bases de incidência**. Receita Federal. Ministério da Fazenda. CETAD – Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. Setembro de 2016.

⁵⁸⁵ AVI-YONAH, Reuven S. **The three...**, cit., p. 21. Em outra passagem (p. 28), ele diz: “As stated above, consumption taxes have many advantages. Although I am not truly willing to concede their superiority on the traditional measures of efficiency, equity, and administrability (a point I have addressed elsewhere), I believe they - and in particular the VAT - have a lot to offer in fulfilling the three goals of taxation set out above. Because of this, I support adopting a VAT in addition to the income tax in the United States. As other countries have learned from experience, the VAT is an important tool for revenue, redistribution, and regulation”.

⁵⁸⁶ AVI-YONAH, Reuven S. **The three...**, cit., p. 04. Tradução livre do seguinte trecho: “(...) an income or wealth tax is needed, but because of the well-known problems of taxing income or wealth, a consumption tax is needed as well”. Em outro trabalho, ele volta a defender a existência de ambas as formas de tributação na legislação tributária norte-americana: “In the longer run we will have to make a choice: Either cut Medicare and Medicaid significantly, or have a new source of revenue. Raising the income tax rates on the middle class to pre-2001 levels will not do. In my opinion, we should not cut the entitlements because (as shown above) they are the main contributor to reducing inequality. Hence my support for a VAT in addition to the income and payroll taxes. This is what every other member of OECD and most other countries have done”. In: AVI-YONAH, Reuven S. **Why not tax the rich? Review of Kleinbard’s ‘We are better than this’**. **Public Law and Legal Theory Research Paper Series**, paper nº 426. Law & Economics Research Paper Series, paper nº 14-022. Michigan Law. University of Michigan, 2014, p. 06.

⁵⁸⁷ AVI-YONAH, Reuven S. Globalization and tax competition: implications for developing countries. **Cepal Review** 74, 2001, p. 61.

ambas concomitantemente. Para Ricardo Lodi Ribeiro, sendo o capital o melhor indicador da capacidade contributiva das pessoas mais ricas do que a renda anual, muitas vezes difícil de mensurar, o imposto sobre capital permite complementar o imposto de renda em todos os casos em que as pessoas possuam uma renda fiscal claramente insuficiente em relação ao seu patrimônio⁵⁸⁸.

Liam Murphy e Thomas Nagel, por sua vez, veem na renda ou na riqueza agregada do consumo as bases tributárias mais adequadas para fins redistributivos⁵⁸⁹. Para eles, “o imposto de renda e o imposto sobre a riqueza são mais ou menos equivalentes no que diz respeito à tributação do capital”, pelo que a opção entre um imposto de renda e um imposto de consumo associado a um imposto sobre a riqueza deveria ser baseada no critério da eficiência⁵⁹⁰.

Por outro lado, como destaca Dworkin, o imposto de renda seria o melhor instrumento tributário em termos de redistribuição, por neutralizar os efeitos dos talentos diferentes, mas, ao mesmo tempo, preservar as consequências das escolhas individuais⁵⁹¹. Na mesma toada, considerando a renda como melhor indicador de capacidade econômico-contributiva, Klaus Tipke diz que o patrimônio ou o capital são, na verdade, “nada mais nada menos que renda acumulada, até porque só se pode acumular aquilo que se auferiu”⁵⁹². No entanto, Diamond e Saez e Jacobs têm criticado a alta importância dada nos sistemas tributários europeus à tributação sobre a renda dos trabalhadores em detrimento da tributação sobre o capital e a riqueza líquida, tendo em vista que esse tipo de tributação possui pouco impacto redistributivo e gera efeitos econômicos negativos, na medida em que reduz a possibilidade de poupança pelos trabalhadores, a oferta de trabalho e o investimento em capital humano⁵⁹³. David Seim, pesquisando sobre os efeitos da tributação sobre a riqueza na Suécia, chegou às seguintes conclusões: (i) as respostas comportamentais a esse tipo de imposto tendem a ser relativamente menores do que as dos impostos sobre a renda; e (ii) um imposto sobre a riqueza provavelmente gera um superávit social mais alto e, portanto, supera o imposto de renda como uma ferramenta redistributiva⁵⁹⁴.

Deixando de lado as bases tributárias renda e consumo, verifica-se que até mesmo nas discussões relativas à melhor forma de se tributar as riquezas há divergências sobre se seria mais

⁵⁸⁸ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Piketty e a..., cit., p. 34.

⁵⁸⁹ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito...**, cit., p. 255.

⁵⁹⁰ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito...**, cit., p. 156. Em outra passagem, porém, os autores dizem que, do ponto de vista político, o meio mais prático de tributar a riqueza “parece ser o imposto de renda, e não um imposto sobre a riqueza ou impostos de transmissão”. In: MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito...**, cit., p. 255.

⁵⁹¹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Piketty e a..., cit., p. 13.

⁵⁹² TIPKE, Klaus. YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal...**, cit., p. 77-78.

⁵⁹³ DIAMOND, O. & SAEZ, E. The case for a progressive tax: from basic research to policy recommendations. **Journal of Economic Perspectives**, 25 (4), 165-190, 2011. A referência a essa obra foi obtida em: CARVALHO JR., Pedro. PASSOS, Luana. **Imposto sobre grandes fortunas: o recente debate internacional e a situação no Brasil**. In: AFONSO, José Roberto. LUKIC, Melina Rocha. ORAIR, Rodrigo Octávio. SILVEIRA, Fernando Gaiger. **Tributação e desigualdade**. Belo Horizonte(MG): Letramento: Casa do Direito: FGV Direito Rio, 2017, p. 582-583.

⁵⁹⁴ SEIM, David. Behavioral Responses to Wealth Taxes: Evidence from Sweden. **American Economic Journal: Economic Policy**, 9(4): p. 395-421, 2017.

adequado o uso de impostos sobre heranças e doações ou de impostos sobre a riqueza adquirida de outras maneiras. Liam Murphy e Thomas Nagel, por exemplo, entendem que as heranças e doações devem estar sujeitas a um regime tributário mais severo do que a riqueza acumulada pelos ganhos do trabalho e dos investimentos daquele que a possui⁵⁹⁵. Citando o “Relatório do Comitê Meade” do *Institute for Fiscal Studies*⁵⁹⁶, eles sustentam que a pessoa que fez fortuna por seu próprio esforço merece um tratamento tributário melhor do que o cidadão que acumulou a mesma quantidade de bens meramente em virtude da sorte de seu nascimento⁵⁹⁷. Entretanto, apesar da tributação das heranças e doações ser mais adequada do ponto de vista da justiça, importante ressaltar, desde já, que no cenário jurídico tributário brasileiro, em que essa forma de tributação é da competência exclusiva dos Estados (e do Distrito Federal), limitada sua alíquota máxima pelo Senado Federal em oito por cento⁵⁹⁸, e que vivenciamos um cenário de guerra fiscal entre os entes federativos estatais para atrair os detentores dos grandes capitais, é pequena a probabilidade do uso efetivo dessa exação para fins redistributivos.

A tributação sobre a riqueza é admitida, ainda que com nuances, inclusive por alguns autores de viés mais libertário, como Paul Kirchhof, para quem, “também a manutenção passiva de patrimônio pode ser um elemento de conexão para a imposição tributária”⁵⁹⁹. O que ele não admite é a tributação exclusivamente direta, que apenas alcançaria os contribuintes que possuem renda ou patrimônio considerável, pois ela afrontaria o princípio da universalidade da carga tributária. Kirchhof aconselha, assim, um sistema combinado de tributos diretos e indiretos como forma de valoração dos direitos de liberdade e igualdade⁶⁰⁰. Sobre tributar o patrimônio, ele diz que “existe apenas um espaço pequeno para a tributação complementar desse patrimônio previamente tributado”⁶⁰¹, ainda que esse patrimônio seja obtido por meio de herança ou doação⁶⁰².

Para aqueles que valoram o critério justiça num grau muito mais elevado do que as políticas tributárias vêm considerando, não deve haver dúvidas de que a tributação sobre a renda (inclusive a do capital), sobre as heranças e sobre o patrimônio acumulado são medidas que viabilizam a redistribuição da renda e da riqueza de maneira muito melhor do que a tributação

⁵⁹⁵ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito...**, cit., p. 206.

⁵⁹⁶ INSTITUTE FOR FISCAL STUDIES. **The structure and reform of the direct taxation (The Meade Committee Report)**. London: Allen & Unwin, 1978.

⁵⁹⁷ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito...**, cit., p. 213.

⁵⁹⁸ Artigo 1º da Resolução do Senado nº 9/1992, *in verbis*: “A alíquota máxima do imposto de que trata a alínea ‘a’, inciso I, do art. 155 da Constituição Federal será de oito por cento, a partir de 1º de janeiro de 1992”. In: BRASIL, Senado Federal. **Resolução nº 9, de 05/05/1992**. Estabelece alíquota máxima para o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, de que trata a alínea “a”, inciso I, e § 1º, inciso IV do art. 155 da Constituição Federal. Disponível em: <<http://legis.senado.leg.br/legislacao/DetalhaSigen.action?id=590017>>. Acesso em: 06 mai. 2018.

⁵⁹⁹ KIRCHHOF, Paul. **Tributação...**, cit., p. 101.

⁶⁰⁰ KIRCHHOF, Paul. **Tributação...**, cit., p. 37.

⁶⁰¹ KIRCHHOF, Paul. **Tributação...**, cit., p. 59.

⁶⁰² KIRCHHOF, Paul. **Tributação...**, cit., p. 73.

sobre o consumo. Especialmente em sistemas tributários regressivos como o brasileiro, a tributação incidente sobre o patrimônio e a renda decorrente do capital opera como um instrumento de correção das enormes distorções distributivas. Assim, é necessário reorientar a política tributária brasileira para que ela priorize a incidência dos tributos sobre o patrimônio e a renda dos contribuintes, e não mais a oneração do consumo.

7.2 As dificuldades de se tributar a renda derivada do capital e o patrimônio

A tributação, até não muito tempo atrás, era uma atividade estatal exclusivamente interna. As diversas decisões de política tributária eram tomadas considerando, basicamente, questões domésticas. As economias eram fechadas, era diminuta a possibilidade de remessa de bens extramuros e havia uma interdependência entre capital e trabalho. As telecomunicações contemplavam redes de sistemas de comunicações voltadas primordialmente para as conexões locais e a troca virtual de dados e mensagens por meio de um sistema global de redes de computadores interligadas era ainda uma utopia. Foi nessa modernidade sólida que uma parcela significativa dos sistemas tributários das diversas nações foi estruturada e aprimorada⁶⁰³.

No entanto, na contemporaneidade, as decisões que poderiam ter funcionado em um passado próximo - quando considerados os limites de um Estado-nação -, podem não mais ser exequíveis em um mundo globalizado, no qual os movimentos do capital são quase inteiramente livres e difíceis de controlar, e as pessoas e empresas detentoras das maiores riquezas podem facilmente deslocar seu patrimônio para outras localidades, onde as regras lhes sejam mais favoráveis⁶⁰⁴. Na pós-modernidade, inovações nos setores de tecnologia, transporte e telecomunicação possibilitaram ao capital se deslocar com facilidade para outros locais, provocando conflitos entre países que passaram a competir por sua atração por meio da concessão de inúmeros benefícios e incentivos aos grandes capitalistas⁶⁰⁵, em especial na seara fiscal. Para Avi-Yonah, a alta mobilidade do capital no presente cenário de globalização é fruto não apenas das mudanças tecnológicas, mas também do abrandamento das barreiras políticas à circulação do capital financeiro⁶⁰⁶.

Em face disso é que se diz que na “modernidade líquida”⁶⁰⁷, caracterizada por um individualismo exacerbado, ocorre uma verdadeira “seleção natural de ordenamentos jurídicos” ou, na expressão de Alain Supiot, um verdadeiro “*law shopping*”, em que sobressaem somente

⁶⁰³ Cf. OLIVEIRA, Ludmila Monteiro de. **Direito tributário**..., cit., p. 25.

⁶⁰⁴ Nesse sentido: MILANOVIC, Branko. **Global**..., cit., p. 139.

⁶⁰⁵ Nesse sentido: OLIVEIRA, Ludmila Monteiro de. **Direito tributário**..., cit., p. 02.

⁶⁰⁶ AVI-YONAH, Reuven S. **Globalization**..., cit., p. 60.

⁶⁰⁷ Expressão criada por Zygmunt Bauman.

aqueles ordenamentos mais complacentes com a lógica do capital⁶⁰⁸. Nesse quadro de intensa concorrência fiscal internacional, os Estados passaram a adotar medidas de atração do capital que incluem tanto a oferta de melhores benefícios e incentivos fiscais, a flexibilização das normas ambientais e a maior proteção aos sigilos bancário e comercial, na tentativa de minimizar as perdas arrecadatórias advindas do deslocamento para o exterior das riquezas até então vinculadas aos seus respectivos territórios.

Com a possibilidade de o grande capital se deslocar com facilidade para qualquer parte do mundo em busca de melhores oportunidades de negócios e maior lucratividade, não resta muito espaço favorável à solidariedade humana e à cooperação amigável. O resultado desse processo de competição entre os diversos Estados soberanos é a redução gradativa de seus níveis arrecadatórios, com o consequente desgaste de suas bases tributárias e a redução dos serviços públicos, em especial na área social⁶⁰⁹.

Inclusive, a competição pela atratividade do capital faz com que Estados-nação ofereçam benesses fiscais para a remessa de riqueza para seus respectivos territórios, sem que o contribuinte necessariamente passe a ali residir⁶¹⁰. Em razão dos avanços tecnológicos, completou-se, assim, a dissociação entre a decisão sobre a implantação de uma indústria e a decisão da alocação dos recursos provenientes da mesma atividade, dos lucros e do capital, que podem se deslocar em tempo brevíssimo para outras praças e paraísos fiscais⁶¹¹. Nessa toada, a organização internacional Oxfam estima que um terço do produto interno bruto global é mantido em país distinto daquele onde certa empresa exerce sua atividade⁶¹².

Agora, os detentores das grandes riquezas, aproveitando-se desse ambiente de concorrência fiscal e livre circulação de capitais, têm a possibilidade de escolher o montante tributário que irão suportar ou os benefícios fiscais que mais lhes interessam, redundando na maior regressividade dos sistemas tributários nacionais e no incremento dos níveis de desigualdade econômica. A taxação das rendas derivadas do capital e do patrimônio das pessoas mais ricas é dificultada num mundo onde a poupança e o investimento são internacionalmente móveis e onde os Estados escolhem seu nível de redistribuição de maneira independente uns dos outros, tentando atrair o máximo de investimentos transfronteiriços⁶¹³. Assim, os Estados-nação acabam cedendo às pressões do grande capital para a criação de regimes tributários favoráveis, olvidando-se do

⁶⁰⁸ Cf. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O Outro...**, cit., p. 169-170.

⁶⁰⁹ Cf. MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. **Soberania tributária...**, cit.

⁶¹⁰ Cf. OLIVEIRA, Ludmila Monteiro de. **Direito tributário...**, cit., p. 49.

⁶¹¹ Cf. BALEEIRO, Aliomar (1905-1978). **Limitações...**, cit.

⁶¹² OXFAM. **Tax havens: releasing the hidden billions for poverty eradication**. OXFAM, 2000. Disponível em: <<https://policy-practice.oxfam.org.uk/publications/tax-havens-releasing-the-hidden-billions-for-poverty-eradication-114611>>. Acesso em: 07 mai. 2018.

⁶¹³ Cf. PIKETTY, Thomas. **A economia...**, cit., p. 37. [e-Book].

critério justiça em favor da eficiência econômica, transferindo a carga fiscal para as bases tributárias menos móveis e alterando o montante e a destinação das despesas públicas⁶¹⁴.

No mundo da competição fiscal, a resposta da maioria dos países foi trocar o peso da carga fiscal sobre o capital móvel e seus rendimentos pelo peso fiscal maior sobre a renda do trabalho e do consumo (menos móveis). Assim, reduzem-se os impostos sobre a riqueza e sobre a renda proveniente do capital e, em face da diminuição da arrecadação, dissemina-se a ideia da urgência da redução dos benefícios sociais⁶¹⁵. Nessa conjuntura, quem leva a pior são os cidadãos mais carentes dos diversos Estados-nacionais, que, em razão da erosão das bases tributárias e dos níveis de arrecadação, não mais podem contar com um relevante financiamento público das redes de segurança social, que demandam considerável nível de gastos públicos. A respeito da redução da tributação do capital e seus rendimentos em face da volatilidade do capital, Aliomar Baleeiro, em obra atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, diz:

As bases tributáveis mais flexíveis e móveis, portanto susceptíveis de deslocamento fácil são os capitais e os lucros das empresas e, ao mesmo tempo, as rendas e os patrimônios das pessoas físicas mais ricas. Por isso mesmo se tem assistido, em toda parte, nas últimas décadas, a uma redução da tributação do capital em relação à do trabalho; a uma diminuição da tributação do patrimônio e das rendas das pessoas mais ricas em favor de modelos que privilegiam a tributação do consumo, considerada a base de imposição mais rígida, seguida do trabalho. Disso resulta que os tributos assumem antes o papel de “contribuição por serviços prestados”, restando pouco espaço para a redistribuição de renda e a construção de políticas sociais.⁶¹⁶

Assim, desse cenário de guerra fiscal entre os diversos Estados-nação e de liquefação do capital decorre a dificuldade de tributar os mais ricos por meio de decisões unilaterais de cada país, o que leva à redução da tributação das riquezas e da renda gerada pelo capital, substituindo-as pela maior taxaço do consumo e das rendas decorrentes do trabalho. Como afirma Jürgen Habermas, os impostos sobre o capital e sobre as maiores rendas vêm caindo substancialmente nos países-membros da OCDE desde o final da década de 1980, ao passo que vem se elevando a cobrança de impostos sobre o consumo e sobre os salários dos trabalhadores⁶¹⁷. Nessa toada, a resposta dos diversos países, para Onofre Alves Batista Júnior, tem sido a de “transferir a carga fiscal da tributação dos rendimentos do capital (mais fluido) para os rendimentos do trabalho (mais sólido) e, quando a tributação dos rendimentos do trabalho se torna política e economicamente inviável, começam a cortar serviços públicos”⁶¹⁸. Assim, quanto mais intenso se torna o fenômeno

⁶¹⁴ Nesse sentido: OLIVEIRA, Ludmila Monteiro de. **Direito tributário...**, cit., p. 37.

⁶¹⁵ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. **Guerra fiscal...**, cit., p. 39-64.

⁶¹⁶ BALEEIRO, Aliomar (1905-1978). **Limitações...**, cit.

⁶¹⁷ HABERMAS, Jürgen. **A constelação pós-nacional: ensaios políticos**. São Paulo: Littera Mundi, 2001, p. 88. A referência a essa obra foi obtida em: BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O Outro...**, cit., p. 302.

⁶¹⁸ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O Outro...**, cit., p. 303.

da globalização, a tributação passa a ser cada vez mais regressiva e a desigualdade social cada vez maior⁶¹⁹. Para Branko Milanovic, na era da tecnologia da informação e da globalização, é muito mais difícil tributar e controlar o capital móvel, que pode facilmente se deslocar de uma jurisdição para outra, o que vem redundando no aumento da desigualdade⁶²⁰. A respeito da concorrência fiscal verificada nas últimas décadas, Thomas Piketty tece as seguintes considerações:

Ao mesmo tempo, o aumento da concorrência fiscal ao longo das últimas décadas, num contexto de livre circulação do capital, levou a um desenvolvimento sem precedentes de regimes derogatórios em relação à renda do capital, que em quase todo o mundo escapa por ora do cálculo de progressividade do imposto sobre a renda. (...) O resultado é uma disputa sem fim para reduzir especialmente o imposto sobre os lucros das empresas e para isentar os juros, dividendos e outras rendas financeiras do regime normal de tributação ao qual são submetidas as rendas do trabalho.

A consequência é que a arrecadação fiscal hoje se tornou, ou está a ponto de se tornar, regressiva no topo da hierarquia das rendas na maioria dos países.⁶²¹

Dessa forma, de um paraíso fiscal a outro, torna-se cada vez mais difícil para qualquer governo, agindo singularmente, taxar o grande capital⁶²². Pagar o mínimo possível em impostos é uma estratégia fundamental de muitos dos super-ricos, que contam com uma rede global secreta de paraísos fiscais, como revelado pelos chamados “Panama Papers” e outras fontes⁶²³.

Na realidade, estamos vivenciando um evidente enfraquecimento dos Estados Tributários, que passam por intensa crise fiscal em face na nociva concorrência tributária internacional. Pode-se dizer que está havendo uma verdadeira captura da esfera governamental pelo capital, em especial no que diz respeito à tributação. Nesse sentido, Onofre Alves Batista Júnior ressalta que “a ‘financeirização’ da economia e a mundialização do capital reduziram substancialmente a condição dos Estados nacionais de controlar, regular ou mesmo planificar suas economias”⁶²⁴. O Estado, que foi por muito tempo a única entidade capaz de conter os excessos do mercado, tem cada vez mais dificuldades de apresentar políticas prestacionais eficazes, que garantam um mínimo existencial para uma vida digna em prol de todos seus cidadãos⁶²⁵. Ele já não tem mais condições de fazer frente às necessidades e aos anseios sociais das pessoas mais carentes, pois, como adverte Otfried Höffe, embora os Estados tenham a responsabilidade de assegurar a

⁶¹⁹ Cf. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O Outro...**, cit., p. 307.

⁶²⁰ MILANOVIC, Branko. **Global...**, cit., p. 55. No mesmo sentido, expõe Avi-Yonah: “To sum up: as a result of globalization and tax competition, tax rules can no longer be set by countries acting unilaterally or by bilateral tax treaties. In a world in which capital can move freely across national borders and multinationals are free to choose among many investment locations, the ability of any one country (or any two countries in cooperation) to tax (or otherwise regulate) such capital is severely limited”. In: AVI-YONAH, Reuven S. **Globalization...**, cit., p. 65.

⁶²¹ PIKETTY, Thomas. **O capital...**, cit., p. 483.

⁶²² Cf. CHRISTIANS, Allison. **Fair Taxation...**, cit., p. 04.

⁶²³ Cf. OXFAM INTERNACIONAL. **Uma economia...**, cit., p. 05.

⁶²⁴ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O Outro...**, cit., p. 127.

⁶²⁵ Cf. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Por que...**, cit., p. 305-341.

existência digna de seus cidadãos, seu poder de organização e intervenção tem sofrido forte enfraquecimento com a globalização da economia mundial⁶²⁶.

Tradicionalmente, os tributos sempre foram prestações compulsórias, de maneira que os contribuintes que realizam determinado fato previsto em hipótese de incidência tributária não teriam como deixar de recolher o respectivo valor da exação. Agora, ao menos para os detentores dos grandes capitais com uma boa assessoria financeira, eles têm condições de escolher o quanto pagarão de tributos ou os benefícios fiscais que mais lhes interessam, o que vai contra a ideia original de qualquer sistema tributário.

O enfraquecimento dos Estados nacionais é evidenciado também pela forte influência de agentes transnacionais sobre a agenda tributária interna e internacional. Cada vez mais o FMI, a OCDE, o Banco Mundial, a OMC e outros organismos supranacionais aumentam sua influência na formatação dos sistemas tributários nacionais, num cenário de governança tributária global. Nessa toada, surge a noção de *soft law*, em que as organizações internacionais influenciam a real forma da política tributária dos diversos países por meio de simples recomendações ou diretrizes que, na verdade, traduzem verdadeiras orientações para se manter “dentro do jogo”. A própria OCDE, que se coloca como a maior referência mundial em técnicas de tributação, determina, na prática, como as atividades tributárias serão conduzidas, fazendo uso de mecanismos de pressão políticas na implementação de seus padrões. No mesmo sentido, as instituições financeiras internacionais, como o FMI e o Banco Mundial, exercem influência de maneira direta sobre as reformas tributárias nos países, como condição necessária à concessão de empréstimos⁶²⁷.

Embora muitos governos nacionais estejam agindo por conta própria de diversas maneiras para melhorar a progressividade dos seus sistemas fiscais, há um limite para o que eles podem fazer unilateralmente nesse cenário de globalização econômica. Uma economia global exigiria que os países ampliassem mais a cooperação na área de tributação⁶²⁸. Na verdade, a falta de coordenação entre Estados explica, em grande medida, por que a tributação do capital e das rendas que ele produz foi bastante reduzida em diversos países a partir da década de 1980. Para Thomas Piketty, somente a taxaço do capital no nível geográfico e político mais amplo possível permitiria implementar a efetiva redistribuição capital-trabalho do ponto de vista da justiça social⁶²⁹. Reuven S. Avi-Yonah, por seu turno, entende que o problema da concorrência fiscal é, essencialmente, um problema de coordenação e confiança, de forma que, se houvesse uma maneira de coordenar ações entre as jurisdições relevantes, todas poderiam obter receitas sem correr o risco de perder o

⁶²⁶ HÖFFE, Otfried. **A democracia no mundo de hoje**. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 478.

⁶²⁷ Cf. MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. **Soberania tributária...**, cit.

⁶²⁸ Cf. OXFAM INTERNACIONAL. **Uma economia...**, cit., p. 35.

⁶²⁹ PIKETTY, Thomas. **A economia...**, cit., p. 37. [e-Book].

investimento. Assim, a chave para encontrar uma solução para o problema da concorrência fiscal seria atacá-lo em uma base ampla multilateral, por meio de uma organização internacional como a OCDE ou a OMC⁶³⁰. Ludmila Monteiro de Oliveira cita a imposição de impostos globais e a criação de uma Organização Tributária Internacional como alternativas para obter melhores resultados gerais⁶³¹. A assinatura de acordos de cooperação internacional em matéria tributária pode, inclusive, reforçar a transparência das operações internacionais, reduzindo os níveis de sonegação fiscal.

Mas as dificuldades para tributar a renda derivada do capital e o patrimônio não decorrem apenas dos fenômenos da globalização econômica mundial e da volatilidade do capital. Além disso, os que estão no topo das maiores fortunas gastam enormes quantias de dinheiro no financiamento de campanhas políticas e *lobbying*, com o objetivo de influenciar os procedimentos de tomadas de decisões políticas, a fim de garantir o atendimento de interesses particulares. Nesse sentido, não se vê no Congresso Nacional brasileiro, dominado pelos setores mais conservadores da sociedade e cujos parlamentares tiveram suas campanhas financiadas em parte pelo grande capital, medidas significativas de majoração de tributos no topo da pirâmide social, impossibilitando a contribuição que o sistema tributário poderia fornecer em termos de realização da justiça distributiva⁶³².

Outra dificuldade decorre da disseminação do discurso retórico e ideológico de que o dinheiro conquistado por determinada pessoa naturalmente lhe pertence, de maneira que o governo não poderia abocanhar parcela desse valor. Para Thomas Nagel e Liam Murphy, “essa ideia continua sendo um apelo forte contra a noção de que seria melhor disponibilizar à população de baixa renda uma porção significativa do produto social do que deixá-lo nas mãos dos muito ricos e

⁶³⁰ AVI-YONAH, Reuven S. **Globalization...**, cit., p. 65.

⁶³¹ OLIVEIRA, Ludmila Monteiro de. **Direito tributário...**, cit., p. 78.

⁶³² Cf. DOMINGUES, Nathália Daniel. **Tributação...**, cit., p. 181. Ilustrando como a elite brasileira resiste às medidas tributárias mais progressivas, vale a leitura do seguinte trecho de texto obtido no *site* do Sindifisco nacional:

“O fisco do Distrito Federal intimou no início de abril milhares de contribuintes a pagar o que deviam de imposto sobre heranças e doações. Na lista de devedores, representantes da nata brasiliense, empresários, políticos e até juízes. Dois dias depois de publicada no Diário Oficial do Distrito Federal, a intimação era revogada, o segundo na hierarquia do Fisco perdia o emprego e o governador Agnelo Queiroz (PT) defendia rever as regras do tributo, criadas em 2006, para dar isenções e gerar um piso mínimo para as quantias herdadas ou doadas passíveis de taxaço.

O caso é exemplar. Ilustra bem como a elite brasileira resiste às investidas tributárias, a despeito do amparo legal. Os mais ricos pagam proporcionalmente menos impostos do que os mais pobres, ao contrário do que ocorre na maior parte do globo. Preferem deixar tudo como está. E pior: o assunto não entra na agenda política, ao contrário do que fizeram o presidente dos EUA, Barack Obama, na campanha pela reeleição do ano passado, e o francês François Hollande, eleito também em 2012.

No plano nacional, as recentes reformas negociadas pelo Planalto com o Congresso simplificarão a malha de impostos, mas sem tocar na perversidade do sistema”. In: BRASIL, Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do. **A máquina intacta da desigualdade**. Disponível em: <http://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=21759:a-maquina-intacta-da-desigualdade&catid=45&Itemid=73>. Acesso em: 08 out. 2017.

de seus herdeiros”⁶³³. No entanto, a ideia de que os vencedores na disputa econômica têm, por mérito, o direito moral de conservar seus enormes ganhos e transmiti-los a seus filhos deve ser rejeitada. É uma ideia como essa que parece estar por trás de toda a hostilidade contra a tributação das grandes riquezas, hostilidade que é cada vez mais comum em nossa sociedade. Fato é que, apesar de ser injusto que uma pequena minoria de qualquer sociedade seja muitíssimo mais rica do que seu concidadãos, a taxaço das fortunas dos que estão no topo não é algo fácil de se defender politicamente, em face da propagaço de ideias como essas⁶³⁴.

7.3 A tributação de riquezas

A temática da tributação das riquezas afigura-se de enorme relevo acadêmico, filosófico, social e econômico, pois as decisões de determinado país a respeito da tributação dos mais ricos têm profundas consequências para a distribuição de recursos e de oportunidades econômicas, assim como para o próprio funcionamento da economia.

A ideia de que os ricos devem pagar proporcionalmente mais impostos do que os pobres se difundiu nas sociedades ocidentais ao longo do século passado, refletindo-se em estruturas de tributação extremamente progressivas e que não faziam distinção entre as rendas do trabalho e do capital. No entanto, a partir da década de 1970, com o refortalecimento da ideologia liberal-conservadora, essa ideia começou a ser revista, passando a haver contínua queda das alíquotas dos impostos sobre as rendas derivadas do capital e sobre as riquezas em geral e, alguns casos, até mesmo a própria extinção do imposto sobre tais bases⁶³⁵.

Kenneth Scheve e David Stasavage, em trabalho específico sobre a tributação das riquezas, demonstram no gráfico abaixo (Tabela 1) as médias da taxa marginal máxima do imposto sobre a renda e do imposto sobre a herança em vinte países, de 1800 até o ano de 2013. Dessa imagem, vislumbram-se três etapas na evolução da tributação sobre os ricos: durante todo o século XIX, a tributação sobre os ricos era muito baixa, elevando-se substancialmente a partir no início do século XX, em especial, após o fim da primeira guerra mundial, para, em seguida, a partir da década de 1970, cair contínua e drasticamente⁶³⁶.

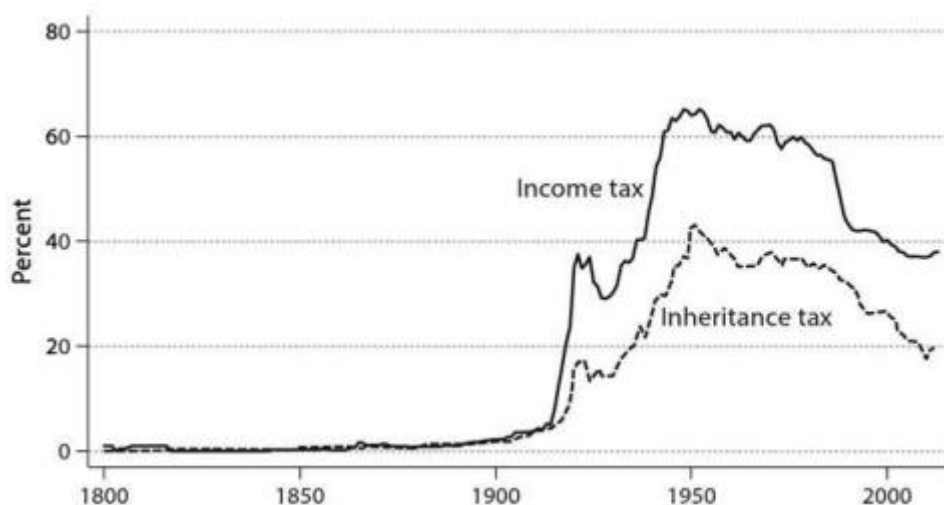
Gráfico 1 – Média das taxas máximas de impostos sobre a renda e a herança, 1800-2013

⁶³³ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito...**, cit., p. 193.

⁶³⁴ Cf. MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito...**, cit., p. 256-257.

⁶³⁵ Cf. GOBETTI, Sérgio Wulff. *Tributação da renda...*, cit., p. 709-710.

⁶³⁶ SCHEVE, Kenneth. STASAVAGE, David. **Taxing the...**, cit., p. 09-10.



Fonte: SCHEVE, Kenneth. STASAVAGE, David. *Taxing the...*, cit., p. 10.

Após um século com reduzida tributação das riquezas, o aumento da taxa progressiva no século XX coincidiu com um período de democratização em todo o mundo ocidental e com uma era de conflito militar maciço, bem como outras mudanças no cenário político e econômico⁶³⁷. Para Kenneth Scheve e David Stasavage, evidências históricas sugerem que o aumento da tributação da riqueza não está necessariamente ligado aos elevados níveis de desigualdade⁶³⁸.

Os impostos, em geral, gravam manifestações de riqueza que aparecem em variados momentos como reveladoras de capacidade contributiva. Há impostos que incidem no momento em que a riqueza ingressa no patrimônio do beneficiário (imposto sobre a renda); outros que incidem no momento em que a riqueza é gasta (impostos sobre o consumo ou sobre a circulação de riqueza); e há impostos que incidem pelo fato de a riqueza integrar o patrimônio do contribuinte (impostos sobre a propriedade e impostos sobre a riqueza ou o patrimônio). Deixando de lado essa consideração mais geral, a riqueza, enquanto conjunto de bens, pode ser tributada de diferentes formas. Para Anthony Atkinson, ela pode ser tributada tanto periodicamente, como num imposto anual sobre a riqueza, ou então no momento de sua transmissão *inter vivos* ou *causa mortis*, como nos impostos sobre heranças e doações⁶³⁹. O tributarista Chris Evans, por sua vez, entende haver três formas possíveis de se tributar a riqueza: (i) pode-se taxar a propriedade de capital ou riqueza (como num imposto anual sobre a riqueza ou sobre o patrimônio líquido); (ii) a transferência de capital ou riqueza (como nos impostos sobre heranças e doações); ou (iii) a valorização do capital

⁶³⁷ Cf. SCHEVE, Kenneth. STASAVAGE, David. *Taxing the...*, cit., p. 10.

⁶³⁸ Cf. SCHEVE, Kenneth. STASAVAGE, David. *Taxing the...*, cit., p. 15-16.

⁶³⁹ ATKINSON, Anthony B. *Inequality: what...*, cit., p. 192-193. No mesmo sentido, Pedro Carvalho Jr. expõe: “Podem-se definir dois principais tipos de impostos que são cobrados sobre a riqueza: os aplicados periodicamente sobre a riqueza de uma pessoa, denominado Imposto sobre Riqueza Líquida ou *Wealth Tax* e aqueles aplicados esporadicamente em uma transferência de riqueza, denominado Imposto sobre Heranças e Doações”. In: CARVALHO JR., Pedro. *Imposto sobre...*, cit., p. 580.

ou riqueza (como nos impostos sobre os ganhos de capital)⁶⁴⁰. Os organismos internacionais, como a OCDE, o FMI e o Banco Mundial, costumam classificar os tributos patrimoniais em seis categorias: (i) impostos recorrentes sobre bens imóveis; (ii) impostos recorrentes sobre riqueza líquida; (iii) impostos sobre as transferências sucessórias, herança e doações; (iv) impostos sobre as negociações financeiras e de capital; (v) outros impostos recorrentes sobre a propriedade; e (vi) outros tributos não recorrentes sobre a propriedade, incluindo as contribuições de melhorias⁶⁴¹. Nosso foco é o imposto periódico sobre a riqueza ou patrimônio líquido.

O imposto sobre a riqueza é um tributo direto e progressivo, incidente periodicamente sobre o conjunto de bens pertencente a uma pessoa. Esse tipo de imposto pode incidir sobre o patrimônio (geralmente o líquido), sobre o excesso de riqueza (fortuna) ou apenas sobre bens tidos como supérfluos (como iates, aeronaves ou carros de luxo)⁶⁴². Uma variante do imposto periódico sobre a riqueza, adotado na Holanda para as pessoas físicas, é o imposto sobre ganho presumido de capital, por meio do qual se aplica uma alíquota sobre uma renda presumida do capital, independente dela ter sido realizada⁶⁴³. Existe ainda a figura da *surtax*, que é uma sobretaxa cobrada em cima de outro imposto, geralmente uma cobrança extra na tributação sobre a renda, que vai além da técnica da progressividade. Em Liechtenstein, cobra-se a *surtax*, aumentando a renda total do contribuinte de acordo com sua riqueza, ao passo que em Luxemburgo simplesmente se cobra uma alíquota cumulativa sobre o total tributado⁶⁴⁴.

O imposto sobre a riqueza não deve ser entendido como um substitutivo do imposto de renda, dos impostos sobre a propriedade ou dos impostos sobre a transmissão de bens *inter vivos* ou *causa mortis*, mas sim como um imposto complementar, com o objetivo de aumentar a arrecadação, desincentivar a acumulação de riqueza, estancar ou diminuir os níveis de desigualdade social e econômica e ser mais um elemento a favor do combate à sonegação fiscal.

Ele difere dos impostos sobre a transmissão de bens *inter vivos* ou *causa mortis*, como o imposto sobre a herança, pois enquanto esses são aplicados esporadicamente, o imposto sobre a riqueza é aplicado periodicamente. Por seu turno, difere também dos impostos sobre a

⁶⁴⁰ EVANS, Chris. **Wealth taxes: problems and practice around the world**. Centre on Household Assets and Savings Management, 2013. Disponível em: <<https://www.birmingham.ac.uk/Documents/college-social-sciences/social-policy/CHASM/briefing-papers/2013/wealth-taxes-problems-and-practices-around-the-world.pdf>>. Acesso em: 26 out. 2017.

⁶⁴¹ Cf. JIMÉNEZ, Juan Pablo. Desigualdade..., cit., p. 71.

⁶⁴² Cf. NASCIMENTO, Natassia do. **A inexistente...**, cit., p. 37. Na sequência, a autora cita a seguinte situação: “Quando se tributa exclusivamente a casa de praia, ou a aeronave de passeio (que não seja a fonte primordial de renda), está se tributando o excesso de riqueza. Se um contribuinte tem um helicóptero, mas o utiliza para fazer táxi aéreo e esta é sua fonte primordial de renda, neste caso, não incide imposto sobre riqueza. No entanto, se um empresário tem um helicóptero como seu meio de transporte pessoal, o tributo é devido, pois o fato gerador não é somente a propriedade, mas sim, o excesso de riqueza. Neste caso, a tributação é sobre riqueza, mesmo que não seja progressiva (tenha alíquota única)”.

⁶⁴³ Cf. CARVALHO JR., Pedro. PASSOS, Luana. **Imposto sobre...**, cit., p. 584-585.

⁶⁴⁴ Cf. NASCIMENTO, Natassia do. **A inexistente...**, cit., p. 64.

propriedade, pois estes incidem sobre o montante bruto de um bem singularmente considerado, sem qualquer dedução de dívidas e sem levar em consideração os demais bens possuídos pelo contribuinte, ao passo que o imposto sobre a riqueza incide sobre a totalidade de bens, geralmente considerando o patrimônio líquido, ou seja, deduzidas as dívidas⁶⁴⁵.

A tributação de riquezas é talvez um dos assuntos que geram as maiores discordâncias quando se fala em política tributária de qualquer localidade do mundo. A implantação do imposto sobre grandes fortunas no Brasil é constantemente lembrada nos debates políticos e acadêmicos, em especial neste momento de crise política e econômica num país que tem por marca distintiva um dos mais elevados índices de desigualdade social do mundo. A criação de um imposto sobre riqueza volta a ser discutida em países que jamais o adotaram, como é o caso dos Estados Unidos durante o governo de Barack Obama⁶⁴⁶, e em países que já o adotaram e agora discutem sua reintrodução, como é o caso da Alemanha. Há inclusive países que já o adotaram, o extinguiram e depois o reimplantaram em seus sistemas tributários, como é o caso da Espanha⁶⁴⁷.

A tributação das riquezas é defendida não apenas pelos adeptos das doutrinas igualitárias e liberal-igualitárias. Os utilitaristas também defenderam a tributação progressiva, entendendo que o bem-estar da sociedade poderia ser maximizado taxando os ricos mais do que os pobres, seguindo a teoria da utilidade marginal decrescente⁶⁴⁸. Por outro lado, pensadores de viés mais liberal entendem que esse tipo de tributação poderia ter implicações negativas para o crescimento econômico, desestimulado a poupança e o investimento produtivo. Dizem que as pessoas têm o direito de manter o que ganham e que a taxa mais alta sobre os ricos os levará a trabalhar menos, investir menos e, em um mundo de capital móvel, transferir sua riqueza para o exterior⁶⁴⁹.

No desenrolar da história, algumas teorias apareceram para justificar a tributação da riqueza, conforme demonstram Kenneth Scheve e David Stasavage na obra *Taxing the rich*⁶⁵⁰, com especial destaque para a doutrina da capacidade de pagar (*ability to pay*), a doutrina da igualdade de tratamento (*equal treatment*) e a teoria dos argumentos compensatórios (*compensatory arguments theory*). Os autores sustentam que a teoria dos argumentos compensatórios provou ser a reivindicação politicamente mais poderosa em favor da tributação progressiva. Por meio dela, se os impostos sobre os ricos compensam algum outro privilégio

⁶⁴⁵ Nesse sentido: CARVALHO JR., Pedro. PASSOS, Luana. **Imposto sobre...**, cit., p. 581.

⁶⁴⁶ “Aproveitando a melhora na economia e em seus índices de popularidade, Obama voltou a defender aumento de impostos sobre os mais ricos e os bancos e deduções fiscais aos mais pobres e à classe média. ‘Vamos acabar com as brechas que geram desigualdade por permitir que o 1% mais rico deixe de pagar impostos’, disse. O plano de Obama pretende aumentar a arrecadação em US\$ 320 bilhões na próxima década”. In: **OBAMA mira o bolso dos mais ricos**. Época, 2015. Disponível em: <<http://epoca.globo.com/tempo/filtro/noticia/2015/01/bo-filtrob-obama-mira-o-bolso-dos-mais-ricos.html>>. Acesso em: 24 out. 2017.

⁶⁴⁷ Cf. NASCIMENTO, Natassia do. **A inexistente...**, cit., p. 31.

⁶⁴⁸ Cf. SUGIN, Linda. **Theories of...**, cit., p. 1995-1996.

⁶⁴⁹ Cf. SCHEVE, Kenneth. STASAVAGE, David. **Taxing the...**, cit., p. 18.

⁶⁵⁰ SCHEVE, Kenneth. STASAVAGE, David. **Taxing the...**, cit., p. 18.

concedido pelo Estado, nesse caso, a tributação progressiva é considerada justa. Assim, justifica-se a taxaço dos ricos para compensar o fato de eles terem sido injustamente privilegiados pelo Estado. Os autores destacam que, ao longo dos últimos dois séculos, os mais poderosos argumentos compensatórios foram aqueles associados à mobilização em massa para a guerra, pois, durante as duas guerras mundiais e em seu rastro imediato, os ricos foram taxados em um nível que antes pareceria inimaginável⁶⁵¹. No entanto, ao longo da história diversas pessoas enfatizaram que, se um imposto tem uma incidência desigual entre os cidadãos, outro imposto poderia ser usado para equilibrar a situação, demonstrando que argumentos compensatórios podem fazer a diferença mesmo em períodos fora do contexto de guerra⁶⁵². Eles ressaltam, ainda, que nos momentos em que os argumentos compensatórios estavam enfraquecidos, os debates sobre a taxaço dos ricos se resumiram a um conflito entre as duas visões conflitantes da capacidade de pagar e da igualdade de tratamento, o último atrelado ao critério da eficiência econômica. O resultado desse conflito tem sido geralmente no sentido de não se tributar os ricos muito mais do que o resto da população⁶⁵³.

Atualmente, os argumentos mais comuns a favor da taxaço dos ricos são os de que os índices de desigualdade econômica e social estão elevados e continuam aumentando, estando, em essência, ligados à doutrina da capacidade de pagar. Para os autores, no entanto, as evidências demonstram que os governos que optaram por taxar os ricos não o fizeram somente porque a desigualdade estava alta. Eles resolveram tributar as riquezas quando as pessoas começaram a perceber que os mais ricos são tratados pelo governo de maneira privilegiada em relação ao restante da população, valendo-se, portanto, de argumentos compensatórios⁶⁵⁴. Assim, o maior apoio político para taxar os ricos surge quando os argumentos compensatórios podem ser aplicados com credibilidade nos debates públicos. Isso acontece quando está claro que tributar os ricos mais fortemente do que o resto serve para corrigir ou compensar alguma outra desigualdade na ação governamental⁶⁵⁵.

O que se verifica na prática é que, ao longo dos dois últimos séculos, a doutrina da capacidade de pagar tem sido a mais popular para justificar a taxaço dos ricos. De acordo com essa doutrina, um real em impostos para alguém que ganha um milhão de reais por ano representa

⁶⁵¹ SCHEVE, Kenneth. STASAVAGE, David. **Taxing the...**, cit., p. 19. Ainda nessa página, eles explicam que: “The arrival of an era of mass warfare in 1914 created the possibility for powerful new arguments for taxing the rich. If labor was conscripted then fairness demanded that capital be conscripted as well. Having the rich pay higher taxes than the rest was one way to achieve this goal. Mass warfare has been the main force shaping the development of progressive tax policies during the last century”.

⁶⁵² Cf. SCHEVE, Kenneth. STASAVAGE, David. **Taxing the...**, cit., p. 216-217.

⁶⁵³ Cf. SCHEVE, Kenneth. STASAVAGE, David. **Taxing the...**, cit., p. 07 e 33.

⁶⁵⁴ SCHEVE, Kenneth. STASAVAGE, David. **Taxing the...**, cit., p. 22.

⁶⁵⁵ Cf. SCHEVE, Kenneth. STASAVAGE, David. **Taxing the...**, cit., p. 05.

um sacrifício menor do que para alguém que ganha um salário que esteja na média⁶⁵⁶. Mas quem já está convencido pelos argumentos da doutrina da capacidade de pagar para taxar os ricos pode obter maior apoio se valendo de argumentos compensatórios, que costumam conquistar uma aceitação mais ampla⁶⁵⁷.

Como os argumentos compensatórios mais contundentes foram aqueles associados às grandes guerras da primeira metade do século passado, a tendência atual é que, na improbabilidade de haver novo conflito armado de dimensão global⁶⁵⁸, os futuros debates sobre a taxação dos ricos se limitarão entre aqueles que aderem à doutrina da capacidade de pagar e aqueles que enfatizam a doutrina da igualdade de tratamento ao lado da eficiência econômica. Nesse quadro, é improvável que se promovam aumentos significativos de impostos sobre os que estão no topo. A mudança dependeria de os defensores da tributação dos ricos serem capazes de desenvolver novos argumentos compensatórios. Uma possibilidade é justificar a taxação dos ricos como um meio de compensar a regressividade de determinados sistemas tributários, como no caso do sistema brasileiro⁶⁵⁹.

No final, o maior apoio para taxar os ricos existirá quando for possível referir-se não apenas à capacidade de pagar, mas também a um argumento compensatório para tornar os impostos progressivos, pois os países taxam mais fortemente os ricos quando as condições políticas e econômicas permitem que reivindicações compensatórias sejam feitas. Deve-se reconhecer, porém, que argumentos compensatórios convincentes não podem simplesmente ser inventados do nada. Eles emergem em resposta a condições políticas e econômicas concretas que tornam esses argumentos críveis e convincentes⁶⁶⁰.

Para Kenneth Scheve e David Stasavage, é importante, também, saber os motivos pelos quais o apoio à tributação dos ricos reduziu substancialmente nas últimas décadas. Eles entendem que, além dos argumentos do impacto no desempenho econômico, das limitações decorrentes da globalização e da retórica da propriedade natural da renda pré-tributária, os defensores da tributação progressiva não têm mais acesso ao mesmo tipo de argumentos compensatórios que poderiam fazer em 1945. Diferentes argumentos compensatórios podem ser feitos hoje, mas eles têm um menor impacto. Para os autores, o contexto do pós-guerra tornou possível para os proponentes da tributação progressiva criar poderosos argumentos compensatórios em favor da

⁶⁵⁶ Cf. SCHEVE, Kenneth. STASAVAGE, David. **Taxing the...**, cit., p. 05.

⁶⁵⁷ Cf. SCHEVE, Kenneth. STASAVAGE, David. **Taxing the...**, cit., p. 08.

⁶⁵⁸ Sobre esse ponto, entendem os autores que: “The twentieth-century conditions that created powerful compensatory arguments for taxing the rich are unlikely to be repeated anytime soon. These conditions were far from accidental; they were driven by long-term trends involving international rivalries and military technology”. In: SCHEVE, Kenneth. STASAVAGE, David. **Taxing the...**, cit., p. 184.

⁶⁵⁹ Cf. SCHEVE, Kenneth. STASAVAGE, David. **Taxing the...**, cit., p. 23.

⁶⁶⁰ Cf. SCHEVE, Kenneth. STASAVAGE, David. **Taxing the...**, cit., p. 46-47.

taxação dos ricos, centrando-se na ideia de que aqueles que se sacrificaram durante a guerra deveriam ser compensados, enquanto aqueles que haviam lucrado com ela deveriam ser taxados⁶⁶¹.

Eles destacam ainda que, no final do século XIX, os bens básicos de consumo forneciam uma base para a tributação em diversos países, criando a possibilidade de argumentar que um imposto de renda era necessário para compensar a incidência regressiva do primeiro. No século XX, as desigualdades na participação na guerra tornaram possível argumentar que os ricos deveriam ser taxados pesadamente para ajudar a restaurar um grau de sacrifício igual. Mas quando a guerra desapareceu da memória, tais argumentos tornaram-se menos críveis⁶⁶². Agora, no século XXI, em especial no sistema tributário brasileiro, eminentemente regressivo, afigura-se possível utilizar os mesmos argumentos compensatórios adotados no século XIX para a maior tributação da riqueza. Ademais, os ricos no Brasil e em diversos outros países são menos sobrecarregados por outros tipos de impostos, além de ser mais fácil para eles se valerem de benefícios e brechas fiscais. Assim, para serem bem sucedidos hoje, os argumentos compensatórios devem enfatizar as iniquidades dentro dos próprios sistemas tributários⁶⁶³ - e, no Brasil, são fartas as hipóteses de tratamentos tributários mais benéficos aos que estão no topo da distribuição da riqueza.

Indo mais além, para Kenneth Scheve e David Stasavage os privilégios fiscais outorgados aos ricos e a própria incidência regressiva dos impostos sobre o consumo em diversos sistemas tributários permitem até mesmo apelar à lógica da igualdade de tratamento para justificar a maior taxaçoão sobre eles⁶⁶⁴. Portanto, a fim de justificar a taxaçoão diferenciada dos ricos na atualidade, pode-se utilizar de argumentos da doutrina da capacidade de pagar (*ability to pay*), da teoria dos argumentos compensatórios (*compensatory arguments theory*) e da própria doutrina da igualdade de tratamento (*equal treatment*).

No que diz respeito ao argumento mais comum da atualidade a favor da taxaçoão dos ricos,

⁶⁶¹ SCHEVE, Kenneth. STASAVAGE, David. **Taxing the...**, cit., p. 186. Os autores citam o exemplo da Alemanha após o fim da segunda guerra mundial: "For a number of years after 1945 the idea of how to compensate individuals, or equalize the burdens of defeat, took place. In the end, these led to the passage of a *Lastenausgleich*, or burden sharing, law in 1952. The law involved a substantial redistribution of wealth from the more fortunate to the less fortunate. It established a 50 percent levy on real assets that was to be paid over a term of thirty years, resulting in what was in essence a property tax". In: SCHEVE, Kenneth. STASAVAGE, David. **Taxing the...**, cit., p. 189.

⁶⁶² SCHEVE, Kenneth. STASAVAGE, David. **Taxing the...**, cit., p. 203.

⁶⁶³ Cf. SCHEVE, Kenneth. STASAVAGE, David. **Taxing the...**, cit., p. 213-214.

⁶⁶⁴ Cf. SCHEVE, Kenneth. STASAVAGE, David. **Taxing the...**, cit., p. 214. Falando sobre as desigualdades do sistema tributário norte-americano a justificar a invocação da doutrina da igualdade de tratamento para a taxaçoão dos ricos: "Today the advanced industrial countries have a general income tax applying to a broad-based definition of income. However, the U.S. tax code in particular provides a great many reasons why reported income may not be taxed at the full rate one would expect. There are deductions. There are exemptions. There are opportunities to class income as capital gains that are subject to a lower rate of tax. These features of the tax code today could arguably be said to play an analogous role to the special privileges of the past. They are also currently producing a system whereby, after a certain point, the higher one's income the lower the effective rate of tax one is likely to pay. In the presence of such a system, there are arguments in favor of taxing the rich that don't have to rely on the principle of ability to pay. One can simply insist on respecting equal treatment". In: SCHEVE, Kenneth. STASAVAGE, David. **Taxing the...**, cit., p. 215.

diversos trabalhos têm demonstrado nos últimos anos que os níveis de desigualdade econômica e social estão aumentando constantemente na maioria dos países do mundo, com a possibilidade de voltarmos aos índices verificados no período anterior à Primeira Guerra Mundial e, num futuro não muito distante, ultrapassá-los⁶⁶⁵. Intensificando o aumento da desigualdade, os salários e as bonificações dos detentores dos cargos mais altos em diversas empresas e os ganhos dos donos das maiores riquezas vêm aumentando substancialmente nas últimas décadas em muitos países, tanto desenvolvidos quanto em desenvolvimento⁶⁶⁶. Assim, não deve haver dúvidas de que uma maior tributação sobre os mais ricos estaria em consonância com os princípios rawlsianos da maior liberdade igual, da igualdade equitativa de oportunidades e da diferença, tendo em vista nossas considerações anteriores no sentido de que a desigualdade excessiva afronta todos esses princípios⁶⁶⁷.

Com efeito, a tributação progressiva da riqueza é uma das formas mais legítimas de realização da justiça tributária, pois, sem aniquilar as bases de uma economia de mercado, implica a imposição de ônus mais pesados para aqueles que externalizam sua capacidade econômica por meio da propriedade de um conjunto significativo de bens, e não simplesmente pelo consumo, que é contingente, além de evitar ou minimizar os efeitos da acumulação de riqueza, que tem efeitos sociais e políticos indesejáveis⁶⁶⁸. Os dados históricos demonstram que os altos impostos sobre os ricos estão de fato associados a níveis subsequentes mais baixos de desigualdade, significando que essa pode ser, verdadeiramente, uma ferramenta poderosa para lidar com essa questão⁶⁶⁹.

Ainda nos valendo das lições de Kenneth Scheve e David Stasavage, eles entendem haver três razões principais para que as pessoas exijam, e os governos implementem, uma tributação mais forte sobre os ricos num contexto de alta desigualdade social e econômica: (i) a primeira razão é que à medida que a quantidade de renda ou riqueza dos que estão no topo aumenta em relação ao resto da sociedade, os eleitores acharão de seu interesse próprio tributar os ricos mais fortemente, desde que o efeito negativo sobre os incentivos não seja tão grande; (ii) a segunda razão é que as pessoas podem acreditar que a desigualdade de resultados deriva da desigualdade de

⁶⁶⁵ Especial destaque deve ser dado aos estudos de Thomas Piketty, que constatou, por meio da análise de inúmeros dados estatísticos relativos a diversos países, não restar dúvida “de que reencontramos nos anos 1990-2000, no final de um processo iniciado na década de 1950, um nível de riqueza que não se via desde a *Belle Époque*”. In: PIKETTY, Thomas. **O capital...**, cit., p. 120.

⁶⁶⁶ Cf. JIMÉNEZ, Juan Pablo. *Desigualdade...*, cit., p. 74.

⁶⁶⁷ Em *Justiça como equidade*, ele expressa o entendimento de que a tributação progressiva seria um importante instrumento para “evitar acumulações de riqueza consideradas adversas à justiça de fundo, por exemplo, ao valor equitativo das liberdades políticas e à igualdade equitativa de oportunidades”. In: RAWLS, John. **Justiça como...**, cit., p. 228.

⁶⁶⁸ Cf. PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **A progressividade de alíquotas como realização da justiça fiscal: distributivismo e capacidade contributiva**. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), 2014. Disponível em: <<http://www.ibet.com.br/download/Tathiane%20dos%20Santos%20Piscitelli.pdf>>. Acesso em: 18 nov. 2017.

⁶⁶⁹ Cf. SCHEVE, Kenneth. STASAVAGE, David. **Taxing the...**, cit., p. 15-16.

oportunidades; e (iii) as pessoas e o governo temem as consequências da desigualdade para o sistema político, pois os que estão do topo da riqueza poderiam dominar o processo de tomadas de decisões políticas. Para Jean-Jacques Rousseau, por seu turno, a extrema desigualdade é um perigo para a república porque os ricos podem superar restrições legais e também porque os pobres são mais propensos a se revoltar⁶⁷⁰.

Por fim, importante destacar que o Brasil não tributa a riqueza propriamente dita, por meio de um imposto periódico sobre a riqueza ou patrimônio líquido, existindo apenas tributos sobre a propriedade, a renda e a transmissão de bens *inter vivos* ou *causa mortis*. No entanto, além de eles não tributarem a riqueza excessiva, apresentam baixa participação na carga tributária total, que é composta majoritariamente por tributos incidentes sobre o consumo⁶⁷¹.

7.3.1 Considerações doutrinárias sobre a tributação periódica de riquezas

A tributação de riquezas por meio de uma exação periódica ou recorrente é, conforme visto, um dos assuntos mais controvertidos a nível mundial em qualquer espectro de avaliação, seja no âmbito da política tributária, do direito tributário ou da própria economia. Isto porque as pessoas discordam acerca da justiça de se deixar as grandes fortunas totalmente à disposição daqueles que se dão bem na política capitalista e de seus descendentes⁶⁷². Pensadores de viés mais igualitário tendem a defender a tributação de riquezas, mas não necessariamente por meio de uma imposição periódica, ao passo que pensadores de viés mais liberal tendem a rejeitá-la⁶⁷³.

Como fundamento central para rejeitar a tributação recorrente da riqueza, os conservadores sustentam que o princípio da capacidade contributiva deve ser excepcionado quando se trata de

⁶⁷⁰ SCHEVE, Kenneth. STASAVAGE, David. **Taxing the...**, cit., p. 14-15.

⁶⁷¹ Nesse sentido: NASCIMENTO, Natassia do. **A inexistente...**, cit., p. 71.

⁶⁷² Cf. MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito...**, cit., p. 239-240. Interessante observar que alguns dos mais famosos plutocratas globais, como Donald Trump e Warren Buffet, chegaram a defender, em algum momento, a taxa mais robusta sobre os mais ricos. Cf. BRASIL, Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do. **Imposto Robin Hood**. Disponível em: <http://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=15257:revista-istoe-dinheirobr&catid=45&Itemid=73>. Acesso em: 08 out. 2017. De fato, no ano de 1999, Donald Trump propôs a instituição nos Estados Unidos de um imposto periódico sobre o patrimônio líquido (*net worth tax*). Cf. HIRSCHKORN, Phil. **Trump proposes massive one-time tax on the rich**. CNN, 1999. Disponível em: <http://edition.cnn.com/ALLPOLITICS/stories/1999/11/09/trump.rich/index.html?_s=PM:ALLPOLITICS>. Acesso em: 20 out. 2017. Agora, enquanto Presidente dos Estados Unidos, Donald Trump parece ter mudado de opinião, tendo em vista sua proposta de reforma tributária que implica a redução da tributação sobre os mais ricos. Conforme notícia publicada pela Revista Veja no final de 2017, algumas centenas de milionários e alguns bilionários se insurgiram contra a proposta: “Mais de 400 milionários e bilionários americanos assinaram uma carta direcionada ao Congresso dos Estados Unidos protestando contra a reforma tributária de Donald Trump. ‘Escrevemos com um pedido simples: não diminuam nossos impostos’, diz a carta, que solicita ainda que os deputados aumentem as taxas, ao contrário do que propõe o presidente do país”. In: VEJA. **“Aumentem nossos impostos”, pedem mais de 400 milionários nos EUA**. Revista Veja, 2017. Disponível em: <<http://veja.abril.com.br/mundo/aumentem-nossos-impostos-pedem-mais-de-400-milionarios-nos-eua/>>. Acesso em: 16 nov. 2017.

⁶⁷³ Estamos tratando, neste ponto, dos tributos periódicos sobre a riqueza de uma maneira geral, e não ainda especificamente do imposto brasileiro sobre grandes fortunas.

renda poupada, por ser fator indispensável para o capital produtivo. Não tributar o capital acumulado seria, para essa corrente, concorrer para a formação de novas fontes de riquezas e de trabalho. Nesse sentido, o capital poupado não deve ser taxado para não deixar de ser investido na produção, servindo como base para o bem-estar econômico e o progresso social⁶⁷⁴.

Por meio de um estudo empírico utilizando dados de 20 países da OCDE que, no período de 1980 a 1999, adotaram alguma forma de tributação periódica sobre riqueza, Asa Hansson chegou à conclusão de que um imposto recorrente sobre a riqueza afeta o crescimento econômico de três maneiras: (i) reduzindo a rentabilidade do patrimônio do contribuinte e, conseqüentemente, reduzindo a sua propensão de poupança; (ii) reduzindo a predisposição à assunção de riscos pelos agentes econômicos; e (iii) influenciando as decisões dos agentes econômicos, o que implica o redirecionamento dos recursos produtivos para atividades socialmente improdutivas, em afronta ao princípio da neutralidade tributária. A conclusão final do estudo é no sentido de ser sustentável a tese de que o imposto recorrente sobre a riqueza impacta negativamente no crescimento econômico, porém, ressalta o autor, numa magnitude menos alarmante do que a opinião popular⁶⁷⁵.

O economista Christophe Heclys, por seu turno, analisando os motivos pelos quais a tributação periódica sobre a riqueza teria sido extinta em diversos países europeus, arrola as seguintes razões: (i) que ela contribui para a fuga do capital; (ii) que ela implica elevados custos administrativos com baixa arrecadação; (iii) que ela distorce a alocação de recursos; e (iv) que não seria uma exação tão equitativa como parece, pois, na maioria dos países que instituíram alguma modalidade de tributo periódico sobre a riqueza, as disparidades de renda e de riqueza aumentaram consideravelmente nos últimos vinte anos. Ademais, ele entende que o risco do efeito confiscatório se afigura como um empecilho para que essa espécie de tributo tenha efetivo efeito distributivo⁶⁷⁶.

Paul Kirchhof, ainda que de perfil libertário, entende que a simples existência estática do patrimônio pode ser objeto de imposição tributária, mas que “existe apenas um espaço pequeno para a tributação complementar desse patrimônio previamente tributado”⁶⁷⁷. Para ele, o patrimônio já foi tributado quando do recolhimento do imposto de renda e dos tributos indiretos, permanecendo, assim, uma pequena margem constitucional para a tributação patrimonial. Portanto, apesar de admitir o tributo periódico sobre a riqueza, ele não poderia, em conjunto com

⁶⁷⁴ Cf. BALEEIRO, Aliomar (1905-1978). **Limitações...**, cit., p. 1332.

⁶⁷⁵ HANSSON, Asa. **Is the wealth tax harmful do Economic Growth?** World Tax Journal. Fev. 2010, p. 19-34. Disponível em: <<http://www.sv.uio.no/econ/english/research/centres/ofs/news-and-events/events/dokumenter/Hansson8march13.pdf>>. Acesso em: 10 mai. 2018.

⁶⁷⁶ HECLYS, Christophe. **Wealth Tax in Europe: Why the Decline?** Disponível em: <<http://www.hluthafar.is/assets/files/ExecSummaryHeckly.pdf>>. Acesso em: 10 mai 2018.

⁶⁷⁷ KIRCHHOF, Paul. **Tributação...**, cit., p. 59.

as demais imposições fiscais, prejudicar a substância do patrimônio⁶⁷⁸.

Na linha da doutrina liberal-igualitária, John Rawls entende que a tributação progressiva deve ser aplicada sobre a riqueza não apenas para fins meramente arrecadatórios, mas em especial para “evitar acumulações de riqueza consideradas adversas à justiça de fundo, por exemplo, ao valor equitativo das liberdades políticas e à igualdade equitativa de oportunidades”⁶⁷⁹. Portanto, em sociedades com níveis exacerbados de desigualdade econômica e social admite-se a tributação de riquezas como meio de proteção aos princípios rawlsianos da maior liberdade igual e da igualdade equitativa de oportunidades. No mesmo sentido, Linda Sugin, estudando a teoria rawlsiana sob a ótica tributária, sustenta que nas sociedades em que as concentrações de riqueza produzem, por serem excessivas, concentrações de poder político, Rawls exigiria, por meio do princípio da maior liberdade igual, que o sistema tributário eliminasse as concentrações de riqueza politicamente ameaçadoras para que liberdades iguais de cidadania fossem de fato viáveis⁶⁸⁰. Na opinião de Linda Sugin, qualquer forma de imposto sobre a riqueza provavelmente satisfaria as políticas de Rawls, mas um imposto periódico sobre a riqueza, que elimina as acumulações perigosas regulares durante a vida de uma pessoa, pode ser mais eficaz para alcançar os objetivos da justiça de fundo⁶⁸¹.

Por outro lado, Ronald Dworkin entende ser o imposto de renda, e não um imposto sobre a riqueza ou sobre o consumo, o mais adequado para compensar o problema que os talentos diferenciais apresentam à igualdade de recursos. Esclarece que se as pessoas começam com recursos iguais, deve-se tributar a renda para ajustar as habilidades diversas, na medida em que estas produzam rendas diferentes que ameacem a igualdade de recursos. Assim, de maneira contrária à imposição de um tributo recorrente sobre a riqueza como garantidor da igualdade de recursos, Dworkin diz que a decisão de uma pessoa de gastar ou poupar seu dinheiro “é precisamente o tipo de decisão cujas consequências devem ser definidas pelo mercado não corrigido para o imposto nesta análise”⁶⁸². Em outra passagem, porém, Dworkin diz que se fosse possível “descobrir um meio de identificar, na riqueza de qualquer pessoa em qualquer momento, o componente cuja origem sejam talentos diferenciais como algo distinto de aspirações diferenciais”, seria interessante a criação de “um imposto que recapturasse, para fins de redistribuição, somente esse componente”, o qual poderia adotar o modelo de um imposto periódico sobre a riqueza⁶⁸³.

⁶⁷⁸ KIRCHHOF, Paul. **Tributação...**, cit., p. 107-108.

⁶⁷⁹ RAWLS, John. **Justiça como...**, cit., p. 228.

⁶⁸⁰ SUGIN, Linda. **Theories of...**, cit., p. 2005.

⁶⁸¹ SUGIN, Linda. **Theories of...**, cit., p. 2008-2009.

⁶⁸² DWORKIN, Ronald. **A virtude...**, cit., p. 115.

⁶⁸³ DWORKIN, Ronald. **A virtude...**, cit., p. 116.

O tributarista Chris Evans lista cinco argumentos que ele considera convincentes em favor da tributação da riqueza, em qualquer de suas formas. O primeiro deles é que a tributação da riqueza estaria de acordo com a noção de equidade horizontal, sendo importante instrumento para complementar o imposto de renda de modo a ter em conta a capacidade contributiva adicional conferida pela riqueza, independentemente do rendimento que dela deriva. O segundo argumento diz respeito à noção de equidade vertical, pois tributar a riqueza ajudaria na redução das desigualdades de riqueza e de renda. Como terceira linha argumentativa, ele diz que tributar riqueza pode ser positivo para o critério da eficiência econômica, pois como um imposto sobre a fortuna impõe uma carga sobre a riqueza, independentemente da renda que deriva dos ativos subjacentes, ele atua como um incentivo para usar os ativos de maneira mais produtiva. A quarta razão para a imposição de tributos sobre a riqueza é administrativa, tendo em conta que tais impostos podem fornecer à autoridade tributária dados novos que auxiliem na verificação e prevenção da evasão de outros impostos. Como último argumento, a implementação de um tributo sobre a riqueza, ainda que não gere muita receita, tem um importante papel de sinalização política para a sociedade, demonstrando aos mais pobres, por exemplo, que não são apenas eles que têm que fazer todos os sacrifícios em tempos de dificuldades financeiras⁶⁸⁴.

Por meio de um estudo empírico a respeito dos efeitos da tributação recorrente sobre a riqueza na Suécia, em comparação com os efeitos da tributação sobre a renda, David Seim conclui que as respostas comportamentais a esse tipo de tributação tendem a ser relativamente menores do que as dos impostos sobre a renda e que, ao menos localmente, a tributação periódica sobre a riqueza supera a tributação sobre a renda como uma ferramenta redistributiva⁶⁸⁵.

Favoráveis ao uso mais intenso dos impostos para controlar as disparidades de riqueza, Thomas Nagel e Liam Murphy⁶⁸⁶, admitindo a aplicação de um tributo periódico sobre a riqueza, expõem, na obra *O mito da propriedade*, que a riqueza, que contribui para o bem-estar conforme qualquer critério razoável de avaliação da justiça econômica, “não deve ser isenta da tributação - tributação que se aplicaria por meio de um imposto de renda ou um imposto anual sobre a riqueza”⁶⁸⁷, mas ressaltam que a escolha da base tributária tem um valor meramente instrumental, pois o que importa é que o conjunto de instituições econômicas, em sua totalidade, produza resultados sociais eficientes e justos⁶⁸⁸. Os autores entendem, ainda, que as doações e as heranças

⁶⁸⁴ EVANS, Chris. **Wealth taxes...**, cit.

⁶⁸⁵ SEIM, David. **Behavioral...**, cit., p. 395-421. Ele conclui dizendo o seguinte: “The small behavioral effects and lack of real responses to the wealth tax that I find imply that wealth taxation may be an efficient redistributive tool. The concluding normative exercise, comparing the welfare effects of wealth taxes to those of progressive income taxes, suggests that the social surplus is 24 percent higher when redistribution is accomplished by wealth taxation”.

⁶⁸⁶ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito...**, cit., p. 175.

⁶⁸⁷ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito...**, cit., p. 213.

⁶⁸⁸ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito...**, cit., p. 129-130.

devem estar sujeitas a um regime tributário mais severo do que a riqueza usada para outros fins ou adquirida de outras maneiras⁶⁸⁹.

O tributarista Reuven S. Avi-Yonah, além do imposto de renda, enxerga num imposto recorrente sobre a riqueza um candidato óbvio para alcançar a redistribuição de riqueza. No entanto, ressalta ser essa espécie tributária politicamente e administrativamente problemática⁶⁹⁰. Apesar das dificuldades, em face dos níveis atuais mais altos de desigualdade de renda e de riqueza no Reino Unido, em comparação aos níveis verificados há quarenta anos, Anthony Atkinson considera uma ideia a ser perseguida a implantação de um imposto anual sobre a riqueza⁶⁹¹. Em sua obra *Inequality: what can be done?*, ele apresenta diversas propostas para reduzir os níveis extensos de desigualdade no Reino Unido. Dentre elas estão um imposto de renda mais progressivo, mudanças nos impostos sobre heranças e doações e um imposto sobre a propriedade mais progressivo baseado em avaliações atualizadas das propriedades. Além das propostas, ele apresenta também algumas “ideias para perseguir” (*ideas to pursue*), entendendo, dentre elas, que deve haver um reexame acerca da viabilidade da implantação de um tributo recorrente sobre a riqueza no Reino Unido e a criação de um regime fiscal global baseado na riqueza total para contribuintes individualmente considerados⁶⁹².

Analisando a obra de Thomas Piketty, *O capital no século XXI*, Paul Krugman demonstra ser favorável ao uso do imposto progressivo sobre a riqueza para combater a desigualdade ao expor o entendimento de que “uma estrutura de taxaço progressiva - especialmente a tributação da riqueza e das heranças - pode se tornar uma força poderosa de limitação da desigualdade”⁶⁹³. Em sentido semelhante, Ricardo Lodi Ribeiro sustenta que “a distribuição de rendas por meio da tributação dos grandes capitais é condição central para a regulação do capitalismo”. Ainda que reconhecendo que a receita advinda da tributação periódica dos grandes capitais possa não ser tão significativa, ele entende que essa espécie de exação seria importante instrumento no combate à concentração de riqueza e à desigualdade social. Assim, dentre as medidas que Ricardo Lodi Ribeiro entende devam ser discutidas no Brasil num contexto de “reforma tributária igualitária”, está a “instituição do imposto sobre grandes fortunas, considerando o patrimônio todo do contribuinte, inclusive as dívidas”^{694 695}.

⁶⁸⁹ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito...**, cit., p. 206.

⁶⁹⁰ AVI-YONAH, Reuven S. **The three...**, cit., p. 21.

⁶⁹¹ ATKINSON, Anthony B. **Inequality: what...**, cit., p. 200.

⁶⁹² ATKINSON, Anthony B. **Inequality: what...**, cit., p. 237-238.

⁶⁹³ KRUGMAN, Paul. **Livro ‘O Capital...**, cit.

⁶⁹⁴ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Neotributação ou Justiça Distributiva?** Direito do Estado, nº 34, 2015. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br/colunistas/Ricardo-Lodi-Ribeiro/neotributacao-ou-justica-distributiva>>. Acesso em: 21 jan. 2016.

⁶⁹⁵ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Piketty e a..., cit. São as seguintes as medidas propostas por Ricardo Lodi para uma verdadeira “reforma tributária igualitária”:

Fato é que, em razão dos elevados níveis de desigualdade social e econômica verificados hoje na maioria dos países do mundo, o uso da tributação periódica sobre as riquezas como instrumento para limitar o acúmulo de grandes fortunas e angariar recursos para a promoção de políticas sociais tem sido defendido por diversos autores, no plano internacional e nacional, ressurgindo no Brasil a discussão a respeito da necessidade de se instituir o imposto sobre grandes fortunas⁶⁹⁶.

7.3.2 Considerações no âmbito das entidades transnacionais

Na conjuntura atual, marcadamente globalizada, vislumbra-se forte influência de agentes externos sobre a política tributária interna e internacional. Cada vez mais organismos supranacionais, como o FMI, a ONU, a OCDE e o Banco Mundial investem em pesquisas tributárias para desenvolver padrões regulatórios internacionais e aumentam sua influência na formatação dos sistemas tributários nacionais por meio de simples recomendações ou diretrizes que, na prática, possuem uma poderosa força vinculativa⁶⁹⁷.

Nesse contexto de governança tributária global, os governos nacionais são compelidos a seguir os padrões tributários estabelecidos pelos organismos internacionais, seja por pressão política, seja por pressão econômica, restando restringida a soberania estatal em matéria tributária^{698 699}. Assim, considerando a influência desses organismos supranacionais sobre os sistemas tributários nacionais, afigura-se importante ter conhecimento das suas considerações mais recentes a respeito da tributação das riquezas.

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) é uma

“a) tributação progressiva de todos os rendimentos da pessoa física, ficando a tributação dos lucros das empresas como mera antecipação da primeira;

b) ampliação do número de alíquotas da tabela do imposto de renda das pessoas físicas, de modo a tributar efetivamente os mais ricos, e elevação dos limites das faixas mais baixas, a fim de preservar a renda dos assalariados;

c) aumento das alíquotas e estabelecimento da progressividade da tributação sobre heranças e doações;

d) instituição do imposto sobre grandes fortunas, considerando o patrimônio todo do contribuinte, inclusive as dívidas, e desonerando a tributação sobre o patrimônio imobiliário urbano e rural, que passaria a ter função meramente extrafiscal, sendo as perdas municipais compensadas pelo incremento do fundo de participação dos municípios em relação ao imposto de renda dos mais ricos;

e) alívio na carga fiscal sobre o consumo, especialmente na tributação federal pelo IPI, PIS e COFINS, até o limite do aumento das receitas advindas da tributação da renda e do patrimônio dos mais ricos;

f) incremento das políticas de transparência fiscal, de combate à evasão e à elusão, da flexibilização do sigilo bancário e da imunização dos efeitos dos paraísos fiscais”.

⁶⁹⁶ Cf. SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Código tributário nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003**. – 6. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2017, p. 88. [e-Book]

⁶⁹⁷ Cf. MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. **Soberania tributária...**, cit.

⁶⁹⁸ Cf. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O Outro...**, cit., p. 394.

⁶⁹⁹ Cf. MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. **Soberania tributária...**, cit.

organização internacional composta atualmente por 35 países⁷⁰⁰ que diz ter a missão de promover políticas que melhorem o bem-estar econômico e social das pessoas ao redor do mundo⁷⁰¹. Ela faz uso de técnicas de promoção de cooperação entre governos, coleta e análise de dados, e disseminação de padrões regulatórios internacionais nas mais variadas áreas, inclusive no que pertence à tributação. Para Tarcísio Diniz Magalhães, a OCDE tem “significativo papel na governança global, despontando no direito tributário como um verdadeiro líder”, especialmente tendo em conta sua composição oficial, com a presença dos países mais ricos do globo⁷⁰².

Em texto publicado no dia 21 de maio de 2015, nominado *In It Together: Why Less Inequality Benefits All*, sob a responsabilidade da Secretaria-Geral da entidade, a OCDE manifestou o entendimento de que reformas nas políticas tributárias e de benefícios seriam uma alternativa política para reduzir as desigualdades sociais. Tendo em conta dados que revelam que os principais contribuintes têm agora maior capacidade contributiva do que antes, os governos deveriam reexaminar seus sistemas fiscais para garantir que os indivíduos mais ricos paguem uma parcela justa da carga tributária. E esse objetivo poderia ser alcançado de diversas maneiras, não apenas elevando as taxas marginais sobre os mais ricos, mas também melhorando a fiscalização do cumprimento das obrigações fiscais, eliminando ou reduzindo benefícios e incentivos fiscais e, no que nos interessa, reavaliando o papel dos impostos sobre todas as formas de propriedade e sobre a riqueza. Portanto, a própria OCDE enxerga na tributação de riqueza um instrumento a favor da redução dos níveis de desigualdade social e econômica no mundo, fenômeno reconhecidamente maléfico para qualquer sociedade⁷⁰³.

Em outro trabalho publicado em maio de 2014, este de responsabilidade do Diretório do Emprego, Trabalho e Assuntos Sociais da OCDE⁷⁰⁴, verificou-se que os que estão no topo da distribuição de renda viram reduzidos impostos que incidem sobre seus rendimentos, em especial os oriundos do capital. Com efeito, alguns países introduziram nas últimas décadas um sistema de “tributação dupla” (*dual taxation*) em que os impostos sobre a renda derivada do capital foram reduzidos em relação aos impostos sobre a renda pessoal derivada do trabalho. Além disso, vários países aboliram ou reduziram os impostos sobre a riqueza líquida (*net wealth taxes*) e os impostos

⁷⁰⁰ Dentre eles, todas as potências mundiais, tais como Estados Unidos, Reino Unido, Alemanha, França e Japão, e alguns países em desenvolvimento, como México, Chile e Turquia. Cf. OECD. **Members and partners**. Disponível em: <<http://www.oecd.org/about/membersandpartners/#d.en.194378>>. Acesso em: 10 mai. 2018.

⁷⁰¹ Cf. OECD. **The Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)**. Disponível em: <<http://www.oecd.org/about/>>. Acesso em: 10 mai. 2018.

⁷⁰² Cf. MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. **Soberania tributária...**, cit.

⁷⁰³ OECD. **In It Together...**, cit., p. 48-49. Sérgio Ricardo Ferreira Mota relata que a OCDE “(...) havia dado publicidade, no ano de 1979, à opinião oficial de seus membros no sentido de que eram ‘moderadamente favoráveis’ ao imposto sobre o patrimônio líquido das pessoas físicas, bem como que treze desses países-membros já possuíam, há décadas, o referido imposto, sendo que em alguns deles, coexistia, inclusive, com a tributação do ativo líquido das pessoas jurídicas”. In: MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. **Imposto sobre...**, cit., p. 46.

⁷⁰⁴ OECD. **Focus on...**, cit., p. 07.

sobre heranças e doações (*inheritance taxes*), de forma que, agora, a riqueza líquida é tributada em poucos países-membros da OCDE. Ademais, os impostos sobre bens imóveis representam apenas uma pequena porcentagem da tributação geral. Para o estudo, essa conjuntura pode levar a uma situação em que os mais ricos podem acumular ainda mais riqueza, concentrando, continuamente, poder e privilégios. Nesse quadro, dentre as diversas propostas para garantir que os principais contribuintes paguem uma parcela maior de impostos, a entidade destaca a possibilidade de se instituir outras formas de impostos sobre a riqueza, deixando em aberto a possibilidade de utilização de um tributo periódico sobre a riqueza como maneira de tornar os sistemas tributários mais equitativos⁷⁰⁵.

Dentre as instituições financeiras internacionais, o Fundo Monetário Internacional (FMI) tem por objetivo principal assegurar a estabilidade do sistema monetário internacional, entendido como o sistema de taxas de câmbio e pagamentos internacionais que permite aos países (e seus cidadãos) transacionarem uns com os outros⁷⁰⁶. O FMI, ao lado do Banco Mundial, influencia diretamente os diversos países a realizarem reformas tributárias como condição necessária à concessão de empréstimos. Suas propostas de reforma dos sistemas tributários dos Estados nacionais vão desde alterações nas respectivas legislações tributárias à introdução de novos mecanismos de fiscalização e arrecadação, visando o aprimoramento das administrações tributárias e dos níveis de receita. Dentre as recomendações clássicas da entidade na seara tributária estão a adoção do modelo de tributação sobre o consumo do valor agregado, a redução de alíquotas para impostos de importação e a substituição da tributação aduaneira pela interna⁷⁰⁷.

Alterando suas tradicionais recomendações de viés liberal-conservador, o FMI passou a sugerir, em anos mais recentes, que haja algum tipo de controle do fluxo internacional de capitais e um redirecionamento de recursos dos ricos para os pobres como forma de auxiliar na correção dos danos causados pelo excesso de desigualdade econômica, em especial a corrosão da coesão social,

⁷⁰⁵ São as seguintes as propostas apresentadas neste estudo:

“• Abolishing or scaling back a wide range of those tax deductions, credits and exemptions which benefit high income recipients disproportionately; • Taxing as ordinary income all remuneration, including fringe benefits, carried interest arrangements and stock options; • Considering shifting the tax mix towards a greater reliance on recurrent taxes on immovable property; • Reviewing other forms of wealth taxes such as inheritance taxes; • Examining ways to harmonise capital and labour income taxation; • Increasing transparency and international cooperation on tax rules to minimise ‘treaty shopping’ (when high-income individuals and companies structure their finances to take account of favourable tax provisions in different countries) and tax optimisation; • Broadening the tax base of the income tax, so as to reduce avoidance opportunities and thereby the elasticity of taxable income; • Developing policies to improve transparency and tax compliance, including continued support of the international efforts, led by the OECD, to ensure the automatic exchange of information between tax authorities”. In: OECD. **Focus on...**, cit., p. 08.

⁷⁰⁶ Cf. INTERNATIONAL MONETARY FUND (IMF). **About the IMF**. Disponível em: <<http://www.imf.org/en/About>>. Acesso em: 11 mai. 2018.

⁷⁰⁷ Cf. MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. **Soberania tributária...**, cit.

a polarização política e a redução do próprio crescimento econômico⁷⁰⁸.

Por meio de relatório publicado em outubro de 2017, de responsabilidade do Monitor Fiscal do FMI, nominado *Tackling Inequality*, o FMI diz haver espaço nos diversos países para uma tributação mais progressiva por meio de diferentes tipos de impostos sobre a riqueza - tais como impostos recorrentes sobre a propriedade ou a riqueza líquida, impostos sobre transações e impostos sobre heranças e doações. Assim, tendo em vista que a riqueza é distribuída de maneira ainda mais desigual que a renda, sua tributação tornaria os sistemas tributários mais progressivos. No entanto, segundo o relatório, a tributação da renda oriunda do capital seria mais equitativa e eficiente do que tributar o capital propriamente dito. Ainda assim, entende-se que em algumas situações os impostos sobre o próprio capital podem desempenhar um papel importante, como quando tributar seus rendimentos é administrativamente ou politicamente difícil. Ainda de acordo com o relatório, os impostos sobre imóveis ou sobre a terra são equitativos e eficientes e permanecem subutilizados em muitos países, e impostos mais altos sobre imóveis extras poderia ter um impacto positivo na equidade⁷⁰⁹.

O Banco Mundial, que conta com 189 países membros, tem como objetivo trabalhar por soluções sustentáveis que reduzam a pobreza e construam prosperidade compartilhada em países em desenvolvimento⁷¹⁰. Ao se envolver com questões de reforma tributária, tem como objetivo principal a promoção do fortalecimento e incremento de receitas públicas dos governos assistidos. Assim como o FMI, seus projetos também se concentram na reforma das legislações tributárias e no fortalecimento das administrações tributárias dos diversos países membros⁷¹¹.

Em relatório publicado em novembro de 2017, por solicitação do governo brasileiro, visando encontrar alternativas para reduzir o déficit fiscal a um nível sustentável e, ao mesmo tempo, consolidar os ganhos sociais alcançados nas décadas anteriores, o Banco Mundial constatou que alguns programas governamentais brasileiros beneficiam os ricos mais do que os pobres e que uma reforma tributária poderia melhorar a equidade do regressivo sistema tributário nacional. Como alternativas para restaurar o equilíbrio fiscal de maneira sustentável, além da necessária redução de determinados gastos tidos como regressivos, o governo brasileiro poderia aumentar suas receitas tributárias e reduzir os altos pagamentos de juros sobre sua dívida pública. Para a entidade, há espaço no Brasil para “aumentar a tributação dos grupos de alta renda (por

⁷⁰⁸ Cf. MOHSIN, Salena. MAYEDA, Andrew. **Em polêmica com EUA, FMI propõe taxar mais os ricos**. Valor Econômico, 2017. Disponível em: <<http://gsnoticias.com.br/noticia-detalle/governo-e-politica/em-polemica-eua-fmi-propoe-taxar-mais-os-ricos>>. Acesso em: 16 out. 2017.

⁷⁰⁹ INTERNATIONAL MONETARY FUND (IMF). **Fiscal Monitor: Tackling Inequality**. Washington, October, 2017, p. 28-29 e 37.

⁷¹⁰ Cf. THE WORLD BANK. **Who we are**. Disponível em: <<http://www.worldbank.org/en/who-we-are>>. Acesso em: 11 mai. 2018.

⁷¹¹ Cf. MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. **Soberania tributária...**, cit.

exemplo, por meio de impostos sobre a renda, patrimônio ou ganhos de capital) e reduzir a dependência dos tributos indiretos, que sobrecarregam os mais pobres”, de maneira que um ajuste fiscal bem elaborado não precisaria reduzir o apoio aos mais pobres e vulneráveis. Na verdade, ele poderia até aumentar a equidade por meio da redução de gastos regressivos e do aumento da progressividade da tributação, inclusive por meio da introdução de um imposto periódico sobre a riqueza⁷¹². Ressalta-se, ainda, outra constatação do estudo, no sentido de que o efeito regressivo da tributação predominantemente indireta no Brasil neutraliza os efeitos positivos das transferências aos mais pobres por meio de programas governamentais⁷¹³.

Assim, OCDE, FMI e Banco Mundial veem na tributação da riqueza, inclusive por meio de um imposto periódico, uma alternativa para combater os elevados índices de desigualdade verificados em diversos países, tornar os sistemas tributários mais equitativos e, no caso brasileiro, reduzir o déficit fiscal de maneira sustentável.

Por outro lado, no âmbito da Organização das Nações Unidas (ONU), uma organização internacional que conta com 193 países membros, não encontramos estudos específicos que abordem a questão da tributação de riqueza por meio de um imposto periódico. No entanto, em estudo de responsabilidade do Centro Internacional de Políticas para o Crescimento Inclusivo⁷¹⁴, confeccionado por Sérgio Wulff Gobetti e Rodrigo Octávio Orair, constatou-se, ao analisar dados tributários brasileiros, um elevado grau de concentração de renda no topo da distribuição (maior do que vinha sendo estimado com base nas usuais pesquisas domiciliares), baixa progressividade do sistema tributário e violação aos princípios da equidade horizontal e vertical, tendo como principal razão a isenção dos lucros e dividendos, figura atípica nos países desenvolvidos.

Com efeito, o estudo nota que o sistema tributário brasileiro vem sendo utilizado de modo bastante criativo para garantir benefícios tributários aos proprietários do capital, como a dedutibilidade dos juros sobre capital próprio e a isenção de lucros e dividendos distribuídos. Nesse quadro, os autores propõem recuperar uma agenda de reforma tributária centralizada na progressividade, aproveitando o espaço que parece estar aberto desde a repercussão da obra de Thomas Piketty, *O capital no século XXI*, e a recente divulgação com maior detalhamento dos

⁷¹² WORLD BANK. 2017. **Um ajuste justo: análise da eficiência e equidade do gasto público no Brasil**: Volume I: síntese (Portuguese). Washington, D.C.: World Bank Group, p. 08 e 19. Disponível em: <<http://documents.worldbank.org/curated/en/884871511196609355/Volume-I-síntese>>. Acesso em: 31 mar. 2018.

⁷¹³ Consta no trabalho que os tributos indiretos representam 55% da receita tributária brasileira, ao passo que a tributação sobre a renda pessoal representa 18%, especialmente devido à existência de muitas fontes de renda não tributáveis (tais como ganhos de capital e dividendos). Assim, no Brasil, “a tributação sobre a renda pessoal não afeta os ricos de maneira adequada”. In: WORLD BANK. 2017. **Um ajuste...**, cit., p. 35.

⁷¹⁴ O Centro Internacional de Políticas para o Crescimento Inclusivo é uma parceria entre o Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento, PNUD, e o Governo do Brasil. Cf. GOBETTI, Sérgio Wulff. ORAIR, Rodrigo Octávio. **Tributação e distribuição...**, cit.

dados do IRPF brasileiro⁷¹⁵.

Além dos organismos supranacionais que exercem forte influência sobre a política tributária interna e internacional, a Oxfam Internacional, uma confederação de várias organizações não governamentais independentes presentes em 94 países, também apresenta propostas de medidas que devem ser tomadas na seara tributária visando alcançar seu principal objetivo, que é a redução da pobreza, da desigualdade e das injustiças verificadas no mundo. Ela faz parte de um movimento global que busca criar condições estruturais para um desenvolvimento em favor dos direitos humanos e das transformações sociais necessárias para a construção de uma sociedade mais justa e igualitária⁷¹⁶.

Em estudo de janeiro de 2017, intitulado *Uma economia para os 99%*, a Oxfam Internacional expõe que, no cenário de intensa desigualdade vivenciado na atualidade, medidas precisam ser adotadas para que os mais ricos contribuam para a sociedade em bases justas e não continuem a usufruir de privilégios injustos. Dentre as principais medidas, a entidade entende que a tributação, tida como “a principal ferramenta para a eliminação da riqueza excessiva”⁷¹⁷, deve ser realizada de maneira mais justa por meio da instituição ou do aumento dos impostos sobre a riqueza e as grandes rendas, além da criação de instrumentos que inibam a sonegação fiscal por parte dos que estão no topo da renda e da riqueza⁷¹⁸.

A conclusão inafastável é a de que a tributação das riquezas, inclusive por meio de um tributo periódico, apesar de ser tema reconhecidamente controverso a nível mundial, vem ganhando cada vez mais apoio entre estudiosos do direito, da economia, da filosofia e da ciência política, além de encontrarmos manifestações em seu favor também no âmbito das mais diversas entidades transnacionais e internacionais.

7.4 A proposta de Thomas Piketty

Por meio do livro *O capital no século XXI*, publicado pela primeira vez no ano de 2013, Thomas Piketty, depois de mais de uma década de pesquisas, conseguiu levantar dados sobre a concentração de renda e de riqueza em diversos países nos últimos séculos, possibilitando a melhor compreensão da dinâmica da desigualdade e chegando à conclusão de que a tendência do modelo capitalista que vem sendo praticado nas décadas mais recentes é de crescente concentração

⁷¹⁵ GOBETTI, Sérgio Wulff. ORAIR, Rodrigo Octávio. **Tributação e distribuição**..., cit., p. 01 e 16-19.

⁷¹⁶ OXFAM BRASIL. **Oxfam no mundo**. Disponível em: < <https://www.oxfam.org.br/quem-somos/oxfam-no-mundo>>. Acesso em: 11 mai. 2018.

⁷¹⁷ OXFAM INTERNACIONAL. **Uma economia**..., cit., p. 37.

⁷¹⁸ OXFAM INTERNACIONAL. **Uma economia**..., cit., p. 08.

de riqueza no topo⁷¹⁹.

A enorme repercussão dessa obra⁷²⁰ reacendeu o debate a nível mundial acerca da desigualdade econômica e social e da importância da intervenção pública para controlar as elevadas disparidades entre ricos e pobres que naturalmente decorrem de um sistema orientado pela economia de mercado.

Comentando sobre os trabalhos do economista francês, Paul Krugman diz que a constante elevação dos índices de concentração de riqueza teria condições de ser detida, e até mesmo revertida, por meio do poder público⁷²¹. Nesse sentido, considera-se Piketty um típico social-democrata, que acredita ser possível salvar o capitalismo de suas próprias contradições internas por meio da modernização do Estado de desiderato social⁷²².

A grande novidade dos trabalhos de Piketty é debater a desigualdade não com base em argumentos puramente teóricos, mas com esboço em robustas e abrangentes estatísticas empíricas. O livro *O capital no século XXI* tem como fonte primária de análise a *World Top Incomes Database* (WTID), tida por ele como a “mais ampla base de dados históricos disponível sobre a evolução da desigualdade de renda”⁷²³, e se escora em duas principais fontes de dados que permitem o estudo da dinâmica histórica da distribuição de renda e de riqueza: (i) dados que lidam diretamente com a desigualdade e a distribuição de renda; e (ii) dados que lidam com a distribuição da riqueza e a relação entre riqueza e a renda⁷²⁴.

A primeira regularidade que se verifica na análise dos dados coletados por Piketty e sua equipe é que a distribuição da propriedade do capital⁷²⁵ e das rendas que dele provêm, que até então eram pouco conhecidas e estudadas, é sistematicamente mais concentrada do que a distribuição das rendas do trabalho⁷²⁶. Apurou-se que em todas as sociedades conhecidas, em todas as épocas, a metade mais pobre da população em termos patrimoniais não possui quase nada (em torno de 5% da riqueza total), o décimo superior na hierarquia da riqueza detém a maior parte da

⁷¹⁹ Cf. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. OLIVEIRA. Ludmila Mara Monteiro de. *Liberalismo...*, cit., p. 230. Paul Krugman destaca o pioneirismo dos dados coletados por Piketty ao dizer que “[e]le e alguns colegas (especialmente Anthony Atkinson, de Oxford, e Emmanuel Saez, de Berkeley) são, especialmente, responsáveis pelo desenvolvimento de técnicas estatísticas pioneiras que tornam possível rastrear a concentração de renda e de riqueza no passado distante - até o começo do século 20, no Reino Unido e Estados Unidos, e até o final do século 18 no caso da França”. In: KRUGMAN, Paul. *Livro ‘O Capital...*, cit.

⁷²⁰ Branko Milanovic diz que o *O capital no século XXI* é um livro de extraordinária amplitude e influência. In: MILANOVIC, Branko. *Global...*, cit., p. 46-47.

⁷²¹ KRUGMAN, Paul. *Livro ‘O Capital...*, cit.

⁷²² Cf. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. OLIVEIRA. Ludmila Mara Monteiro de. *Liberalismo...*, cit., p. 243.

⁷²³ PIKETTY, Thomas. *O capital...*, cit., p. 24.

⁷²⁴ PIKETTY, Thomas. *O capital...*, cit., p. 23.

⁷²⁵ Conforme explica Piketty, “[o] capital é um estoque e corresponde à quantidade total de riqueza existente em um dado instante. Esse estoque resulta dos fluxos de renda apropriados ou acumulados ao longo dos anos anteriores”. In: PIKETTY, Thomas. *O capital...*, cit., p. 56.

⁷²⁶ PIKETTY, Thomas. *O capital...*, cit., p. 239.

riqueza disponível na sociedade (em geral mais de 60% da riqueza total, por vezes chegando a 90%), e a população entre esses dois grupos (ou seja, 40% da população) detém algo entre 5% e 35% do patrimônio total⁷²⁷. No que diz respeito às rendas decorrentes do capital, Piketty apurou ainda que a parte delas recebida pelos 10% mais ricos dos lares costuma ser da ordem de 50% das rendas patrimoniais auferidas pelo conjunto das famílias⁷²⁸. Para ele, a desigualdade dos patrimônios não se explica só pela desigualdade das rendas presentes e passadas que permitem constitui-los, mas especialmente por diferenças de comportamentos de poupança e acumulação que não podem ser justificadas pela desigualdade das rendas⁷²⁹.

Com foco na desigualdade na distribuição do capital, Thomas Piketty constatou que reencontramos no início deste século um nível de concentração de riqueza que não víamos desde o final do século XIX e início do século XX, a demonstrar que, caso mantidas as coisas como estão, há uma forte tendência de que a desigualdade retorne aos níveis mais preocupantes da história do capitalismo⁷³⁰. Ele esclarece que somente a natureza do capital possuído mudou, pois, se antes o capital era fundiário, agora ele é imobiliário, industrial e financeiro⁷³¹.

Conforme os dados coletados, apurou-se que, no período de 1914 a 1980, a redução dos níveis de desigualdade verificada em quase todo mundo resultou de uma combinação de forças malignas, como as guerras e a crise econômica de 1929, e benignas, como a consolidação dos direitos sociais - financiados, sobretudo, por um sistema tributário muito mais progressivo⁷³². Assim, Piketty demonstra que a mudança estrutural ocorrida no século XX que permitiu a redução dos alarmantes níveis de desigualdade foi, em especial, a criação de tributos significativos sobre o capital e seus rendimentos para fazer frente ao custo das duas grandes guerras mundiais⁷³³. Até a Primeira Guerra Mundial, quase não existiam impostos sobre o capital e as rendas dele decorrentes ou sobre os lucros das empresas na maioria os países do mundo e, nos raros casos em que eles existiam, as alíquotas eram diminutas. Ao longo do século XX, porém, surgiram inúmeras formas de tributação sobre o patrimônio, os lucros e a renda, modificando substancialmente a distribuição dos recursos, a demonstrar sua relevância no combate à desigualdade⁷³⁴. O que temos, então, é uma elevada desigualdade no início do século XX, seguida de uma queda que ocorreu entre as duas grandes guerras mundiais e um posterior período de estabilidade que vai até as décadas de 70/80, a partir de quando, com o surgimento do neoliberalismo, passamos a ter o crescimento

⁷²⁷ PIKETTY, Thomas. **O capital...**, cit., p. 328.

⁷²⁸ PIKETTY, Thomas. **A economia...**, cit., p. 19-20. [e-Book].

⁷²⁹ PIKETTY, Thomas. **A economia...**, cit., p. 19-20. [e-Book].

⁷³⁰ PIKETTY, Thomas. **O capital...**, cit., p. 120.

⁷³¹ PIKETTY, Thomas. **O capital...**, cit., p. 368.

⁷³² Cf. MILANOVIC, Branko. **Global...**, cit., p. 98-99.

⁷³³ PIKETTY, Thomas. **O capital...**, cit., p. 364.

⁷³⁴ PIKETTY, Thomas. **O capital...**, cit., p. 364.

ininterrupto da desigualdade, em especial em face das mudanças políticas ocorridas nas últimas décadas no que tange à tributação, cada vez mais regressiva, e às finanças⁷³⁵.

Outra importante constatação é que a taxa de retorno puro do capital - em geral de 4 a 5% ao ano - sempre foi nitidamente superior à taxa de crescimento mundial no curso da história, mas que a distância entre ambas diminuiu ao longo do século XX, sobretudo na segunda metade do século, quando o crescimento mundial atingiu 3,5 a 4% ao ano. No entanto, para Piketty é bastante provável que essa distância aumente de novo ao longo do século XXI com a desaceleração do crescimento, em especial o demográfico, de forma que a taxa de crescimento mundial poderia ser da ordem de 1,5% ao ano entre 2050 e 2100, ou seja, aproximadamente o mesmo nível que no século XIX⁷³⁶. A conclusão inarredável é que quando a taxa de remuneração do capital excede substancialmente a taxa de crescimento da economia, então, pela lógica, a riqueza aumenta mais rápido do que a renda e a produção⁷³⁷. Sob essas condições, é quase inevitável 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”⁷³⁸. Nesse quadro, apurou-se que no período de 1987 a 2013, “as maiores riquezas mundiais cresceram 6-7% ano, contra 2,1% ao ano para a riqueza média mundial e 1,4% ao ano para a renda média mundial”⁷³⁹, levando ao quadro atual em que os 0,1% mais ricos detém 20% do patrimônio global; os 1% que estão na parte superior da pirâmide social, perto de 50%; e os 10% superiores, entre 80 a 90%⁷⁴⁰.

É neste inquietante quadro que ele propõe o desenvolvimento de meios pelos quais a democracia poderia retomar o controle do capitalismo, de forma a assegurar o interesse geral da população em detrimento dos interesses privados do mercado, tendo em vista ser ilusório pensar que existem, nas leis “naturais” da economia de mercado, forças de convergência que conduzam automaticamente a uma redução da desigualdade da riqueza ou a um estado de harmonia social⁷⁴¹. E nessa toada, entende Piketty que somente instituições políticas e públicas teriam condições de contrabalançar os efeitos dessa lógica implacável, em especial mediante a adoção de um imposto progressivo sobre o capital, que teria um papel central no combate à desigualdade excessiva, conforme verificado pelas experiências vivenciadas ao período de 1914 a 1980⁷⁴². A tributação por

⁷³⁵ PIKETTY, Thomas. **O capital...**, cit., p. 27.

⁷³⁶ PIKETTY, Thomas. **O capital...**, cit., p. 346.

⁷³⁷ Para Piketty, sempre que a taxa de rendimento do capital (r) supera a taxa de crescimento da renda e da produção (g) - ($r > g$) - a desigualdade aumenta, pois os patrimônios originados no passado se recapitalizam mais rapidamente do que a progressão da produção e dos salários.

⁷³⁸ PIKETTY, Thomas. **O capital...**, cit., p. 33.

⁷³⁹ PIKETTY, Thomas. **O capital...**, cit., p. 424.

⁷⁴⁰ Cf. RIBEIRO, Ricardo Lodi. Piketty e a..., cit., p. 01.

⁷⁴¹ PIKETTY, Thomas. **O capital...**, cit., p. 09 e 367.

⁷⁴² PIKETTY, Thomas. **O capital...**, cit., p. 34.

meio de um imposto sobre o capital - tido por Piketty como um método mais ou menos liberal, pois respeita a livre concorrência e a propriedade privada - seria, portanto, uma alternativa viável para a redução das injustiças desencadeadas pelo sistema capitalista, na tentativa de submeter grandes e extensas fortunas ao controle social e democrático⁷⁴³. O objetivo da tributação do capital, para Piketty, não é o de reduzir a riqueza acumulada, mas sim modificar a estrutura da distribuição de riqueza no longo prazo⁷⁴⁴. Nas palavras do autor, esse tipo de exação “exprime de certa forma um compromisso ideal entre justiça social e liberdade individual”⁷⁴⁵.

Nessa esteira, para que a desigualdade da distribuição diminua de forma considerável, levando em conta uma taxa de rendimento da ordem de 5% ao ano, é necessário que a taxa de crescimento ultrapasse 1,5 a 2% ou então que os impostos sobre o capital reduzam o rendimento líquido para abaixo de 3 a 3,5% - ou que as duas coisas ocorram ao mesmo tempo⁷⁴⁶. E considerando a recente evolução da distribuição das riquezas, com um crescimento das maiores fortunas mundiais mais de três vezes mais rápido do que o aumento da média dos patrimônios e rendas ao longo do período 1987-2013 (6 a 7% ao ano contra 1,5 a 2% ao ano), um imposto progressivo sobre o capital poderia permitir a regulação dessa dinâmica desigualitária e a produção de mais transparência democrática e estatística sobre essas evoluções⁷⁴⁷.

Na visão de Piketty, não bastaria a aplicação de uma taxa superior de imposto sobre os rendimentos mais elevados, sendo o imposto progressivo sobre o capital um instrumento mais apropriado para responder aos desafios do século XXI do que o imposto progressivo sobre a renda inventado no século XX, ressaltando porém, que o ideal seria a utilização de ambas as modalidades de tributos de maneira complementar⁷⁴⁸. Ainda na linha comparativa, ele considera um imposto progressivo sobre a riqueza líquida mais desejável do que um imposto progressivo sobre o consumo, tendo em vista que a riqueza líquida é mais fácil de definir, medir e monitorar do que o consumo, e que a riqueza líquida é o melhor indicador da capacidade contributiva dos mais ricos⁷⁴⁹.

Ao final do livro *O capital no século XXI*, a principal proposta de Thomas Piketty para enfrentar o problema da desigualdade é a instituição de uma tributação global sobre riquezas, com caráter progressivo, adotada de maneira coordenada entre Estados soberanos para evitar a chamada guerra fiscal internacional. O uso de um imposto progressivo global sobre o capital, para ele,

⁷⁴³ Cf. DOMINGUES, Nathália Daniel. **Tributação...**, cit., p. 94.

⁷⁴⁴ PIKETTY, Thomas. **Capital in...**, cit., p. 373-374.

⁷⁴⁵ PIKETTY, Thomas. **O capital...**, cit., p. 492.

⁷⁴⁶ PIKETTY, Thomas. **O capital...**, cit., p. 356-357.

⁷⁴⁷ PIKETTY, Thomas. **A economia...**, cit., p. 54-55. [e-Book].

⁷⁴⁸ PIKETTY, Thomas. **O capital...**, cit., p. 461.

⁷⁴⁹ PIKETTY, Thomas. **Tributação sobre capital e riqueza no século XXI**. In: AFONSO, José Roberto. LUKIC, Melina Rocha. ORAIR, Rodrigo Octávio. SILVEIRA, Fernando Gaiger. *Tributação e desigualdade*. Belo Horizonte(MG): Letramento: Casa do Direito: FGV Direito Rio, 2017, p. 754.

“seria capaz de evitar uma espiral infundável de aumento da desigualdade e também retomar o controle da dinâmica em curso”, além de gerar “a transparência democrática e financeira dos patrimônios, o que é uma condição necessária para a regulação eficaz do sistema bancário e dos fluxos financeiros internacionais”⁷⁵⁰. Entende ainda Piketty que a criação de um imposto progressivo anual sobre as maiores fortunas mundiais seria, além do único modo de permitir um controle democrático do processo de acumulação, uma forma de se preservar o dinamismo empreendedor e a abertura econômica internacional⁷⁵¹.

Considera-se que tal modalidade de imposto deveria incidir sobre o valor líquido dos ativos controlados por cada pessoa⁷⁵². Seu principal papel não seria o de financiar o Estado de desiderato social, mas sim o de regular o capitalismo de maneira a evitar o constante aumento das disparidades econômicas, tendo utilidade também ao permitir maior conhecimento e informação sobre os patrimônios e as fortunas⁷⁵³. Todavia, Piketty reconhece que “sua aplicação iria requerer um esforço brutal de coordenação internacional”⁷⁵⁴.

A proposta de instituição de um imposto sobre o capital é justificada com base em duas lógicas. Pela lógica da contribuição, o capital se apresenta como melhor indicador da capacidade contributiva das pessoas mais ricas do que a renda anual, que muitas vezes é difícil de medir, permitindo, assim, complementar o imposto sobre a renda em todos os casos nos quais as pessoas possuam uma renda fiscal claramente insuficiente em comparação a seu patrimônio. Por outro lado, pela lógica do incentivo, um imposto sobre o capital pode incentivar os detentores de patrimônios a obter os melhores rendimentos possíveis, obrigando aquele que utiliza mal seu patrimônio a, aos poucos, desfazer-se dele a fim de pagar os impostos e, assim, ceder seus ativos a detentores mais dinâmicos⁷⁵⁵.

Em outra obra - *A economia da desigualdade* - Piketty diz não faltar justificativas para uma taxa redistributiva e transparente do capital e de sua renda, seja em termos de justiça social pura, a fim de operar uma verdadeira redistribuição capital-trabalho, seja em termos de eficiência econômica, para combater os efeitos negativos da imperfeição do mercado de capital. Para ele, o argumento tradicional de que os custos da queda da acumulação de capital no longo prazo - engendrada pela taxa do capital - sempre prevalecem não pode ser aplicado automaticamente, considerando a imperfeição do mercado de capital. É lógico que esse tipo instrumento

⁷⁵⁰ PIKETTY, Thomas. *O capital...*, cit., p. 459.

⁷⁵¹ PIKETTY, Thomas. *O capital...*, cit., p. 433.

⁷⁵² PIKETTY, Thomas. *O capital...*, cit., p. 502.

⁷⁵³ PIKETTY, Thomas. *O capital...*, cit., p. 504. Paul Krugman, comentando a obra de Piketty, diz que “uma estrutura de taxa progressiva - especialmente a tributação da riqueza e das heranças - pode se tornar uma força poderosa de limitação da desigualdade”. In: KRUGMAN, Paul. *Livro ‘O Capital...*, cit.

⁷⁵⁴ PIKETTY, Thomas. *O capital...*, cit., p. 34.

⁷⁵⁵ PIKETTY, Thomas. *O capital...*, cit., p. 512-513.

redistributivo gera custos, uma vez que desestimula a acumulação futura de patrimônio, mas esses custos devem ser comparados aos benefícios proporcionados pelo financiamento de investimentos rentáveis que não poderiam ser efetuados sem essa redistribuição⁷⁵⁶.

Em artigo mais recente, Piketty volta a ressaltar a importância da tributação progressiva sobre o capital, “porque também pode trazer maior transparência sobre os ativos e a contabilidade das empresas”, que, por sua vez, “pode ajudar a desenvolver novas formas de governança; por exemplo, pode facilitar um maior envolvimento dos trabalhadores nos conselhos de administração das empresas”⁷⁵⁷.

Além da introdução de um imposto sobre grandes capitais em escala mundial, extrai-se da obra de Piketty que para combater a tendência natural do capitalismo à concentração de riquezas seria necessária a adoção de maneira complementar de diversas outras medidas tributárias, em especial o incremento da tributação progressiva das rendas, das heranças e do patrimônio, além da adoção de medidas de transparência internacional como forma de combater a concorrência fiscal entre países⁷⁵⁸.

Por óbvio que a obra e as propostas de Piketty não são imunes a críticas. Ele próprio chega a dizer que um imposto sobre o capital, em sua forma realmente global, é uma utopia, pelo que uma solução mais plausível seria a instituição de tal imposto em escala regional ou continental⁷⁵⁹. Além disso, ao revisitar suas propostas apresentadas no livro *O capital no século XXI*, o economista francês reconhece que deu excessiva atenção à tributação progressiva do capital e muita pouca atenção a inúmeras outras medidas institucionais que poderiam se provar igualmente importantes. Em face disso, e considerando que o capital é multidimensional e que os mercados são imperfeitos, ele propõe seja a tributação sobre o capital complementada “com políticas e regulações específicas sobre outros ativos, incluindo, por exemplo, políticas de uso da terra e de moradia e leis referentes aos direitos de propriedade intelectual”⁷⁶⁰.

Joseph Stiglitz, por sua vez, até concorda com a sugestão de Piketty de que a solução para o problema da desigualdade esteja no direito tributário, mas não acredita que a proposta de criação de um imposto global sobre a riqueza seja politicamente viável. Para ele, antes de se pensar numa distante solução a nível global, existem vários passos que podem ser tomados localmente, sem a necessidade de cooperação entre os demais países⁷⁶¹. Com efeito, a proposta de Piketty é demasiada ambiciosa e aparenta ser politicamente inviável em um mundo no qual impera a

⁷⁵⁶ PIKETTY, Thomas. **A economia...**, cit., p. 54-55. [e-Book].

⁷⁵⁷ PIKETTY, Thomas. **Tributação sobre...**, cit., p. 757.

⁷⁵⁸ Cf. RIBEIRO, Ricardo Lodi. Piketty e a..., cit., p. 01 e 03.

⁷⁵⁹ PIKETTY, Thomas. **O capital...**, cit., p. 459.

⁷⁶⁰ PIKETTY, Thomas. **Tributação sobre...**, cit., p. 756.

⁷⁶¹ STIGLITZ, Joseph E. **The Great...**, cit., p. 108.

concorrência fiscal internacional - com a presença de diversos paraísos fiscais - e a governança global ainda é frágil e antidemocrática, tendo os países mais avançados muito mais força e influência na fixação dos padrões regulatórios internacionais.

No entanto, extrai-se da obra de Piketty que, ao menos no âmbito dos Estados nacionais, o capitalismo reclama tributação progressiva sobre a renda, a herança e a riqueza, em especial sobre as grandes fortunas, a fim de permitir um controle democrático do processo de acumulação e evitar desigualdades excessivas que ignorem os princípios rawlsianos da maior liberdade igual e da igualdade equitativa de oportunidades.

8. AS INCONGRUÊNCIAS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

8.1 O que diz a CRFB/88. O Estado de molde liberal e igualitário

Do texto da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88) extrai-se a intenção originária do constituinte de modelar, em uma base econômica capitalista, um Estado que tem como um dos seus principais pilares a justiça social, financiada, sobretudo, por meio da tributação. Trata-se, portanto, nas palavras de Onofre Alves Batista Júnior, de “um Estado Democrático de Direito capitalista e tributário, não patrimonial, não proprietário dos meios de produção e que, para cumprir sua missão e fazer justiça social, necessita tributar”⁷⁶².

A opção constitucional pelo regime de economia de mercado é claramente extraída do texto constitucional, que aponta para a estruturação de um sistema econômico fundado na livre iniciativa (artigos 1º⁷⁶³ e 170, *caput* e parágrafo único⁷⁶⁴), na livre concorrência (artigo 170, inciso IV⁷⁶⁵), na consagração do direito à propriedade privada (artigos 5º, *caput* e inciso XXII⁷⁶⁶, e 170, inciso II⁷⁶⁷), na autodeterminação dos povos e na não intervenção (artigo 4º, incisos III e IV⁷⁶⁸), além de prever a exploração direta de atividade econômica pelo Estado como algo absolutamente excepcional (artigo 173⁷⁶⁹). O desiderato de justiça social, por sua vez, é percebido desde o preâmbulo⁷⁷⁰ ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, com especial destaque para o

⁷⁶² Cf. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. O Estado Democrático..., cit., p. 128.

⁷⁶³ 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: (...) IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa. In: BRASIL. Constituição (1988). **Constituição...**, cit.

⁷⁶⁴ Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...) Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei. In: BRASIL. Constituição (1988). **Constituição...**, cit.

⁷⁶⁵ Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...) IV - livre concorrência. In: BRASIL. Constituição (1988). **Constituição...**, cit.

⁷⁶⁶ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...) XXII - é garantido o direito de propriedade. In: BRASIL. Constituição (1988). **Constituição...**, cit.

⁷⁶⁷ Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...) II - propriedade privada. In: BRASIL. Constituição (1988). **Constituição...**, cit.

⁷⁶⁸ Art. 4º A República Federativa do Brasil rege-se nas suas relações internacionais pelos seguintes princípios: (...) III - autodeterminação dos povos; IV - não-intervenção. In: BRASIL. Constituição (1988). **Constituição...**, cit.

⁷⁶⁹ Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei. In: BRASIL. Constituição (1988). **Constituição...**, cit.

⁷⁷⁰ “Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembleia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica

artigo 3º do texto principal, que estabelece como objetivos fundamentais da República construir uma sociedade livre, justa e solidária⁷⁷¹ (I); garantir o desenvolvimento nacional (II); erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais (III); e promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação (IV)⁷⁷². Além disso, enumera-se no texto constitucional, entre as competências comuns dos entes federativos, o combate às causas da pobreza e aos fatores de marginalização, promovendo a integração social dos setores desfavorecidos (artigo 23, inciso X⁷⁷³), e dentre os princípios gerais da atividade econômica estão a redução das desigualdades regionais e sociais e a busca do pleno emprego (artigo 170, incisos VII e VIII⁷⁷⁴)⁷⁷⁵.

Os objetivos constitucionais são veiculados por normas tidas como programáticas, subespécie das normas constitucionais de eficácia limitada. Essas normas impõem tarefas para os poderes públicos, prescrevendo-lhes ações futuras. Importante esclarecer, no entanto, que o caráter programático de uma norma constitucional não significa que o preceito seja destituído de força jurídica⁷⁷⁶. As normas programáticas, como informa Canotilho, não são “simples programas, exortações morais, programas futuros, juridicamente desprovidos de qualquer vinculatividade. Às normas programáticas é reconhecido hoje um valor jurídico constitucionalmente idêntico ao dos

das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL”. In: BRASIL. Constituição (1988). **Constituição...**, cit.

⁷⁷¹ Para Hugo de Brito Machado, a solidariedade social não é apenas uma ideia. Ela é também “princípio de nosso Direito Positivo, pelo menos a partir da Constituição Federal de 1988, que o alberga expressamente em dispositivo segundo o qual constituem objetivos fundamentais de nossa República construir uma sociedade livre, justa e solidária”. In: MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de...**, cit., p. 50.

⁷⁷² Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

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

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. In: BRASIL. Constituição (1988). **Constituição...**, cit.

⁷⁷³ Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios: (...) X - combater as causas da pobreza e os fatores de marginalização, promovendo a integração social dos setores desfavorecidos. In: BRASIL. Constituição (1988). **Constituição...**, cit.

⁷⁷⁴ Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...) VII - redução das desigualdades regionais e sociais; VIII - busca do pleno emprego. In: BRASIL. Constituição (1988). **Constituição...**, cit.

⁷⁷⁵ Marciano Seabra de Godoi cita outras normas que exemplificam a importância da justiça social para o constituinte: “a Constituição determinou a vinculação de percentuais da arrecadação de impostos de todos os entes da federação para o financiamento de políticas públicas prioritárias e diretamente vinculadas à redução das desigualdades sociais: saúde (art. 198, § 2.º) e educação (art. 212, caput). No caso da seguridade social, área especialmente relevante na tarefa de proteção social a indivíduos e grupos em situação de risco ou vulnerabilidade, a Constituição se mostrou especialmente consciente da necessidade de criar um âmbito de fiscalidade próprio para o setor, obrigando a elaboração de um orçamento próprio para a área (art. 165, § 5.º, III), prevendo diversas fontes específicas de financiamento (contribuições sociais previstas nos incisos do art. 195), autorizando ao legislador a criação de fontes adicionais de financiamento (art. 195, § 4.º) e elegendo a equidade como critério básico para a forma de participação no custeio do sistema (art. 194, parágrafo único, V)”. In: GODOI, Marciano Seabra de. **Finanças públicas...**, cit., p. 08-09.

⁷⁷⁶ MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de direito constitucional** / Gilmar Ferreira Mendes, Paulo Gustavo Gonet Branco. – 9. ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2014, p. 80. [e-Book].

restantes preceitos da constituição”⁷⁷⁷. Assim, apesar de classificadas como normas de eficácia limitada, os objetivos fundamentais vinculam juridicamente as atividades estatais e não podem ser ignorados na execução de ações e políticas públicas, sob pena de desrespeito à vontade constitucional⁷⁷⁸. Nessa toada, o Estado brasileiro deve efetivamente orientar todas suas ações pela defesa da liberdade, da justiça e da solidariedade, trabalhando pela erradicação da pobreza e da marginalização, bem como pela contínua redução das desigualdades sociais e regionais, sempre tendo como fundamento a busca pela justiça social.

Além de um Estado submetido a um regime econômico capitalista e que deve zelar pela justiça social e pelo combate às desigualdades econômicas e sociais, a CRFB/88 projeta um detalhado sistema tributário que possibilite o abastecimento dos cofres públicos e o atingimento dos objetivos estatais (artigos 145 a 161). Novamente nos valendo das lições de Onofre Alves Batista Júnior, “o Estado Democrático de Direito modelado pela CRFB/88 é um Estado Tributário Redistribuidor que, para cumprir seu desiderato social, necessita tributar”⁷⁷⁹.

O sistema tributário projetado no texto constitucional é claramente orientado pela ideia de justiça tributária, tendo por objetivo a justa distribuição dos ônus fiscais. De fato, na CRFB/88, capacidade econômica, pessoalidade, seletividade, extrafiscalidade e progressividade são princípios que espelham a busca da maior justiça tributária⁷⁸⁰. Além disso, a previsão de um imposto sobre as grandes fortunas - que até hoje não foi instituído - representou um enorme avanço no debate do papel redistributivo do sistema tributário. Assim, o Estado Tributário de desiderato social modelado na Constituição favorece a redistribuição, em especial por meio da tributação progressiva sobre o patrimônio e seus acréscimos, pressupondo não ser justa a distribuição de bens orientada exclusivamente pelo mercado⁷⁸¹. Para Melina Rocha Lukic, o sistema tributário pode alcançar a equidade social tributando mais aqueles com maior capacidade

⁷⁷⁷ CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional**. 4. ed. Coimbra: Almedina, 1986, p. 184.

⁷⁷⁸ Nesse sentido: DOMINGUES, Nathália Daniel. **Tributação...**, cit., p. 57-58.

⁷⁷⁹ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O Outro...**, cit., p. 87-88.

⁷⁸⁰ Pedro Eliezer Maia destaca as normas tributárias constitucionalizadas que se orientam pelo critério da justiça: “Há varias normas que demonstram que as finanças públicas devem ser utilizadas em prol dos objetivos traçados pelo art. 3º da CRFB/1988: no art. 145, § 1.º (adoção do princípio da capacidade econômica e da personalização dos impostos como princípios gerais do sistema tributário nacional); no art. 153, VII (inclusão na competência tributária da União do Imposto sobre Grandes Fortunas, tributo de nítido caráter redistributivo, pela primeira vez mencionado nos textos constitucionais brasileiros); no art. 153, § 2.º, I (obrigatoriedade da progressividade do imposto sobre a renda); no art. 153, § 3.º, I (obrigatoriedade da seletividade do imposto sobre produtos industrializados); no art. 153, § 4.º (obrigatoriedade da progressividade do imposto territorial rural e previsão da imunidade da pequena gleba rural como instrumentos de política de reforma agrária); art. 155, § 2.º, III (facultatividade da seletividade do imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação); no art. 156, § 1.º (facultatividade da progressividade no tempo do imposto predial e territorial urbano como instrumento de política urbana); nos arts. 159, I, ‘c’ e 161, II (prioridade das regiões menos desenvolvidas no recebimento de transferência de recursos tributários federais, objetivando “promover o equilíbrio socioeconômico entre Estados e entre Municípios”) e no art. 165, § 7.º (obrigatoriedade de que o orçamento fiscal e de seguridade social tenham ‘entre suas funções a de reduzir desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional’)”. In: MAIA, Pedro Eliezer. **O imposto sobre...**, cit., p. 126.

⁷⁸¹ Cf. BALEEIRO, Aliomar (1905-1978). **Limitações...**, cit.

contributiva e aplicando os recursos arrecadados em serviços e políticas públicas em prol dos menos favorecidos⁷⁸². Nessa toada, pode-se dizer que o sistema tributário assume múltiplas funções de acordo com os valores e princípios que o texto constitucional pretende por meio dele alcançar. Apesar de instrumental, a atividade financeira do Estado e seu sistema de tributação não podem ser neutros frente aos valores e princípios jurídicos plasmados na Constituição⁷⁸³. E a partir do momento em que a Constituição colocou como um dos seus pilares a busca pela justiça social, o sistema tributário nacional deve ter como duas de suas finalidades principais a de arrecadar tributos para o financiamento dos direitos sociais e a de auxiliar na promoção da redução das desigualdades econômicas e sociais⁷⁸⁴.

Dessa forma, no Estado Tributário Redistribuidor brasileiro, a tributação conforme a manifestação de riqueza é um ditame de justiça tributária e da necessidade de a tributação ser distributiva⁷⁸⁵. Um país que tenha como objetivos constitucionais a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais, e como fundamento a busca pela justiça social, deve utilizar o sistema tributário e o sistema de gastos públicos como efetivos instrumentos redistributivos. No entanto, o que se percebe na prática é que a legislação tributária infraconstitucional caminha em sentido diametralmente contrário ao que foi estabelecido na Carta Magna.

Pode-se afirmar que são inconciliáveis com a CRFB/88 quaisquer planos ou projetos econômicos, sociais, tributários, fiscais e administrativos que acentuem - ou que não combatam - a desigualdade social, a pobreza e o desemprego, olvidando-se dos princípios e valores constitucionais⁷⁸⁶. Uma postura libertarista é, assim, ilegítima no contexto da ordem constitucional brasileira, em que o Estado não é simples garantidor da vigência formal das liberdades individuais negativas, mas também garantidor de uma ordem econômica e social que busca uma maior igualdade no plano fático entre todos seus cidadãos⁷⁸⁷. O preâmbulo da CRFB/88 e seus artigos 1º e 3º constituem a República Federativa do Brasil em Estado Democrático de Direito, no qual a igualdade, a justiça, a solidariedade e o desenvolvimento são metas prioritárias⁷⁸⁸.

Em face de tudo isso, podemos dizer que a concepção de justiça traçada na CRFB/88 tem caráter liberal-igualitário, semelhante à proposta rawlsiana. Combinam-se liberdades individuais com obrigações sociais, devendo o Estado agir, em especial, para reduzir as desigualdades

⁷⁸² LUKIC, Melina Rocha. **Tributação e equidade...**, cit., p. 531.

⁷⁸³ Cf. LUKIC, Melina Rocha. **Tributação e equidade...**, cit., p. 529.

⁷⁸⁴ Cf. LUKIC, Melina Rocha. **Tributação e equidade...**, cit., p. 531.

⁷⁸⁵ Cf. PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **A progressividade...**, cit.

⁷⁸⁶ Cf. BALEEIRO, Aliomar (1905-1978). **Limitações...**, cit.

⁷⁸⁷ Cf. GODOI, Marciano Seabra de. **Finanças públicas...**, cit., p. 07. E conclui o autor dizendo que “o libertarismo fiscal, além de mistificador e equivocado no plano empírico, mostra-se, pelo menos no contexto de nossa ordem jurídico-constitucional, flagrantemente ilegítimo”. In: GODOI, Marciano Seabra de. **Finanças públicas...**, cit., p. 09.

⁷⁸⁸ Cf. Misabel Abreu Machado Derzi em: BALEEIRO, Aliomar (1905-1978). **Limitações...**, cit.

econômicas e sociais e combater a pobreza. Vale ressaltar, porém, que as normas constitucionais não pretendem nivelar a riqueza social ou desestimular os talentos individuais. A pretensão de justiça distributiva deve ser combinada com o sistema econômico de livre mercado, admitindo-se, portanto, desigualdades, mas desde que não excessivas a ponto de violar a justiça de fundo das instituições públicas e os princípios rawlsianos da maior liberdade igual e da igualdade equitativa de oportunidades⁷⁸⁹.

8.2 A capacidade contributiva

No âmbito do direito tributário, o princípio da capacidade contributiva está intimamente ligado ao princípio mais geral da igualdade. Para Luís Eduardo Schoueri, o princípio da capacidade contributiva é corolário do princípio da igualdade em matéria de tributação⁷⁹⁰ ou, nas palavras de Humberto Ávila, constitui “a concretização setorial específica do princípio da igualdade”⁷⁹¹. Trata-se, pois, de um critério de aplicação da igualdade no âmbito específico do direito tributário. E como tratar os contribuintes de maneira igualitária está relacionado à justa distribuição do ônus tributário, reconhece-se que capacidade contributiva é também critério para se alcançar a justiça tributária⁷⁹². Nesse sentido, Carrazza afirma que “intimamente ligado ao princípio da igualdade, é um dos mecanismos mais eficazes para que se alcance a tão almejada Justiça Fiscal”⁷⁹³.

A fim de adequar o tributo à capacidade contributiva, deve-se buscar um modelo de incidência que não ignore as diferenças de riqueza evidenciadas nas diversas situações eleitas pelo legislador como hipóteses de incidência tributária, correspondendo isso a um dos aspectos da igualdade material ao tratar os contribuintes de maneira desigual na medida de sua desigualdade. Assim, devem ser tratados com igualdade os contribuintes que tiverem igual capacidade contributiva, e com desigualdade os que revelem riquezas diferentes e, portanto, diferentes

⁷⁸⁹ Cf. DOMINGUES, Nathália Daniel. **Tributação...**, cit., p. 62-63.

⁷⁹⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito...**, cit. p. 480. [e-Book]

⁷⁹¹ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário, de acordo com a emenda constitucional n. 53, de 19-12-2006** / Humberto Ávila. – 3. ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2008, p. 370. Na doutrina nacional são variadas as concepções de capacidade contributiva, mas todas a demonstrar a relação próxima com o princípio da igualdade. Para Alexandre Mazza “o princípio da capacidade contributiva é um desdobramento do princípio da isonomia”. In: MAZZA, Alexandre. **Manual...**, cit., p. 148-149. Werther Botelho Spagnol, por sua vez, entende a capacidade contributiva como “o critério básico que mensura a igualdade ou desigualdade” no direito tributário. In: SPAGNOL, Werther Botelho. **Curso de direito tributário** / Werther Botelho Spagnol. – Belo Horizonte: Del Rey: 2004, p. 124.

⁷⁹² Cf. SILVA, Mauro. Os limites para a capacidade contributiva - mínimo existencial e confisco - como elementos de tensão entre justiça fiscal e segurança jurídica. **Revista de Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 20, 2006, p. 200.

⁷⁹³ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 81. Ressalta-se, porém, que não basta a simples observância à capacidade contributiva para alcançar a justiça tributária. A justiça na tributação depende, fundamentalmente, da promoção de um resultado geral justo.

capacidades de contribuir⁷⁹⁴. Para Rui Barbosa Nogueira, só há tratamento igual aos desiguais em matéria tributária “se cada qual tiver de contribuir com imposto, de acordo com sua capacidade contributiva”⁷⁹⁵. Assim, por meio desse princípio, o legislador deve se empenhar para atender às singularidades de cada contribuinte, considerando suas diferenças de cunho econômico, de modo que a carga tributária de cada um reflita suas condições individuais⁷⁹⁶.

A capacidade contributiva pode ser encarada como um critério de comparação, pois, ao expressamente determinar que os impostos serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, o art. 145, § 1º, da CRFB/88⁷⁹⁷ reconhece que esse é o principal critério de comparação do princípio da igualdade aplicado ao direito tributário⁷⁹⁸. Por consequência, o direito tributário deve impor a carga tributária de acordo com as diferenças de renda, de patrimônio, de riqueza ou de poder aquisitivo entre os diversos contribuintes.

O princípio da capacidade contributiva, por meio do qual cada indivíduo deve contribuir para as despesas da coletividade em razão de sua força econômica, é antiquíssimo. Conforme lições de Alfredo Augusto Becker, tem origem no ideal de justiça distributiva formulada pelos filósofos gregos, reaparecendo na filosofia escolástica. Machiavelli, Bodin, Bocerius, Besold, Klock e Botero já se referiam ao princípio. É possível inclusive inferir, por meio de um excerto de Eródoto, que ele já vigoraria entre os antigos egípcios⁷⁹⁹. Esse princípio foi ainda adotado por diversas leis tributárias da Idade Média e por algumas leis dos primeiros séculos da Idade Moderna, encontrando-se a locução “capacidade contributiva” na *Elizabethen poor law* e na legislação das colônias inglesas na América⁸⁰⁰. A capacidade contributiva era defendida como fundamental por alguns pensadores clássicos, como Adam Smith⁸⁰¹, e foi inserida na Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, que, em seu artigo 13, dizia que “[p]ara a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com suas possibilidades”⁸⁰².

⁷⁹⁴ Cf. AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 18. ed. – São Paulo: Saraiva, 2012, p. 208 e 213. [e-Book]

⁷⁹⁵ Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro** / Sacha Calmon Navarro Coelho. – 12ª ed. rev.e atual. – Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 232.

⁷⁹⁶ Cf. ATALIBA, Geraldo. **Hipótese...**, cit., p. 126.

⁷⁹⁷ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...) § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. In: BRASIL. Constituição (1988). **Constituição...**, cit.

⁷⁹⁸ Cf. TIPKE, Klaus. YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal...**, cit., p. 56.

⁷⁹⁹ BECKER, Alfredo Augusto, 1928-1986. **Teoria geral...**, cit., p. 509-510.

⁸⁰⁰ BECKER, Alfredo Augusto, 1928-1986. **Teoria geral...**, cit., p. 510-511.

⁸⁰¹ Cf. GOBETTI, Sérgio Wulff. **Tributação da renda...**, cit., p. 709.

⁸⁰² Cf. BARBOSA, M. F. S. FREITAS, P. M. B. Imposto sobre grandes fortunas. **Revista Intervenção, Estado e Sociedade**, v.3.n.1 jan./jun, 2015. p. 207-230.

No Brasil, o princípio da capacidade contributiva está inserido no ordenamento jurídico desde a Constituição Imperial de 1824 que, no inciso XV do artigo 179, dizia que “[n]inguém será exempto de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres”. No entanto, as Constituições de 1891, 1934 e 1937, deixaram de fazer remissão expressa ao princípio da capacidade contributiva, que só foi novamente previsto no artigo 202 da Constituição de 1946, que dizia que “[o]s tributos terão caráter pessoal sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”. No entanto, a Emenda Constitucional nº 18 de 1965 revogou o art. 202 da Constituição de 1946, suprimindo, assim, a menção expressa ao princípio da capacidade contributiva na Constituição, supressão essa que se manteve na Constituição de 1967 e na Emenda Constitucional nº 01/1969. Com isso, o referido princípio só veio a retornar expressamente na nossa ordem constitucional com o advento da Constituição de 1988 que, no §1º do art. 145, diz que “[s]empre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (...)”⁸⁰³. Vale ressaltar, porém, que, mesmo no silêncio do texto constitucional anterior, esse princípio permanecia tendo normatividade por exigência e decorrência lógica do princípio da igualdade, não deixando de ser considerado um princípio informador do ordenamento jurídico tributário brasileiro⁸⁰⁴. Assim, o princípio da capacidade contributiva tem caráter programático, inspirando o legislador e orientando os aplicadores das normas tributárias, independentemente de constar expressamente da Constituição^{805 806}.

Em face do conteúdo normativo do princípio da capacidade contributiva e do escopo de atingimento da justiça tributária, não se deveria impor aos cidadãos de menor renda ou menor patrimônio o mesmo esforço tributário exigido dos cidadãos de maior capacidade econômica. Nessa toada, deve-se repartir os encargos do Estado na proporção das possibilidades de cada contribuinte, de maneira que os ricos paguem mais impostos do que os pobres na medida de suas possibilidades. É por isso que se diz que a teoria da capacidade contributiva é a que melhor se acomoda à noção de direito enquanto sistema do justo e do necessário⁸⁰⁷. Trata-se do princípio de tributação mais importante na repartição dos encargos fiscais e na definição das bases de imposição de tributos, ou seja, o princípio mais importante na determinação e na busca da justiça tributária⁸⁰⁸.

⁸⁰³ Cf. MAIA, Pedro Eliezer. **O imposto sobre...**, cit., p. 116.

⁸⁰⁴ Cf. BALEEIRO, Aliomar (1905-1978). **Limitações...**, cit., p. 866.

⁸⁰⁵ Cf. HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro...**, cit., p. 272-273. [e-Book]

⁸⁰⁶ Cf. PAULSEN, Leandro. **Curso de...**, cit., p. 50. [e-Book]. Paulsen destaca que, por isso, a maior parte a doutrina “diz tratar-se de um princípio de sobredireito ou metajurídico”.

⁸⁰⁷ Cf. SIDOU, J. M. Othon. **Os tributos...**, cit., p. 150.

⁸⁰⁸ Cf. SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e...**, cit., p. 270. No mesmo sentido, Misabel Derzi, afirma que “a capacidade contributiva é de fato a espinha dorsal da justiça tributária, é o critério que

O princípio da capacidade contributiva está também conectado à ideia de solidariedade, no sentido de que aqueles com maior capacidade econômica para contribuir devem ajudar na busca da justiça social, tendo em vista que teriam o dever de solidariedade para com os demais que estão numa situação econômica menos favorecida. A solidariedade, nesse sentido, concretiza-se quando todos participam dos custos da existência social, na medida de sua capacidade. Assim, seria justo e solidário que quem tem mais recursos seja chamado a contribuir em maior proporção para o custeio das despesas estatais, inclusive as de implementação das medidas destinadas a minorar as desigualdades socioeconômicas⁸⁰⁹.

É até possível que a norma tributária diferencie contribuintes de idêntica capacidade contributiva, mas desde que para proteger outro valor constitucionalmente consagrado. É o caso, por exemplo, de prestigiar contribuintes que se disponham a investir em regiões mais carentes, em consonância com o preceito do desenvolvimento regional. É nesse sentido que se pode dizer que o princípio da capacidade contributiva é, não obstante o mais importante, um dentre vários critérios que, simultaneamente, atuam sobre o mundo fático, a fim de identificarem-se situações equivalentes⁸¹⁰.

A doutrina debate sobre a equivalência ou não das expressões “capacidade contributiva” e “capacidade econômica”, a última, adotada expressamente no §1º do artigo 145 da CRFB/88. Pela literalidade das expressões, a capacidade econômica revela a habilidade que o sujeito passivo tem de obter rendimentos e manifestar riqueza, o que não implica necessariamente a existência de capacidade contributiva. A capacidade contributiva, por outro lado, é a capacidade que a pessoa tem para efetivamente pagar os tributos e contribuir com as despesas estatais, ou seja, uma capacidade econômica específica. Dessa forma, a pessoa que tem capacidade econômica não necessariamente tem capacidade contributiva, ao passo que a pessoa que tem capacidade contributiva tem capacidade econômica⁸¹¹.

inspira a igualdade, mas não é o único”. Para ela, “Pessoalidade, seletividade, extrafiscalidade e progressividade são princípios que espelham a busca da maior justiça tributária”. In: MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. **Imposto sobre...**, cit., p. 152-153.

⁸⁰⁹ Cf. FERNANDES, André Dias. MELO, Álisson José Maia. O imposto sobre grandes fortunas no Brasil e a redução das desigualdades socioeconômicas: exame da constitucionalidade do PLP 277/2008. **Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC**, v. 37, n. 1, 2017, p. 76. Disponível em: <<http://periodicos.ufc.br/nomos/article/view/11741/30839>>. Acesso em: 15 out. 2017. No mesmo sentido, Helenilson Cunha Pontes entende que “A busca de uma sociedade justa e solidária, fundamento do poder impositivo tributário, permite visualizar a imposição tributária não apenas do ponto de vista do Estado, como exercício de um poder constitucionalmente atribuído, sem qualquer conotação axiológica, mas também do ponto de vista dos sujeitos passivos, como dever de todos de concorrer para o financiamento das despesas públicas na medida de sua capacidade contributiva”. In: PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 105.

⁸¹⁰ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito...**, cit. p. 483-484. [e-Book]

⁸¹¹ Cf. DUARTE, Francisco Leite. **Direito tributário: teoria e prática** / Francisco Leite Duarte. – 2. ed. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015, p. 230. Para Francisco Leite Duarte, no entanto, “[o] texto constitucional não se refere à capacidade contributiva, mas à capacidade econômica, muito embora ao se referir à capacidade econômica

Debate-se ainda, no direito brasileiro, se o princípio da capacidade contributiva se aplica somente aos impostos ou a todas as espécies tributárias. A nosso ver, na esteira dos ensinamentos de Hugo de Brito Machado, apesar de previsto expressamente no texto constitucional apenas para os impostos, esse princípio se aplica aos tributos em geral, justificando, por exemplo, a isenção de certas taxas⁸¹². É que, não tendo o contribuinte o mínimo para sua sobrevivência, não pode ele ser constrangido a contribuir para as despesas públicas por meio do pagamento de qualquer tipo de tributo, ainda que ele as tenha dado causa⁸¹³. No entanto, importante ressaltar que o princípio da capacidade contributiva não se aplica a tributos com finalidade extrafiscal, que têm sua constitucionalidade controlada pelo princípio da proporcionalidade⁸¹⁴. Isto, pois o critério da tributação extrafiscal não é a capacidade econômica, mas a capacidade de obediência a uma recomendação comportamental transmitida por meio do tributo⁸¹⁵. Os tributos extrafiscais deixam em parte a seara do direito tributário para invadir outros ramos do direito, nos quais não faz muito sentido falar em justiça fiscal e em princípio da capacidade contributiva.

A doutrina entende haver dois limites para a aplicação da capacidade contributiva. O primeiro, chamado de mínimo existencial, segundo o qual ninguém deve ser tributado ao ponto de ser privado do mínimo para viver de forma digna, e o segundo, chamado de vedação ao confisco, positivado no texto constitucional (artigo 150, inciso IV⁸¹⁶), significa que ninguém deve ser tributado ao ponto de ter afetada a substância do seu patrimônio ou inviabilizada sua atividade econômica, a fim de que não se desestime a geração de riquezas⁸¹⁷.

Outro ponto de destaque, quando se fala em capacidade contributiva, é que ela pode assumir duas feições - a absoluta e a relativa. A absoluta (ou objetiva) concerne aos fatos eleitos pelo legislador para compor a hipótese de incidência tributária que ostentem signos de riqueza, ou seja, algo que, objetivamente, indique que quem nela se enquadra tem condições de suportar os

vincule-a ao contribuinte, o que permite tratarmos as expressões ‘capacidade econômica’ e ‘capacidade contributiva’ como sinônimas, no que concordamos com Roque Carrazza”.

⁸¹² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de...**, cit., p. 45. Conforme Alexandre Mazza, “(...) no recente julgamento do RE 406.955-AgRg/2010 o Supremo Tribunal Federal manifestou-se pela aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva a todos os tributos: ‘IPVA. Progressividade. Todos os tributos submetem-se ao princípio da capacidade contributiva (precedentes) ao menos em relação a um de seus três aspectos (objetivo, subjetivo e proporcional), independentemente de classificação extraída de critérios puramente econômicos’. (RE 406.955-AgRg, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 4-10-2011, 2ª T., DJe 21-10-2011)”. In: MAZZA, Alexandre. **Manual...**, cit. 148-149.

⁸¹³ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito...**, cit. p. 481-482. [e-Book]. No mesmo sentido, Leandro Paulsen: “Embora o texto constitucional positivo o princípio da capacidade contributiva em dispositivo no qual são referidos apenas os impostos - que devem, sempre que possível, ser pessoais e graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte (art. 145, parágrafo único, da CF) -, cuida-se de princípio fundamental de tributação aplicável a todas as espécies tributárias, ainda que de modo distinto conforme as características de cada qual”. In: PAULSEN, Leandro. **Curso de...**, cit., p. 50. [e-Book]

⁸¹⁴ Cf. TIPKE, Klaus. YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal...**, cit., p. 62.

⁸¹⁵ Cf. KIRCHHOF, Paul. **Tributação...**, cit., p. 40.

⁸¹⁶ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) IV - utilizar tributo com efeito de confisco. In: BRASIL. **Constituição (1988). Constituição...**, cit.

⁸¹⁷ Cf. MAIA, Pedro Eliezer. **O imposto sobre...**, cit., p. 117-118.

gastos comuns. Neste sentido objetivo, absoluto, não se indaga se um determinado contribuinte pode, ou não, pagar o tributo; ao contrário, o legislador, visando concretizar a igualdade, diz que quem está naquela situação deve poder pagar tributo⁸¹⁸. Para Paulo de Barros Carvalho, “[e]sta é a capacidade contributiva que, de fato, realiza o princípio constitucionalmente previsto”⁸¹⁹. Vale observar, no entanto, que a presença de situação que revele, objetivamente, capacidade contributiva, é condição necessária, mas não suficiente, para que se dê a imposição tributária, sendo essencial que a situação tenha sido contemplada, de modo abstrato, pelo legislador. O exemplo do imposto sobre grandes fortunas, previsto constitucionalmente, mas jamais instituído, evidencia a importância da decisão do legislador⁸²⁰. A feição relativa (ou subjetiva), por seu turno, refere-se à concreta e real aptidão de determinada pessoa, consideradas suas singularidades, pagar o tributo⁸²¹. Por meio da capacidade contributiva do ponto de vista subjetivo, pretende-se conhecer as condições pessoais do contribuinte, isto é, se ele pode ou não suportar a carga tributária. Nesse sentido, pressupõe-se, assim, a existência de uma riqueza, mas não qualquer uma, senão aquela que gera um saldo disponível⁸²².

Em regra, atende-se melhor à capacidade contributiva por meio dos tributos diretos, que incidem sobre a renda e o patrimônio. Os tributos indiretos, que incidem sobre bens e serviços, independentemente da capacidade econômica de quem os adquire, acabam gravando mais pesadamente a renda de pessoas e famílias que destinam maior parcela de seus ganhos ao consumo. Nesse sentido, Paul Kirchhof entende válido esse princípio apenas para os tributos que visam alcançar as situações envolvendo a renda, o patrimônio ou as necessidades pessoais. Para ele, os tributos indiretos não são mensurados de acordo com a capacidade contributiva, mas, sim, “serão conectados ao poder de compra presumido da respectiva demanda”⁸²³.

No Brasil, contudo, o sistema tributário está longe de, em conjunto, assentar-se sobre o princípio da capacidade contributiva, pois predominam aqui tributos reais e indiretos com nítida tendência regressiva⁸²⁴. Para Paulo de Barros Carvalho, é comum a queixa, entre nós, de que a tributação não se atina aos signos presuntivos de riqueza, “o que compromete os esquemas de justiça, de certeza e de segurança, predicados indispensáveis a qualquer ordenamento que se pretenda racional nas sociedades pós-modernas”⁸²⁵. Tributar os detentores de maior capacidade contributiva por meio de tributos diretos seria uma forma de se buscar uma melhor distribuição

⁸¹⁸ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito...**, cit. p. 482. [e-Book]

⁸¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de...**, cit., p. 182-183. [e-Book].

⁸²⁰ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito...**, cit. p. 1.022. [e-Book]

⁸²¹ Cf. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de...**, cit., p. 69.

⁸²² Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito...**, cit. p. 480-481. [e-Book]

⁸²³ KIRCHHOF, Paul. **Tributação...**, cit., p. 35.

⁸²⁴ Cf. BALEEIRO, Aliomar (1905-1978). **Limitações...**, cit., p. 1331.

⁸²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de...**, cit., p. 181-182. [e-Book].

dos recursos sociais e de se reduzir os elevados índices de desigualdade encontrados na realidade brasileira. A instituição do imposto sobre grandes fortunas seria, sem dúvida, uma maneira de potencializar o respeito à capacidade contributiva no cenário nacional, pois, em regra, a fortuna define, e em muitos casos aumenta, a capacidade contributiva do indivíduo⁸²⁶. Digo em regra, pois, na eventualidade de sua regulamentação, o legislador deverá ponderar a real capacidade contributiva daqueles que, não obstante detentores de patrimônio relevante, não têm rendimentos suficientes ou têm bens que não sejam dotados de liquidez no mercado.

8.3 A carga tributária brasileira e a problemática da tributação regressiva

Há entre os estudiosos da legislação tributária brasileira certo consenso de que o sistema tributário nacional é repleto de incongruências e distorções. Trata-se de sistema extremamente complexo e predominantemente injusto, funcionando como uma força contrária à simplicidade, à neutralidade e à equidade⁸²⁷. De fato, adeptos de variadas ideologias reconhecem de maneira mais ou menos uniforme que mudanças no sistema tributário brasileiro são necessárias e poderiam trazer benefícios à economia e à sociedade, sobretudo por seus efeitos sobre os investimentos, a produtividade, o consumo e a redução da desigualdade econômica e social.

A fim de elucidar as distorções do sistema tributário brasileiro, relevante discorrer brevemente sobre as variadas técnicas de cobrança de tributos ou de fixação de alíquotas e sobre a classificação dos tributos quanto à possibilidade de repercussão do encargo econômico-financeiro. Como técnicas de cobrança de tributos ou de fixação de alíquotas tem-se a proporcionalidade, a progressividade e a regressividade. A proporcionalidade implica que riquezas maiores gerem impostos proporcionalmente maiores, na razão direta do aumento da riqueza, ao passo que a progressividade implica em alíquotas maiores na medida em que aumentam as fatias de riqueza⁸²⁸. Assim, no sistema proporcional a alíquota será idêntica, pouco importando o valor da base de cálculo. No sistema progressivo, por sua vez, a alíquota crescerá conforme cresça a base de cálculo⁸²⁹. Por outro lado, por meio do sistema regressivo os contribuintes com altas rendas pagam uma fração menor de sua renda, embora o montante seja maior⁸³⁰. Nesse caso, a alíquota

⁸²⁶ Nesse sentido, Freitas e Barbosa manifestam que “muito se defende que a implementação do imposto sobre grandes fortunas, por ser um imposto pessoal que onera aqueles que possuem uma situação econômica relevante (grandes fortunas), consagraria o princípio da capacidade contributiva e seria uma forma de justiça social, sopesando a atual realidade tributária brasileira na qual classe média é mais onerada com impostos do que a classe mais abastada”. In: BARBOSA, M. F. S. FREITAS, P. M. B. Imposto sobre..., cit., p. 207-230.

⁸²⁷ OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. BIASOTO JÚNIOR, Geraldo. A reforma..., cit., p. 12.

⁸²⁸ Cf. AMARO, Luciano. **Direito tributário**..., cit., p. 215. [e-Book]

⁸²⁹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito**..., cit. p. 560. [e-Book]

⁸³⁰ MANKIW, N. Gregory. **Introdução à economia**. Tradução Allan Vidigal Hastings, Elisete Paes e Lima, Ez2 Translate; revisão técnica Manuel José Nunes Pinto. São Paulo: Cengage Learning, 2015, p. 233.

decrecerá conforme cresça a base de cálculo⁸³¹. Desta forma, os tributos denominam-se regressivos quando sua onerosidade relativa cresce na razão inversa do crescimento da renda do contribuinte, e progressivos se a onerosidade relativa aumenta na razão direta do crescimento da renda⁸³².

A progressividade em matéria tributária costuma ser justificada e exigida com base no princípio da capacidade contributiva, sendo uma importante forma de concretização desse princípio⁸³³. Todavia, o sistema tributário brasileiro está longe de, em conjunto, assentar-se sobre a capacidade contributiva, pois aqui predominam tributos reais e indiretos com nítida tendência regressiva⁸³⁴.

Quanto à possibilidade de repercussão do encargo econômico-financeiro, os tributos podem ser classificados em diretos ou indiretos. São indiretos os tributos que, em virtude de sua configuração jurídica, permitem a translação do seu encargo econômico-financeiro para uma pessoa diferente daquela definida em lei como sujeito passivo. Em sentido oposto, são diretos os tributos que não permitem tal translação, de forma que a pessoa definida em lei como sujeito passivo é a mesma que sofre o impacto econômico-financeiro do tributo⁸³⁵. Pela própria definição denota-se que a tributação direta atende de maneira mais justa aos ditames da igualdade e da capacidade contributiva, ao contrário da tributação indireta, que possui caráter regressivo, pois ricos e pobres contribuem com um mesmo valor na compra de um produto, mercadoria ou aquisição de um serviço.

Com efeito, os impostos indiretos são reconhecidamente regressivos, porque sua incidência não tem como referência a renda do consumidor, mas apenas o consumo, não diferenciando, portanto, os diversos níveis de poder aquisitivo entre os variados tipos de consumidores⁸³⁶. Assim, em um sistema tributário caracterizado pela regressividade, a elevada incidência tributária sobre o consumo faz com que os mais pobres acabem pagando mais tributos do que os mais ricos, proporcionalmente às suas rendas.

Discorrendo sobre a tributação indireta e seu caráter regressivo, ensina Ruy Barbosa Nogueira:

⁸³¹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito...**, cit. p. 560. [e-Book]

⁸³² Cf. AMARO, Luciano. **Direito tributário...**, cit., p. 139-140. [e-Book]. Luciano Amaro elucida por meio do seguinte exemplo: “Suponha-se que o indivíduo ‘A’ pague (como contribuinte de direito ou de fato) 10 de imposto ao adquirir o produto X, e tenha uma renda de 1.000; o imposto representa 1% de sua renda. Se esta subisse para 2.000, aquele imposto passaria a significar 0,5% da renda, e, se a renda caísse para 500, o tributo corresponderia a 2%. Assim, esse imposto é regressivo, pois, quanto menor a renda, maior é o ônus relativo”.

⁸³³ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito...**, cit. p. 566. [e-Book]

⁸³⁴ Cf. BALEEIRO, Aliomar (1905-1978). **Limitações...**, cit., p. 1331.

⁸³⁵ Cf. AMARO, Luciano. **Direito tributário...**, cit., p. 451. [e-Book]

⁸³⁶ Cf. OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. BIASOTO JÚNIOR, Geraldo. *A reforma...*, cit., p. 15.

Os chamados impostos indiretos sobre consumo, gastos ou despesas dos indivíduos surgiram no final da Idade Média, com o objetivo não só de fornecer ao Tesouro maior arrecadação para atender às necessidades financeiras do Estado, mas para alcançar também as classes privilegiadas (clero e nobreza) que não eram atingidas pela tributação direta. Devendo o imposto ser geral, todos devem pagá-lo de acordo com sua capacidade contributiva.

A ideia de se tomar como índice de tributação os gastos ou consumos dos particulares foi a de que o maior ou menor gasto, despesa ou consumo é, até certo ponto, um índice de renda ou riqueza, pois que o indivíduo gasta ou consome em proporção às suas posses. O defeito dessa presunção está em não atingir a renda não gasta ou economizada.

Entretanto, essa tributação, que era inicialmente sobre certos artigos de consumo, foi-se ampliando para atingir a quase totalidade dos artigos de consumo e surgiram as grandes acusações de que esse imposto é regressivo e vem assim onerar mais as classes pobres, pois quanto mais se desce na escala social, a desproporção entre os ganhos e os gastos de consumo é maior. Uma família operária gasta talvez quase todo o seu ganho em bens de consumo (alimentação, vestuário, habitação, tratamento médico etc.), enquanto os gastos dos mais abastados, em consumo, é de muito menor proporção em relação ao seu ganho ou riqueza.

Daí não servir o imposto de consumo como único ou predominante índice, porque acabaria sobrecarregando os menos favorecidos da fortuna.⁸³⁷

Analisando dados contidos em estudos da Receita Federal do Brasil, verifica-se que a carga tributária brasileira vem aumentando de maneira contínua ao longo do tempo. Entre 1947-1966 representava em média 15% do PIB. Com a reforma tributária de 1967, a carga tributária saltou para algo em torno de 25% do PIB, mantendo-se nesse nível até o advento do Plano Real, quando subiu para 30%⁸³⁸, chegando ao patamar de 35,95% em 2013, o maior na série disponível⁸³⁹. Agora, em 2016, representa 32,38% do PIB⁸⁴⁰. A elevação da carga tributária a partir da década de 1990 se deve, em especial, ao aumento de tributos indiretos incidentes sobre bens e serviços, como a CSLL e o PIS, tendo em vista a preferência da União em se valer de tributos que não tenham suas receitas partilhadas com os demais entes federativos⁸⁴¹.

Existe no Brasil um discurso difundido pelos mais ricos e pela imprensa - e uma constante

⁸³⁷ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14. ed. atual. – São Paulo: Saraiva, 1995, p. 38-39.

⁸³⁸ Cf. NASCIMENTO, Natassia do. **A inexistente...**, cit., p. 81.

⁸³⁹ Cf. CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL 2013. **Análise por tributos e bases de incidência**. Receita Federal. Ministério da Fazenda. CETAD – Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. Dezembro de 2014, p. 01.

⁸⁴⁰ Cf. CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL 2016. **Análise por tributos e bases de incidência**. Receita Federal. Ministério da Fazenda. CETAD – Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. Dezembro de 2017, p. 01.

⁸⁴¹ Sobre esse ponto, esclarece Marciano Seabra de Godoi: “O aumento da carga bruta foi obtido principalmente pela expansão das receitas federais, por meio do aumento de alíquotas e bases de cálculo de contribuições sociais já previstas no texto constitucional, bem como pela criação de novas contribuições sociais e de novas contribuições de intervenção no domínio econômico. Com efeito, nos primeiros anos de vigência da Constituição, a arrecadação dos principais impostos federais (imposto de renda e imposto sobre produtos industrializados) correspondia - tome-se o ano de 1991 - a 5,87% do PIB, e a arrecadação de todas as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico correspondia a 8,17% do PIB (BRASIL, 2001). Em 2014, a arrecadação conjunta do IR e do IPI não se alterou tanto (6,68% do PIB), mas a arrecadação das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico representou 14,83% do PIB, um significativo aumento de 81%”. In: GODOI, Marciano Seabra de. **Finanças públicas...**, cit., p. 13.

reclamação - de que a carga tributária nacional seria das mais altas do mundo. De fato, a carga tributária brasileira pode ser considerada elevada para o nível de desenvolvimento do país, mas não chega a ser uma das mais altas do mundo. Em comparação com países membros da OCDE, o Brasil apresenta, na verdade, carga tributária um pouco abaixo da média deles⁸⁴². Assim, embora tenha havido um aumento substancial de 1988 a 2016, não se pode dizer que a carga tributária brasileira seja das mais elevadas do mundo.

O real problema brasileiro não é necessariamente o tamanho da sua carga tributária, mas sim a sua composição. Diferente das economias mais avançadas, a carga tributária brasileira é concentrada em tributos indiretos e regressivos, e não em tributos diretos e progressivos⁸⁴³. Com efeito, desde o ano de 2008 a Receita Federal do Brasil publica, anualmente, estudos sobre a carga tributária brasileira. Conforme gráfico abaixo, o último desses estudos, referente ao ano de 2016, demonstra que a carga tributária incidente sobre o consumo no Brasil foi de 15,35% do PIB e de 47,39% do total de arrecadação.

Gráfico 2 – Carga Tributária e Variações por Base de Incidência - 2016 x 2015

Cód.	Tipo de Base	Arrecadação [R\$ milhões]			% PIB			% da Arrecadação		
		2015	2016	Variação	2015	2016	Var (p.p. do PIB)	2015	2016	Var (p.p. da Arrec.)
0000	Total:	1.925.451,14	2.027.014,48	101.563,35	32,11%	32,38%	0,27	100,00%	100,00%	0,00
1000	Renda	352.368,74	404.817,40	52.448,66	5,88%	6,47%	0,59	18,30%	19,97%	1,67
2000	Folha de Salários	502.676,82	533.235,87	30.559,05	8,38%	8,52%	0,14	26,11%	26,31%	0,20
3000	Propriedade	85.572,80	94.602,37	9.029,57	1,43%	1,51%	0,08	4,44%	4,67%	0,22
4000	Bens e Serviços	950.610,78	960.556,63	9.945,85	15,85%	15,35%	-0,51	49,37%	47,39%	-1,98
5000	Transações Financeiras	34.686,30	33.644,91	-1.041,38	0,58%	0,54%	-0,04	1,80%	1,66%	-0,14
9000	Outros	-464,30	157,30	621,59	-0,01%	0,00%	0,01	-0,02%	0,01%	0,03

Fonte: CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL 2016. Análise..., cit., p. 06.

Observa-se ainda do gráfico acima que, para o ano de 2016, além de 47,39% da carga tributária total ser composta de tributos sobre o consumo, 26,31% é composta de tributos sobre a folha de salários, 19,97% de tributos sobre a renda e apenas 4,67% de tributos sobre a propriedade⁸⁴⁴.

⁸⁴² Cf. CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL 2016. *Análise...*, cit., p. 09. Joana Rozowykwiat diz que “[d]e acordo com dados do FMI (Fundo Monetário Internacional) e da Heritage Foundation, de 2014 e 2015, a carga tributária média mensal brasileira é a quinta mais baixa entre as 20 maiores economias do mundo e está longe de figurar como a mais elevada do planeta”. In: ROZOWYKWIAT, Joana. **Sistema tributário brasileiro 'pune' cidadãos e beneficia minoria de super-ricos que praticamente não paga impostos, diz especialista**. Operamundi, 2016. Disponível em: <<http://operamundi.uol.com.br/conteudo/samuel/43141/sistema+tributario+brasileiro+pune+cidadaos++beneficia+mi+noria+de+super-ricos+que+praticamente+nao+paga+impostos+diz+especialista+.shtml>>. Acesso em: 10 fev. 2016.

⁸⁴³ Cf. GOBETTI, Sérgio Wulff. ORAIR, Rodrigo Octávio. **Tributação e...**, cit., p. 159-160.

⁸⁴⁴ Entendidos os tributos sobre a propriedade como “[t]ributos que incidam sobre o uso, propriedade ou transferência de patrimônio de bens móveis e imóveis, tanto de pessoas físicas como de pessoas jurídicas. Não se incluem nesta categoria os impostos sobre os ganhos de capital decorrente da alienação de bens móveis e imóveis, os quais devem

Em comparação com os países da OCDE para o ano de 2015, a tributação sobre o consumo representou 15,8% do PIB brasileiro e 11,4% do PIB da média dos países da OCDE⁸⁴⁵, o que demonstra que a tributação brasileira se assenta mais sobre tributos indiretos do que a maioria dos países membros dessa organização internacional, ficando atrás apenas da Hungria (17,2%). Por outro lado, a tributação sobre a renda, lucro e ganhos de capital no Brasil representou 5,9% do PIB e, na média da OCDE, 11,8%, o dobro. No que diz respeito à propriedade, a tributação no Brasil representou 1,4% do PIB, enquanto que, na média da OCDE, representou 1,9%. No *ranking* comparativo, o Brasil tributa menos a renda do que todos os países da OCDE e tributa menos a propriedade do que França, Reino Unido, Canadá, Bélgica, Luxemburgo, Coreia do Sul, Israel, Itália, Estados Unidos, Japão, Espanha, Nova Zelândia, Islândia, Grécia, Dinamarca, Suíça, Irlanda, Turquia, Finlândia e Holanda⁸⁴⁶. Portanto, no Brasil a participação dos tributos sobre renda e patrimônio, de modo geral, é bem menor do que nos países da OCDE, ao passo que a participação dos tributos sobre o consumo é muito maior.

Além de quase metade da carga tributária brasileira ser incidente sobre o consumo, a base de incidência “propriedade” tem participação irrisória sobre o montante total de tributos arrecadados, representando apenas 4,67% (ou 1,51% do PIB) no ano de 2016⁸⁴⁷. No entanto, essa base de incidência vem ganhando espaço ao longo da última década. Em 2007, representava 3,54% da arrecadação total, ao passo que em 2016 representa 4,67%⁸⁴⁸. Ainda assim, considera-se que a tributação patrimonial continua sendo pouco progressiva no Brasil, estando abaixo dos níveis médios verificados no âmbito da OCDE, mormente em se considerando o acentuado caráter regressivo do nosso sistema tributário nacional.

A conclusão a que se chega, analisando a carga tributária brasileira com foco nas suas diversas bases de incidência, é mesmo que o real problema brasileiro não é o tamanho da carga tributária, mas sim a sua composição eminentemente regressiva. No Brasil, tributamos muito mais do que nos outros sistemas o consumo e muito menos a renda e o patrimônio. Incluídos os tributos incidentes sobre a folha de salários, os tributos indiretos, reconhecidamente regressivos, responderam por impressionantes 73,7% (47,39% + 26,31%) da arrecadação total brasileira no ano de 2016⁸⁴⁹.

O elevado peso da tributação sobre o consumo no Brasil, quando comparado com a

ser computados na categoria 1000 - Impostos sobre a Renda. Esta Categoria comporta as seguintes subcategorias: Propriedade Imobiliária Rural ou Urbana (3100), Propriedade de Veículos Automotores (3200) e Transferências Patrimoniais (3300)”. In: CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL 2016. *Análise...*, cit., p. 47.

⁸⁴⁵ Cf. CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL 2016. *Análise...*, cit., p. 12.

⁸⁴⁶ Cf. CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL 2016. *Análise...*, cit., p. 09-11.

⁸⁴⁷ Cf. CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL 2016. *Análise...*, cit., p. 06.

⁸⁴⁸ Cf. CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL 2016. *Análise...*, cit., p. 08.

⁸⁴⁹ Cf. CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL 2016. *Análise...*, cit., p. 06.

tributação sobre a renda e o patrimônio, faz com que os brasileiros mais pobres acabem pagando mais tributos do que os mais ricos, proporcionalmente às suas rendas, aumentando a já elevada desigualdade social e reduzindo as possibilidades de consumo. Com efeito, a regressividade da tributação incidente sobre o consumo decorre do fato de que quanto menor o rendimento do cidadão, maior é a parcela dele comprometida com o consumo e, portanto, maior é a parcela atingida pela tributação incidente sobre os bens consumidos. Em face disso, proporcionalmente, os impostos indiretos, que oneram o consumo, pesam muito mais sobre pobres do que sobre ricos⁸⁵⁰.

Aliomar Baleeiro, a esse respeito, observa que:

(...) impostos proporcionais, quando incidem sobre o consumo - em geral gêneros de primeira necessidade e coisas que não são de luxo -, operam regressivamente, porque a maior parte da população, em todos os países, é composta de proletários e classes sub médias, que aplicam a quase totalidade de seus rendimentos na aquisição do estritamente indispensável. Uma tributação sobre alimentos, roupas de uso comum, aluguéis de casa, objetos de uso doméstico, remédios, artigos de higiene e coisas imprescindíveis à vida tem como efeito retirar das classes menos remuneradas fração maior do que a exigida das classes abastadas, que despendem naqueles bens apenas uma parte reduzida de seus proventos. Christian L. E. Engel, há cerca de um século, já provara estatisticamente que quanto menor for a renda de uma família tanto maior será a proporção gasta com alimentos.⁸⁵¹

A principal razão da acentuada regressividade da tributação brasileira é sua concentração em impostos indiretos, que incidem sobre mercadorias e serviços, como o ICMS, a COFINS, o IPI, o ISS, entre outros. Sendo passíveis de transferências aos preços, apesar de recolhidos pelas empresas, esses tributos são, de fato, suportados pelos consumidores finais. Os mais pobres, por consumirem o equivalente a toda a sua renda, são também, nesse caso, os mais onerados. Ante esse quadro, ao invés de se tributar mais pesadamente as camadas mais aquinhoadas da população, tributam-se no Brasil os mais pobres de maneira mais contundente, tudo em virtude da preferência por um modelo de tributação que recai primordialmente sobre o consumo. Conforme estudo do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada - IPEA, estima-se que no ano de 2008 as famílias brasileiras que viviam com até dois salários mínimos por mês tinham cerca de 54% de seu rendimento comprometido ao pagamento de tributos que incidem sobre o consumo, enquanto que para as famílias que ganhavam acima de trinta salários mínimos esse percentual era estimado em

⁸⁵⁰ Cf. ELALI, André; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; TRENNEPOHL, Terence (coord.). **Direito Tributário - Homenagem a Hugo de Brito Machado**. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 160. No mesmo sentido, diz Daniel Halliday: “A longstanding problem with consumption taxes is their tendency to be regressive: Roughly, the amount extracted (per unit of consumption) will be the same irrespective of how rich or poor the consumer is. This means that the poorer a consumer is, the greater a proportion of their income they must pay. Hence, consumption taxes hit the poor harder than they hit the rich”. In: HALLIDAY, Daniel. **Justice and taxation**. University of Melbourne. Philosophy Compass. 2013, p. 1116.

⁸⁵¹ BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 16ª ed. Atualizador: Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 269.

apenas 29%⁸⁵².

Essa lógica da tributação brasileira se configura como uma afronta direta ao próprio princípio da capacidade contributiva, por meio do qual não se poderia impor aos cidadãos de menor capacidade econômica um esforço tributário superior ao exigido dos indivíduos de maior capacidade econômica, o que configura uma nítida - e grave - distorção do nosso sistema. Desse 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 tributária, de combate à desigualdade ou de fortalecimento do Estado de desiderato social⁸⁵³.

Nas lições de Othon Sidou, se os tributos indiretos, que vêm embutidos nos preços dos produtos e dos serviços, têm em seu favor o mérito da produtividade pacífica, sem reações do contribuinte, já que são pagos de maneira quase imperceptível, eles têm em seu desfavor a clara injustiça social, pois não se atentam aos desníveis de riquezas entre os diversos contribuintes. Os tributos diretos, por sua vez, embora mais visíveis e perceptíveis, em que o contribuinte paga sabendo que está pagando, coadunam-se de maneira muito mais intensa com a ideia de justiça social⁸⁵⁴.

A regressividade do sistema tributário brasileiro, além de injusta do ponto de vista social, dificulta o fortalecimento do mercado interno de consumo popular e desestimula o investimento, prejudicando, afinal, o próprio crescimento econômico. Com efeito, um sistema tributário regressivo causa impactos na formação e na expansão dos negócios e nos padrões de consumo. Portanto, mesmo diante da necessidade de elevação das receitas, os diversos países devem buscar políticas públicas que não distorçam os níveis de consumo ou inibam as decisões de investimento, sob pena de prejudicar a própria arrecadação. Não se pode desconsiderar o fato de que as pessoas mais pobres, e que formam o maior contingente dos países em desenvolvimento - inclusive do Brasil -, possuem capacidade de poupança nula ou quase nula. A parcela mais carente da população consome toda a renda na sua sobrevivência ou de sua família. Além da impossibilidade econômica de poupança, a população mais pobre possui maior dificuldade de obtenção de crédito, exatamente pela ausência de bens para dar garantia a financiamentos.

O economista Gregory Mankiw, ao discorrer sobre o princípio geral de que as pessoas reagem a incentivos - um dos princípios estudados em economia relativo às tomadas de decisões individuais - ensina que “(...) o efeito do preço sobre o comportamento de consumidores e

⁸⁵² IPEA. **Receita pública: quem paga e como se gasta no Brasil**. Comunicado da presidência nº 22, 30 de junho de 2009. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/090630_comunicadoipea22.pdf>. Acesso em: 05 nov. 2016.

⁸⁵³ Cf. RIBEIRO, Ricardo Lodi. Piketty e a..., cit., p. 13.

⁸⁵⁴ SIDOU, J. M. Othon. **Os tributos...**, cit., p. 148-149.

produtores é crucial para entender como a economia de mercado aloca recursos escassos”⁸⁵⁵. De fato, quando os formuladores de políticas públicas não consideram como suas decisões políticas afetam os incentivos, eles acabam por provocar consequências indesejadas. Ao se analisar qualquer política pública, é necessário considerar não apenas seus efeitos diretos, mas também os efeitos indiretos que operam por meio dos incentivos. Se a política modificar os incentivos, ela invariavelmente provocará alteração no comportamento das pessoas⁸⁵⁶.

Aplicando esse princípio geral de que as pessoas reagem a incentivos à seara tributária, verifica-se que as exações tributárias sobre bens e serviços influenciam os preços dos diversos produtos e serviços, modificando, portanto, as decisões das empresas e das famílias⁸⁵⁷. Em face dessa constatação, quando o governo intervém na economia por meio da tributação sobre bens e serviços, ele deve sopesar a influência na produtividade e no mercado de consumo que suas decisões podem acarretar, sempre com os olhos voltados à necessária promoção da eficiência e da equidade.

Realmente, os tributos afetam o preço e a quantidade vendida de um produto, assim como o bem-estar econômico dos participantes de um mercado⁸⁵⁸. Ainda nos valendo das lições do economista norte-americano, “um imposto eleva o preço que os compradores pagam e reduz o preço que os vendedores recebem”⁸⁵⁹. E continua sustentando que “quando um imposto aumenta o preço para os compradores e reduz o preço para os vendedores, dá aos compradores um incentivo para consumir menos e aos vendedores, um incentivo para produzir menos, do que ocorreria na ausência de tal imposto”⁸⁶⁰. À guisa de conclusão, expõe Gregory Mankiw:

Um imposto é um peso morto porque induz compradores e vendedores a uma mudança de comportamento. O imposto eleva o preço pago pelos compradores, de modo que eles consomem menos. Ao mesmo tempo, reduz o preço recebido pelos vendedores, assim eles passam a produzir menos. Por causa dessas mudanças de comportamento, o tamanho do mercado diminui e fica abaixo do ideal. As elasticidades da oferta e da demanda medem o quanto vendedores e compradores respondem às variações no preço e, portanto, determinam quanto um imposto distorce o resultado de mercado. Assim, quanto maiores forem as elasticidades de oferta e demanda, maior será o peso morto de um imposto⁸⁶¹.

Do que foi exposto o que se percebe é que o montante arrecadado por um governo em função do aumento do valor de um tributo não pode ser calculado somente considerando as alíquotas. Deve-se ponderar também como a mudança no tributo afeta o comportamento das

⁸⁵⁵ MANKIW, N. Gregory. **Introdução à...**, cit., p. 07.

⁸⁵⁶ Cf. MANKIW, N. Gregory. **Introdução à...**, cit., p. 07-08.

⁸⁵⁷ Cf. MANKIW, N. Gregory. **Introdução à...**, cit., p. 11.

⁸⁵⁸ Cf. MANKIW, N. Gregory. **Introdução à...**, cit., p. 147.

⁸⁵⁹ Cf. MANKIW, N. Gregory. **Introdução à...**, cit., p. 148.

⁸⁶⁰ Cf. MANKIW, N. Gregory. **Introdução à...**, cit., p. 151.

⁸⁶¹ MANKIW, N. Gregory. **Introdução à...**, cit., p. 152.

pessoas. Somente mediante essa análise mais abrangente será possível perceber se o tributo está produzindo um resultado geral positivo.

O fato é que são vários os efeitos de um sistema que privilegia uma carga tributária incidente sobre o consumo em detrimento do patrimônio e da renda, destacando-se como principais a redução do mercado consumidor e as dificuldades para fomentar o crescimento econômico e os níveis de emprego, pois o consumo baixo restringe a ampliação da economia que, por sua vez, não tem capacidade de gerar novos empregos. Além desses evidentes obstáculos ao desenvolvimento econômico, um sistema tributário regressivo é manifestamente injusto, por violar os princípios da igualdade e da capacidade contributiva aos desconsiderar as diferenças de riquezas entre os diversos contribuintes.

Portanto, um sistema tributário com este perfil não é prejudicial apenas para a questão da justiça tributária, mas também para a própria atividade econômica e para o seu crescimento⁸⁶². Isso porque, como demonstrou John Maynard Keynes em seu trabalho lapidar de 1936 - *A Teoria Geral do Emprego, do Juro e do Dinheiro* - são as camadas de mais baixa renda que, por possuírem maior propensão ao consumo, tendem a fortalecer a demanda agregada e o mercado interno, revitalizar as forças do sistema e contribuir para atenuar suas flutuações cíclicas⁸⁶³. Não se trata, assim, de uma questão meramente de justiça tributária, mas também de uma questão econômica⁸⁶⁴.

Desta forma, ao se analisar o atual sistema tributário brasileiro, conclui-se por sua ineficiência e injustiça, tendo em vista, principalmente, que o fato de a carga tributária incidir majoritariamente sobre bens e serviços reduz as possibilidades de consumo de relevante parcela da população - assim como, via de consequência, restringe a própria possibilidade de crescimento econômico -, além de aumentar as desigualdades sociais e econômicas, majorando ainda mais a distância entre os mais ricos e os mais pobres. Ademais, como os impostos sobre o consumo impactam diretamente o preço das mercadorias e dos serviços, a tributação sobre o consumo no Brasil não atende às determinações da neutralidade, sendo um fator decisivo no processo de tomada de decisão.

O que causa surpresa é que, desde o advento da Constituição da República de 1988, a necessidade de uma ampla reforma tributária é tema que vem sendo reiteradamente suscitado pelos diversos setores da economia e da política brasileiros, sob o argumento de que é necessário encontrar formas de estimular o crescimento econômico e garantir que o sistema tributário seja

⁸⁶² Cf. OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. BIASOTO JÚNIOR, Geraldo. *A reforma...*, cit., p. 18.

⁸⁶³ KEYNES, John Maynard [1936]. **Teoria geral do emprego, do juro e do dinheiro**. São Paulo: Abril Cultural, 1983 (os economistas).

⁸⁶⁴ Cf. OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. BIASOTO JÚNIOR, Geraldo. *A reforma...*, cit., p. 18.

mais equitativo, orientando-se primordialmente pelos princípios que norteiam a justiça tributária. No entanto, mesmo tendo sido o Brasil comandado por governos de diferentes ideologias, nenhum deles se dispôs a enfrentar a questão tributária de maneira mais incisiva. O que se verificou foram apenas pequenas mudanças pontuais, sem grande impacto no caráter regressivo do sistema tributário brasileiro.

Realmente, nenhuma das propostas que surgiram nos diversos governos democráticos se preocupou com a mudança do perfil da carga tributária incidente sobre a sociedade, de forma a melhorar sua distribuição e estimular o crescimento econômico. Na verdade, foram propostas basicamente fundadas na adequação da tributação indireta, com maior preocupação em reduzir a cumulatividade da tributação, coibir a guerra fiscal entre os entes federativos e aumentar exclusivamente a receita da União, mas não propostas que visassem tornar o sistema mais progressivo, o que seria importante não somente para transformá-lo em um instrumento de promoção da justiça social, mas também em um instrumento de próprio estímulo ao crescimento econômico⁸⁶⁵.

A questão é que em países menos desenvolvidos, como o Brasil, a falta de conhecimento sobre política tributária mais adequada e a ingerência causada pelos interesses econômicos e políticos fazem com que essa escolha da melhor política pública seja entendida quase unicamente como a que arrecada mais em menos tempo, sem considerar o seu impacto nas desigualdades sociais e econômicas existentes, nas atividades empresariais e no próprio mercado consumidor.

Conclui-se ser vital para o Estado de desiderato social que o sistema tributário que o mantém conserve um mínimo de progressividade, pelo que uma reforma para tornar a tributação brasileira menos regressiva é imprescindível. Para tanto, é necessário abandonar a retórica política de que todos pagam muitos tributos no Brasil, quando na verdade quem está realmente pagando muito, proporcionalmente às suas rendas, são as classes mais baixas⁸⁶⁶. É essencial investir na educação e conscientização fiscal de todos os cidadãos, de maneira que eles tenham melhores condições de conhecer o montante dos recursos que financiam o setor público, como eles são arrecadados, como eles pesam sobre os cidadãos em função de sua condição social e nível de renda, bem como a forma como são utilizados. Não se pode mais ter como verdadeiro o discurso elitista e propalado pela imprensa da carga tributária asfixiante, que, na verdade, apenas pretende ocultar o caráter iníquo e excludente do sistema fiscal, criando um repulsa popular à criação de novos tributos ou ao aperfeiçoamento dos já existentes, ainda que se trate de tributos diretos e progressivos, que impactariam quase que exclusivamente os mais aquinhoados.

De fato, é paradoxal que os setores mais prejudicados pela injustiça fiscal, por serem mais

⁸⁶⁵ Cf. OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. BIASOTO JÚNIOR, Geraldo. A reforma..., cit., p. 10.

⁸⁶⁶ Cf. MAIA, Pedro Eliezer. **O imposto sobre...**, cit., p. 166.

onerados, acabem fazendo coro ao discurso prevalecente de que no Brasil a carga tributária é muito alta e que não se deveria mais criar ou aumentar qualquer tipo de tributo. Até os setores médios e populares acabam por tomar aversão a quaisquer tributos, tornando difícil a difusão de ideias ligadas à cidadania fiscal. Assim, é preciso investir na maior educação fiscal de todos os cidadãos para romper com o discurso hegemônico e tornar o sistema tributário brasileiro menos regressivo, com a redução da tributação sobre o consumo e o incremento da tributação sobre o patrimônio, as heranças e as rendas dos mais ricos, aliviando a carga fiscal dos consumidores e dos assalariados⁸⁶⁷.

Nesse contexto, a implementação do imposto sobre grandes fortunas (IGF), que impactaria somente nos detentores das maiores riquezas, não deixa de ser um importante instrumento numa necessária reforma tributária brasileira. Em face de a carga tributária nacional ser composta majoritariamente por tributos indiretos, que recaem sobre o consumo e oneram mais as classes sociais mais baixas, a implementação do IGF estaria em consonância com o desiderato de tornar o sistema tributário menos regressivo e mais justo.

Uma ponderação final no que atine à regressividade da tributação é que não se desconhece que um sistema completo deve ter seu caráter progressivo ou regressivo avaliado em um contexto abrangente, considerando-se não apenas as receitas arrecadadas, mas também os gastos despendidos. Nesse sentido, Thomas Nagel e Liam Murphy ensinam que uma sociedade igualitária pode, sim, ser sustentada por um sistema tributário naturalmente regressivo, desde que o direito financeiro atue de maneira efetivamente distributiva⁸⁶⁸. No entanto, essa não é uma realidade que se amolda a países como o Brasil, no qual os gastos públicos mal geridos e políticas públicas desinteressadas não minimizam o caráter regressivo do nosso sistema de tributação.

8.4 Demais iniquidades no sistema tributário brasileiro

Conforme visto, o sistema tributário brasileiro é caracterizado por ser eminentemente regressivo, tendo em conta que, nas últimas décadas, os formuladores das políticas tributárias vêm dando preferência à incidência tributária sobre o consumo, que não distingue o poder aquisitivo dos diversos contribuintes, em detrimento da tributação sobre a renda e sobre o patrimônio, muito

⁸⁶⁷ Cf. RIBEIRO, Ricardo Lodi. Piketty e a..., cit., p. 35. Marciano Seabra de Godoi destaca que “[a] educação fiscal, na vertente das ações e programas liderados pela administração tributária, é desenvolvida no Brasil desde 1996, com o Programa Nacional de Educação Fiscal, já tendo alcançado resultados notáveis, mediante a interação e cooperação entre órgãos federais, estaduais e municipais”. In: GODOI, Marciano Seabra de. **Finanças públicas...**, cit., nota de rodapé da p. 37.

⁸⁶⁸ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito...**, cit., p. 129.

mais progressiva⁸⁶⁹. No entanto, apesar de ser a mais debatida e comentada, essa não é a única distorção do nosso sistema. Há diversas outras, mais singulares, que merecem ser estudadas a fim de demonstrar como os ricos são curiosamente tratados de maneira muito mais benéfica do que os pobres pela legislação tributária brasileira e como seria relevante no contexto distributivo nacional o recrudescimento da tributação sobre as maiores riquezas.

Conforme visto, o Brasil tem uma carga tributária que aumentou bastante a partir da segunda metade do século XX, podendo, hoje, ser considerada alta para os padrões das economias em desenvolvimento⁸⁷⁰, mas o problema maior é que o peso de quase metade dessa carga provém de tributos sobre bens e serviços que, proporcionalmente, oneram mais a renda dos mais pobres. No item anterior mostramos que os tributos sobre bens e serviços somados aos tributos incidentes sobre a folha de salários responderam por impressionantes 73,7% (47,39% + 26,31%) da arrecadação total no ano de 2016⁸⁷¹. Considerando que a CRFB/88 determina que os tributos sejam graduados conforme a capacidade econômica de cada um e conforme a essencialidade de cada produto ou serviço, e que são objetivos fundamentais da República a construção de uma sociedade justa e solidária e a redução das desigualdades sociais, causa estranheza que nosso sistema tributário seja modelado de maneira manifestamente contrária a esses valores e metas, funcionando como um verdadeiro instrumento de promoção de desigualdades⁸⁷².

A própria elevação quase que contínua da carga tributária verificada nas últimas décadas - que para os incautos poderia estar associada somente ao aumento dos serviços públicos e dos gastos com direitos sociais - deu-se, na verdade e em grande medida, em função da necessidade de se cobrir os juros e a amortização da dívida pública, que vem crescendo exponencialmente nos últimos anos e que tem como principais credores, segundo dados do Tesouro Nacional (gráfico abaixo), os fundos de investimento e as instituições financeiras⁸⁷³.

Gráfico 3 – Principais credores da Dívida Pública Mobiliária Federal Interna – Março 2018

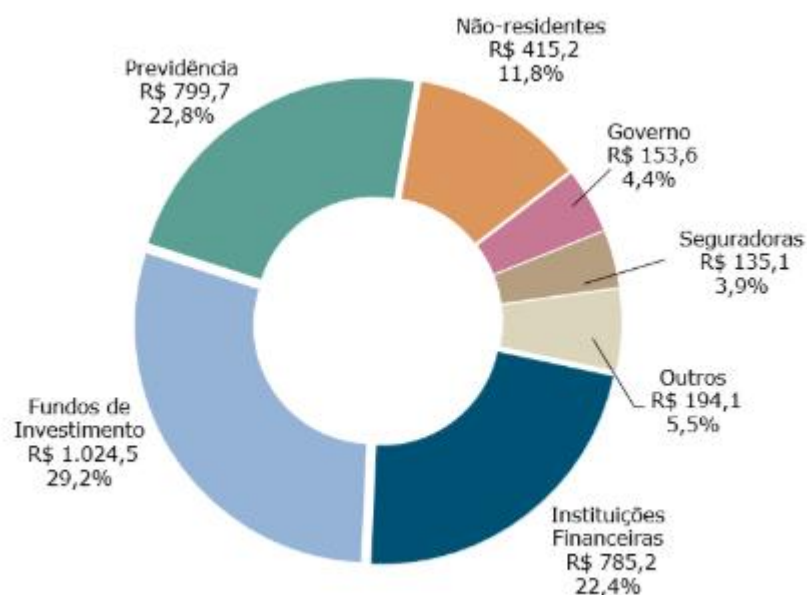
⁸⁶⁹ Nesse sentido, Marc Morgan Milá diz que “[r]epresentative of Latin American countries is Brazil's heavy reliance on indirect taxation, particular taxes on ordinary goods and services, which on their own have made up between 14 and 15 per cent GDP since the early 2000s”. In: MILÁ, Marc Morgan. **Income Concentration...**, cit., p. 25.

⁸⁷⁰ A carga tributária brasileira vem oscilando entre 32% e 36% nos anos mais recentes.

⁸⁷¹ Cf. CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL 2016. **Análise...**, cit., p. 06.

⁸⁷² Somente para se ter uma ideia inicial, paga-se no Brasil de 20% a 30% de tributos na fatura de energia elétrica, bem absolutamente essencial para todos os cidadãos, enquanto que quando se herda uma fortuna paga-se, na média nacional, 3,8% de imposto. Cf. CALEIRO, João Pedro. **Piketty defende debate de moeda única para América Latina**. Exame, 2016. Disponível em: <<http://exame.abril.com.br/economia/noticias/piketty-defende-debate-de-moeda-unica-para-america-latina>>. Acesso em: 11 fev. 2016.

⁸⁷³ Cf. MEDEIROS, Marcelo. **Conheça os credores da dívida pública nacional**. MAM Economia, 24 de junho de 2017. Disponível em: <<http://mameconomia.com/2017/06/24/conheca-os-credores-da-divida-publica-nacional/>>. Acesso em: 23 mai. 2018.



Fonte: TESOURO NACIONAL. *A dívida em grandes números*. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/en/a-divida-em-grandes-numeros>>. Acesso em: 23 mai. 2018.

Não seria exagero dizer que o Brasil é hoje um verdadeiro paraíso tributário para os super-ricos. Aqui se combina baixa tributação sobre aplicações financeiras, sobre patrimônio mobiliário e imobiliário e sobre rendas decorrentes do capital, e uma das mais elevadas taxas de juros do mundo⁸⁷⁴. As principais mudanças no sistema tributário que colocaram o Brasil nesse *status* de paraíso fiscal para a elite econômica ocorreram a partir de 1995, quando diversas e contínuas alterações na legislação infraconstitucional caminharam no sentido oposto ao dos princípios, valores e objetivos estabelecidos na CRFB/88.

Hoje, além de 47,39% da carga tributária brasileira ser composta por tributos incidentes sobre o consumo, 26,31% é composta por tributos sobre a folha de salários, 19,97% de tributos sobre a renda e apenas 4,67% de tributos sobre a propriedade⁸⁷⁵. Portanto, os maiores signos de riqueza - renda e patrimônio - são muito menos tributados no Brasil do que o consumo e a folha de salários, que oneram de maneira mais acentuada as classes média e baixa.

A tributação da renda das pessoas físicas no Brasil é tão cheia de distorções e injustiças que, nas palavras de Fabrício Augusto de Oliveira e Geraldo Biasoto Júnior, “representa a confissão de que tributar os mais ricos no país foi e continua sendo considerado pecado capital”⁸⁷⁶. Em uma breve retrospectiva histórica, o imposto sobre a renda da pessoa física (IRPF) nasceu com alíquota máxima de 8%, porém, com uma base ampla de rendimentos decorrentes do capital e do

⁸⁷⁴ Cf. GOBETTI, Sérgio Wulff. ORAIR, Rodrigo Octávio. *O paraíso...*, cit.

⁸⁷⁵ Dados referentes ao ano de 2016. In: CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL 2016. *Análise...*, cit., p. 06.

⁸⁷⁶ OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. BIASOTO JÚNIOR, Geraldo. *A reforma...*, cit., p. 30.

trabalho. De maneira paulatina essa alíquota máxima foi sendo aumentada, atingindo 20% em 1944 e, posteriormente, chegando a 50% em 1948, após o fim da Segunda Guerra Mundial, percentual esse que permaneceu até 1961, quando o então presidente Jânio Quadros a elevou para 60% e, em seguida, seu sucessor, João Goulart, para 65%, o mais alto percentual de toda a história brasileira, logo antes do golpe militar de 1964. Após a tomada do poder pelos militares, a alíquota máxima foi reduzida para 50%, mas ainda assim a estrutura do IRPF continuava bastante progressiva, não só pela alíquota máxima, mas também pela existência de 12 faixas de tributação e por incidir sobre as rendas do capital e do trabalho. No entanto, mesmo com o advento da Constituição de 1988 - que contém determinação expressa de que os tributos sejam graduados conforme a capacidade econômica, de que o imposto de renda seja orientado pela progressividade e de que a redução das desigualdades sociais seria um objetivo a ser perseguido -, o ex-presidente José Sarney reduziu abruptamente o número de faixas do imposto de renda para apenas 3 e a alíquota máxima para somente 25%⁸⁷⁷. Assim, se antes de 1988 havia 11 alíquotas do IRPF, que variavam entre 5% e 50% (art. 4º da Lei nº 7.450/1985⁸⁷⁸ e art. 4º do Decreto-lei nº 2.287/1986⁸⁷⁹),

⁸⁷⁷ GOBETTI, Sérgio Wulff. ORAIR, Rodrigo Octávio. **Tributação e...**, cit., p. 163.

⁸⁷⁸ Art 4º - Os rendimentos do trabalho assalariado, não-assalariado, a que se referem os arts. 1º e 2º do Decreto-lei nº 1.814, de 28 de novembro de 1980, ficam sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte mediante a aplicação de alíquotas progressivas de acordo com a seguinte tabela:

Classe de Renda	Renda Líquida Mensal Cr\$	Alíquota %
01	até 1.761.000	Isento
02	de 1.761.001 até 3.034.000	5
03	de 3.034.001 até 6.146.000	8
04	de 6.146.001 até 8.949.000	10
05	de 8.494.001 até 14.098.000	15
06	de 14.098.001 até 17.882.000	20
07	de 17.882.001 até 22.200.000	25
08	de 22.200.001 até 34.257.000	30
09	de 34.257.001 até 47.565.000	35
10	de 47.565.001 até 65.010.000	40
11	acima de 65.010.000	45

In: BRASIL. **Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985**. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L7450.htm>. Acesso em 23 mai. 2018.

⁸⁷⁹ Art 14. No exercício financeiro de 1987 o imposto de renda progressivo das pessoas físicas será calculado de acordo com a seguinte tabela:

Classe de Renda	Renda Líquida Cz\$	Alíquota %
01	até	21.600,00 Isento
02	de 21.601,00 até	35.000,00 5
03	de 35.001,00 até	58.750,00 10
04	de 58.751,00 até	86.750,00 15

após a CRFB/88 elas passaram para apenas duas, de 15 e 25% (art. 5º da Lei nº 8.383/1991⁸⁸⁰), sendo aumentadas somente no ano de 2009 para quatro (7,5%, 15%, 20 e 27,5%), conforme Lei nº 11.945/2009^{881 882}.

Além das reduções do número de faixas e das alíquotas máximas do IRPF após 1988, a legislação ordinária estabeleceu, no ano de 1995, uma completa isenção do imposto de renda sobre lucros e dividendos distribuídos pelas sociedades a seus sócios (art. 10 da Lei nº 9.249/1995⁸⁸³), fazendo com que a maior parte da arrecadação do IRPF advinha da tributação na fonte dos rendimentos do trabalho. Assim, verifica-se pela análise histórica das alíquotas e das bases de incidência do imposto sobre a renda da pessoa física que, apesar de expressos na Constituição de 1988 como orientadores dessa espécie tributária, o grau de aderência aos princípios da capacidade contributiva e da progressividade vem diminuindo de maneira significativa ao longo das últimas

05	de	86.751,00	até	120.400,00	20
06	de	120.401,00	até	152.450,00	25
07	de	152.451,00	até	210.250,00	30
08	de	210.251,00	até	339.600,00	35
09	de	339.601,00	até	462.200,00	40
10	de	462.201,00	até	610.450,00	45
11			acima de	610.450,00	50

In: BRASIL. **Decreto-lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986**. Altera dispositivos da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/De12287.htm>. Acesso em 23 mai. 2018.

⁸⁸⁰ Art. 5º A partir de 1º de janeiro do ano-calendário de 1992, o imposto de renda incidente sobre os rendimentos de que tratam os arts. 7º, 8º e 12 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, será calculado de acordo com a seguinte tabela progressiva:

Base de Cálculo (em Ufir)	Parcela a Deduzir da Base de Cálculo (em Ufir)	Alíquota
Acima de 1.000		Isento
Acima de 1.000 até 1.950	1.000	15%
Acima de 1.950	1.380	25%

In: BRASIL. **Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991**. Institui a Unidade Fiscal de Referência, altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8383.htm>. Acesso em 23 mai. 2018.

⁸⁸¹ In: BRASIL. **Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009**. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/111945.htm>. Acesso em 23 mai. 2018.

⁸⁸² Cf. MAIA, Pedro Eliezer. **O imposto sobre...**, cit., p. 95.

⁸⁸³ 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. In: BRASIL. **Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995**. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9249.htm>. Acesso em 23 mai. 2018.

décadas⁸⁸⁴.

Com a atual alíquota máxima de 27,5% para o imposto de renda no Brasil, aplicada a partir de abril de 2015 para rendimentos mensais acima de R\$4.664,68⁸⁸⁵, essa exação não vem sendo efetivamente orientada pelo critério da progressividade. A alíquota máxima, nesses moldes, já onera a classe média, que paga a mesma alíquota do que os recebedores das rendas mais altas. Muito do aumento do número de declarantes do IRPF verificado no final do século passado e início deste século decorreu, na verdade, da ausência de correção da tabela do imposto de renda, fazendo com que os trabalhadores de mais baixa renda também fossem tributados, agravando a regressividade do sistema tributário brasileiro.

Percebe-se também que a alíquota atual de 27,5% é muito baixa não só para o próprio padrão histórico brasileiro, mas também para o padrão internacional. Em 25 dos 34 países-membros da OCDE a alíquota marginal máxima do imposto de renda cobrado pelo governo central é maior do que a brasileira, inclusive em países com renda média como México (35%) e Turquia (35%). Como se não bastasse, dos nove países-membros com alíquotas máximas inferiores a 27,5%, cinco também tributam a renda em nível subnacional, de modo que, na prática, a alíquota marginal máxima supera a brasileira em quase todos os países-membros dessa organização internacional. Além do âmbito da OCDE, os dados da *Heritage Foundation* situam o Brasil na 103ª posição entre 185 países no *ranking* de maiores alíquotas marginais do imposto de renda⁸⁸⁶.

Mas dentre as inúmeras iniquidades do imposto de renda brasileiro, talvez a que cause maior consternação seja a peculiar isenção sobre a distribuição de lucros e dividendos pelas empresas em favor de seus sócios e acionistas, o que praticamente não encontra paralelo na economia internacional. O sistema clássico de tributação da renda prevê a tributação do lucro tanto na pessoa jurídica quanto, havendo distribuição de lucros ou dividendos, na pessoa física. Dos 34 países que compõem a OCDE, apenas a Estônia não cobra hoje imposto de renda sobre essa modalidade de rendimento⁸⁸⁷. Sérgio Wulff Gobetti e Rodrigo Octávio Orair ressaltam que “[e]m média, a tributação total do lucro (somando pessoa jurídica e pessoa física) chega a 48% nos

⁸⁸⁴ Cf. GODOI, Marciano Seabra de. **Finanças públicas**..., cit., p. 12-13.

⁸⁸⁵ BRASIL, Ministério Da Fazenda. **IRPF (Imposto sobre a renda das pessoas físicas)**. Receita Federal do Brasil - publicado em 10 de julho de 2015, última modificação em 16 de maio de 2018. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica>>. Acesso em: 23 mai. 2018.

⁸⁸⁶ Cf. SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira de. **A desigualdade**..., cit., p. 317.

⁸⁸⁷ Conforme Sérgio Wulff Gobetti e Rodrigo Octávio Orair, “[n]o âmbito dos 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 Estônia, México, Grécia e República da Eslováquia fugiam desse modelo ao tributarem apenas uma vez o lucro. Em 2011, entretanto, a República Eslováquia reintroduziu a cobrança (inicialmente para financiar a saúde pública), enquanto a Grécia voltou a tributar os dividendos em 2009, e o México, em 2014. Restou somente a Estônia com um regime de isenção total, como no Brasil”. In: GOBETTI, Sérgio Wulff. ORAIR, Rodrigo Octávio. **Tributação e**..., cit., p. 167.

países da OCDE (sendo 64% na França, 48% na Alemanha e 57% nos Estados Unidos)”, enquanto que “[n]o Brasil, com as isenções de dividendos e outros benefícios tributários, essa taxa cai abaixo de 30%”. No ano de 2013, dos 71 mil brasileiros super-ricos, cerca de 50 mil receberam dividendos e não pagaram nenhum imposto sobre eles⁸⁸⁸ e o volume de dividendos distribuídos quase dobrou em valores reais, de R\$149 bilhões em 2007 para R\$287 bilhões em 2013, montantes esses que beneficiam somente 2,1 milhões de pessoas ou 7,9% dos declarantes, com maior presença nos estratos do topo, em que chegam a representar 72,0% dos declarantes de rendimentos superiores a R\$1,3 milhão. Em média, quase dois terços do total de rendimentos dos recebedores de dividendos é isenta de IRPF, sobretudo nas faixas mais elevadas⁸⁸⁹.

Simplesmente não é justo e não está em consonância com a principiologia constitucional que num país em que os trabalhadores pagam até 27,5% de imposto de renda, os sócios e acionistas de empresas estejam isentos do mesmo imposto. Na prática, o sócio de uma empresa declara que auferiu valor abaixo do limite de isenção de imposto de renda como *pro labore*, quando, na verdade, auferiu muito mais que isso a título de distribuição de lucros, nada pagando de imposto de renda. Assim, é comum que um empresário ganhe milhões de reais por ano e nada pague de imposto de renda, ao passo que seu empregado, que ganha cinco mil reais por mês, é tributado à alíquota máxima de 27,5% de seus rendimentos⁸⁹⁰.

Outra prática comum no Brasil para reduzir a carga tributária - que não está disponível para a maioria da população - é a chamada “pejotização”. Por meio dela um empregado de certa empresa, que tenha mais conhecimentos ou seja melhor orientado, constitui-se como pessoa jurídica prestadora de serviço, mas continua trabalhando, na prática, exclusivamente como empregado. Agindo dessa maneira, ele recolhe muito menos tributos do que recolheria como pessoa física, já que seu salário, tributável, vira lucro não tributável ao receber como pessoa jurídica. Além disso, a empresa que o emprega deixa de recolher a contribuição patronal para a Previdência Social⁸⁹¹.

Como benefício singular do ordenamento jurídico brasileiro que reduz significativamente o imposto de renda das pessoas jurídicas e a CSLL, introduzido pelo art. 9º da Lei nº 9.249/95⁸⁹²,

⁸⁸⁸ GOBETTI, Sérgio Wulff. ORAIR, Rodrigo Octávio. O **paraíso...**, cit.

⁸⁸⁹ Cf. GOBETTI, Sérgio Wulff. ORAIR, Rodrigo Octávio. **Tributação e...**, cit., p. 172.

⁸⁹⁰ Cf. BRASIL, Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do. **Sistema tributário: diagnóstico e elementos para mudanças: Como reduzir a carga tributária sobre o consumo e a produção, investindo no crescimento do país.** SINDFISCO, 2010. Disponível em: <http://www.sindifisconacional.org.br/mod_download.php?id=aHR0cDovL3d3dy5zaW5kaWZpc2NvbmlFjaW9uYWwub3JnLmJyL2ltYWdicy9lc3R1ZG9zL3Npc3RlbWVfdHJpYnV0YXJpby9Fc3R1ZG9UcmliidXRhcmlvX2NvbXBsZXRvLnBkZnww>. Acesso em: 04 mar. 2018.

⁸⁹¹ Cf. BRASIL, Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do. **Sistema tributário...**, cit., p. 23-24.

⁸⁹² 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

temos também a possibilidade de deduzir do lucro tributável uma despesa fictícia denominada juros sobre capital próprio⁸⁹³. Essa figura permite que a empresa distribua lucros para seus sócios ou acionistas com juros equivalentes à aplicação da taxa de juros de longo prazo (TJLP), com o valor sendo considerado como despesa financeira, reduzindo, assim, o lucro tributável e, via de consequência, o imposto de renda a ser pago pela pessoa jurídica. Assim, o pagamento pela empresa de juros sobre capital próprio em favor de seus acionistas ou sócios funciona como um mecanismo de redução do valor a ser pago a título de IRPJ e de CSLL.

Na sistemática do imposto de renda e no desejo de aumentar a arrecadação, introduziu-se também no Brasil a limitação dos prejuízos acumulados a 30% dos lucros dos exercícios subsequentes, medida que, nas palavras de Misabel Abreu Machado Derzi, “converte o imposto sobre a renda em imposto sobre o consumo, porque a tributação da renda fictícia, independentemente dos resultados reais de lucratividade, transforma o imposto sobre a renda em custo e desencadeia a transferência da carga para os preços das mercadorias e serviço”⁸⁹⁴. Dessa forma, sendo o imposto sobre a renda mero custo da atividade econômica, ele também se converte em imposto sobre o consumo, aumentando ainda mais o caráter regressivo do sistema tributário brasileiro.

Reforçando a maneira mais benéfica como os ricos são tratados pela legislação tributária brasileira, enquanto os salários obedecem às quatro alíquotas estabelecidas na legislação, vários outros rendimentos tributáveis de pessoas físicas não são levados obrigatoriamente à tabela progressiva do imposto de renda e sujeitos ao ajuste anual de declaração de renda. Os rendimentos de aplicações financeiras, por exemplo, submetem-se a alíquotas que variam conforme o prazo e o tipo de aplicação, privilegiando aqueles que têm capacidade de poupar. Para as aplicações financeiras nos chamados “fundos de investimento” e demais aplicações de renda fixa, adota-se um sistema de tributação decrescente, de acordo com o prazo de permanência dos recursos na aplicação, variando de 22,5% (até seis meses) a 15% (nas aplicações acima de 24 meses). Os ganhos de capital na alienação de bens e direitos, por sua vez, estão sujeitos a uma alíquota de 15% e não são tributados até que sejam realizados, ou seja, até que o ativo seja vendido. Assim, se os ativos forem transferidos somente por ocasião do falecimento do seu proprietário, isso significa que os ganhos de capital obtidos durante a vida escapam da tributação⁸⁹⁵. Os aplicadores da bolsa de valores também se beneficiam da alíquota de 15% sobre os ganhos líquidos auferidos em operações realizadas em bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas (artigo 2º da

contas do patrimônio líquido e limitados à variação, *pro rata* dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP. In: BRASIL. **Lei nº 9.249**..., cit.

⁸⁹³ Cf. GOBETTI, Sérgio Wulff. ORAIR, Rodrigo Octávio. **Tributação e...**, cit., p. 159-160.

⁸⁹⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Guerra fiscal**..., cit., p. 39-64.

⁸⁹⁵ Cf. STIGLITZ, Joseph E. **The price**..., cit., p. 67-68. [e-Book].

Lei nº 11.033/2004⁸⁹⁶). Além disso, estão isentos do imposto de renda os ganhos líquidos auferidos por pessoa física em operações no mercado à vista de ações, cujo valor das alienações realizadas em cada mês seja igual ou inferior a R\$20 mil para o conjunto de ações (artigo 3º, inciso I, da Lei nº 11.033/2004⁸⁹⁷)⁸⁹⁸.

No mesmo sentido, Marcelo Lettieri cita alguns dos benefícios tributários outorgados à renda oriunda do capital:

Já para a renda do capital, foram instituídas várias benesses: redução da alíquota do Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas – IRPJ, de 25% para 15%; redução do adicional do IRPJ de 12% e 18% para 10%; redução da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, de 30% para 8%, posteriormente elevada para 9%; redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, ao permitir a dedução dos juros sobre capital próprio; isenção do imposto de renda sobre a distribuição de lucros e dividendos e sua remessa ao exterior, dentre outros.⁸⁹⁹

Esses exemplos evidenciam como a renda originada do capital acumulado é tratada de maneira muito mais benéfica que a renda derivada do trabalho. No Brasil, os lucros e dividendos auferidos pelos proprietários de empresas não são tributados, e os ganhos de capital na alienação de bens, os rendimentos de aplicações financeiras e os ganhos em operações realizadas em bolsas de valores são tributados com alíquotas bem inferiores à renda dos trabalhadores assalariados. O sistema tributário nacional viola, assim, o princípio da equidade horizontal, uma vez que as variadas fontes de renda não são tributadas com base na mesma tabela, sendo os rendimentos decorrentes do capital geralmente menos tributados ou, em alguns casos, nem mesmo

⁸⁹⁶ Art. 2º. O disposto no art. 1º desta Lei não se aplica aos ganhos líquidos auferidos em operações realizadas em bolsas de valores, de mercadorias, de futuros, e semelhantes, inclusive *day trade*, que permanecem sujeitos à legislação vigente e serão tributados às seguintes alíquotas:

I – 20% (vinte por cento), no caso de operação *day trade*;

II – 15% (quinta por cento), nas demais hipóteses. In: BRASIL. **Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004**. Altera a tributação do mercado financeiro e de capitais; institui o Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária – REPORTO; altera as Leis nos 10.865, de 30 de abril de 2004, 8.850, de 28 de janeiro de 1994, 8.383, de 30 de dezembro de 1991, 10.522, de 19 de julho de 2002, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e 10.925, de 23 de julho de 2004; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/111033.htm>. Acesso em 25 mai. 2018.

⁸⁹⁷ Art. 3º Ficam isentos do imposto de renda:

I - os ganhos líquidos auferidos por pessoa física em operações no mercado à vista de ações nas bolsas de valores e em operações com ouro ativo financeiro cujo valor das alienações, realizadas em cada mês, seja igual ou inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), para o conjunto de ações e para o ouro ativo financeiro respectivamente; In: BRASIL. **Lei nº 11.033**..., cit.

⁸⁹⁸ Essa situação também dá origem a uma evidente injustiça fiscal. Em estudo elaborado pelo Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, exemplifica-se: “Assim, se, por hipótese, as ações vendidas por R\$ 20 mil foram adquiridas por R\$ 10 mil, lucro nada incomum neste mercado, ao cabo de um ano o investidor teve ganho de R\$ 120 mil, totalmente isento do imposto de renda. Por outro lado, o trabalhador que ganhar mais de R\$ 17.989,80 já será tributado. Se este trabalhador tiver um ganho de R\$ 45 mil já estará sendo tributado pela alíquota máxima do Imposto de Renda – 27,5%”. Cf. BRASIL, Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do. **Sistema tributário: diagnóstico**..., cit., p. 22 e 35-36.

⁸⁹⁹ LETTIERI, Marcelo. **Imposto de renda**..., cit., p. 107-108.

tributados⁹⁰⁰. Viola também o princípio de equidade vertical, que indica que os grupos de renda mais alta deveriam ter alíquotas efetivas mais altas. Não faz o menor sentido em termos de justiça e solidariedade que empresários, investidores e especuladores sejam tributados a uma alíquota muito mais baixa do que alguém que vive exclusivamente do trabalho assalariado e que quase não tem capacidade de poupar, mas é justamente isso que o sistema tributário brasileiro faz. Nesse contexto, temos um sistema tributário que, longe de contribuir para a redução das desigualdades sociais, ajuda, na verdade, a mantê-la e até a incrementá-la.

Para Misabel Abreu Machado Derzi, esse inquietante quadro decorre, em especial, da alta mobilidade do capital na modernidade líquida e da necessidade de os países atraírem investimentos, pelo que procuram fazer com que o imposto de renda não incida - ou incida de maneira mais suave - sobre os lucros e os rendimentos provenientes do capital e, via de consequência, a fim de manter níveis satisfatórios de arrecadação, volta-se a carga fiscal majoritariamente para o trabalho e o consumo⁹⁰¹. De fato, a configuração de tal estrutura se insere em um movimento global de reorientação da tributação a favor do capital e dos mais ricos, o que se repetiu em diferentes doses em praticamente todos os países desenvolvidos a partir da década de 1980. No entanto, assinalam Sérgio Wulff Gobetti e Rodrigo Octávio Orair que “nem os governos conservadores de Ronald Reagan e George W. Bush, nos Estados Unidos, e de Margaret Thatcher, no Reino Unido, conseguiram fazer o que o governo brasileiro fez em 1995, ao isentar completamente os lucros e dividendos”⁹⁰².

A demonstrar que no Brasil a tributação efetiva decresce na medida que avançamos na direção dos grupos da faixa superior de renda e de riqueza, Marc Morgan Milá - com base em registros fiscais brasileiros que permitiram apresentar estimativas de renda no período de 1933 a 2013 - constatou que para as pessoas dentro da faixa superior dos 15-10% mais ricos, 85% de sua renda é formada por rendimentos tributáveis (sujeitos ao imposto de renda pessoa física), cerca de 5% fica sujeita à tributação exclusiva e aproximadamente 10% corresponde aos rendimentos não tributáveis. Na medida em que subimos na escala de distribuição, a participação dos rendimentos tributáveis cai, sendo de apenas 10% para os 0,01% mais ricos (contra 85% para os 15-10% mais ricos). Os rendimentos retidos e os não tributáveis, por seu turno, aumentam ao subirmos para os extratos mais altos, refletindo o fato de que a maior parte da renda dos mais ricos provavelmente tem origem nos rendimentos de capital, como juros e ganhos de capital, e na distribuição de lucros e dividendos⁹⁰³. Em sentido semelhante são os dados expostos por Marcelo Lettieri:

⁹⁰⁰ Cf. MORGAN, Marc. Desigualdade de renda..., cit., p. 246-247.

⁹⁰¹ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Guerra fiscal**..., cit., p. 39-64.

⁹⁰² Cf. GOBETTI, Sérgio Wulff. ORAIR, Rodrigo Octávio. **O paraíso**..., cit.

⁹⁰³ Cf. MORGAN, Marc. Desigualdade de renda..., cit., p. 247.

Utilizando os dados relativos à distribuição por faixas de salário mínimo mensal dos rendimentos totais (tributáveis, isentos e de tributação exclusiva) declarados à RFB, (...) verifica-se que 28.433 declarantes que possuem renda mensal superior a 320 salários mínimos (R\$231.680,00, para o salário mínimo vigente em 2015, que era de R\$724,00), receberam, em média, uma renda anual de R\$9,6 milhões. Desse total, 71% (R\$6,8 milhões) foram de rendimentos isentos e somente 9% (R\$866 mil) foram de rendimentos tributáveis. Por outro lado, por exemplo, 8.192.252 declarantes que possuem renda mensal de 3 a 5 salários mínimos (de R\$2.172,00 a R\$3.620,00) receberam, em média, uma renda anual de R\$33,5 mil. Desse total, 86% (R\$28,8 mil) foram de rendimentos tributáveis e somente 9% (R\$3,0 mil) foram de rendimentos isentos.⁹⁰⁴

A reforçar que o sistema tributário brasileiro potencializa a concentração de riqueza ao tributar muito mais favoravelmente a renda do capital do que a renda do trabalho, dados fiscais referentes à riqueza e ao endividamento por faixa de renda revelam que a riqueza líquida média dos que recebem mais de 320 salários mínimos por mês é de R\$37,3 milhões, equivalente a 623 vezes a riqueza dos que ganham de 3 a 5 salários mínimos, de forma que quem recebe uma renda mensal em média 80 vezes superior a de outro indivíduo consegue acumular uma riqueza 623 vezes superior à dele⁹⁰⁵.

O resultado de todo esse tratamento privilegiado é que aproximadamente dois terços da renda do meio milésimo mais rico da população brasileira estão isentos de qualquer incidência tributária, proporção superior a qualquer outra faixa de rendimentos, de forma que a alíquota efetiva média paga por eles é de apenas 7%, enquanto a média nos estratos intermediários dos declarantes do imposto de renda é de 12%⁹⁰⁶. Em sentido semelhante, Pedro Herculano Guimarães Ferreira de Souza aponta que, em 2013, o imposto de renda devido correspondeu a pouco menos de 7% dos rendimentos totais do centésimo mais rico e apenas a algo próximo de 3% no caso do 0,1% e do 0,01% mais abastados⁹⁰⁷. Marc Morgan Milá, por sua vez, chegou à constatação de que as 14 mil pessoas mais ricas do Brasil (correspondente a 0,01% da população) pagam apenas 6% de seus rendimentos em IRPF, tendo em conta que a mais alta elite “se beneficia em termos de isenção fiscal sobre lucros e dividendos distribuídos e alíquotas mais baixas de tributação exclusiva referentes a rendimentos provenientes de aplicações financeiras”⁹⁰⁸.

A conclusão inafastável é que os super-ricos realmente pagam, em média, uma alíquota efetiva de imposto de renda muito menor do que os menos abastados, o que impulsiona suas riquezas a aumentarem mais rapidamente e agrava o quadro de desigualdade social e econômica. E quanto mais alto o extrato de riqueza, menores são as alíquotas efetivas. Assim, além de termos,

⁹⁰⁴ LETTIERI, Marcelo. **Imposto de renda...**, cit., p. 134.

⁹⁰⁵ LETTIERI, Marcelo. **Imposto de renda...**, cit., p. 138.

⁹⁰⁶ Cf. GOBETTI, Sérgio Wulff. ORAIR, Rodrigo Octávio. **O paraíso...**, cit.

⁹⁰⁷ SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira de. **A desigualdade...**, cit., p. 318.

⁹⁰⁸ MORGAN, Marc. **Desigualdade de renda...**, cit., p. 249 e 254.

no Brasil, um sistema tributário regressivo como um todo, temos também um imposto de renda das pessoas físicas em si mesmo regressivo⁹⁰⁹.

A alta regressividade dos tributos incidentes sobre o consumo no Brasil, que representam aproximadamente a metade da nossa carga tributária, não é compensada pela potencial progressividade do imposto de renda, que tem mostrado, muito pelo contrário, não ter o desejado efeito distributivo em nosso país⁹¹⁰. Na verdade, a baixa tributação das rendas mais elevadas contribui decisivamente para que o Brasil possua um dos mais altos índices de concentração de renda e de riqueza entre todos os países com dados disponíveis⁹¹¹. Mas os privilégios tributários aos rendimentos decorrentes do capital, que tornam o imposto de renda no Brasil pouco distributivo, são apenas um elemento de uma estrutura tributária total muito regressiva.

Além de o imposto de renda onerar proporcionalmente mais os grupos das faixas inferiores de renda e de riqueza, a tributação patrimonial, que atende ao princípio da capacidade contributiva, tem participação irrisória sobre o montante total de tributos arrecadados no Brasil (4,67% em 2016⁹¹²), a despeito de vir ganhando espaço desde 2007, quando representava 3,54% da arrecadação total. A título comparativo, o gráfico abaixo ilustra que a tributação patrimonial no Brasil, um dos países mais desiguais do mundo, representou 1,4% do PIB no ano de 2015, ao passo que, na média dos países-membros da OCDE, representou 1,9%⁹¹³.

Gráfico 4 – Carga Tributária sobre a Propriedade - Brasil e Países da OCDE (2015)

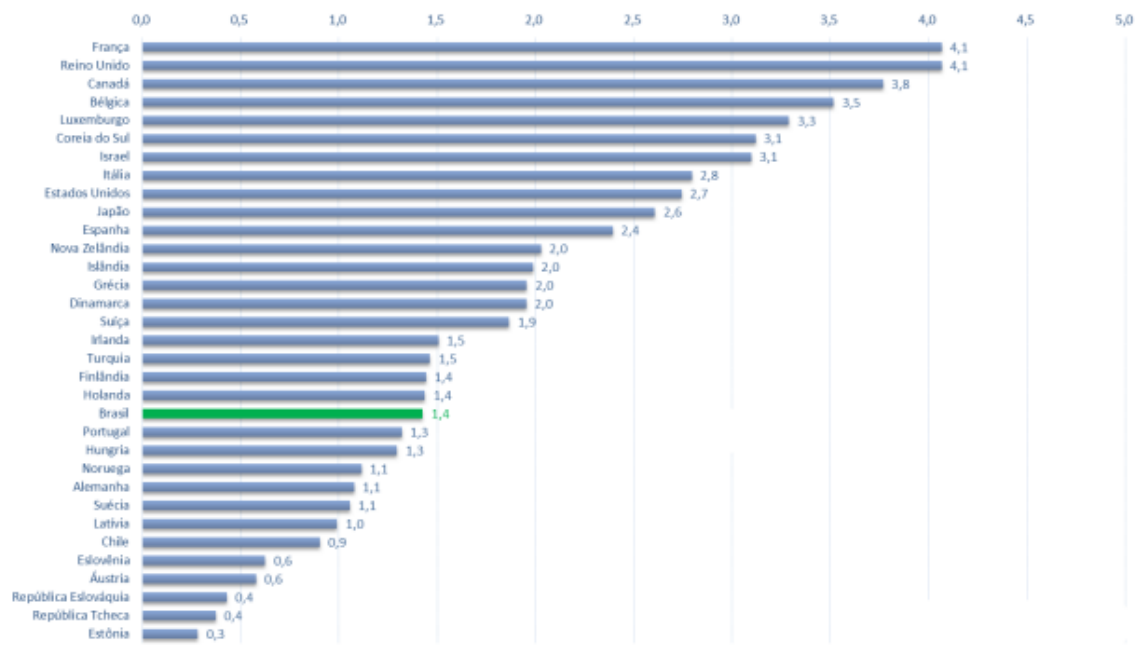
⁹⁰⁹ Nesse sentido: GODOI, Marciano Seabra de. **Finanças públicas...**, cit., p. 34.

⁹¹⁰ Nesse sentido: CARVALHO JR., Pedro. PASSOS, Luana. **Imposto sobre...**, cit., p. 579.

⁹¹¹ Cf. GOBETTI, Sérgio Wulff. Tributação da renda..., cit., p. 708. Sérgio Wulff Gobetti e Rodrigo Octávio Orair apontam que “[o] potencial distributivo do imposto de renda no Brasil, medido em termos de queda no índice de Gini, é menor do que nos países mais desenvolvidos da América Latina, como México, Uruguai, Argentina e Chile, e bem inferior ao dos países europeus”. In: GOBETTI, Sérgio Wulff. ORAIR, Rodrigo Octávio. **O paraíso...**, cit.

⁹¹² Cf. CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL 2016. **Análise...**, cit., p. 06.

⁹¹³ Cf. CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL 2016. **Análise...**, cit., p. 11.



Fonte: CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL 2016. *Análise...*, cit., p. 10.

No Brasil, a tributação patrimonial é constituída por impostos sobre a propriedade (IPTU, ITR e IPVA) e impostos sobre transferências patrimoniais (ITCMD e ITBI). Embora muito falado, o Brasil nunca instituiu um imposto recorrente sobre a riqueza líquida, mesmo havendo previsão constitucional expressa para a instituição do imposto sobre grandes fortunas desde 1988.

Quando se pensa em justiça tributária, uma característica preocupante do sistema brasileiro é a baixa oneração do patrimônio herdado ou doado. O imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação (ITCMD), de competência estadual, apesar de ser, potencialmente, relevante instrumento para fins distributivos, jamais teve grande representatividade em nosso país. As alíquotas baixas, a concessão de isenções e dificuldades administrativas fazem com que esse imposto tenha arrecadação irrisória⁹¹⁴. Aqui, a alíquota máxima do ITCMD é de 8%, conforme a Resolução do Senado nº 9/1992, mas os Estados, em cenário de intensa e constante guerra fiscal para atrair investimentos, aplicam uma alíquota média de somente 3,8%⁹¹⁵. Ainda que o Supremo Tribunal Federal já tenha decidido que a progressividade do ITCMD é compatível com a Constituição da República e com o princípio da capacidade contributiva⁹¹⁶, a grande maioria dos Estados brasileiros, mesmo em situação de penúria financeira, mantém o imposto sujeito a alíquotas fixas no diminuto percentual médio de 3,8%, enquanto nos países mais desenvolvidos essas alíquotas

⁹¹⁴ Cf. CARVALHO, Pedro Humberto Bruno de. **As discussões sobre a regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas: a situação no Brasil e a experiência internacional**. Nota Técnica IPEA. Rio de Janeiro, 2011, p. 08.

⁹¹⁵ Cf. RIBEIRO, Ricardo Lodi. Piketty e a..., cit., p. 14.

⁹¹⁶ Cf. RE 562.045, redatora do acórdão a Ministra Cármen Lúcia, sessão de julgamento de 6.2.2013, acórdão publicado em 27.11.2013.

superam 20%⁹¹⁷.

O imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU), por seu turno, apesar de ser um tributo sobre imóveis e poder ter alíquotas progressivas, também tem baixa representatividade arrecadatória a nível nacional, apresentando problemas administrativos na grande maioria dos municípios, especialmente relativos à defasagem dos cadastros fiscais e das avaliações imobiliárias⁹¹⁸. Com efeito, a base de cálculo do IPTU é o valor venal dos imóveis, que, em geral, está desatualizado em relação ao valor de mercado. Causa surpresa que, num país de dimensões continentais, a arrecadação tributária por meio do IPVA, cuja base de cálculo é o valor de mercado do veículo, tenha representado 42% da arrecadação com tributos sobre o patrimônio em 2013, ao passo que o IPTU, cuja base de cálculo é o valor venal do imóvel, tenha representado somente 35%⁹¹⁹. Natassia do Nascimento, citando estudo do IPEA conduzido por José Adrian Pintos Payeras⁹²⁰, diz ainda que “o IPTU representa 1,62% no estrato de renda de R\$0 - R\$400, 1,55% de R\$400 - R\$600 e apenas 1,05% para quem ganha mais de R\$6.000”, de maneira que também se mostra regressivo ao onerar mais as classes mais baixas, contribuindo para o aumento da desigualdade⁹²¹.

Outro imposto patrimonial de baixíssima relevância para a arrecadação tributária nacional é o imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR). Entre os cinco impostos existentes no Brasil que incidem sobre a propriedade, a menor arrecadação é do ITR, único de responsabilidade federal e um dos menos fiscalizados pela Administração Fazendária. Afigura-se um contrassenso que num país de território tão vasto o imposto específico sobre a propriedade territorial rural tenha níveis de arrecadação quase insignificantes e não se verifique nenhum movimento para alterar essa situação. Fato é que atenta contra a capacidade contributiva e contra a noção de justiça tributária que sinais exteriores de riqueza como os latifúndios contribuam tão pouco para o financiamento do fundo público⁹²².

Quando se pensa em justiça tributária, uma das incongruências do sistema tributário brasileiro que mais causa espanto é relativa à não incidência do imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA) sobre jatinhos particulares, helicópteros, iates e lanchas. No nosso país, enquanto a propriedade de carros, ainda que populares, gera a obrigação de recolher

⁹¹⁷ Cf. GODOI, Marciano Seabra de. **Finanças públicas...**, cit., p. 34-35.

⁹¹⁸ Cf. CARVALHO JR., Pedro. PASSOS, Luana. **Imposto sobre...**, cit., p. 579.

⁹¹⁹ Cf. NASCIMENTO, Natassia do. **A inexistente...**, cit., p. 94-96.

⁹²⁰ PAYERAS, José Adrian Pintos. **Análise da progressividade da carga tributária sobre a população brasileira.** Pesquisa e Planejamento, IPEA. Agosto de 2010.

⁹²¹ NASCIMENTO, Natassia do. **A inexistente...**, cit., p. 96.

⁹²² Cf. NASCIMENTO, Natassia do. **A inexistente...**, cit., p. 94. Pedro Herculano Guimarães Ferreira de Souza diz que “[o] ITR é emblemático da baixa incidência dos tributos sobre o patrimônio no Brasil. Previsto na Constituição de 1988 como competência da União, o imposto é, grosso modo, o equivalente do IPTU (de competência municipal) para áreas rurais. Apesar da pujança agrícola do país, a arrecadação do imposto não chegou a 0,2% do PIB em 2013”. In: SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira de. **A desigualdade...**, cit., p. 317.

anualmente o IPVA, a propriedade de aeronaves e embarcações não se sujeita a qualquer recolhimento do imposto. Assim, os super-ricos, únicos aptos a ter a propriedade desses veículos automotores de luxo, são tratados de maneira manifestamente privilegiada em relação aos proprietários de veículos automotores comuns. O Supremo Tribunal Federal até teve a oportunidade de erradicar essa discrepância do nosso sistema tributário, mas, quando do julgamento do RE nº 379.572, no ano de 2007, entendeu que o IPVA não incide sobre a propriedade de veículos aquáticos e aéreos, haja vista ser este imposto oriundo da Taxa Rodoviária Única, que somente incidia sobre a propriedade de veículos terrestres.

Como se não bastassem todas as distorções apontadas nas diversas modalidades de impostos, em especial no imposto de renda e nos impostos patrimoniais, a sonegação fiscal no Brasil é um crime que compensa. Na verdade, a própria legislação brasileira, em todos os níveis, estimula a sonegação de tributos por meio de intermitentes programas de regularização tributária com reduzidos períodos de intervalo entre cada um deles. Aqui, vale a pena deixar de pagar um tributo devido e aplicar o valor correspondente no mercado financeiro em que o dinheiro permanece rendendo bons juros. Após algum tempo, deixa-se o débito tributário ser inscrito em dívida ativa e aguarda-se a publicação de um novo programa de regularização tributária que permita quitar a dívida com inúmeros benefícios.

Apesar de estarmos diante de tantas iniquidades e distorções, nenhuma reforma substancial visando ampliar a progressividade do sistema tributário e torná-lo mais equitativo foi realizada nesses trinta anos de democracia. As pontuais reformas negociadas pelo governo brasileiro não tocaram na perversidade do sistema. Muito pelo contrário, muitas delas contribuíram para aumentar o seu grau de degeneração. É curioso que, justamente sob a vigência de uma Constituição que tanto valoriza a solidariedade e a igualdade, nosso sistema tributário foi sendo formatado para se tornar cada vez mais regressivo. A progressividade e a seletividade dos tributos, que poderiam ser instrumentos em favor de uma maior justiça tributária, são pouco exploradas pela legislação tributária, não obstante previstos expressamente no texto constitucional. O mesmo se diga do princípio da capacidade contributiva, que, apesar de expresso, não vem servindo de norte para os proponentes das políticas tributárias. O Estado, ao abdicar de cobrar tributos atendo-se à capacidade econômica dos diversos contribuintes, limita consideravelmente suas bases de tributação, penaliza exageradamente as camadas da sociedade de menor poder aquisitivo e enfraquece o potencial de crescimento da economia⁹²³.

Em todo esse contexto, diversas correções são possíveis em nosso sistema, dentre elas: (i) fazer o imposto de renda incidir de maneira isonômica sobre os rendimentos decorrentes do capital

⁹²³ Nesse sentido: OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. BIASOTO JÚNIOR, Geraldo. A reforma..., cit., p. 08 e 18.

e do trabalho e melhorar a sua progressividade, com alíquotas mais elevadas sobre as rendas mais altas; (ii) extirpar do nosso ordenamento a isenção do IRPF sobre lucros e dividendos distribuídos pelas sociedades a seus sócios e a figura dos juros sobre capital próprio; (iii) elevar a alíquota máxima e a progressividade do ITCMD; (iv) investir para que os cadastros fiscais municipais e as avaliações imobiliárias não fiquem defasados para fins de cobrança de IPTU; (v) melhorar a progressividade do IPTU e instituir alíquotas diferenciadas para contribuintes que possuam mais de um imóvel; (vi) elevar as alíquotas do ITR e investir na atividade fiscalizatória para aumentar seu nível de arrecadação; e (vii) instituir a cobrança de IPVA sobre a propriedade de embarcações e aeronaves. Além de todas essas possíveis medidas, a implementação do imposto sobre grandes fortunas, único imposto patrimonial previsto na CRFB/88 que jamais saiu do papel, não deixa de ser uma alternativa interessante para tornar o sistema tributário nacional mais equitativo e progressivo, além de melhorar o nível de representatividade dos impostos sobre a propriedade na arrecadação tributária total e servir como instrumento na luta contra a sonegação fiscal.

9. IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS

9.1 Novidade da Constituição da República de 1988

A adoção de um imposto periódico sobre a riqueza no sistema tributário brasileiro nunca foi objeto de muitos trabalhos acadêmicos específicos. Os debates sempre se concentraram mais na esfera das discussões legislativas, quando da apresentação em uma das Casas do Congresso Nacional de algum projeto de lei para implantar esse tipo de tributo no Brasil. Nos cursos, manuais e tratados de direito tributário, não encontramos mais de uma ou duas páginas abordando o assunto, nem mesmo quando são tecidos comentários específicos a respeito do imposto sobre grandes fortunas, previsto constitucionalmente há trinta anos. É possível perceber que até muito pouco tempo atrás, o assunto não era tratado de forma abrangente, detalhada e profunda no Brasil. Nos últimos anos, porém, talvez motivados pela enorme crise econômica e política que estamos vivenciando e pelo insistente quadro de extrema desigualdade, começaram a surgir alguns trabalhos acadêmicos específicos, a demonstrar, ainda que de maneira incipiente, a relevância da discussão, principalmente em um Estado cujo sistema tributário é marcado por seu caráter eminentemente regressivo⁹²⁴.

Realmente, em períodos de graves crises econômicas, em que o governo passa a pensar em instrumentos de ajustes a fim de melhorar as contas públicas, a tributação sempre ganha especial destaque. Diversas são as propostas apresentadas e discutidas a respeito de qual seria a melhor forma de se elevar os tributos no Brasil, a fim de aumentar os níveis de arrecadação e minimizar o déficit fiscal. E nesse cenário, a possibilidade de implantar o imposto sobre grandes fortunas sempre vem à tona, não somente como forma de melhorar o nível arrecadatório, mas também como instrumento para tornar o sistema tributário menos regressivo e mais justo⁹²⁵.

Antes de tratarmos especificamente da figura brasileira do imposto sobre grandes fortunas, afigura-se relevante rememorar, ainda que em poucas linhas, que a riqueza pode ser tributada por

⁹²⁴ Entre os principais autores que enfrentaram, de maneira específica e sistematizada, a questão da possibilidade da implantação de um tributo periódico sobre a riqueza no Brasil, temos: Bruno Rocha César Fernandes, Luana Passos, Luiz Ricardo Gomes Aranha, Marcelo Cid Heráclito Queiroz, Natassia do Nascimento, Olavo Nery Corsatto, Pedro Eliezer Maia, Pedro Carvalho Jr., Pedro Humberto Bruno de Carvalho, Sérgio Ricardo Ferreira Mota e Tathiane dos Santos Piscitelli.

⁹²⁵ No mesmo sentido, Denise Lucena Cavalcante diz que “[n]este momento de turbulência, o aumento da arrecadação é sempre assunto em pauta, com previsão constante de medidas fiscais que possibilitem o incremento da receita pública, tais como a instituição de um novo Imposto sobre as Grandes Heranças; da regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas; do aumento da alíquota do tributo sobre Ganho de Capital; da repatriação de bens de capital; da volta da CPMF - Contribuição sobre a Movimentação Financeira - enfim, todas medidas que têm repercussão direta no bolso do contribuinte brasileiro”. In: CATARINO, João Ricardo. CAVALCANTE, Denise Lucena. Imposto sobre as grandes fortunas: estudo luso-brasileiro acerca da sua admissibilidade. **Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC**, v. 37, n. 1, 2017, p. 384. Disponível em: <<http://periodicos.ufc.br/nomos/article/view/11741>>. Acesso em: 12 out. 2017.

meio de dois principais tipos de impostos. Ela pode ser tributada tanto periodicamente, como num imposto anual sobre a riqueza (denominado, a nível internacional, de *wealth tax*), foco do nosso trabalho, ou então no momento de sua transmissão *inter vivos* ou *causa mortis*, como nos impostos sobre heranças e doações⁹²⁶. Do ponto de vista da equidade, esse dois tipos de exações sobre manifestações de riqueza têm sido vistos como os mais apropriados.

O imposto periódico sobre a riqueza pode ser formatado de maneira analítica ou sintética. Na primeira, ele somente engloba algumas espécies de bens e direitos, em especial bens considerados suntuários ou de luxo, ao passo que na segunda abrange o patrimônio considerado em sua totalidade. Na Constituição da República de 1988, optou-se pela introdução no ordenamento jurídico do modelo sintético, tendo em conta que, a princípio, o imposto sobre grandes fortunas incidiria sobre todo o patrimônio do contribuinte - desde que esse patrimônio, na sua totalidade, seja considerado uma grande fortuna.

Trata-se o imposto sobre grandes fortunas (IGF), previsto originariamente no inciso VII do art. 153 da CRFB/88⁹²⁷, de uma exação nova, sem similar na ordem constitucional antecedente. Outros países já tributaram ou ainda tributam a riqueza por meio de alguma forma de imposto recorrente incidente sobre o patrimônio global, sem fazer o corte adotado pela nossa Constituição de que essa riqueza deveria se configurar como uma “grande fortuna”, com exceção do *impôt sur les grandes fortunes* francês, que vigorou em parte da década de 1980, sendo posteriormente reintroduzido com a nova nomenclatura de *impôt de solidarité sur la fortune*.

O imposto sobre grandes fortunas, uma vez implementado, seria o único tributo brasileiro que incidiria periodicamente sobre o patrimônio considerado em sua totalidade. No ordenamento jurídico nacional há outros tributos que também gravam o patrimônio de maneira periódica, mas somente incidindo sobre bens individualmente considerados, como o IPTU, o IPVA e o ITR⁹²⁸.

A competência para instituir o IGF é, conforme previsão constitucional, exclusiva da União, sendo ela o sujeito ativo da relação jurídica tributária caso o tributo venha a ser implantado. O produto de sua arrecadação seria totalmente destinado ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, conforme artigo 80, inciso III, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT)⁹²⁹, não havendo a possibilidade de desvinculação dessa receita (§1º do art. 80 do

⁹²⁶ Cf. ATKINSON, Anthony B. **Inequality: what...**, cit., p. 192-193. No mesmo sentido, Pedro Humberto Bruno de Carvalho diz que “[p]odem-se definir dois principais tipos de impostos que são cobrados sobre a riqueza: os aplicados periodicamente sobre a riqueza de uma pessoa, denominado Imposto sobre Riqueza Líquida (Wealth Tax) e aqueles aplicados esporadicamente em uma transferência de riqueza, denominado Impostos sobre Heranças e/ou Doações”. In: CARVALHO, Pedro Humberto Bruno de. **As discussões...**, cit., p. 09.

⁹²⁷ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...) VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar. In: BRASIL. Constituição (1988). **Constituição...**, cit.

⁹²⁸ Nesse sentido: AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 139.

⁹²⁹ Art. 80. Compõem o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza: (...) III – o produto da arrecadação do imposto de que trata o art. 153, inciso VII, da Constituição. In: BRASIL. Constituição (1988). **Constituição...**, cit.

ADCT⁹³⁰). Essa destinação específica deve ser entendida como um aspecto integrante do regime jurídico do imposto⁹³¹. Portanto, o imposto sobre grandes fortunas seria uma exceção à regra prevista no inciso IV do art. 167 da CRFB/88⁹³², no sentido de que os impostos são tributos não vinculados, não tendo uma destinação específica. Por isso há quem sustente que essa vinculação da receita do IGF ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza transforma-o em uma espécie de contribuição especial⁹³³.

O referido Fundo foi instituído pela Emenda Constitucional nº 31, de 14 de dezembro de 2000, e regulamentado pela Lei Complementar nº 111, de 6 de julho de 2001, a princípio para vigorar até o ano de 2010. No entanto, com a aprovação da Emenda Constitucional nº 67/2010, o prazo de vigência foi prorrogado por tempo indeterminado. O objetivo do Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza sempre foi o de viabilizar a todos os brasileiros acesso a níveis dignos de subsistência, devendo seus recursos, conforme artigo 79 do ADCT⁹³⁴, ser aplicados em ações suplementares de nutrição, habitação, educação, saúde, reforço de renda familiar e outros programas de relevante interesse social voltados para melhoria da qualidade de vida. O alvo dos recursos arrecadados são famílias cuja renda *per capita* seja inferior à linha de pobreza, assim como indivíduos em igual situação de renda; e as populações de municípios e localidades urbanas ou rurais, isoladas ou integrantes de regiões metropolitanas, que apresentem condições de vida desfavoráveis⁹³⁵.

A quase totalidade da receita do fundo advinha da Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF), extinta em 2007, de forma que, após o fim dessa contribuição, a arrecadação do fundo sofreu redução significativa. Segundo o Relatório de Gestão do Exercício de 2014, da Secretaria Executiva do Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome, os únicos recursos

⁹³⁰ Art. 80. (...) § 1º Aos recursos integrantes do Fundo de que trata este artigo não se aplica o disposto nos arts. 159 e 167, inciso IV, da Constituição, assim como qualquer desvinculação de recursos orçamentários.

⁹³¹ Cf. MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. **Imposto sobre...**, cit., p. 208-209.

⁹³² Art. 167. São vedados: (...) IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo. In: BRASIL. Constituição (1988). **Constituição...**, cit.

⁹³³ Adota esse entendimento Andrei Pitten Velloso, que chama esse tributo de “contribuição de combate e erradicação da pobreza”. In: VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. São Paulo: Atlas, 2007, p. 227.

⁹³⁴ Art. 79. É instituído, para vigorar até o ano de 2010, no âmbito do Poder Executivo Federal, o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, a ser regulado por lei complementar com o objetivo de viabilizar a todos os brasileiros acesso a níveis dignos de subsistência, cujos recursos serão aplicados em ações suplementares de nutrição, habitação, educação, saúde, reforço de renda familiar e outros programas de relevante interesse social voltados para melhoria da qualidade de vida. In: BRASIL. Constituição (1988). **Constituição...**, cit.

⁹³⁵ Cf. BRASIL. Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome. Secretaria Executiva. **Relatório de Gestão do Exercício de 2014**. Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, p. 09. Disponível em: <http://www.mds.gov.br/webarquivos/arquivo/ acesso_informacao/relatorios_gestao/2014/relatoriogestao_fcepf.pdf>. Acesso em: 29 mai. 2018.

arrecadados em 2014 foram provenientes de doações para combate à fome, no montante de R\$ 4.433.130,04 (quatro milhões, quatrocentos e trinta e três mil, cento e trinta reais e quatro centavos). Em face disso, na eventualidade de o IGF vir a ser implantado, seria um importante reforço orçamentário ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, tendo em conta que toda sua arrecadação seria destinada a ele⁹³⁶.

Fato é que o imposto sobre grandes fortunas, apesar de constitucionalmente previsto há mais de trinta anos e de ser relevante instrumento no combate à pobreza e à extrema desigualdade social brasileira, não foi instituído até hoje, e isto por razões eminentemente políticas, não obstante seus opositores se valham de pretensos argumentos técnicos e administrativos. De todos os impostos previstos no texto constitucional, o IGF é o único que ainda não foi implementado, caso raro, portanto, de competência tributária não exercida. Se houvesse verdadeira vontade política, essa exação já teria sido efetivamente implantada, mas a capacidade de influência dos mais ricos na esfera política é enorme. Mostrando-se incrédulo, Kiyoshi Harada não vislumbra grandes possibilidades de o IGF ser instituído no futuro, tendo em conta “a velha tradição brasileira de o rico ficar à margem da tributação”⁹³⁷.

O artigo 11 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000⁹³⁸, prevê a obrigatoriedade de que todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação sejam instituídos e seus recursos efetivamente arrecadados, sob pena de não serem permitidas a realização de transferências voluntárias em favor do ente que deixou de exercer sua competência tributária. Assim, a prolongada inércia da União na instituição do IGF afronta expressamente esse dispositivo legal, contudo, como ela não é destinatária de transferências voluntárias, essa proibição não possui efetivas consequências que lhe sejam desfavoráveis⁹³⁹.

Vale registrar que no ano de 2015, o então governador do Estado do Maranhão, Flávio Dino, propôs no Supremo Tribunal Federal uma Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão (ADO), requerendo fosse reconhecida a omissão inconstitucional do Congresso Nacional em instituir o IGF; fosse fixado o prazo de 180 dias ao Congresso Nacional para encaminhar à sanção o projeto de lei regulamentando e instituindo esse imposto; e que fossem apontadas, desde logo, quais regras vigeriam já no exercício financeiro de 2015, a permitir a cobrança do tributo no

⁹³⁶ Cf. MAIA, Pedro Eliezer. **O imposto sobre...**, cit., p. 165.

⁹³⁷ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro...**, cit., p. 299. [e-Book]

⁹³⁸ Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.

Parágrafo único. É vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no *caput*, no que se refere aos impostos. In: BRASIL. **Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/lcp/Lcp101.htm>. Acesso em 29 mai. 2018.

⁹³⁹ Nesse sentido: HARADA, Kiyoshi. **Sistema tributário na Constituição de 1988.**/ Kiyoshi Harada./ Curitiba: Juruá, 2006, p. 60.

exercício financeiro seguinte, no caso do Congresso Nacional permanecer inerte e manter-se em estado de inconstitucionalidade por omissão. No entanto, o ministro Alexandre de Moraes, do Supremo Tribunal Federal (STF), acatando parecer do Ministério Público Federal, extinguiu a ação, sem resolução do mérito, sob o fundamento de que o governador do Maranhão não teria demonstrado, de forma adequada e suficiente, a existência de vínculo de pertinência temática, tendo em vista que o produto da arrecadação do IGF não seria, segundo o texto constitucional, objeto de repartição obrigatória com os demais entes federativos⁹⁴⁰.

Não obstante a ausência de instituição do IGF pela União por três décadas, deve-se ressaltar que a competência tributária é imprescritível, no sentido de que não há para o ente federativo um prazo para a implementação do tributo⁹⁴¹. É a chamada incaducabilidade das competências tributárias, que não perecem com o decurso do tempo, ainda que não exercitadas. Portanto, nada impede que a União, mesmo depois de tanto tempo, introduza hoje ou futuramente o IGF no sistema tributário nacional, desde que, é claro, mantida a previsão constitucional.

Certo é que, na eventualidade de vir a ser implementado no nosso ordenamento jurídico o imposto sobre grandes fortunas, deverão ser observadas as limitações constitucionais ao poder de tributar, em especial os princípios da anterioridade, da anterioridade nonagesimal, da capacidade contributiva, da irretroatividade, da uniformidade geográfica, da vedação do confisco e da legalidade.

No que toca ao princípio da legalidade, segundo o qual somente é permitida a criação ou a majoração de tributos por meio de lei, há certa peculiaridade no que tange ao IGF que suscita reflexão. É que, diferentemente dos demais impostos arrolados no artigo 153 da CRFB/88, o IGF deve ser instituído pela União, conforme o inciso VII desse dispositivo, “nos termos de lei complementar”. Debate-se na doutrina se compete à lei complementar instituir o imposto ou se essa instituição poderia se dar por meio de lei ordinária - desde que as diretrizes básicas para nortear a criação do imposto fossem enumeradas por meio de lei complementar.

Para Kiyoshi Harada, acompanhado de Roque Antonio Carrazza, Luciano Amaro e Andrei Pitten Velloso, a lei complementar referida no dispositivo constitucional diz respeito à prévia definição do fato gerador, da base de cálculo e dos contribuintes, em nível de norma geral em matéria tributária, conforme mandamento contido no art. 146, inciso III, alínea “a”, da CRFB/88⁹⁴², de modo que a instituição do imposto poderia se dar por meio de lei ordinária. Tanto

⁹⁴⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão (ADO) nº 31**. Relator: Alexandre de Moraes. Data de Protocolo: 16/03/2015. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4733958>>. Acesso em: 04 mar. 2018.

⁹⁴¹ Nesse sentido: MAZZA, Alexandre. **Manual...**, cit., p. 486.

⁹⁴² Art. 146. Cabe à lei complementar: (...) III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados

isso é verdade que a Constituição faz uso da expressão “nos termos de lei complementar” e não “mediante lei complementar”⁹⁴³.

Em sentido contrário, Sacha Calmon Navarro Côelho, Leandro Paulsen e Marcelo Guerra Martins entendem que o imposto sobre grandes fortunas deve ser instituído necessariamente por meio de lei complementar, não admitindo, portanto, lei ordinária como instrumento de implantação dessa espécie tributária⁹⁴⁴. Nesse caso, nada impediria que o legislador, num único diploma legal, exercitasse ambas as competências previstas nos artigos 146, inciso III, alínea “a”, e 153, inciso VII, ambos da CRFB/88⁹⁴⁵.

Ives Gandra da Silva Martins, por seu turno, entende que a expressão adotada na parte final do inciso VII do artigo 153 da CRFB/88 é desnecessária, levando em consideração que todos os tributos do sistema nacional necessitam de lei complementar para lhe fixar as diretrizes, nos termos do artigo 146, inciso III, alínea “a”, da CRFB/88⁹⁴⁶.

A princípio, a reserva imposta à lei complementar no artigo 153, inciso VII, da CRFB/88, impede a utilização de medida provisória para a instituição desse imposto, nos termos do artigo 62, §1º, inciso III, da CRFB/88⁹⁴⁷. Ocorre que, a depender da corrente adotada, na eventualidade do IGF vir a ter seu perfil traçado em lei complementar que, por algum motivo, não institua o tributo, o Poder Executivo poderia, mediante medida provisória, implantar essa exação, desde que observada a limitação prevista no §2º do artigo 62⁹⁴⁸.

A opção constitucional de submeter somente o IGF - dentre todos os impostos arrolados no artigo 153 - à regulamentação ou implantação por meio de lei complementar demonstra que, no momento da confecção do texto constitucional originário, reconheceu-se, além da natureza controvertida da exação, que ela teria grande repercussão nas esferas política, social e econômica, de forma a merecer um tratamento mais cuidadoso por parte dos Congressistas e exigir maior quórum de aprovação.

nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. In: BRASIL. Constituição (1988). **Constituição...**, cit.

⁹⁴³ Cf. MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. **Imposto sobre...**, cit., p. 200-202. Ainda nesse sentido, Yoshiaki Ichihara entende que “[c]omo pressuposto para instituição (criação) deste imposto, deverá a lei complementar a que se refere o art. 146 definir, e posteriormente a lei ordinária criar este imposto”. In: ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito tributário: atualizado de acordo com as Emendas Constitucionais nº 3, de 17-3-93, 10, de 4-3-96, 12, de 15-8-96, 17, de 22-11-97, 21, de 18-3-99, 29, de 19-9-00, 31, de 18-12-00, 32, de 11-9-01, 33, de 11-12-01, 37, de 12-6-02, 39, de 19-12-02, 40, de 29-5-03, 41 e 42, de 21-12-03, 44, de 30-6-04, 45, de 98-12-04** / Yoshiaki Ichihara. – 14. ed. – São Paulo: Atlas, 2005, p. 233.

⁹⁴⁴ Cf. MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. **Imposto sobre...**, cit., p. 200-202.

⁹⁴⁵ Cf. HARADA, Kiyoshi. **Sistema tributário...**, cit., p. 60.

⁹⁴⁶ Cf. MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. **Imposto sobre...**, cit., p. 202.

⁹⁴⁷ Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional. § 1º É vedada a edição de medidas provisórias sobre matéria: (...) III – reservada a lei complementar. In: BRASIL. Constituição (1988). **Constituição...**, cit.

⁹⁴⁸ Art. 62. (...) § 2º Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada. In: BRASIL. Constituição (1988). **Constituição...**, cit.

Diferentemente de outros impostos, o IGF não teve qualquer normatização específica ou diretriz traçada no texto principal da CRFB/88, salvo as limitações ao poder de tributar, aplicáveis de maneira genérica a todas as espécies tributárias. Além disso, não encontramos no sistema jurídico nacional qualquer tipo de definição do que seria considerada uma “grande fortuna”, de modo que o legislador complementar goza de ampla liberdade para a definição dos diversos aspectos da hipótese de incidência desse imposto, em especial seu aspecto material.

A norma insculpida no inciso VII do artigo 153 da CRFB/88 é classificada, conforme o grau de eficácia⁹⁴⁹, como norma constitucional de eficácia limitada, pois demanda a edição de lei complementar para produzir a plenitude dos efeitos pretendidos pelo legislador constituinte. Assim, ela somente terá aplicabilidade direta e imediata quando for objeto de regulação, por meio de lei complementar, pelo legislador infraconstitucional. Mas isso não quer dizer que essa norma não tenha qualquer eficácia, pois todas as normas constitucionais têm, em algum grau, aptidão para produzir efeitos. No mínimo, ela é dotada de eficácia negativa, ab-rogando a legislação anterior incompatível e impedindo a edição de normas em sentido oposto ao assegurado pela Constituição⁹⁵⁰. Na verdade, a força normativa da Constituição demanda dos formuladores das políticas tributárias muito mais atenção a essa previsão constitucional do que vem sendo outorgada desde 1988, não apenas no sentido de efetivamente instituir o IGF, mas também de não instituir impostos que ignorem as ideias subjacentes a essa exação, em especial as ideias de capacidade contributiva e de combate às desigualdades excessivas.

Nas searas acadêmica e política, há intensa controvérsia sobre se as grandes fortunas devem ser objeto de tributação autônoma e periódica. Há aqueles que defendem vigorosamente a instituição do IGF e há, por outro lado, aqueles que o rejeitam por completo. Os defensores de sua instituição enxergam na fortuna acumulada uma capacidade contributiva nova, autônoma e distinta da anteriormente revelada ao nível das rendas que geraram tal acúmulo patrimonial, além de considerar esse imposto um importante instrumento na construção de uma sociedade menos desigual. Por outro lado, os opositores do IGF entendem que esse tributo configuraria uma indesejável bitributação, desestimularia a poupança interna e incentivaria a fuga de capitais para o exterior⁹⁵¹. Até mesmo antes de previsto constitucionalmente, essa figura já gerava polêmicas entre políticos, juristas e cidadãos, em especial em decorrência das experiências internacionais, algumas tidas como positivas e outras como negativas. A singular exigência constitucional de lei complementar para fixar os contornos desse imposto federal acabou por acirrar o debate sobre sua

⁹⁴⁹ Classificação de José Afonso da Silva.

⁹⁵⁰ NOVELINO, Marcelo. **Manual de direito constitucional** / Marcelo Novelino. – 9. ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2014, p. 142.

⁹⁵¹ Cf. CATARINO, João Ricardo. CAVALCANTE, Denise Lucena. Imposto sobre..., cit., p. 382.

introdução ou não no sistema tributário nacional, debate esse que assume hoje um caráter mais ideológico do que propriamente jurídico ou econômico.

Uma vez implantado, o imposto sobre grandes fortunas viria a consubstanciar, segundo Olavo Nery Corsatto: (i) imposto suplementar, entendido como uma exação adicional, considerando a tributação já existente; (ii) imposto complementar, no sentido de capturar os fatos geradores que escaparam da tributação via evasão fiscal; e (iii) imposto novo, no sentido de alcançar as parcelas do patrimônio não sujeitas a nenhum dos impostos existentes⁹⁵². Esclarece ainda Corsatto que o IGF, embora nominalmente leve a entender que seria pago por meio de parcela da grande fortuna em si mesma considerada, na verdade seria pago por meio da renda gerada por esse patrimônio, sem desfalcar a sua substância⁹⁵³.

A despeito de previsto constitucionalmente desde 1988, das inúmeras distorções do sistema tributário brasileiro e de vivermos em um dos países mais desiguais do mundo, a implantação do IGF não conta com substancial apoio popular. A retórica de que a tributação brasileira é excessiva para todos e de que os valores de tributos recolhidos se perdem nas entranhas administrativas do Estado e na corrupção faz com que a grande maioria dos cidadãos se oponha à instituição de qualquer novo tipo de tributo, independentemente de ele onerar apenas a parcela mais rica da população. Na verdade, boa parte da resistência brasileira à introdução do IGF decorre da ausência de esclarecimento quanto aos indivíduos que realmente estariam sujeitos a essa exação. A falta de maior consciência fiscal faz com que as classes mais baixas, que sequer seriam alcançadas por esse tributo, manifestem inconformismo contra a sua criação valendo-se de discursos superficiais que contrariam seus próprios interesses econômicos e sociais.

9.2 A tributação sintética de riquezas no direito comparado

Considerando que até hoje não houve a instituição do imposto sobre grandes fortunas no Brasil, afigura-se relevante estudar os ordenamentos jurídicos dos diversos países que lidaram ou ainda lidam com essa espécie de exação, assim como de outros países que, mesmo sem nunca terem adotado essa modalidade de imposto, possuem um sistema tributário que onera os mais ricos de maneira muito mais contundente que o nosso. Por meio do estudo comparado, é possível verificar quais poderiam ser os aspectos positivos e negativos da instituição do IGF no ordenamento jurídico brasileiro, assim como refletir de maneira mais apropriada sobre a conveniência de sua implementação e, nesse caso, sobre qual seria sua formatação ideal,

⁹⁵² CORSATTO, Olavo Nery. Imposto sobre Grandes Fortunas. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, v. 37 n. 146 abr./jun., 2000, p. 107.

⁹⁵³ CORSATTO, Olavo Nery. Imposto sobre..., cit., p. 105.

considerando as especificidades do nosso sistema tributário e a realidade econômica e social brasileira.

A maioria dos países que adotam ou já adotaram um imposto periódico sobre a riqueza levam em consideração o estoque patrimonial global de determinada pessoa física, jurídica ou unidade familiar, com um limite de isenção em geral não muito elevado. Não encontramos no estudo comparado muitos exemplos de países que instituíram impostos periódicos que incidam exclusivamente sobre grandes fortunas, ou seja, sobre patrimônios que, por sua grandeza, estejam muito acima da média de determinado Estado nacional, colocando seu titular no seletivo grupo dos super-ricos.

A nível mundial é possível perceber a presença de duas linhas de referência acerca da tributação de riquezas. A linha anglo-saxônica, seguida pela Inglaterra e pelos Estados Unidos, prioriza a tributação da renda e da transferência de riquezas - em especial por meio de herança e doação - como forma ideal de captação da capacidade contributiva dos mais afortunados. Por outro lado, a linha tradicionalmente chamada de francesa dá preferência à criação de um imposto que incida direta e periodicamente sobre as grandes fortunas, onerando, dessa forma, a concentração patrimonial de determinada pessoa ou família⁹⁵⁴, não obstante também trabalhe com a tributação progressiva da renda e das transferências patrimoniais.

Diversos países optaram, no decorrer do século passado, por seguir a vertente clássica francesa, instituindo em seus ordenamentos jurídicos alguma forma de imposto periódico incidente sobre o patrimônio global. No ano anterior à promulgação da CRFB/88, países como Alemanha, Argentina, Áustria, Sri Lanka, Colômbia, Dinamarca, El Salvador, Finlândia, Holanda, Índia, Islândia, Luxemburgo, Noruega, Paquistão, Suécia, Suíça e Uruguai cobravam impostos recorrentes sobre o patrimônio global⁹⁵⁵. Ocorre que, a partir da década de 1990, em um movimento liberalizante, vários países que adotavam essa modalidade de exação optaram por excluí-la dos seus sistemas tributários, sob a argumentação de que esse tipo de tributo gera a transferência do capital para outras localidades, distorce a alocação dos recursos, teria baixo potencial arrecadatório e alto custo administrativo⁹⁵⁶. Dentre os países que, nas últimas décadas, aboliram impostos periódicos sobre o patrimônio global de seus ordenamentos, temos a Alemanha, Áustria, Irlanda, Itália, Suécia, Dinamarca, Finlândia, Grécia, Índia, Paquistão e, agora, a própria França, até então paradigma mundial da tributação de riquezas. Em face da crise de 2008, porém,

⁹⁵⁴ Cf. MAIA, Pedro Eliezer. **O imposto sobre...**, cit., p. 57-58.

⁹⁵⁵ Cf. MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. **Imposto sobre...**, cit., p. 40.

⁹⁵⁶ Cf. CARVALHO, Pedro Humberto Bruno de. **As discussões...**, cit., p. 15. Chris Evans relata que “[i]n 1990 exactly half of the OECD countries had such taxes. By 2000 the proportion was just over one third. And by 2010 such taxes only existed, on an ongoing basis, in France, Norway and Switzerland (at the cantonal level)”. In: EVANS, Chris. **Wealth taxes...**, cit.

um movimento reverso passou a ocorrer. Alguns países que haviam extinguido esse tipo de imposto de seus sistemas optaram por reintroduzi-lo provisoriamente como instrumento de combate à crise financeira, com especial destaque para a Espanha e a Islândia⁹⁵⁷.

Atualmente, são poucos os países que adotam alguma forma de imposto periódico sobre o patrimônio global em seus ordenamentos jurídicos, pelo que, não se pode negar, há uma tendência global de declínio no uso dessa espécie tributária. Entre os países que ainda adotam essa exação, destacam-se a Argentina, Uruguai, Colômbia, Holanda, Suíça, Noruega e Espanha. A França, constantemente citada como referência mundial em tributação das fortunas, alterou recentemente seu ordenamento jurídico, não se podendo mais afirmar que possui um imposto que incida sobre o patrimônio global - no entanto, ainda possui um imposto incidente periodicamente sobre a riqueza imobiliária acumulada. Por outro lado, há economias de referência no cenário global que jamais adotaram tal modalidade de tributo, sendo exemplos de expressão os Estados Unidos, Canadá, Reino Unido, China, Rússia, Portugal, Bélgica, África do Sul e o próprio Brasil⁹⁵⁸.

Entre os países que já adotaram alguma modalidade de imposto recorrente sobre a riqueza e que, nas décadas mais recentes, optaram por aboli-lo, a Irlanda instituiu essa modalidade de tributo no ano de 1974, mas, considerando o elevado número de isenções e a consequente baixa arrecadação, resolveu extingui-lo quatro anos depois, em 1978⁹⁵⁹. Ressalta-se, porém, que o imposto irlandês sobre a herança é aplicado de maneira progressiva com alíquota máxima de 33%, enquanto que o imposto de renda sobre os indivíduos também é aplicado de forma progressiva com alíquota máxima de 40%⁹⁶⁰.

A Suécia instituiu, em 1910, a taxa anual sobre a fortuna, antecessor do imposto periódico sobre o patrimônio global⁹⁶¹. No entanto, o país, que apresenta uma estrutura social de baixa iniquidade, decidiu abolir de seu ordenamento o imposto sobre riqueza em 2007, quando tinha uma alíquota única de 1,5% aplicada a patrimônios que excedessem 1,5 milhões de coroas suecas, aproximadamente USD 170 mil em valores atuais (06/2018)⁹⁶². Portanto, por quase um século o patrimônio líquido foi objeto de tributação anual na Suécia, com um limite de isenção que demonstrava que o tributo não incidia somente sobre as fortunas consideradas excessivas. Os motivos principais para a extinção desse imposto no país foram as numerosas formas de isenção

⁹⁵⁷ Cf. MAIA, Pedro Eliezer. **O imposto sobre...**, cit., p. 59.

⁹⁵⁸ Cf. EVANS, Chris. **Wealth taxes...**, cit.

⁹⁵⁹ IRELAND. **A wealth tax for Ireland**. The Sinn Féin Proposal. Disponível em: <<http://www.sinnfein.ie/files/2013/WealthTaxProposalsWeb.pdf>>. Acesso em: 02 jun. 2018.

⁹⁶⁰ DELOITTE. **Taxation and Investment in Ireland 2017**. Disponível em: <<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-irelandguide-2017.pdf>>. Acesso em: 04 jun. 2018.

⁹⁶¹ HENREKSON, Magnus. DU RIETZ, GUNNAR. **The rise and fall of Swedish Wealth Taxation**. Nordic Tax Journal 2014:1, vol. 1. Publicado em 15 de maio de 2015, p. 09. Disponível em: <<https://content.sciendo.com/view/journals/ntaxj/1/1/article-p9.xml>>. Acesso em: 03 jun. 2018.

⁹⁶² Cf. NASCIMENTO, Natassia do. **A inexistente...**, cit., p. 66-67.

introduzidas ao longo dos anos, que resultaram em substancial redução da receita e aumentaram os efeitos distorcivos do imposto, em especial a saída do capital para outros países⁹⁶³.

A Alemanha, à época da República de Weimar, instituiu um imposto recorrente sobre as fortunas denominado *Vermögensteuer*, declarado inconstitucional pelo Tribunal Constitucional alemão em 1995, tendo sido suprimido do ordenamento jurídico dois anos depois⁹⁶⁴. O fundamento principal para a declaração de sua inconstitucionalidade foi de que os ativos imobiliários eram avaliados pelo seu valor cadastral, geralmente defasados, ao passo que os ativos financeiros eram avaliados pelo seu valor de mercado, pelo que havia uma grande iniquidade horizontal entre os detentores de riqueza imobiliária e os possuidores de riqueza financeira⁹⁶⁵. Em 2012, porém, surgiu um movimento alemão chamado “*Umfairteilung*”⁹⁶⁶, exigindo que os custos da crise econômica sejam suportados pelos mais ricos por meio da tributação de sua riqueza⁹⁶⁷. A despeito de não mais existir um imposto recorrente sobre a riqueza no país, o imposto alemão sobre a herança é aplicado de maneira progressiva com alíquota máxima de 50% (as alíquotas variam de 30% a 50%, a depender do grau de parentesco), enquanto que o imposto de renda sobre os indivíduos também é aplicado de forma progressiva com alíquota máxima de 45%⁹⁶⁸.

Portugal, por seu turno, jamais adotou um imposto periódico sobre a riqueza acumulada⁹⁶⁹. Entretanto, recentemente, o governo português, eliminando o anterior imposto que incidia autônoma e isoladamente sobre cada imóvel de valor superior a um milhão de euros, passou a tributar, com alíquota de 0,4% para as pessoas jurídicas e de 0,7% para as pessoas físicas, o patrimônio imobiliário global de valor superior a € 600.000 por contribuinte, pelo que se pode dizer que agora há, no país, um imposto recorrente sobre a riqueza imobiliária (imposto analítico, portanto)⁹⁷⁰. Introduziu-se também no sistema tributário português o mecanismo de avaliação indireta com base em manifestações de fortuna, com o propósito de aumentar a eficácia no combate à fraude e à evasão fiscal. Por meio desse mecanismo, inverte-se o ônus da prova para o contribuinte no caso de existir uma manifesta discrepância entre os rendimentos declarados por ele e os sinais exteriores de riqueza. Além do propósito de aumentar a eficácia no combate à fraude e à evasão fiscal, busca-se, por meio dessa figura, aumentar a justiça fiscal, tendo em conta o

⁹⁶³ HENREKSON, Magnus. DU RIETZ, GUNNAR. **The rise...**, cit., p. 32.

⁹⁶⁴ Cf. MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. **Imposto sobre...**, cit., p. 71.

⁹⁶⁵ Cf. NASCIMENTO, Natassia do. **A inexistente...**, cit., p. 66-67.

⁹⁶⁶ Que significa “redistribuição”.

⁹⁶⁷ Cf. ARAUJO, José Evande C; SILVA, Jules Michelet P. Q. **Medidas antielisivas na instituição e cobrança do Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF)**. Brasília: Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados, 2015, p. 04.

⁹⁶⁸ DELOITTE. **Taxation and Investment in Germany 2017**. Disponível em: <<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-germanyguide-2017.pdf>>. Acesso em: 04 jun. 2018.

⁹⁶⁹ Cf. CARVALHO, Pedro Humberto Bruno de. **As discussões...**, cit., p. 07 e 15.

⁹⁷⁰ Cf. CATARINO, João Ricardo. CAVALCANTE, Denise Lucena. **Imposto sobre...**, cit., p. 379-380.

crescimento das manifestações de fortuna no país⁹⁷¹. Além desses novos mecanismos de oneração das riquezas, o imposto de renda sobre os indivíduos é aplicado de forma progressiva com alíquota máxima de 48%, havendo ainda uma sobretaxa (*surtax*) de 2,5% para as rendas anuais entre 80 mil e 250 mil euros, e uma sobretaxa de 5% para as rendas anuais acima de 250 mil euros⁹⁷².

O Reino Unido, no mesmo sentido, nunca adotou um imposto recorrente sobre o patrimônio global. No entanto, a alíquota máxima do imposto de renda é de 45% e a alíquota do imposto sobre a herança é, em regra, de 40%, estando isentos os patrimônios de até 325 mil libras e as transferências entre cônjuges e companheiros, de maneira que, assim como os sistemas tributários dos países já comentados, a camada mais rica da população britânica está sujeita a uma tributação da renda e do patrimônio nas transmissões *causa mortis* muito mais onerosa que os brasileiros mais ricos⁹⁷³.

Há também países europeus que, apesar de não possuírem um imposto específico sobre a riqueza acumulada, instituíram uma tributação mais robusta sobre as maiores rendas como instrumento de combate à crise econômica de 2008. O Chipre, por exemplo, além do imposto de renda com alíquota máxima de 35%, adotou um tributo incidente sobre pessoas físicas com rendimentos superiores a € 1.500 mensais, sendo a contribuição mínima de 1% que aumenta progressivamente até 3,5% para rendas acima de € 4.500 mensais⁹⁷⁴. A Grécia, por seu turno, após fracassada tentativa de reintroduzir o imposto periódico sobre a riqueza de maneira temporária, passou a fazer uso da *Solidarity Tax*. Por meio dela, indivíduos que ganham mais de € 100 mil ao ano passaram a pagar, além do imposto de renda devido anualmente com alíquota máxima de 45%, uma tributação extra de 4% sobre o valor da renda total⁹⁷⁵. Também a República Tcheca introduziu em 2013, na sistemática do imposto de renda, uma *Solidarity Surcharge* no percentual de 7% para as rendas que excedam em quatro vezes a média do país⁹⁷⁶. Em sentido semelhante, no ano de 2011, como instrumento de combate à crise econômica, introduziu-se na Itália a *Solidarity Tax*, que onera em mais 3% rendas acima de € 300 mil anuais ou € 25.000 mensais, de modo que,

⁹⁷¹ Cf. GONÇALVES, Jorge Manuel Teixeira. **Tributação das manifestações de fortuna**. Porto: Universidade do Porto, jul. 2007, p. 27. Disponível em: <www.cije.up.pt/download-file/157>. Acesso em: 22 fev. 2018.

⁹⁷² DELOITTE. **International Tax: Portugal Highlights 2018**. Disponível em: <<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-portugalhighlights-2018.pdf>>. Acesso em: 04 jun. 2018.

⁹⁷³ DELOITTE. **International Tax: United Kingdom Highlights 2018**. Disponível em: <<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-unitedkingdomhighlights-2018.pdf>>. Acesso em: 03 jun. 2018.

⁹⁷⁴ DELOITTE. **International Tax: Cyprus Highlights 2018**. Disponível em: <<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-cyprushighlights-2018.pdf>>. Acesso em: 04 jun. 2018.

⁹⁷⁵ DELOITTE. **International Tax: Greece Highlights 2018**. Disponível em: <<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-greecehighlights-2018.pdf?nc=1>>. Acesso em: 04 jun. 2018.

⁹⁷⁶ Cf. NASCIMENTO, Natassia do. **A inexistente...**, cit., p. 64-65.

além da alíquota mais alta do imposto de renda ser de 43% para os rendimentos superiores a € 75.000 anuais, cobra-se mais 3% da renda total do contribuinte como tributo solidário⁹⁷⁷. Desse modo, não obstante inexistir um imposto periódico sobre o patrimônio global na Itália⁹⁷⁸, é possível perceber que a tributação da renda onera de maneira mais contundente os detentores dos maiores rendimentos (que em regra são os detentores das maiores riquezas).

Portanto, por meio desse exame preliminar é possível perceber que, mesmo diante da tendência de extinção dos impostos periódicos sobre o patrimônio global - minimizada pelo advento da crise econômica de 2008 -, os países do continente europeu continuam tendo, em geral, carga tributária elevada e composta por tributos majoritariamente progressivos. Fato é que, não obstante alguns países europeus tenham extinguido seus impostos sobre a riqueza nas décadas mais recentes ou jamais o tenham instituído, eles possuem sistemas tributários muito mais progressivos e equitativos que o brasileiro.

No âmbito do continente americano, Canadá e Estados Unidos jamais instituíram, a nível federal, alguma modalidade de imposto recorrente sobre o patrimônio global, porém, alguns estados e municípios dos Estados Unidos possuem tributo sobre o patrimônio líquido individual⁹⁷⁹. Registre-se que, no ano de 2010, um grupo de milionários norte-americanos denominados *Patriotic Millionaires* requereu ao Presidente Obama que fossem taxados os contribuintes com renda maior que USD 1 milhão ao ano, em prol da saúde financeira do Estado e do bem-estar dos cidadãos⁹⁸⁰. Em 2018, a alíquota máxima do imposto de renda norte-americano é de 37% para pessoas físicas⁹⁸¹, ao passo que a alíquota máxima para o *estate tax* - correspondente ao ITCMD brasileiro - é de 40% para os patrimônios superiores a \$11.18 milhões de dólares, isentas as transferências entre cônjuges^{982 983}.

No continente asiático, o Japão chegou a adotar um imposto periódico sobre o patrimônio global no período de 1950-1953, porém, desde então não mais possui esse tipo de exação⁹⁸⁴. Ressalta-se, porém, que o imposto japonês sobre a herança é aplicado de maneira progressiva com

⁹⁷⁷ Cf. NASCIMENTO, Natassia do. **A inexistente...**, cit., p. 64-65.

⁹⁷⁸ Na verdade, pode-se dizer que existe um imposto sobre a riqueza na Itália. No entanto, trata-se de um tributo que incide somente sobre bens mantidos no exterior por pessoa física residente na Itália. In: KPMG. **Italy – Income Tax**. 01 de janeiro de 2018. Disponível em: <<https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2011/12/italy-income-tax.html>>. Acesso em: 02 jun. 2018.

⁹⁷⁹ ERNST AND YOUNG. **Worldwide Personal Tax and Immigration Guide 2017-18**. Disponível em: <[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide_Personal_Tax_and_Immigration_Guide_2017-18/\\$FILE/Worldwide-Personal-Tax-and-Immigration-Guide-2017-18.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide_Personal_Tax_and_Immigration_Guide_2017-18/$FILE/Worldwide-Personal-Tax-and-Immigration-Guide-2017-18.pdf)>. Acesso em: 05 jun. 2018.

⁹⁸⁰ Cf. NASCIMENTO, Natassia do. **A inexistente...**, cit., p. 68.

⁹⁸¹ TAX FOUNDATION. **2018 Tax Brackets**. Disponível em: <<https://taxfoundation.org/2018-tax-brackets/>>. Acesso em: 03 jun. 2018.

⁹⁸² Em 2017 o limite de isenção era de \$5.49 milhões. In: TAX FOUNDATION. **2018 Tax...**, cit.

⁹⁸³ INVESTOPEDIA. **Estate Tax**. Disponível em: <<https://www.investopedia.com/terms/e/estatetax.asp>>. Acesso em: 03 jun. 2018.

⁹⁸⁴ Cf. NASCIMENTO, Natassia do. **A inexistente...**, cit., p. 62.

alíquota máxima de 55%, enquanto o imposto de renda sobre os indivíduos também é aplicado de forma progressiva com a mesma alíquota máxima de 55%, com uma sobretaxa adicional de 2,1% para ajudar na recuperação dos danos ocasionados pelo terremoto de 2011⁹⁸⁵.

A Coreia do Sul, por sua vez, apesar de não possuir um imposto específico sobre a fortuna acumulada, considera em seu tributo sobre a propriedade, além de imóveis urbanos e rurais, também barcos e aeronaves, pelo que, materialmente, não deixa de ser um tributo sobre a riqueza⁹⁸⁶. O imposto sul-coreano sobre a herança é aplicado de maneira progressiva, com alíquota máxima de 50%, ao passo que o imposto de renda sobre os indivíduos também é aplicado de forma progressiva, com alíquota máxima de 46,2%⁹⁸⁷.

A Índia também adotou, por um longo período, um imposto periódico sobre o patrimônio total, porém, optou por aboli-lo no ano de 2015⁹⁸⁸, tendo sido o único país dos BRICS que instituiu essa espécie de exação. Quando de sua vigência (1957-2015), o imposto incidia à alíquota de 1% sobre valores acima de \$3.000.000 rúpias indianas (aproximadamente USD 45 mil em valor atuais - 06/2018). Ele excluía de seu âmbito de incidência o imóvel residencial principal e os imóveis comerciais utilizados para atividades produtivas, incidindo somente sobre bens considerados improdutivos, como imóveis que estejam sem uso há mais de um ano, automóveis, barcos e aeronaves que não sejam fonte de renda do trabalhador, obras de arte e joias^{989 990}.

No âmbito do continente africano, a África do Sul não possui imposto periódico sobre a riqueza acumulada, mas aplica alíquotas progressivas de imposto de renda até o máximo de 45%, além de tributar a herança à alíquota de 20%, porém, com diversas deduções.

Apesar da análise da progressividade de um sistema tributário ser muito mais complexa do que a simples verificação das alíquotas máximas dos impostos sobre a renda e sobre a herança - tendo em conta, por exemplo, que muitos países aplicam elevadas faixas de isenção e até mesmo isenção total ou alíquotas diminutas de acordo com o grau de relacionamento entre o falecido/doador e o beneficiário - o fato de as alíquotas desses impostos progressivos serem muito mais elevadas que as aplicadas no Brasil demonstra, no mínimo, que nosso sistema tributário está

⁹⁸⁵ DELOITTE. **International Tax: Japan Highlights 2018**. Disponível em: <<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-japanhighlights-2018.pdf>>. Acesso em: 04 jun. 2018.

⁹⁸⁶ Cf. NASCIMENTO, Natassia do. **A inexistente...**, cit., p. 62.

⁹⁸⁷ DELOITTE. **International Tax: Korea Highlights 2018**. Disponível em: <<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-koreahighlights-2018.pdf>>. Acesso em: 04 jun. 2018.

⁹⁸⁸ ERNST AND YOUNG. **Worldwide Personal...**, cit., p. 610.

⁹⁸⁹ Cf. CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto de. **Imposto sobre grandes fortunas**. IPEA, Ano 5, Edição 43, 2008. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&id=977:catid=28&itemid=23%202008>. Acesso em: 24 out. 2017.

⁹⁹⁰ Cf. NASCIMENTO, Natassia do. **A inexistente...**, cit., p. 57.

muito aquém dos demais em termos de equidade, isso sem contar que somos, ao lado da Estônia, o único país que isenta do imposto de renda a distribuição de lucros e dividendos e que possuímos um dos mais altos índices de desigualdade do planeta.

Entre os países da América do Sul que remanescem com um imposto periódico sobre o patrimônio acumulado em seus respectivos sistemas tributários, Argentina e Uruguai possuem longa tradição nesse tipo de tributação, apresentando, inclusive, crescimento nos níveis de arrecadação nos últimos anos⁹⁹¹.

A Argentina aplica o *Impuesto sobre los Bienes Personales* desde 1973, incidente sobre o patrimônio bruto das pessoas físicas residentes no país, estejam os bens localizados no país ou no exterior, e sobre os bens situados no país pertencentes a pessoas físicas ou jurídicas residentes no exterior. Regulamentado pela Lei nº 23.966/1991, o imposto grava o patrimônio bruto com alíquota de 0,25% para o exercício de 2018, ao que exceder o limite de isenção de 1.050.000 mil pesos argentinos (aproximadamente USD 42 mil em 06/2018). Até o início da década de 1990, o *Impuesto sobre los Bienes Personales* representava 4,5% em média das receitas totais arrecadadas, a partir de quando a arrecadação estabilizou-se entre 1 e 2% do total. No entanto, mesmo após esta estabilidade, o crescimento medido em valores reais tem sido constante⁹⁹². Não há na Argentina, em nível federal, um imposto que incida sobre herança e doações, não obstante ser possível sua existência no nível das províncias⁹⁹³.

O Uruguai, que não possui um imposto sobre a herança, instituiu em 1989 o *Impuesto al Patrimonio*, que incide sobre o patrimônio líquido de pessoas físicas e jurídicas, com alíquotas variando, no ano de 2017, de 0,5% a 0,8% para as pessoas físicas, 1,5% para pessoas jurídicas e 2,8% para instituições bancárias e financeiras. O valor de isenção correspondeu, em 2017, a \$3.848.000,00 pesos uruguaios para as pessoas físicas, aproximadamente USD 123 mil em 06/2018⁹⁹⁴. O imposto representou entre 4,1% e 6,5% das receitas do governo geral entre 1996 e 2010, sendo que a tributação do patrimônio das pessoas jurídicas equivaleu a 95% do total arrecadado em 2010⁹⁹⁵. No ano de 2016, os tributos sobre propriedade⁹⁹⁶ representaram 1,3% do

⁹⁹¹ Cf. CARVALHO, Pedro Humberto Bruno de. **As discussões...**, cit., p. 07 e 15.

⁹⁹² REPÚBLICA ARGENTINA. **Informe de Recaudación: III Trimestre 2017**. Administración Federal de Ingresos Públicos. Año XV, nº 54. Disponível em: <<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-koreahighlights-2018.pdf>>. Acesso em: 05 jun. 2018.

⁹⁹³ DELOITTE. **International Tax: Argentina Highlights 2018**. Disponível em: <<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-argentinahighlights-2018.pdf?nc=1>>. Acesso em: 05 jun. 2018. A província de Buenos Aires, por exemplo, introduziu esse tributo.

⁹⁹⁴ URUGUAY. **Impuesto al Patrimonio**. Dirección General Impositiva, 2017. Disponível em: <<http://www.gpa.uy/files.php/archivos-externos/7385/2018-02-06-patrimonio-2017-instructivo.pdf?dl=false>>. Acesso em: 05 jun. 2018.

⁹⁹⁵ Cf. NASCIMENTO, Natassia do. **A inexistente...**, cit., p. 41-42.

⁹⁹⁶ No Uruguai, eles compreendem apenas o *Impuesto al Patrimonio* e o *Impuesto a las Transmisiones Patrimoniales*.

PIB uruguaio e 6,4% da arrecadação total, sendo que somente o *Impuesto al patrimonio* representou 1,17% do PIB uruguaio e 5,9%, da arrecadação total⁹⁹⁷.

Na Colômbia, por outro lado, o *Impuesto al Patrimonio*, considerado um imposto extraordinário para cobrir despesas imprevisíveis, já foi introduzido e revogado por diversas ocasiões⁹⁹⁸. Vigorou desta forma de 2002 a 2014, quando se introduziu o *Impuesto a la Riqueza* por meio da Lei nº 1.739, para vigor somente nos exercícios de 2015 a 2018, incidindo sobre pessoas físicas e jurídicas que possuem patrimônio líquido acima de 1 bilhão de pesos colombianos (aproximadamente USD 347 mil em 06/2018), com alíquotas progressivas variando de 0,125% a 1,5%^{999 1000}. Considerando o limite de isenção de 1 bilhão de pesos colombianos, verifica-se que esse tributo tende a onerar apenas as camadas mais ricas da população.

Ainda no âmbito do continente americano, Suriname e República Dominicana também possuem um imposto recorrente sobre a riqueza¹⁰⁰¹. No Suriname, os indivíduos estão sujeitos ao imposto sobre a riqueza se o seu capital líquido for superior a \$100.000 dólares surinameses para pessoas solteiras (aproximadamente USD 13 mil em 06/2018) e \$120.000 dólares surinameses para pessoas casadas (aproximadamente USD 16 mil em 06/2018), sendo cobrado à alíquota de 3%¹⁰⁰². Na República Dominicana, por seu turno, tributam-se os indivíduos que têm patrimônio imobiliário acima de \$6,5 milhões de pesos dominicanos (aproximadamente USD 330 mil em 06/2018) a uma alíquota fixa de 1%, o que pode ser entendido como uma modalidade de imposto periódico analítico sobre a riqueza, semelhante ao novo tributo português sobre o patrimônio imobiliário global^{1003 1004}.

No continente africano, a Argélia possui um imposto sobre a riqueza com alíquotas progressivas que variam de 0,5% a 1,75%, para patrimônios a partir de \$100 milhões de dinares argelinos (aproximadamente USD 858 mil em 06/2018), de maneira que tende a onerar apenas os detentores de fortunas¹⁰⁰⁵. Além disso, possui imposto de renda com alíquotas progressivas de até 35%, imposto sobre a herança com alíquota fixa de 3% nas transferências para cônjuge, filhos e pais, e de 5% nos demais casos, e imposto sobre a propriedade com alíquotas que variam de 3% a

⁹⁹⁷ URUGUAY. **Boletín Estadístico Año 2016**. Dirección General Impositiva, 2016, p. 07 e 20. Disponível em: <<http://www.dgi.gub.uy/wdgi/afiledownload?2,4,864,O,S,0,20042%3BS%3B4%3B108>>. Acesso em: 05 jun. 2018.

⁹⁹⁸ Cf. NASCIMENTO, Natassia do. **A inexistente...**, cit., p. 43.

⁹⁹⁹ CONGRESO DE COLOMBIA. **Ley 1.739, de 23 de diciembre de 2014**. Disponível em: <http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1739_2014.html>. Acesso em: 05 jun. 2018.

¹⁰⁰⁰ Cf. CARVALHO JR., Pedro. PASSOS, Luana. **Imposto sobre...**, cit., p. 600.

¹⁰⁰¹ Cf. NASCIMENTO, Natassia do. **A inexistente...**, cit., p. 39.

¹⁰⁰² KPMG. **Suriname - Other taxes and levies**. 25 de maio de 2017. Disponível em: <<https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2017/05/suriname-other-taxes-levies.html>>. Acesso em: 05 jun. 2018.

¹⁰⁰³ DELOITTE. **International Tax: Dominican Republic Highlights 2018**. Disponível em: <<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-dominicanrepublichighlights-2018.pdf>>. Acesso em: 05 jun. 2018.

¹⁰⁰⁴ Cf. NASCIMENTO, Natassia do. **A inexistente...**, cit., p. 46-47.

¹⁰⁰⁵ ERNST AND YOUNG. **Worldwide...**, cit., p. 25.

10% de acordo com o uso do imóvel¹⁰⁰⁶.

Em alguns países islâmicos como Líbia, Paquistão, Arábia Saudita e Malásia, há uma cobrança anual obrigatória, de preceito religioso, chamada *Zakat*, imposta somente aos muçulmanos, por meio da qual os mais abastados têm suas riquezas oneradas para amparar os mais pobres. Apesar de ser um dos pilares do islamismo, é considerado tributo, cabendo ao governo as tarefas de fiscalizar e arrecadar anualmente essa exação, sendo a alíquota única de 2,5% sobre o patrimônio familiar. Em outros países, porém, como Líbano, Egito e Emirados Árabes Unidos, o *Zakat* é de contribuição opcional, pelo que não detém natureza tributária¹⁰⁰⁷.

Na Europa, os únicos países que possuem hoje um imposto periódico sobre o patrimônio acumulado são Holanda, Suíça, Noruega, Hungria, Espanha e França, o último, agora, apenas para o patrimônio imobiliário¹⁰⁰⁸.

Na Holanda, um novo sistema de imposto de renda foi introduzido no ano de 2001, extinguindo a tributação autônoma de riqueza até então conhecida. Nessa nova sistemática, o imposto de renda holandês é pago em três categorias de renda (chamadas de “*boxes*”). Na categoria 1 (*Box 1*), estão incluídas as rendas decorrente do emprego e dos lucros empresariais, assim como o rendimento de uma residência principal, sendo a alíquota máxima de 52% para rendas acima de \$67.072 mil euros. Na categoria 2, por outro lado, estão os lucros de uma participação acionária substancial, entendida como a participação de pelo menos 5% em uma determinada classe de ações de empresa estabelecida dentro ou fora do país. A alíquota do imposto de renda, nesse caso, é fixa de 25%. Já na categoria 3 estão incluídas as receitas de poupanças e investimentos. Na verdade, essa terceira categoria do imposto de renda é, materialmente, típico imposto periódico sobre a riqueza acumulada. É que, nessa categoria, presume-se que o patrimônio líquido dos contribuintes gera um rendimento de 1,63% a 5,39%, a depender do seu tamanho. Essa renda presumida é tributada numa alíquota fixa de 30%, resultando em uma carga tributária entre 0,8613% e 1,617% do valor do patrimônio líquido. A faixa de isenção nesse caso é de \$25.000 euros para cada contribuinte residente no país. Na Holanda tributam-se, ainda, as heranças e doações com alíquotas variando de 10% a 40%, a depender das isenções aplicáveis e do grau de relacionamento do destinatário com o falecido/doador¹⁰⁰⁹.

O sistema tributário suíço é bastante complexo. São 26 cantões e mais de 2.000 municípios que cobram seus próprios impostos de renda, impostos sobre a riqueza, impostos sobre a herança,

¹⁰⁰⁶ DELOITTE. **International Tax: Algeria Highlights 2018**. Disponível em: <<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-algeriahighlights-2018.pdf>>. Acesso em: 05 jun. 2018.

¹⁰⁰⁷ Cf. NASCIMENTO, Natassia do. **A inexistente...**, cit., p. 59.

¹⁰⁰⁸ Além de Portugal, que também possui, agora, um imposto periódico sobre a riqueza imobiliária superior a € 600.000 por contribuinte.

¹⁰⁰⁹ ERNST AND YOUNG. **Worldwide...**, cit., p. 989-997.

impostos sobre a propriedade e outros tributos, não havendo imposto periódico sobre a riqueza no nível federal¹⁰¹⁰. No entanto, todos os cantões e municipalidades cobram imposto sobre a riqueza líquida, variando os limites de isenção e as alíquotas aplicáveis. A arrecadação dessa espécie tributária no país tem se mantido estável ao longo da última década, com média de 6,5 bilhões francos suíços (equivalente a USD 6.503.251.950 em 07/2018), representando 4,4% da arrecadação total e 1,2% do PIB (dados de 2014)¹⁰¹¹.

A Noruega também aplica um imposto periódico sobre a riqueza, que vigora há mais de 50 anos, chamado de *Formuesskatt*. Sua alíquota em 2018 é fixa de 0,85% (sendo 0,7% municipal e 0,15% federal), incidindo sobre patrimônios líquidos acima de \$1.48 milhões de coroas norueguesas (aproximadamente USD 182 mil em 06/2018), esteja ou não em território norueguês¹⁰¹². No ano de 2013, a arrecadação desse imposto, que vem apresentando constante crescimento, representou 1,4% da arrecadação total e 0,6% do PIB¹⁰¹³. Além de possuir um imposto específico sobre a riqueza acumulada, a alíquota máxima do imposto de renda no país é de 38,4%¹⁰¹⁴.

Na Hungria, dentre os tributos locais que podem ser cobrados pelas municipalidades em suas respectivas jurisdições figura o tributo sobre o patrimônio acumulado. Além disso, a alíquota do imposto sobre a herança é de 9% ou 18%, a depender da base de incidência, mas há isenção total no caso de o destinatário ser descendente direto ou o cônjuge supérstite¹⁰¹⁵.

A Islândia possuía um imposto periódico sobre a riqueza que foi abolido no ano de 2006. Em 2010, como instrumento de combate à crise fiscal, optou por reintroduzir a exação por um período determinado de 4 anos (2010-2013). O imposto, nesse período, foi cobrado das pessoas físicas à alíquota de 1,5% sobre o patrimônio líquido superior a 75 milhões de coroas islandesas (aproximadamente USD 710 mil em 06/2018). No ano de 2013, a arrecadação do imposto correspondeu a 1% do total arrecadado e 0,4% do PIB¹⁰¹⁶. Hoje, não há mais imposto periódico sobre a riqueza em vigor no país¹⁰¹⁷. Por outro lado, o imposto sobre a herança é adotado com uma alíquota fixa de 10% sobre o que exceder 1.5 milhões de coroas islandesas (aproximadamente

¹⁰¹⁰ Cf. **An expat's guide to Swiss taxes**. Expatica, 2017. Disponível em: <https://www.expatica.com/ch/finance/Taxes-in-Switzerland_101589.html#wealth>. Acesso em: 26 out. 2017.

¹⁰¹¹ Cf. NASCIMENTO, Natassia do. **A inexistente...**, cit., p. 51.

¹⁰¹² DELOITTE. **International Tax: Norway Highlights 2018**. Disponível em: <<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-norwayhighlights-2018.pdf>>. Acesso em: 05 jun. 2018.

¹⁰¹³ Cf. NASCIMENTO, Natassia do. **A inexistente...**, cit., p. 49-50.

¹⁰¹⁴ DELOITTE. **International Tax: Norway...**, cit., p. 04.

¹⁰¹⁵ KPMG. **Hungary - Other taxes and levies**. 16 de junho de 2017. Disponível em: <<https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2011/12/hungary-other-taxes-levies.html>>. Acesso em: 07 jun. 2018.

¹⁰¹⁶ Cf. NASCIMENTO, Natassia do. **A inexistente...**, cit., p. 55-57.

¹⁰¹⁷ PWC. **Iceland Individual - Other taxes**. 20 de fevereiro de 2018. Disponível em: <<http://taxsummaries.pwc.com/ID/Iceland-Individual-Other-taxes>>. Acesso em: 07 jun. 2018.

USD 14 mil em 06/2018)¹⁰¹⁸.

Em Luxemburgo, adotava-se um imposto sobre a riqueza geral que foi extinto no ano de 2006 somente para as pessoas físicas. Há, pois, em vigor, tributação sobre o patrimônio líquido de pessoas jurídicas sob a alíquota de 0,5% - com uma sobretaxa para o patrimônio que exceder 500 milhões de euros¹⁰¹⁹ - , que tem representado cerca de 5% da carga tributária total¹⁰²⁰. O imposto de renda no país possui hoje alíquota máxima de 42% e uma sobretaxa de 9% para contribuintes que ganham acima de 150 mil euros por ano. O imposto sobre a herança é aplicado progressivamente, com alíquotas variando de 0% a 48%, a depender do grau de relacionamento e do valor dos bens passados para cada beneficiário¹⁰²¹.

No ano de 2010, Liechtenstein optou por abolir o tributo sobre heranças e incluir o tributo sobre a riqueza como um mecanismo de sobretaxa na tributação da renda. Desse modo, como o imposto sobre o patrimônio líquido é integrado ao imposto de renda, a riqueza não é taxada autonomamente, mas não deixa de ser objeto de tributação. A determinação do valor do patrimônio tributável é relevante somente para fins de determinação da taxa padronizada a que estará sujeito no imposto de renda. A taxa de retorno padronizada é determinada anualmente e aplicada sobre o valor de mercado de todos os bens móveis e imóveis, deduzidos os passivos, sendo de 4% para o ano de 2017¹⁰²².

A Espanha excluiu o imposto sobre riqueza - *Impuesto al Patrimonio* - de seu ordenamento no ano de 2008, porém, decidiu reintroduzi-lo três anos depois, como medida de combate à crise financeira. A princípio, o imposto seria reimplantado apenas para os anos de 2011 e 2012, porém, vem sendo mantido reiteradamente nos últimos anos. Agora, ele é aplicado sobre patrimônios líquidos acima de 700 mil euros (podendo cada região autônoma alterar esse limite), com 300.000 euros de dedução para a residência principal. Considerando o valor geral do limite de isenção, o imposto tende a incidir somente sobre os que estão no topo da riqueza no país. Ele considera o patrimônio do contribuinte situado ou não em território espanhol, compreendendo participações societárias, reservas monetárias, imóveis, joias, veículos, embarcações e aeronaves. As alíquotas variam de 0,2% a 2,5%, a depender da região, porém a tributação conjunta desse imposto com o imposto de renda é limitada a 60% da renda do contribuinte, pelo que os níveis de arrecadação não vêm sendo significativos, representando 0,3% da arrecadação total e 0,1% do PIB espanhol no ano

¹⁰¹⁸ ERNST AND YOUNG. **Worldwide...**, cit., p. 595.

¹⁰¹⁹ PWC. **Luxembourg Corporate – Other taxes**. 30 de janeiro de 2018. Disponível em: <<http://taxsummaries.pwc.com/ID/Luxembourg-Corporate-Other-taxes>>. Acesso em: 07 jun. 2018.

¹⁰²⁰ Cf. NASCIMENTO, Natassia do. **A inexistente...**, cit., p. 50.

¹⁰²¹ DELOITTE. **International Tax: Luxembourg Highlights 2018**. Disponível em: <<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-luxembourghighlights-2018.pdf?nc=1>>. Acesso em: 07 jun. 2018.

¹⁰²² ERNST AND YOUNG. **Worldwide...**, cit., p. 819.

de 2014¹⁰²³. O imposto de renda do país possui alíquotas progressivas de 19% a 48%, ao passo que o imposto sobre as heranças e doações tem alíquotas variando entre 7,65% e 34%, a depender da região^{1024 1025}.

Por último, na França, o governo socialista de François Mitterrand instituiu, no ano de 1981, o *impôt sur les grandes fortunes*, com efeitos a partir do exercício fiscal de 1982, tendo sido extinto em 1986 pelo então primeiro ministro Jacques Chirac, do partido conservador. Dois anos depois, por iniciativa do reeleito presidente François Mitterrand, essa modalidade de tributo foi restabelecida, agora com o nome de *impôt de solidarité sur la fortune* (ISF), servindo como fonte de inspiração para a inclusão do IGF no texto constitucional brasileiro de 1988¹⁰²⁶. Agora, em 2018, Emmanuel Macron decidiu abolir o ISF e, em seu lugar, introduzir o *impôt sur la fortune immobilière* (IFI), para incidir somente sobre a riqueza imobiliária, estando em vigor desde 1 de janeiro de 2018.

O ISF, em 2017, incidia sobre o patrimônio líquido das pessoas físicas, residentes ou não no país, que excedesse 800 mil euros, desde que a riqueza total líquida fosse igual ou superior a 1.300.000 euros, possuindo um total de seis alíquotas progressivas que variavam de 0,5% a 1,5%. A soma do ISF e do imposto de renda não podia exceder 75% da renda anual bruta do ano anterior, o que limitava seu nível de arrecadação. Além disso, o imóvel residencial do contribuinte sofria uma redução de 30% na avaliação e havia também reduções para investimentos em pequenas e médias empresas, dentre outras¹⁰²⁷.

O IFI, por seu turno, incide somente sobre o patrimônio imobiliário líquido das famílias que exceder 1.300.000 euros, variando as alíquotas, de maneira progressiva, de 0,5%, após um subsídio de 800 mil euros, a 1,5%, para o que exceder 10.000.000 de euros. Assim, ativos financeiros, joias, móveis, carros, barcos, aeronaves, dentre outros, não mais estão sujeitos ao imposto sobre a riqueza francês. No caso de não residentes, somente submetem-se ao imposto os imóveis localizados na França, enquanto para os residentes o patrimônio imobiliário localizado em qualquer parte do mundo é considerado. Os imóveis profissionais estão isentos do IFI e permanece a redução de 30% na avaliação do imóvel residencial da família. Além disso, o teto fiscal de 75% da renda anual bruta do ano anterior também foi mantido pela novel legislação. Essa mudança do ISF para o IFI deve trazer uma redução significativa no imposto sobre a riqueza para os franceses

¹⁰²³ Cf. NASCIMENTO, Natassia do. **A inexistente...**, cit., p. 53-54.

¹⁰²⁴ DELOITTE. **International Tax: Spain Highlights 2018**. Disponível em: <<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-spainhighlights-2018.pdf>>. Acesso em: 07 jun. 2018.

¹⁰²⁵ PWC. **Spain Individual – Other taxes**. 21 de dezembro de 2017. Disponível em: <<http://taxsummaries.pwc.com/ID/Spain-Individual-Other-taxes>>. Acesso em: 07 jun. 2018.

¹⁰²⁶ Cf. CARVALHO, Pedro Humberto Bruno de. **As discussões...**, cit., p. 19.

¹⁰²⁷ ERNST AND YOUNG. **Worldwide...**, cit., p. 442-443.

mais ricos, caminhando na contramão das ideias de solidariedade e de justiça fiscal inerentes ao anterior *impôt de solidarité sur la fortune*, que vigorou por três décadas^{1028 1029}.

Considerando o ano de 2018, o imposto de renda francês possui alíquotas progressivas que variam de 0% a 45%, havendo ainda, como instrumento de recuperação econômica, uma contribuição excepcional por contribuinte com alíquota de 3% para a renda anual que exceder 250 mil euros até 500 mil euros e de 4% para o que exceder 500 mil euros (os valores dobram para os contribuintes casados), até que o governo obtenha déficit zero. O imposto sobre a herança, por sua vez, possui alíquotas que variam de 5% a 45%, a depender do valor do patrimônio herdado, estando isentos o cônjuge ou companheiro supérstite¹⁰³⁰.

Por meio desse estudo comparado, é possível extrair algumas conclusões sobre o perfil que os impostos periódicos sobre as riquezas possuem ou possuíram nos diferentes países que o adotam ou já o adotaram. Em geral, ele incide sobre a totalidade do patrimônio, porém, com algumas exclusões ou reduções, como no caso dos bens de interesse econômico e social e do imóvel residencial. Na maioria dos países, essa exação incide sobre o patrimônio líquido, esteja dentro ou fora do país, no que exceder a um determinado limite de isenção - que varia bastante entre os diversos Estados -, não sendo muitas as experiências estrangeiras de incidência somente sobre verdadeiras grandes fortunas. No que diz respeito aos sujeitos passivos, na maioria dos países o imposto incide somente sobre pessoas físicas ou grupos familiares, tendo em vista o objetivo de excluir as unidades produtivas para não desestimular o desenvolvimento econômico. As receitas do imposto são muito mais elevadas nos países que incluem as pessoas jurídicas como sujeito passivo. As alíquotas, por sua vez, geralmente são adotadas de maneira progressiva, com o percentual máximo não excedendo 2%¹⁰³¹. Por fim, diferentemente do que se prega, há, sim, experiências positivas com a adoção de alguma forma de imposto sobre o patrimônio no cenário internacional, como os casos da Argentina, do Uruguai, da Noruega, da Suíça e da própria França.

Percebe-se também que o principal motivo para a abolição, ou não instituição, dessa espécie de tributo em diversos países é a facilidade de o capital, em especial o financeiro, se deslocar para outras localidades na modernidade líquida - além da capacidade de influência dos super-ricos nas decisões políticas. Em face dessa volatilidade do capital financeiro, optou-se recentemente na França, até então paradigma mundial da tributação periódica das riquezas, por

¹⁰²⁸ PWC. **France Individual – Other taxes**. 23 de abril de 2018. Disponível em: <<http://taxsummaries.pwc.com/ID/France-Individual-Other-taxes>>. Acesso em: 11 jun. 2018.

¹⁰²⁹ **French Wealth Tax (ISF) and French Property Wealth Tax (IFI)**. Cabinet Gregory, December 2017. Disponível em: <<http://www.cabinetgregory.com/FRwealthTax.htm>>. Acesso em: 11 jun. 2018.

¹⁰³⁰ DELOITTE. **International Tax: France Highlights 2018**. Disponível em: <<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-francehighlights-2018.pdf>>. Acesso em: 11 jun. 2018.

¹⁰³¹ Cf. CORSATTO, Olavo Nery. Imposto sobre..., cit., p. 105.

limitar a incidência do imposto somente aos ativos imobiliários.

O que também se percebe pela análise, ainda que rasa, dos sistemas tributários de todos esses países é que o sistema tributário brasileiro está muito aquém dos demais em termos de equidade. É claro que comparações entre sistemas e cargas tributárias de diferentes Estados não podem ser feitas com base apenas em percentuais de alíquotas das diversas espécies de exação e relações com o PIB, sem levar em conta o nível de desigualdade social, o caráter regressivo ou progressivo de cada sistema considerado em sua totalidade e o papel que cabe a cada Estado desempenhar. No entanto, o que se percebe é que muitas nações que jamais instituíram ou aboliram o imposto periódico sobre a riqueza de seus ordenamentos aplicam impostos sobre heranças e doações e impostos sobre a renda de maneira muito mais progressiva que o Brasil, inclusive sendo comum a adoção de alguma espécie de sobretaxa na sistemática da tributação da renda como mecanismo de incremento arrecadatório e de redução da desigualdade. No Brasil, país em que o imposto periódico sobre o patrimônio acumulado jamais saiu da mera previsão constitucional e onde o nível de desigualdade é extremo: (i) preponderam os tributos regressivos, em especial sobre a produção e o consumo; (ii) isenta-se totalmente do imposto de renda a distribuição de lucros e dividendos; (iii) a alíquota máxima do imposto de renda é baixa para os padrões internacionais e para o próprio padrão histórico nacional; (iv) a alíquota média do imposto sobre heranças e doações é de 3,8%, portanto, muito aquém do padrão internacional; (v) a propriedade de embarcações e de aeronaves não está sujeita à incidência do imposto sobre a propriedade de veículos automotores; (vi) a tributação patrimonial brasileira é menor que a média dos países-membros da OCDE; dentre diversas outras distorções já apontadas.

Portanto, é necessário ter cautela no exame das vantagens e desvantagens da introdução de um imposto periódico sobre a riqueza no Brasil a partir das experiências internacionais. A análise deve ser feita de maneira criteriosa e não pode deixar de considerar as peculiaridades da realidade jurídica, econômica e social brasileira e, em especial, as incongruências do sistema tributário nacional.

9.3 Breves comentários sobre a história da tributação da riqueza

A noção específica de imposto periódico sobre a riqueza tem origem relativamente recente na história da humanidade, coincidindo com o surgimento do sistema econômico capitalista nos séculos XV e XVI, a partir de quando deixou de haver o monopólio das riquezas nas mãos do soberano absoluto e passou a ser possível o fenômeno da acumulação patrimonial nas mãos de

peessoas privadas¹⁰³².

No entanto, é possível perceber a existência de algumas espécies de exações que gravavam o capital já na antiguidade. Considerando a índole expansionista de Roma, que sempre foi um Estado agrário, grande parte dos territórios conquistados na antiguidade passou a integrar o patrimônio público, sendo que a terra era a principal fonte de receita do fisco romano. Em face disso, a primeira renda regular verificada em Roma era o tributo pago pelo uso de terras públicas, chamado *vectigal*. Nas províncias, toda a terra era onerada por uma exação chamada *stipendium*, modalidade de *vectigal*, mas dele diferente, pois a exigência não decorria do uso da terra, mas sim como imperativo de direito público, uma vez que o solo era considerado propriedade do povo romano. O *stipendium* se apresentava ou em caráter proporcional de dízimo (*tributum soli*) ou na forma de imposto patrimonial ou territorial fixo (*tributum capitis*). Para atender às necessidades não cobertas pelo *vectigal*, os romanos aplicavam uma cobrança quinquenal sobre o patrimônio, determinado pelo Senado e incidente sobre todo o povo segundo seus haveres registrados no censo, por isso chamado de *tributum ex censu*. No entanto, os romanos entendiam os impostos indiretos como os únicos compatíveis com a liberdade civil, sendo os impostos diretos indignos das pessoas livres¹⁰³³. E quando, em casos de necessidade, Roma cobrava de seus cidadãos (livres, portanto) impostos diretos, eles eram considerados meros empréstimos de guerra, sendo, dessa maneira, restituíveis¹⁰³⁴.

No mesmo sentido, os tributos diretos na Grécia eram cobrados somente dos que não detinham liberdade e dos estrangeiros, na forma de um imposto de capitação (tributo de proteção). Em Atenas, a tributação direta era repudiada e por isso somente se admitia seu uso em face dos estrangeiros. Os comerciantes e trabalhadores estrangeiros, chamados “méticos”, pagavam um imposto direto, *per capita*, chamado *metoikon*. Dos cidadãos livres não se exigiam tributos ordinários, sendo a única exceção a chamada *eisphora*, um tributo de emergência cobrado no tempo de guerra à alíquota de 1% sobre o patrimônio de todos os cidadãos atenienses. Assim, na antiguidade, o tributo, em geral, estava associado à ideia de escravidão, sendo um sinal de submissão, não de liberdade. Dessa forma, o cidadão, porque livre, não estava, em regra, sujeito ao pagamento de tributos¹⁰³⁵.

Na Idade Média, alguns governantes também impuseram modalidades de impostos sobre a riqueza acumulada. A título de exemplo, no ano de 1188 d.C., na Inglaterra, os detentores de riqueza foram obrigados a pagar um imposto de um décimo do valor de bens móveis e de aluguéis

¹⁰³² Cf. MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. **Imposto sobre...**, cit., p. 34.

¹⁰³³ Cf. SIDOU, J. M. Othon. **Os tributos...**, cit., p. 139-140.

¹⁰³⁴ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito...**, cit. p. 22. [e-Book]

¹⁰³⁵ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito...**, cit. p. 19-22. [e-Book]

para ajudar a financiar a Segunda Cruzada com o objetivo de expulsar Saladino de Jerusalém¹⁰³⁶. Por outro lado, em especial à época das Comunas (séculos XI-XV), as classes mais poderosas - o clero e a nobreza - gozavam de isenções e privilégios tributários não extensíveis ao restante da população¹⁰³⁷.

Também na Inglaterra, agora no século XVII, foi criado um tributo que incidia sobre determinadas categorias de patrimônio, chamado *Land Tax*, para financiar a guerra contra a França. No final do século seguinte, para fazer frente à ameaça napoleônica, criou-se um tributo chamado de *Assesse Taxes*, incidindo sobre bens luxuosos e despesas suntuárias¹⁰³⁸. Na verdade, é possível perceber que no curso da história a maioria dos impostos cobrados sobre o capital estava associada ao financiamento de guerras¹⁰³⁹.

Na concepção moderna de imposto periódico sobre a riqueza, há quem aponte a Prússia como o primeiro Estado a ter utilizado, no período de 1891-1893, um imposto permanente sobre a riqueza acumulada, denominado *Ergänzungsteuer*, incidente sobre o patrimônio líquido e com caráter complementar ao imposto de renda^{1040 1041}.

No século XX, não destoando das motivações históricas, as cobranças de exações sobre o capital continuaram a ocorrer, em especial no continente europeu, por causa da necessidade de fazer frente aos custos dos conflitos bélicos. No entanto, considerando o novo contexto de guerra em massa e de enormes proporções, a tributação sobre a riqueza passou a utilizar taxas muito mais elevadas do que as adotadas nos séculos anteriores¹⁰⁴².

O Brasil, por seu turno, jamais adotou qualquer modalidade de imposto recorrente que incida sobre o patrimônio considerado em sua totalidade. Desde o período colonial, prestigiou-se, aqui, a tributação indireta, incidente sobre o consumo, em detrimento da tributação direta¹⁰⁴³. O principal tributo direto brasileiro, o imposto de renda, somente foi instituído em 1922.

Na época do Império e no início da República, a principal receita tributária brasileira advinha do imposto sobre a importação. A partir da década de 1930, porém, os impostos sobre as vendas e o consumo e o imposto de renda assumiram o papel de maior representatividade na

¹⁰³⁶ Cf. SCHEVE, Kenneth. STASAVAGE, David. **Taxing the...**, cit., p. 116.

¹⁰³⁷ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito...**, cit. p. 57. [e-Book]

¹⁰³⁸ Cf. TILBERY, Henry. **Reflexões sobre a tributação do patrimônio**. Imposto de renda: estudos. São Paulo, n. 4, out. 1987, p. 46.

¹⁰³⁹ Cf. SCHEVE, Kenneth. STASAVAGE, David. **Taxing the...**, cit., p. 116.

¹⁰⁴⁰ TIXIER, Gilbert; LALANNE-BERDOUTICQ, *apud* MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. **Imposto sobre...**, cit., p. 35-36.

¹⁰⁴¹ POLIZELLI, Victor Borges. **O princípio da realização da renda e sua aplicação no imposto de renda de pessoas jurídicas**. Dissertação de mestrado. Faculdade de direito da Universidade de São Paulo. 2009.

¹⁰⁴² Cf. SCHEVE, Kenneth. STASAVAGE, David. **Taxing the...**, cit., p. 116. Exemplificando, os autores citam que, à época da Primeira Guerra Mundial, “[i]n Czechoslovakia, Austria, and Hungary, governments implemented levies with marginal rates reaching up to 30 percent. Postwar levies in Germany and Italy also had very high top marginal rates, although with a provision that they could be paid over a term of thirty or twenty years, respectively”.

¹⁰⁴³ Cf. MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. **Imposto sobre...**, cit., p. 47.

arrecadação tributária. Durante o governo de Getúlio Vargas, diversos tributos foram criados para fazer frente aos custos dos novos gastos sociais, dentre eles o Imposto sobre Vendas e Consignações, o Imposto sobre Vendas a Varejo e o Imposto de Indústrias e Profissões. O imposto de renda, que representava 8,1% da arrecadação em 1935, passou a representar 40% em 1955. Em 1965, instituiu-se no país o Sistema Tributário Nacional, com a finalidade de alcançar o equilíbrio orçamentário e promover o crescimento econômico por meio de incentivos fiscais que permitissem a acumulação de capital, beneficiando uma pequena elite e afastando-se do critério da equidade¹⁰⁴⁴. Entre as décadas de 1960 e 1980, expandiu-se a tributação sobre a produção e o consumo e reduziram-se os tributos sobre o comércio exterior, mas a utilização da tributação da renda e da propriedade como instrumentos de redução das desigualdades foi deixada em um plano secundário. À época da Assembleia Nacional Constituinte de 1987, sob a influência do *impôt sur les grandes fortunes* francês, decidiu-se por introduzir no texto constitucional brasileiro o imposto sobre grandes fortunas (IGF), porém, condicionada sua implementação à existência de lei complementar regulamentadora. No entanto, a partir da década de 1990, a onda neoliberal - que prioriza a eficiência à justiça - chegou com maior força ao Brasil, implicando na redução da progressividade do imposto de renda; na elevação dos tributos incidentes sobre a produção e o consumo de bens e serviços; e na rejeição de todos os projetos de lei que pretenderam implantar o IGF¹⁰⁴⁵.

Antes mesmo da promulgação da Constituição de 1988, existiam outras propostas de implantação, no país, de alguma modalidade de imposto recorrente sobre o patrimônio líquido. A criação do Imposto sobre o Patrimônio Líquido (IPL), por exemplo, chegou a ser tentada, mas foi rejeitada na Comissão de Sistematização da Assembleia Nacional Constituinte, que optou pela figura do imposto sobre grandes fortunas¹⁰⁴⁶. Como o próprio nome diz, o IPL, que seria da competência da União, incidiria sobre o patrimônio líquido das pessoas físicas, estivessem os bens no Brasil ou no exterior, e teria a vantagem, segundo seus idealizadores, de penalizar a formação de estoques especulativos e a retenção de bens patrimoniais improdutivos. As pessoas jurídicas seriam isentas, pois, caso contrário, elas iriam repassar seu custo aos preços finais pagos pelos consumidores, o que significaria, na realidade, a criação de mais um tributo indireto. As alíquotas seriam progressivas e variariam de 0,5% a 1,5%, em três ou quatro faixas¹⁰⁴⁷. A principal crítica ao IPL era no sentido de que ele oneraria mais a classe média, cujo patrimônio à época seria constituído prioritariamente de bens imóveis. Os detentores de grandes fortunas, que viviam a

¹⁰⁴⁴ Cf. NASCIMENTO, Natassia do. **A inexistente...**, cit., p. 72-77.

¹⁰⁴⁵ Cf. LETTIERI, Marcelo. **Imposto de renda...**, cit., p. 107-108.

¹⁰⁴⁶ Cf. OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. BIASOTO JÚNIOR, Geraldo. **A reforma...**, cit., p. 24.

¹⁰⁴⁷ Cf. UDRY, Olivier. **Constituinte e a tributação**. O Estado de São Paulo, São Paulo, nº 34398, p. 35, 19/04/1987. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/114801>>. Acesso em: 16 jun. 2018.

negociar com títulos e ações ao portador, escapariam do ônus dessa exação. A emenda que criava o IPL, de iniciativa do deputado Vilson Souza, foi rejeitada no plenário da Comissão de Sistematização, faltando apenas um voto para alcançar os 47 necessários à sua aprovação¹⁰⁴⁸.

Além do IPL, a Comissão Provisória de Estudos Constitucionais, presidida por Afonso Arinos e criada pelo Decreto nº 91.450, de 18 de julho de 1985, chegou a prever, antes mesmo da instalação da Assembleia Nacional Constituinte, a criação de um “imposto sobre a propriedade de bens de caráter suntuário”¹⁰⁴⁹. Outro projeto de lei, de número 310, de 03 de fevereiro de 1987, portanto, também anterior à promulgação da Constituição de 1988, chegou a ser encaminhado ao Congresso Nacional com o objetivo de instituir um tributo chamado “imposto sobre fortuna” das pessoas físicas, com base na competência tributária residual da União atribuída pela ordem constitucional então vigente¹⁰⁵⁰.

A proposta de criação do IGF foi de autoria do deputado Antônio Mariz, que explicou sua preferência por ele em vez do IPL, argumentando que o primeiro incidiria somente sobre a faixa patrimonial mais elevada, deixando de fora a classe média. Em suas palavras, “[o] imposto, se incidisse apenas sobre o patrimônio líquido, poderia levar às mesmas distorções do Imposto de Renda, que recai muito mais sobre os ganhos dos assalariados e dos trabalhadores autônomos”¹⁰⁵¹. A proposta de criação do IGF reuniu os então deputados Carlos Sant’Anna e Luis Inácio Lula da Silva contra os deputados José Serra e Francisco Dornelles, que preferiam que fosse aprovada a emenda do deputado Vilson de Souza, que criava o IPL. Caso a proposta do IGF não fosse aprovada, o deputado Luis Roberto Pontes apresentaria a sugestão de criação de um imposto sobre bens suntuários¹⁰⁵². No entanto, o imposto sobre grandes fortunas (IGF) foi aprovado pelo Plenário do Congresso constituinte no dia 14/04/1988, por 308 votos a 84, sendo 8 as abstenções¹⁰⁵³, porém, condicionada sua implementação à existência de lei complementar que o regulamente.

Desde a promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, a implementação do imposto sobre grandes fortunas vem sendo objeto de intensos debates,

¹⁰⁴⁸ Cf. TORRES, Euclides. **A Constituinte e os impostos**. Gazeta Mercantil, São Paulo, p. 6, 10/11/1987. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/133361>>. Acesso em: 16 jun. 2018.

¹⁰⁴⁹ COSTA, Alvides Jorge. **Um projeto conservador para a tributação**. Folha de São Paulo, São Paulo, 12/09/1986. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/114213/1986_SETEMBRO_029.pdf?sequence=1>. Acesso em: 16 jun. 2018.

¹⁰⁵⁰ Cf. MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. **Imposto sobre...**, cit., p. 68.

¹⁰⁵¹ JORNAL DA TARDE. **Fortuna o autor da emenda de taxaçaõ explica**. Jornal da Tarde, São Paulo, nº 6735, p. 5, 10/11/1987. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/153585>>. Acesso em: 16 jun. 2018.

¹⁰⁵² FOLHA DE SÃO PAULO. **Sistematizaçaõ aprova criaçaõ de imposto sobre fortuna**. Folha de São Paulo, São Paulo, p. a5, 09/11/1987. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/152994>>. Acesso em: 16 jun. 2018.

¹⁰⁵³ FOLHA DE SÃO PAULO. **Constituinte aprova imposto sobre as grandes fortunas por 308 votos**. Folha de São Paulo, São Paulo, p. a4, 15/04/1988. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/108037>>. Acesso em: 16 jun. 2018.

alternando períodos de calma com períodos de agitação. Fato é que, passadas três décadas, o tributo até hoje não foi instituído, tratando-se do único caso de não exercício de competência tributária no Brasil. A única alteração normativa relativa ao IGF verificada no ordenamento jurídico brasileiro nesse período diz respeito à aprovação da Emenda Constitucional nº 31, de 14 de dezembro de 2000, que destinou toda a receita obtida com a eventual instituição do imposto ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, conforme artigo 80, inciso III, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).

9.4 A indeterminabilidade da expressão “grandes fortunas”

Uma das principais críticas dos opositores do IGF é de que a expressão “grandes fortunas” seria indeterminada e vaga, pelo que seria difícil definir sua base de cálculo. Nesse sentido, Ricardo Lobo Torres entende que “[d]o critério nominalista do texto constitucional resultam poucas orientações, pela extrema ambiguidade da expressão grandes fortunas”¹⁰⁵⁴. No entanto, a indeterminabilidade da expressão não pode ser, por si só, fundamento para a rejeição de uma exação. Na verdade, todas as espécies de impostos previstas na Constituição fazem uso, em seus nomes, de termos vagos, imprecisos, chamados de conceitos jurídicos indeterminados. Seria o mesmo que dizer que o IPVA não poderia ter sido implantado em face da indeterminabilidade da expressão “veículos automotores”, ou que o imposto de renda não deveria existir em face da incerteza do termo “renda”.

Assim, dizer que o conceito de “grandes fortunas” é indeterminado e que isso seria uma dificuldade quase intransponível à sua implementação é um argumento apresentado de maneira equivocada pelos opositores de sua implementação. A definição do que seja “grandes fortunas” é, assim como em todas as demais espécies tributárias, papel que cabe ao legislador, que dará a devida concretude ao conceito indeterminado de acordo com a conveniência política em um cenário de debate parlamentar.

O vocábulo fortuna somente aparece no texto constitucional no art. 153, inciso VII, que prevê justamente a possibilidade de a União instituir o imposto sobre grandes fortunas. Nem mesmo as Constituições anteriores fizeram uso desse termo, com exceção da primeira Constituição republicana (1891), que dispôs em seu art. 72, §10, que “[e]m tempo de paz qualquer pessoa pode entrar no território nacional ou dele sair com a sua fortuna e bens, quando e como lhe convier,

¹⁰⁵⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18ª edição, revista e atualizada. – Rio de Janeiro: Renovar, 2011, p. 384.

independentemente de passaporte”¹⁰⁵⁵. No Código Tributário Nacional, também não encontramos qualquer referência ao termo “fortuna” e no Código Civil somente o artigo 1.746 faz uso desse vocábulo com o significado de conjunto de bens ou patrimônio^{1056 1057}. Portanto, não encontramos no ordenamento jurídico pátrio uma definição do que seja uma fortuna e muito menos uma grande fortuna. Nesse contexto, a delimitação do que será considerada uma grande fortuna, ou seja, de qual seria o limite de isenção do imposto, cabe exclusivamente ao legislador complementar, que gozará de ampla liberdade, somente restringida pelas limitações ao poder de tributar e demais direitos previstos no ordenamento jurídico nacional, em especial no próprio texto constitucional. Na oportunidade de o legislador definir o que seja “grande fortuna”, deve-se atentar, principalmente, aos princípios constitucionais da capacidade contributiva, da isonomia tributária e da vedação ao confisco, além dos direitos à propriedade privada e ao livre exercício de atividade econômica.

Diversos juristas que se propuseram a comentar sobre o IGF manifestam o entendimento de que a expressão “grandes fortunas” restringiria bastante a incidência da exação, tendo em vista que fortuna seria maior que riqueza e grande fortuna seria maior que fortuna¹⁰⁵⁸. De fato, o proponente da inclusão do inciso VII ao art. 153 do texto da Constituição de 1988, deputado Antônio Mariz, para evitar as mesmas distorções do imposto de renda à época da Constituinte (que, segundo ele, onerava mais os assalariados e os autônomos), manifestou expressamente a intenção de excluir do âmbito de incidência do IGF a classe média, de forma que a exação deveria onerar somente a faixa patrimonial mais elevada¹⁰⁵⁹. Na exposição de motivos do PLP 208/1989, ele explica que a proposta de criação do imposto se valeu da expressão “grandes fortunas” para impedir que ele se transformasse “em tributo sobre as pequenas fortunas ou sobre os pequenos patrimônios líquidos”¹⁰⁶⁰. Nessa toada, Luciano Amaro entende que a “expressão utilizada (não só ‘fortuna’,

¹⁰⁵⁵ BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (de 24 de fevereiro de 1891)**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm>. Acesso em: 17 jun. 2018.

¹⁰⁵⁶ Art. 1.746. Se o menor possuir bens, será sustentado e educado a expensas deles, arbitrando o juiz para tal fim as quantias que lhe pareçam necessárias, considerado o rendimento da fortuna do pupilo quando o pai ou a mãe não as houver fixado. In: BRASIL. Código Civil. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10406compilada.htm>. Acesso em: 17 jun. 2018.

¹⁰⁵⁷ Cf. MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. **Imposto sobre...**, cit., p. 191-192.

¹⁰⁵⁸ Cf. CARVALHO, Pedro Humberto Bruno de. **As discussões...**, cit., p. 28. Também nesse sentido, Luiz Ricardo Gomes Aranha e Bruno Rocha César Fernandes expõem o seguinte: “Sobre grandes, indicia que este imposto atinge algo (ou comportamento humano sobre algo) que é de tamanha relevância no mundo dos fatos, que o elemento adjetivo ou modal, raramente descrito, direto, nas hipóteses de incidência, aparenta maior importância que o próprio substantivo ou elemento material. De fato, para merecer realce na própria moldura constitucional de outorga de competência, este ‘grande’ precisa ser muitíssimo grande. Fortuna, para quem lê no relanço do primeiro lance, é, sem dúvida, riqueza”. In: FERNANDES, Bruno Rocha César. ARANHA, Luiz Ricardo Gomes. **O imposto...**, cit., p. 15.

¹⁰⁵⁹ JORNAL DA TARDE. **Fortuna...**, cit. Nesse sentido, Alberto Amadei Neto entende que “[o] constituinte mirou as fortunas grandes e tão somente estas”. In: NETO, Alberto Amadei. **Imposto sobre...**, cit., p. 149-168.

¹⁰⁶⁰ CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Projeto de Lei Complementar nº 208. 11 de dez. de 1989**. Brasília, p. 15.126. Disponível em: <<http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD12DEZ1989.pdf#page=102>>. Acesso em: 19 jun. 2018.

mas fortuna ‘grande’) indica que o imposto deve ser dirigido a patrimônios de maior expressão”¹⁰⁶¹ e Leandro Paulsen ressalta que o IGF “só poderá alcançar os patrimônios realmente muito diferenciados, em razão de seu elevadíssimo valor. Necessariamente, a lei complementar terá de se manter adstrita a tal conceito”¹⁰⁶².

Em face das dúvidas que a expressão “grandes fortunas” gera no ambiente político e acadêmico, alguns estudiosos e algumas propostas legislativas apresentaram sugestões para a determinação do conceito. Considerando que a inspiração para a inclusão do IGF na Constituição de 1988 foi o *impôt sur les grandes fortunes* francês, Pedro Humberto Bruno de Carvalho propõe a importação dos critérios adotados pela legislação francesa como meio adequado à definição do que seja considerada uma “grande fortuna”, desde que em valores atualizados e em paridade de poder de compra¹⁰⁶³. Outra maneira de definir o que seriam “grandes fortunas” é, ao invés de utilizar valores rígidos, adotar termos relativizados. Nesse sentido, alguns projetos de lei apresentados no Congresso Nacional estabeleceram múltiplos da faixa de isenção do imposto de renda - que é periodicamente revisada - ou múltiplos do salário mínimo - que é atualizado anualmente - como critérios para determinar o limite de isenção do IGF¹⁰⁶⁴. No entanto, a maioria dos projetos de lei apresentados para a regulamentação e implementação do IGF considerou como limite de isenção do tributo um valor fixo compreendido na faixa entre dois e cinco milhões de reais, sem apresentar quaisquer critérios ou estudos técnicos que justificassem a opção pelo valor apontado.

Há também, por outro lado, quem afaste o critério da divisão em classes econômicas por faixa de renda (as chamadas classes “E, D, C, B, A”) como adequado para a definição do limite de isenção do IGF, tendo em vista que um indivíduo enquadrado na classe mais alta, considerando exclusivamente a renda familiar, não necessariamente detém um patrimônio líquido que o enquadre como proprietário de uma “grande fortuna”¹⁰⁶⁵.

Na verdade, determinar o que deve ser considerada como uma “grande fortuna” depende de uma análise periódica de uma variedade de dados nacionais, em especial os dados fiscais constantes na parte relativa aos bens e direitos da declaração de imposto de renda das pessoas físicas e os dados a respeito do nível de desigualdade social e econômica vivenciado no país. Na eventualidade de vir a ser instituído o imposto sobre grandes fortunas e, por consequência lógica, o poder público passar a ter um conhecimento mais amplo e preciso sobre a distribuição patrimonial

¹⁰⁶¹ AMARO, Luciano. **Direito tributário...**, cit., p. 117. [e-Book]

¹⁰⁶² PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado e ESMAFE, 2004, p. 332.

¹⁰⁶³ Cf. CARVALHO, Pedro Humberto Bruno de. **As discussões...**, cit., p. 28. Ele ainda esclarece que “(...) a legislação do IGF francês previa um limite de isenção em cerca de US\$ 1,5 milhão em 1987, com cerca de 100 mil famílias pagantes”.

¹⁰⁶⁴ Um dos projetos - PLP nº 130/2012 - estabeleceu o piso de oito mil vezes o limite mensal de isenção do imposto de renda. Outro projeto - PLP 06/2015 - estabeleceu o piso de seis mil salários mínimos.

¹⁰⁶⁵ Cf. MAIA, Pedro Eliezer. **O imposto sobre...**, cit., p. 130.

brasileira, é provável que a própria consideração do que seja uma “grande fortuna” se altere significativamente, tendo em vista ser notório que, no quadro atual, a declaração de imposto de renda das pessoas físicas não expressa com exatidão o real patrimônio dos declarantes.

Para fins de delimitação técnica do que seja uma “grande fortuna”, o ideal é ter o conhecimento mais acurado possível a respeito da distribuição patrimonial no país, a fim de saber qual percentual da população detém a maioria dos recursos. Enquanto não possuímos dados mais confiáveis sobre os bens e direitos titularizados por brasileiros, a alternativa é nos valer dos dados divulgados pela Receita Federal do Brasil referentes às declarações de imposto de renda que apontam, para o ano de 2016, que as 67.934 pessoas que possuíam rendimento mensal superior a 160 salários mínimos, ou R\$ 140.800 à época, detinham em média um patrimônio superior a R\$8.711.650, o que, a princípio, parece um valor razoável para a definição do que seja uma “grande fortuna”, considerando a realidade brasileira¹⁰⁶⁶.

9.5 Considerações diversas a respeito do imposto sobre grandes fortunas

Os debates políticos e acadêmicos a respeito do imposto sobre grandes fortunas costumam ressaltar as vantagens e as desvantagens de sua eventual introdução no ordenamento jurídico brasileiro. Do estudo das considerações dos autores que se propuseram a enfrentar o tema é possível perceber que os argumentos tendem a ser de cunho menos técnico e mais ideológico. Os próprios argumentos apontados como sendo dotados de pretensa natureza técnica, em geral não se sustentam numa visão mais aguçada.

9.5.1 Considerações sobre os aspectos positivos

Não há dúvidas de que a introdução de um imposto que onere de maneira específica somente os detentores de grandes fortunas traria inúmeros benefícios ao Brasil, que tem um sistema tributário eminentemente regressivo, marcado por um quadro de intensa sonegação fiscal, um dos mais altos níveis de desigualdade econômica e social do mundo contemporâneo e onde os mais abastados possuem a incrível capacidade de influenciar diretamente as decisões políticas e a formatação do ordenamento jurídico nacional, em especial na seara tributária, sendo amplamente favorecidos com isso. É lógico que a instituição da exação teria diversas outras implicações, em

¹⁰⁶⁶ BRASIL. Ministério da Fazenda, Secretaria da Receita Federal. CETAD – Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. **Grandes Números IRPF – Anos-Calendário 2016, Exercício 2017**. Brasília, dezembro 2017. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/relatorio-gn-irpf-2016.pdf>>. Acesso em: 18 jun. 2018. Critério semelhante foi adotado por: MAIA, Pedro Eliezer. **O imposto sobre...**, cit., p. 132.

especial num cenário econômico mundializado, mas estamos convencidos de que existem argumentos poderosos em favor da tributação periódica da grande riqueza acumulada no país.

Os principais aspectos positivos da implementação do IGF no Brasil estão ligados (i) à necessidade de tornar o sistema tributário mais justo; (ii) ao efeito redistributivo no contexto nacional de desigualdade exagerada; (iii) ao aumento da arrecadação em um período de grave crise econômica; (iv) ao controle administrativo e combate à evasão fiscal; (v) ao estímulo à utilização produtiva dos recursos; (vi) ao caráter complementar dos demais tributos, principalmente o imposto de renda e os demais impostos patrimoniais; e (vii) à mensagem positiva que daria aos cidadãos brasileiros.

O sistema tributário brasileiro, conforme visto, é repleto de incongruências e distorções, tendo como característica principal seu caráter regressivo, pois a elevada incidência tributária sobre o consumo - e a diminuta incidência sobre o patrimônio e a renda do capital - faz com que os mais pobres acabem pagando mais tributos do que os mais ricos, proporcionalmente às suas rendas¹⁰⁶⁷. Nesse contexto, a implementação de um imposto que incida exclusivamente sobre os detentores dos maiores patrimônios teria a capacidade de reduzir a regressividade do sistema tributário e de tornar a distribuição da carga tributária brasileira menos injusta.

Nesse sentido, o imposto sobre grandes fortunas teria a aptidão de realizar o princípio da capacidade contributiva formatado pelo legislador constituinte, na medida em que não ignoraria as substanciais diferenças de riqueza evidenciadas no país e repartiria os encargos do Estado numa proporção mais justa, considerando as maiores possibilidades dos contribuintes mais ricos. É sabido que no Brasil o sistema tributário está longe de, em conjunto, assentar-se sobre o princípio da capacidade contributiva, pois predominam aqui tributos reais e indiretos com nítida tendência regressiva. Assim, a introdução de um imposto eminentemente progressivo e direto teria a capacidade de minorar as injustiças do sistema tributário. A instituição do imposto sobre grandes fortunas seria, sem dúvida, uma maneira de potencializar o respeito à capacidade contributiva na distorcida repartição brasileira dos encargos tributários, contribuindo, ao final, para a própria realização da justiça tributária em nosso país¹⁰⁶⁸.

O principal aspecto positivo ressaltado pelos defensores do IGF diz respeito ao seu efeito redistributivo. Potencialmente, esse imposto funcionaria como um instrumento de redução das desigualdades sociais e econômicas, que adviria não somente da maior oneração dos super-ricos,

¹⁰⁶⁷ Conforme visto, para o ano de 2016, 47,39% da carga tributária total foi composta de tributos sobre o consumo, 26,31% de tributos sobre a folha de salários, 19,97% de tributos sobre a renda e apenas 4,67% de tributos sobre a propriedade. In: CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL 2016. *Análise...*, cit., p. 47.

¹⁰⁶⁸ No mesmo sentido, Alberto Amadei Neto entende que “[o] IGF harmoniza o nosso sistema tributário com o princípio da capacidade contributiva, conferindo ao processo de desconcentração da renda maior realismo fiscal (...)”. In: NETO, Alberto Amadei. *Imposto sobre...*, cit., p. 149-168.

mas também da necessária destinação total dos recursos arrecadados ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, que obrigatoriamente direciona seus recursos para ações que tenham como alvo (i) famílias cuja renda *per capita* seja inferior à linha de pobreza, assim como indivíduos em igual situação de renda; e (ii) as populações de municípios e localidades urbanas ou rurais, isoladas ou integrantes de regiões metropolitanas, que apresentem condições de vida desfavoráveis¹⁰⁶⁹. Colocando de maneira simples, a implantação do imposto sobre grandes fortunas tem potencial para reduzir a desigualdade de riqueza entre os brasileiros, mormente se observada pelos administradores públicos a destinação obrigatória do total dos recursos arrecadados ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza.

Em uma visão rawlsiana, a maior tributação sobre os mais ricos por meio da implementação do IGF estaria em consonância com os princípios da maior liberdade igual, da igualdade equitativa de oportunidades e da diferença, tendo em vista o quadro brasileiro de desigualdade excessiva. Nessa vertente, o IGF, ao onerar o patrimônio exagerado, seria um instrumento para o ajuste de distorções do sistema distributivo brasileiro, caracterizado por ser exacerbadamente desigual.

A posição rawlsiana, apesar de tolerar desigualdades, não admite, em hipótese alguma, desigualdades massivas¹⁰⁷⁰, como as existentes no Brasil, de maneira que é essencial que as instituições da estrutura básica brasileira atuem na distribuição da renda e da riqueza produzidas socialmente, proporcionando resultados mais justos aos indivíduos menos favorecidos e evitando, em especial, a manutenção das disparidades excessivas. Para Rawls, é preciso desenvolver instituições políticas “que ajuste(m) a tendência de longo prazo das forças econômicas a fim de impedir a concentração excessiva da propriedade e da riqueza, sobretudo aquela que leva à dominação política”¹⁰⁷¹.

No contexto brasileiro, a desigualdade é tão excessiva a ponto de enfraquecer o próprio regime democrático e a capacidade de todos os cidadãos influírem de maneira igualitária nas decisões políticas. Nesse quadro, Linda Sugin entende que nas sociedades em que as concentrações de riqueza produzem, por serem excessivas, concentrações de poder político, Rawls exigiria que o sistema tributário eliminasse as concentrações de riqueza politicamente ameaçadoras para que liberdades iguais de cidadania fossem de fato viáveis¹⁰⁷². E dentre os diversos instrumentos que o sistema tributário dispõe para atingir esse desiderato, podemos

¹⁰⁶⁹ Artigo 3º, incisos I e II, da Lei Complementar nº 111, de 6 de julho de 2001. In: BRASIL. **Lei Complementar nº 111, de 6 de julho de 2001**. Dispõe sobre o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, na forma prevista nos artigos 79, 80 e 81 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp111.htm>. Acesso em: 19 jun. 2018.

¹⁰⁷⁰ Cf. BIRD-POLLAN, Jennifer. Unseating privilege..., cit., p. 729.

¹⁰⁷¹ Cf. RAWLS, John. **Uma teoria...**, cit., p. 62.

¹⁰⁷² SUGIN, Linda. **Theories of...**, cit., p. 2005.

afirmar ser o imposto sobre grandes fortunas um deles.

Além de instrumento em favor da justiça e da redistribuição, a implementação do IGF teria também o condão de aumentar a arrecadação tributária, em especial num contexto de grave crise econômica. Conforme visto, alguns países que haviam extinguido esse tipo de imposto de seus sistemas tributários optaram por reintroduzi-lo provisoriamente como instrumento de combate à crise financeira iniciada no ano de 2008, com especial destaque para a Espanha e a Islândia. Assim, ainda que a participação da arrecadação do IGF não seja relevante em comparação com a arrecadação tributária total, os novos recursos obtidos poderiam auxiliar a contornar esse quadro de carência de receita¹⁰⁷³. Por outro lado, teria ainda o IGF a capacidade de aumentar a participação dos impostos sobre a propriedade no montante total de tributos arrecadados no Brasil, suprindo as distorções verificadas na tributação das heranças e doações e das propriedades urbanas e rurais.

Outra vantagem da introdução do imposto sobre grandes fortunas é que ele funcionaria como importante instrumento de controle administrativo tributário e de combate à evasão fiscal, a exemplo da extinta Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF). Por meio de um imposto que incida sobre a riqueza total, haveria maior disponibilidade de informações sobre o patrimônio dos contribuintes, que, mediante o cruzamento com os dados relativos aos outros tributos, em especial as declarações do imposto de renda, auxiliaria no combate à evasão fiscal¹⁰⁷⁴. Desse modo, o IGF tem potencial para servir como eficiente instrumento de fiscalização da Administração Tributária e consequente minoração da sonegação fiscal, em especial por meio da integração dos sistemas fiscais relativos às diversas espécies tributárias. Nessa toada, o tributarista Chris Evans entende que os impostos sobre a riqueza “podem fornecer à autoridade tributária dados muito úteis, que podem ajudar a verificar e prevenir a evasão de outros tributos”¹⁰⁷⁵.

Essa integração, inclusive entre Administrações Fazendárias dos diversos entes federativos, ao possibilitar o cruzamento de dados entre as variadas declarações, ajudaria até mesmo na identificação de movimentações patrimoniais suspeitas, inclusive as relativas à aquisição de bens sem que seu titular tenha renda compatível. Assim, ampliando a eficiência do controle administrativo por parte das Administrações Tributárias e reduzindo, via de consequência, a sonegação fiscal, o IGF seria um instrumento de otimização dos resultados das demais espécies

¹⁰⁷³ Para Pedro Eliezer Maia, “[a] arrecadação do imposto não seria tão baixa assim, considerando as experiências internacionais”. In: MAIA, Pedro Eliezer. **O imposto sobre...**, cit., p. 155-157.

¹⁰⁷⁴ Nesse sentido: CORSATTO, Olavo Nery. **Imposto sobre...**, cit., p. 106.

¹⁰⁷⁵ EVANS, Chris. **Wealth taxes...**, cit., p. 04. Tradução livre extraída do seguinte trecho: “The fourth reason for imposing wealth taxes is administrative, in that such taxes can provide the revenue authority with very useful data that can help check and prevent evasion of other taxes. For example, returns on wealth can be cross-checked with investment income returns and with data on inheritances and gifts”.

tributárias, ajudando no aumento da arrecadação total.

Por outro lado, além de ser uma exação ligada à ideia de justiça tributária, o imposto sobre grandes fortunas pode também ser vantajoso do ponto de vista da eficiência. Com efeito, como ele impõe uma carga sobre a riqueza, independentemente da renda que deriva dos ativos subjacentes, ele atua como um incentivo ao uso de ativos de maneira mais produtiva¹⁰⁷⁶. Assim, o patrimônio, base de cálculo do imposto, terá que gerar renda suficiente em favor do seu proprietário para arcar, no mínimo, com o custo da exação. Sobre este ponto, Pedro Humberto Carvalho Júnior entende que o IGF “incentivará os donos de imóveis a extraírem renda, reduzindo a ociosidade do parque habitacional”¹⁰⁷⁷. Pedro Eliezer Maia, por sua vez, entende que “[a]o invés de afugentar o capital o IGF pode atraí-lo uma vez que, ao taxar grandes patrimônios, ele incentivará o fluxo de renda”¹⁰⁷⁸.

O imposto sobre grandes fortunas, além de instrumento de arrecadação, de redistribuição, de controle, de combate à sonegação fiscal e que busca a equidade, tem também um viés complementar. Em especial, o IGF atua de maneira complementar ao imposto de renda, que não incide de forma adequada sobre os mais afortunados, considerando que: (i) a alíquota máxima de 27,5% é baixa para os padrões histórico e internacional; (ii) isenta-se a distribuição de lucros e dividendos pelas empresas em favor de seus sócios e acionistas; (iii) estimula a prática da “pejotização”; e (iv) os rendimentos das aplicações financeiras e dos ganhos de capital se submetem a alíquotas substancialmente menores que os rendimentos do trabalho. Assim, a tributação anual do patrimônio pode ser encarada como complemento para suprir as falhas do imposto de renda brasileiro, em especial possibilitando a tributação do patrimônio obtido por meio do acúmulo de rendimentos isentos e não-tributáveis e de rendimentos sujeitos à tributação exclusiva¹⁰⁷⁹.

O imposto de renda também não onera as pessoas que têm patrimônio relevante, mas sem renda compatível, situação não raro ligada às atividades delituosas e à sonegação fiscal. Ressaltando o caráter complementar do imposto sobre a riqueza em relação ao imposto de renda, Chris Evans diz que “[i]mpostos sobre a riqueza são necessários para complementar o imposto sobre o rendimento, de modo a ter em conta a capacidade tributável adicional conferida pela riqueza, independentemente do rendimento, se algum, derivado dela”, a demonstrar que a renda do

¹⁰⁷⁶ Cf. EVANS, Chris. **Wealth taxes...**, cit., p. 04. Ele cita como exemplo a seguinte situação: “Thus if someone owns land which is allowed to lie waste, there is no income tax payable on it. But if there is also a wealth tax the owner will be encouraged to cultivate it, or develop it, or sell it to someone who will use it more productively”.

¹⁰⁷⁷ Cf. CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto de. **Imposto sobre...**, cit.

¹⁰⁷⁸ MAIA, Pedro Eliezer. **O imposto sobre...**, cit., p. 155-157.

¹⁰⁷⁹ Nesse sentido: TILBURY, Henry, *apud* CORSATTO, Olavo Nery. **Imposto sobre...**, cit., p. 106.

indivíduo não é, por si só, parâmetro suficiente para medir a capacidade contributiva¹⁰⁸⁰.

Além disso, o IGF possibilita que sejam tributados bens que, hoje, não se sujeitam a qualquer incidência tributária direta, como as aeronaves e embarcações, em relação aos quais não incide o IPVA, uma excecência do sistema tributário brasileiro. Onera também os bens que, ainda que sujeitos a impostos diretos específicos, não são tributados de maneira adequada, como a propriedade predial e territorial urbana e a propriedade territorial rural, além de onerar as transmissões gratuitas, que também são sabidamente pouco tributadas no Brasil, em especial considerando o padrão internacional. Especificamente sobre o IPTU, Pedro Humberto Carvalho Júnior diz que “[o] IGF pode diminuir a fragilidade, o excesso de incentivos fiscais e o alto custo político que muitos municípios brasileiros têm em cobrar o IPTU, já que uma das propostas discutidas é permitir ao contribuinte abater no IGF o que foi pago de IPTU”¹⁰⁸¹.

Por derradeiro, talvez um dos efeitos mais vantajosos na instituição do imposto sobre grandes fortunas no país - e que não é abordado pela doutrina nacional - é que ele poderia desempenhar um inestimável papel de sinalização política na sociedade, por exemplo, deixando aqueles sem riqueza saberem que não são apenas eles que têm que fazer todos os sacrifícios em tempos de dificuldades financeiras, quando os custos com os direitos sociais, ligados ao bem-estar, estão continuamente sendo reduzidos¹⁰⁸². Assim, o IGF passaria a mensagem aos contribuintes de menor capacidade contributiva de que o custo estatal está sendo repartido de maneira mais equânime e solidária, outorgando maior credibilidade ao fragilizado poder público brasileiro.

À guisa de conclusão, o imposto sobre grandes fortunas se destacaria tanto pelo seu caráter extrafiscal - imposto redistributivo e que estimula a utilização produtiva dos recursos - quanto pelo seu caráter fiscal - imposto arrecadatório, de controle, de combate à evasão fiscal e que otimiza a arrecadação das demais espécies tributárias -, em especial nesse contexto de desigualdade exagerada, de grave crise econômica e de intensa sonegação fiscal.

9.5.2 Considerações sobre os aspectos negativos

Os opositores da implementação do imposto sobre grandes fortunas no ordenamento jurídico brasileiro costumam se valer de diversos argumentos para justificar seu posicionamento, sendo os principais deles: (i) teria baixo potencial arrecadatório; (ii) teria elevado custo administrativo; (iii) haveria grande dificuldade na avaliação dos bens; (iv) atingiria a classe média;

¹⁰⁸⁰ Cf. EVANS, Chris. **Wealth taxes...**, cit., p. 04. Tradução livre do seguinte trecho: “Wealth taxes are needed to supplement the income tax to take account of the additional taxable capacity conferred by wealth, irrespective of the income, if any, derived from it”.

¹⁰⁸¹ Cf. CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto de. **Imposto sobre...**, cit.

¹⁰⁸² Cf. EVANS, Chris. **Wealth taxes...**, cit., p. 04

(v) desestimularia a poupança interna; (vi) afetaria a atividade econômica; (v) estimularia a remessa do capital para o exterior; (vi) estimularia a evasão fiscal; (vii) configuraria bitributação; (viii) configuraria confisco; (ix) a experiência mal sucedida em outros países; (x) a elevada carga tributária brasileira; e (xi) não seria um tributo tão equitativo quanto aparenta¹⁰⁸³.

A maior parte desses argumentos, apesar da pretensão de se apresentarem como dotados de rigoroso tecnicismo científico, na verdade, são orientados por um viés muito mais ideológico do que propriamente técnico, não adentrando no mérito do tributo propriamente dito. É claro que não podemos afirmar quais seriam os reais efeitos de uma eventual introdução do IGF no Brasil, tendo em conta a impossibilidade de prevê-los abstratamente. Em tese, o imposto poderia levar as pessoas a trabalhar, investir e poupar menos ou poderia em sentido contrário, levar as pessoas a trabalhar, investir e poupar mais. Na esteira das lições de Thomas Nagel e Liam Murphy para o imposto de renda, como a introdução do IGF reduz a renda disponível de algumas pessoas - tendo em vista que parte dela será destinada ao pagamento do tributo - e ao mesmo tempo reduz a sua disponibilidade patrimonial pós-tributária, ele terá ambos esses efeitos e não se sabe qual dos dois tende a preponderar¹⁰⁸⁴. Dessa forma, somente com a efetiva introdução de tal exação no sistema brasileiro seria possível verificar quais seriam as reações do mercado nacional e internacional e, em especial, dos detentores das grandes fortunas.

Para Tathiane dos Santos Piscitelli, os debates a respeito da criação de um tributo sobre grandes fortunas suscitam questões teóricas e práticas. A principal questão teórica, segundo a autora, diz respeito à aptidão ou não desse imposto para auxiliar na construção de uma sociedade mais justa e, acrescentamos, de um sistema tributário mais equitativo. Por outro lado, as questões práticas, em suas palavras, “implicam aventar se as vicissitudes envolvidas na efetivação de um tal tributo anulariam os eventuais benefícios distributivos”, envolvendo, por exemplo, o argumento da redução da poupança interna, do baixo potencial arrecadatório, do alto custo administrativo, dentre outros¹⁰⁸⁵.

Iniciando pelo argumento do baixo potencial arrecadatório do imposto sobre grandes fortunas, ele é construído, em geral, com base em experiências de outros países que fizeram uso de alguma modalidade de imposto periódico sobre a riqueza, especialmente nações desenvolvidas.

¹⁰⁸³ Exemplificando, em “Nota Oficial Conjunta”, a Associação Comercial e Empresarial de Minas Gerais e o Instituto dos Advogados de Minas Gerais, repudiando a introdução do imposto sobre grandes fortunas no país, manifestaram que “O codigitado imposto é contraditório, em confronto com princípios e valores maiores previstos na Constituição da República. Representa retrocesso nos sistemas nacional e internacionais de tributação sobre capital, trabalho e propriedade. Tem alto potencial confiscatório, atingindo diretamente a propriedade já onerada por outros tributos; estimula a fuga de capital, com reflexo na diminuição da poupança interna; desestimula a atividade econômica e induz a comportamentos sonegatários, inclusive com previsível evasão de atividades e recursos financeiros para o exterior”. In: FERNANDES, Bruno Rocha César. ARANHA, Luiz Ricardo Gomes. **O imposto...**, cit., p. VI-VII.

¹⁰⁸⁴ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito...**, cit., p. 92-93.

¹⁰⁸⁵ PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **O imposto sobre...**, cit., p. 127-139.

Entretanto, em um país em desenvolvimento como o Brasil, marcado pela desigualdade extrema e que ainda não dispõe de projeções confiáveis sobre o possível nível arrecadatório do IGF, não se pode afirmar que a arrecadação seria tão desprezável assim¹⁰⁸⁶. Além disso, há países em que o imposto apresenta razoáveis níveis de arrecadação, como, por exemplo, na Argentina, na Colômbia, na Suíça e no Uruguai¹⁰⁸⁷. No entanto, a receita do imposto variará significativamente a depender do limite de isenção escolhido e da inclusão ou não das pessoas jurídicas como contribuintes.

Importante ter que conta que o número de famílias abastadas brasileiras é elevado, mormente para os padrões de um país em desenvolvimento. Somente para se ter uma ideia, o 32º *ranking* anual da revista *Forbes* de bilionários do mundo, divulgado em 07 de março de 2018, traz 42 brasileiros - um a menos do que no ano de 2017. Apesar disso, a soma dos patrimônios cresceu 2,5% em relação a 2017: de US\$ 172,1 bilhões para US\$ 176,4 bilhões¹⁰⁸⁸. Por um momento, a recessão econômica que estamos vivenciando foi capaz de estancar o crescimento do número de famílias com patrimônio superior a USD 1 milhão no país. Mas, já no ano de 2016, o número de milionários voltou a crescer, passando de 148,5 mil para 164,5 mil, o que corresponde a uma alta de 10,7%, acima da média mundial de 7,5%¹⁰⁸⁹. Dessa forma, não se pode afirmar que o potencial arrecadatório do IGF seja tão baixo assim. Nesse sentido, Hugo de Brito Machado diz que esse argumento da reduzida arrecadação não deve ser levado em consideração no Brasil, tendo em vista que a concentração de riqueza no país é exagerada¹⁰⁹⁰.

Ainda que a receita do imposto não venha a ter tanta representatividade na arrecadação total, vale lembrar que dentre os objetivos principais do tributo está o de servir como instrumento de controle para a Administração Pública, auxiliando na arrecadação das demais espécies tributárias e reduzindo os níveis de sonegação fiscal. Portanto, mesmo que a arrecadação direta do imposto não seja tão alta, ele tem potencial para aumentar a arrecadação tributária total ao reduzir os níveis de sonegação para as demais exações.

Importante também enfatizar que a arrecadação, ainda que baixa, não deve ser menosprezada, em especial nesse momento de grave crise econômica brasileira e de necessidade de aumento de receita. Tanto isso é verdade que alguns países fizeram ou ainda estão fazendo uso de um imposto periódico sobre a riqueza para combater o cenário de crise econômica. Fato é que, caso deixássemos de fazer uso de tributos em função de sua arrecadação ser potencialmente baixa,

¹⁰⁸⁶ Nesse sentido: CORSATTO, Olavo Nery. *Imposto sobre...*, cit., p. 107.

¹⁰⁸⁷ Cf. CARVALHO JR., Pedro. PASSOS, Luana. *Imposto sobre...*, cit., p. 606-607.

¹⁰⁸⁸ FORBES BRASIL. *Apesar de...*, cit.

¹⁰⁸⁹ GLOBO. **Número de milionários no Brasil cresceu 10,7% em 2016, aponta estudo**. Globo, 29 de setembro de 2017. Disponível em: <<https://g1.globo.com/economia/noticia/numero-de-milionarios-no-brasil-cresceu-107-em-2016-aponta-estudo.ghtml>>. Acesso em: 23 jun. 2018.

¹⁰⁹⁰ MACHADO, Hugo de Brito, *apud* MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. *Imposto sobre...*, cit., p. 128-129.

não teríamos instituído os demais tributos patrimoniais em nosso ordenamento jurídico, tais como o ITR, o IPTU e o ITCMD.

Além da propalada arrecadação diminuta, sustenta-se também o alto custo administrativo que envolveria essa nova figura tributária, tendo em conta que seria difícil, senão impossível, obter dos contribuintes a revelação espontânea de todos seus bens e respectivos valores, em especial os de fácil ocultação, como joias, objetos de arte, dentre outros¹⁰⁹¹.

Entretanto, as dificuldades na administração do imposto sobre grandes fortunas seriam, hoje, contornadas em face do evidente avanço tecnológico, notadamente na área de informática¹⁰⁹². Ademais, os custos com a cobrança e a fiscalização do imposto poderiam ser minimizados com o aproveitamento da estrutura existente para o imposto de renda, inclusive porque já consta na declaração de ajuste anual uma parte específica para a declaração de bens e direitos. Registre-se ainda que, atualmente, as declarações dos variados tributos são todas informatizadas e há um intercâmbio constante de informações entre as diversas Administrações Públicas e entre elas e outras instituições, como os cartórios extrajudiciais, inclusive com cruzamento de dados, pelo que a omissão e a subavaliação patrimonial estão se tornando cada vez mais difíceis¹⁰⁹³.

Por outro lado, indicando a inconsistência do argumento relativo às dificuldades administrativas, Hugo de Brito Machado diz que os “bens que integram as grandes fortunas são os mesmos cuja transmissão de propriedade é tributada”, sendo que ninguém sustentou a inviabilidade administrativa do ITBI ou do ITCMD¹⁰⁹⁴. Além disso, tende a ser mais fácil a verificação do patrimônio do contribuinte do que da sua renda, e nem por isso se deixou de instituir o imposto sobre a renda no país. Caso fosse dada guarida a esse argumento do custo ou da complexidade administrativa do IGF, poderíamos dizer que praticamente nenhuma espécie tributária teria sido instituída no país, o que é uma total insensatez.

Deve-se apontar ainda que, como o IGF incidiria somente sobre os proprietários de verdadeiras grandes fortunas, a quantidade de contribuintes seria bastante reduzida, pelo que o controle, a fiscalização e a administração não deveriam ser tão custosos e complexos assim. Uma vez instituído, provavelmente seria o imposto de menor número de contribuintes no país, desde que o legislador complementar não imponha um limite de isenção muito baixo - o que, do nosso ponto de vista, afrontaria a vontade constituinte.

No que diz respeito aos bens de fácil ocultação, como joias e objetos de arte, Pedro

¹⁰⁹¹ Cf. CORSATTO, Olavo Nery. Imposto sobre..., cit., p. 106.

¹⁰⁹² Cf. CARVALHO, Pedro Humberto Bruno de. **As discussões...**, cit., p. 10.

¹⁰⁹³ Cf. MAIA, Pedro Eliezer. **O imposto sobre...**, cit., p. 136.

¹⁰⁹⁴ Cf. MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de...**, cit., p. 366-367.

Carvalho Jr. e Luana Passos propõem sejam criadas obrigações acessórias em que os estabelecimentos comerciais passem a necessariamente fornecer ao Fisco as informações relativas à venda, tais como as concernentes aos compradores e aos valores dos bens¹⁰⁹⁵.

Ainda no que toca ao custo e à complexidade administrativa, fala-se muito, também, sobre a dificuldade de avaliação dos bens que compõem o patrimônio, base de cálculo do IGF. No entanto, o mesmo progresso da informática e do processamento de dados, aliado à integração dos sistemas fiscais municipais, estaduais e federal, entre si e com outras instituições, tornam cada vez mais críveis as avaliações patrimoniais¹⁰⁹⁶. Assim, além de os bens serem inicialmente declarados e avaliados pelo próprio contribuinte, a Administração Tributária detém mecanismos eficazes que possibilitam confrontar essa avaliação e combater a evasão fiscal por via da subavaliação de ativos. Por outro lado, as dificuldades de avaliação dos bens não impediu que, no passado, antes do salto tecnológico vivenciado nas últimas duas décadas, fossem instituídos no país tributos declaratórios patrimoniais, como o ITCMD.

Isso, porém, não impede que dificuldades surjam, tais como as relativas à avaliação do patrimônio situado no exterior - caso se opte por tributar o patrimônio global - e dos bens não sujeitos a registro, como as joias e as obras de artes. No entanto, essas dificuldades são insuficientes para justificar a não implementação do imposto, visto que o ordinário no Brasil, segundo levantamento da Receita Federal, é que a maior parte dos patrimônios seja composta de bens imóveis, quotas ou quinhões de capital, veículos automotores, ações e ativos financeiros¹⁰⁹⁷. Para evitar a subavaliação dos ativos situados fora do país, poderiam ser firmados convênios e acordos internacionais para encontrar o real valor de mercado desses bens. José Evande Araújo e Jules Michelet Silva sugerem, para os ativos registrados em paraísos fiscais, que seja transferido ao “sujeito passivo o ônus de justificar a disparidade com o valor de bens similares, de modo semelhante à legislação acerca de preços de transferência faz com as receitas e os custos relativos à exportação e à importação”¹⁰⁹⁸.

Diz-se também que o imposto sobre grandes fortunas acabaria incidindo sobre a classe média. Ocorre que, conforme vimos, a proposta de criação do IGF, de autoria do deputado Antônio Mariz, teve como um dos seus principais fundamentos justamente não tributar a classe média, tanto que se optou por não introduzir no texto constitucional o Imposto sobre o Patrimônio

¹⁰⁹⁵ Cf. CARVALHO JR., Pedro. PASSOS, Luana. **Imposto sobre...**, cit., p. 588.

¹⁰⁹⁶ No mesmo sentido, José Evande Araújo e Jules Michelet Silva entendem que “[c]om respeito às críticas que afirmam que o imposto seria pouco efetivo pela dificuldade de avaliação do patrimônio, pensamos que já se encontram superadas ante o grande avanço da informática e dos meios de comunicação, os quais permitem amplo armazenamento e troca de dados entre os Fiscos dos diversos entes federativos”. In: ARAUJO, José Evande C; SILVA, Jules Michelet P. Q. **Medidas antielisivas...**, cit., p. 06.

¹⁰⁹⁷ Cf. CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL 2016. **Análise por...**, cit., p. 28.

¹⁰⁹⁸ ARAUJO, José Evande C; SILVA, Jules Michelet P. Q. **Medidas antielisivas...**, cit., p. 07.

Líquido (IPL) para, em seu lugar, inserir o imposto sobre grandes fortunas (IGF), exatamente para incidir somente sobre os patrimônios tidos como realmente excessivos. Para que o imposto se mantenha fiel à vontade constituinte e não seja considerado como socialmente injusto, faz-se mister que o legislador complementar, no momento da sua regulamentação e da definição do que sejam “grandes fortunas”, volte-se para os patrimônios verdadeiramente exagerados, considerando o quadro brasileiro de desigualdade extrema. Nesse sentido, João Ricardo Catarino e Denise Lucena Cavalcante colocam que “[s]oluções ponderadas aconselham que se não confundam grandes fortunas com patrimônio acumulado pelas classes médias, que sejam o resultado da poupança de uma vida de trabalho”¹⁰⁹⁹. Os projetos de lei complementar apresentados que fixaram o limite de isenção para o IGF em 2 milhões de reais¹¹⁰⁰, nessa toada, estão em dissonância com a vontade constitucional, em especial considerando que houve, na última década, uma explosão nos preços dos imóveis urbanos que enquadraria uma parte relevante da classe média das grandes cidades brasileiras como contribuintes do imposto.

Dentre os principais argumentos dos opositores da implementação do imposto sobre grandes fortunas estão aqueles ligados aos efeitos econômicos do tributo, em especial o desestímulo à poupança e ao investimento interno e o estímulo à fuga de capitais para o exterior. A questão da remessa do capital para outros países, em especial no moderno cenário de concorrência tributária internacional, será objeto, pela relevância, de item específico. No que diz respeito ao desestímulo à poupança e ao investimento interno, é importante perceber que todo tributo gera, em alguma medida, repercussões na economia. A questão é ponderar se as consequências econômicas na introdução de um novo tributo serão positivas ou, caso negativas, se serão compensadas por outros fatores. No caso do IGF, já dissemos, além de tornar o sistema tributário mais justo - menos regressivo -, ele possui efeito redistributivo, relevante no contexto nacional de desigualdade exagerada, servindo também como instrumento de controle administrativo e de combate à evasão fiscal, aumentando, via de consequência, o nível total de arrecadação tributária.

Especificamente sobre os efeitos econômicos da eventual introdução do imposto sobre grandes fortunas, como ele imporia uma carga sobre a riqueza, independentemente da renda que deriva dos ativos que a compõem, ele potencialmente atuaria como um incentivo para usar os ativos de maneira mais produtiva, desestimulando, dessa forma, a acumulação patrimonial improdutiva. Em especial num período de grave recessão econômica, a tributação conjugada da renda e da grande fortuna tende a reduzir a rentabilidade do capital meramente especulativo, incentivando que os investimentos sejam voltados mais para o capital produtivo, o que poderia ser um efeito econômico benéfico desse imposto. Hoje, mesmo com a relevante queda da taxa de juros

¹⁰⁹⁹ Cf. CATARINO, João Ricardo. CAVALCANTE, Denise Lucena. Imposto sobre..., cit., p. 391.

¹¹⁰⁰ Como o PLP nº 277/08.

no país, muitos empresários ainda preferem investir em capital especulativo, recebendo juros e dividendos, a investir em capital produtivo, gerando empregos e salários¹¹⁰¹.

Ainda como argumentos contrários ao impacto econômico negativo do imposto sobre grandes fortunas, Pedro Carvalho Jr. e Luana Passos expõem que “a literatura econômica tem demonstrado que os impostos sobre a propriedade de pessoas físicas são menos deletérios à atividade econômica quando comparado aos impostos sobre a renda ou sobre a produção”¹¹⁰². Henry Tilbery, citado por Sérgio Ricardo Ferreira Mota, por seu turno, entende que “quanto à redução da poupança interna e desestímulo ao investimento, se os muito ricos deixarem de poupar, pagarão impostos incidentes sobre o consumo cujas alíquotas seriam mais elevadas”¹¹⁰³.

Na verdade, não há como se afirmar quais serão os reais efeitos da introdução do IGF na economia, seja nos níveis de poupança, seja nos níveis dos investimentos. No sistema tributário brasileiro tradicional, marcado pela insuficiente tributação do patrimônio e da renda decorrente do capital e pelo predomínio dos tributos indiretos, não há indicativos de que os níveis de poupança e de investimento internos tenham aumentado ou tenham sido estimulados. Assim, não se sustenta no Brasil a tese de que os impostos indiretos sejam propulsores do desenvolvimento. É nesse sentido que Sacha Calmon Navarro Cêlho diz que “[a]s taxas de poupança e investimento não aumentaram, em que pese a insuficiente tributação da renda e dos patrimônios”¹¹⁰⁴.

Questiona-se também se uma eventual redução dos níveis de poupança - e um consequente aumento no nível de recursos alocados no consumo - seria mesmo tão prejudicial para a economia brasileira, considerando que a elevação do consumo, em geral, está associada a uma economia mais dinâmica¹¹⁰⁵. A própria questão do desestímulo aos investimentos não é tão clara assim, pois as decisões dos investidores se baseiam muito mais nas perspectivas de rentabilidade líquida e na estabilidade e confiabilidade do ambiente político-econômico do país do que em considerações exclusivas sobre a tributação inerente a determinado negócio¹¹⁰⁶.

¹¹⁰¹ Cf. NASCIMENTO, Natassia do. **A inexistente...**, cit., p. 20-21.

¹¹⁰² CARVALHO JR., Pedro. PASSOS, Luana. **Imposto sobre...**, cit., p. 606-607.

¹¹⁰³ TILBERY, Henry, *apud* MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. **Imposto sobre...**, cit., p. 129.

¹¹⁰⁴ CÊLHO, SACHA CALMON NAVARRO, *apud*, ALVES, Henrique Napoleão. **Por que o IGF foi arquivado no Senado?** Conjur, 2010. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2010-mar-13/imposto-grandes-fortunas-foi-arquivado-senado>>. Acesso em: 14 out. 2017.

¹¹⁰⁵ Cf. MAIA, Pedro Eliezer. **O imposto sobre...**, cit., p. 137.

¹¹⁰⁶ Por outro lado, Jules Michelet Pereira Queiroz e Silva expõe sobre o trabalho de Asa Hasson que, procedendo a uma observação empírica de dados de países da OCDE que em algum momento no período entre 1980 e 1999 adotaram alguma forma de tributação de grandes fortunas, chegou às seguintes conclusões sobre como o tributo afeta o crescimento econômico:

“I. O imposto sobre a riqueza reduz a rentabilidade do patrimônio do contribuinte, de modo que ele reduz a propensão à poupança na medida da elasticidade dessa poupança. Uma elasticidade positiva implica que o tributo sobre a riqueza poderia resultar em menor poupança doméstica.

II. O imposto sobre a riqueza também pode afetar o crescimento econômico pela via de reduzir a propensão à assunção de riscos pelos agentes econômicos. Embora haja poucos estudos empíricos sobre a relação entre assunção

Marc Morgan Milá, utilizando registros fiscais brasileiros relativos ao período de 1933 a 2013, observa que os ricos no Brasil investem relativamente pouco de sua renda em comparação com suas contrapartes asiáticas, seja diretamente por meio do investimento privado, seja indiretamente por meio do fornecimento de receitas tributárias para o investimento público. Ele constatou que, apesar de a Coreia do Sul e o Brasil compartilharem níveis semelhantes de PIB *per capita*, os ricos da Coreia do Sul investiram três vezes mais de sua renda do que os ricos do Brasil em 1980, sendo que, paradoxalmente, os últimos obtêm o dobro da renda do que seus pares asiáticos, com muito menos investimento. Enquanto os ricos no Brasil podem não estar investindo diretamente na economia tanto quanto suas participações na renda total indicariam, os resultados levantados indicam que, por ter uma carga tributária efetiva extremamente baixa, as elites também escapam de investir indiretamente na economia, via tributação direta. A implicação é que, se os principais grupos de renda não investem o suficiente na economia doméstica, direta ou indiretamente, o governo brasileiro deveria assumir mais responsabilidade, aumentando a carga tributária dos ricos, o que poderia ser feito, por exemplo, por meio da instituição do imposto sobre grandes fortunas, além, é claro, de outras medidas que tornem o sistema tributário menos regressivo¹¹⁰⁷.

Sérgio Wulff Gobetti, por sua vez, expressa que estudos de economia comportamental têm demonstrado que “os indivíduos com maior habilidade cognitiva têm maior paciência e que isso se traduz em maior propensão a poupar”, de forma que “o nível de poupança seria um indicador complementar da habilidade de obter renda (ou capacidade contributiva potencial), justificando-se sua tributação do ponto de vista ótimo”¹¹⁰⁸. E caso o desincentivo à poupança e ao investimento interno seja realmente uma preocupação do legislador complementar, uma maneira de minorar

do risco e o crescimento econômico, o autor pondera que um imposto sobre a riqueza pode afetar a propensão à assunção de risco em virtude da menor rentabilidade que provoca.

III. O modelo específico do imposto sobre a riqueza adotado pode encorajar o investimento baseado somente em diferenciais tributários em detrimento daquele baseado em genuínas forças do mercado. Assim, o tributo sobre a riqueza pode direcionar recursos produtivos para atividades socialmente improdutivas. É dizer: o IGF reduziria a neutralidade tributária do sistema, de modo a influenciar mais as decisões dos agentes econômicos que as forças do mercado”.

Como conclusão, Asa Hasson diz que “[u]tilizando dados de 20 países da OCDE, cobrindo 20 anos, encontrei suporte razoavelmente robusto para a conclusão popular de que o imposto sobre a riqueza reduz o crescimento econômico. A magnitude estimada, contudo, é um tanto menos alarmante do que a opinião popular, embora deva ser lembrado que esse efeito será aumentado com o tempo. Adicionalmente, eu encontrei suporte para concluir que o imposto sobre a riqueza é mais danoso para o crescimento econômico do que outros impostos sobre o capital ou o trabalho”.

No entanto, Jules Michelet Pereira Queiroz e Silva faz importante ressalva:

“Por fim, cabe ressaltar que os efeitos do IGF na economia dependem de diversos fatores. As pesquisas aqui citadas tratam da realidade de diversos países desenvolvidos. A indução de tributo sobre a riqueza em um país em desenvolvimento pode levar a resultados diversos. Outrossim, o modelo de IGF, bem como as peculiaridades de seu sistema de arrecadação, podem de diversas formas mudar as premissas e consequências em que apurados os resultados citados”. In: SILVA, Jules Michelet Pereira Queiroz e. **Imposto sobre grandes fortunas, fuga de capitais e crescimento econômico**. Consultoria Legislativa: estudo. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2015, p. 05-08.

¹¹⁰⁷ MILÁ, Marc Morgan. **Income Concentration...**, cit., p. 89-91.

¹¹⁰⁸ GOBETTI, Sérgio Wulff. **Tributação da renda...**, cit., p. 722.

esses possíveis efeitos seria incluir somente as pessoas físicas como contribuintes do imposto, deixando as pessoas jurídicas à margem da tributação das grandes fortunas.

No que diz respeito ao argumento do estímulo à evasão fiscal, entendemos que ele não se sustenta, pois caso fosse um verdadeiro motivo para a não implementação de um imposto, nenhum tributo poderia ter sido instituído em nosso país. Todas as exações estão sujeitas a práticas evasivas, mas hoje é muito mais fácil combatê-las, tendo em conta o avanço tecnológico e a integração das bases de dados das Fazendas Públicas dos diversos entes federativos, além da integração entre elas e outras instituições, tais como os cartórios de registro de imóveis e as instituições financeiras de cartões de crédito e débito. Dessa forma, o trabalho fiscal, promovendo o cruzamento de dados entre declarações e outras informações, permitiria a identificação de movimentações patrimoniais suspeitas¹¹⁰⁹. Certo é que tem se tornado cada vez mais difícil burlar os sistemas fiscais, em especial o da Receita Federal do Brasil, que detém um robusto aparato preparado para o combate à sonegação.

Ainda no que toca às práticas evasivas, para evitar problemas como a diluição do patrimônio entre os familiares ou o uso de pessoas jurídicas somente para fins de registro de bens, Pedro Humberto Carvalho Júnior propõe o desenvolvimento de “um cadastro familiar e um cadastro de empresas com a participação das famílias cotistas”¹¹¹⁰.

Muitos daqueles que são contrários à introdução do IGF no sistema tributário brasileiro apresentam como crítica intransponível a de que ele conflitaria com outros impostos, configurando nítida hipótese de bitributação e confisco¹¹¹¹. No entanto, do ponto de vista jurídico, não há que se falar em bitributação quando se trata de espécie tributária prevista constitucionalmente. De fato, diante da previsão constitucional do IGF, ele conviveria legitimamente com os todos os demais impostos, inclusive com os que gravam especificamente o patrimônio¹¹¹².

Além desse argumento jurídico-constitucional, para nós insuperável, é perfeitamente comum, sob a ótica econômica, que os ativos das pessoas sejam tributados em variados momentos por exações diferentes, sem que ninguém fale em bitributação. É o caso, por exemplo, do tributo

¹¹⁰⁹ Atualmente, controle semelhante é possível para efeitos de fiscalização do imposto incidente sobre os ganhos de capital com a alienação de bens e direitos. In: BRASIL, Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do. **Imposto sobre...**, cit.

¹¹¹⁰ CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto de. **Imposto sobre...**, cit., p. 16.

¹¹¹¹ Nesse sentido, Paulo Caliendo diz que “[t]anto o patrimônio, quanto a renda já foram tributados no processo produtivo em diversas ocasiões, durante o ciclo produtivo, dessa forma a possibilidade de ocorrer uma situação de dupla ou tripla tributação econômica do patrimônio e da renda, com consequente efeito de confisco é uma possibilidade concreta”. Em: CALIENDO, Paulo. Comentário ao art. 153, VII. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L.; (Coords.). *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013, p. 1.702.

¹¹¹² Nesse sentido: MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 3. ed. – São Paulo: Dialética, 2002, p. 239. [e-Book].

anualmente incidente sobre o veículo automotor, bem esse que foi adquirido pela renda acumulada pela pessoa, já onerada no passado pelo imposto de renda; e ao adquirir esse veículo, a pessoa arca com o custo de toda a tributação incidente sobre a produção e o consumo desse bem, que é incorporado ao preço final pago pelo consumidor. Portanto, temos fatos geradores totalmente distintos, não havendo que se confundir renda, consumo, bens individualmente considerados e patrimônio acumulado¹¹¹³. Nesse sentido, Liam Murphy e Thomas Nagel lecionam:

Os impostos não são como as penas criminais, que não podem ser impostas duas vezes pelo mesmo crime. E a tributação da herança não é uma nova aplicação do mesmo imposto de renda ou imposto sobre vendas a uma mesma renda ou transação econômica. É comum que os ativos das pessoas sejam tributados “duas vezes” por impostos diferentes. É o que acontece, por exemplo, quando um imposto sobre vendas recai sobre os gastos de alguém que já pagou imposto de renda, ou quando um imposto sobre a propriedade incide sobre um ativo comprado com uma renda já tributada. A questão de justiça que se aplica em casos como esses não é a dupla tributação considerada em si, mas a dos efeitos cumulativos dos impostos múltiplos¹¹¹⁴.

Assim, a riqueza acumulada por determinada pessoa deve ser considerada fato gerador diferente da mera propriedade de bens individualmente considerados, como o imóvel ou o veículo automotor, até mesmo por ser essa uma opção constitucionalmente prevista¹¹¹⁵. E para afastar qualquer argumento ligado à violação do princípio da vedação do confisco, bastaria que o legislador complementar, ao regulamentar o imposto, faça uso de alíquotas relativamente baixas, como costuma ocorrer nesse tipo de exação. Caso ainda assim se insistisse no argumento de que o IGF conflitaria com outros impostos, o legislador complementar poderia prever na lei regulamentadora a possibilidade de dedução dos montantes efetivamente pagos a título dos demais tributos patrimoniais, como o ITR, o ITBI, o ITCMD, o IPTU e o IPVA. Para Olavo Nery Corsatto, a “compensação se faz necessária porque o fato gerador do IGF inclui bens e direitos sujeitos à incidência de outros impostos”¹¹¹⁶.

No que diz respeito às alegadas experiências mal sucedidas em outros países que instituíram, em algum momento da história, um imposto periódico incidente sobre a riqueza acumulada, Pedro Carvalho Jr. e Luana Passos afirmam que “[o] debate no Congresso brasileiro sobre o tema tem sido realizado apenas ficando-se em estudos comparativos internacionais

¹¹¹³ Cf. OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. BIASOTO JÚNIOR, Geraldo. A reforma..., cit., p. 28. Na mesma esteira, Pedro Eliezer Maia diz o seguinte: “Não conseguimos ver um problema real nesta ‘bitributação’, pois em nosso sistema tributário ela acontece o tempo todo. Não há bitributação no IGF, pois o fato gerador do imposto é diverso do fato gerador do IPVA e do IPTU. Se utilizássemos a linha de raciocínio elencada acima quase todos impostos do nosso sistema tributário iriam padecer deste mal”. In: MAIA, Pedro Eliezer. **O imposto sobre...**, cit., p. 143.

¹¹¹⁴ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito...**, cit., p. 196.

¹¹¹⁵ Nesse sentido: CARVALHO JR., Pedro. PASSOS, Luana. **Imposto sobre...**, cit., p. 606-607.

¹¹¹⁶ CORSATTO, Olavo Nery. **Imposto sobre...**, cit., p. 96.

antigos, superficiais e defasados e sem estimação das receitas para embasar os projetos”¹¹¹⁷. Com efeito, nesses exames comparativos normalmente são adotados como paradigmas países desenvolvidos¹¹¹⁸, com níveis de distribuição de renda e de riqueza muito mais avançados que os brasileiros, sendo até mesmo possível dizer que o imposto periódico sobre a riqueza acumulada pode ter auxiliado no atingimento desses níveis mais reduzidos de desigualdade de renda e de riqueza. No entanto, não podemos esquecer que vivemos em um dos países com piores níveis de desigualdade do mundo e com uma das cargas tributárias mais regressivas. É por isso que Bent Hansen diz que “parece óbvio que o impacto da tributação do patrimônio sobre a economia nacional deve variar consideravelmente de um país para outro”¹¹¹⁹.

Sobre a elevada carga tributária brasileira já tivemos a oportunidade de expor que o problema principal não é o seu tamanho, que não discrepa muitos dos demais países da OCDE, mas sim a sua composição, pois o peso de quase metade da carga tributária brasileira provém de tributos incidentes sobre bens e serviços que, proporcionalmente, oneram mais a renda dos mais pobres. Assim, a introdução do imposto sobre grandes fortunas seria uma maneira de minorar as injustiças verificadas no sistema tributário brasileiro, tornando a tributação menos regressiva e aproximando-a do princípio constitucional da capacidade contributiva.

O que é possível perceber do exame das críticas imputadas ao IGF é que elas não costumam combater o mérito do tributo propriamente dito, mas apenas levantar possíveis e imaginadas dificuldades práticas, sobrepondo questões de mera execução ao debate sobre os temas fundamentais que estão por trás dessa exação. Nesse sentido, Tathiane dos Santos Piscitelli pondera:

É fácil ver que tais questões não combatem o mérito do tributo em teoria. Ou seja, elas o combatem não porque o tributo seja ruim ou injusto em si mesmo, mas sim por conta de percalços práticos que ele implicaria. Contudo, ponderar sobre as dificuldades que um tributo como esse geraria ou, mesmo, o não-cabimento de uma nova exação em nosso sistema tributário, já suficientemente complexo, a despeito de ser importante, não dá ao tema a dimensão devida, pois encobre o debate com questões de mera execução ou oportunidade de criação do tributo, sem que se dê a atenção merecida aos temas fundamentais que alicerçam as pretensões dessa exação. Em verdade, um dos pontos centrais quando se trata de defender ou rebater um tributo sobre grandes fortunas está relacionado com a função distributiva que tal exação adquiriria; trata-se, em poucas palavras, de promover a menor concentração de riqueza: tanto a viabilidade de tributar as grandes fortunas quanto as eventuais críticas à exação devem ser analisadas a partir dessa perspectiva. O que se quer dizer é que as considerações práticas são importantes e devem ser discutidas, mas só podem sê-lo tendo em vista o mérito do tributo, considerado em si mesmo¹¹²⁰.

¹¹¹⁷ CARVALHO JR., Pedro. PASSOS, Luana. **Imposto sobre...**, cit., p. 617.

¹¹¹⁸ Como a Áustria, a Dinamarca, a Alemanha, a Finlândia e a Suécia.

¹¹¹⁹ HANSEN, Bent, *apud* MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. **Imposto sobre...**, cit., p. 129-130.

¹¹²⁰ PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **O imposto sobre...**, cit., p. 127-139.

Como última crítica objeto de ponderação, adentrando na questão meritória, há ainda quem diga que o imposto sobre grandes fortunas não seria um tributo tão equitativo quanto aparenta. Francisco Oswaldo Neves Dornelles, que foi presidente da Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças da Assembleia Nacional Constituinte de 1987-1988, chegou a sustentar que, do ponto de vista da justiça fiscal, o IGF poderia, quando muito, penalizar os ricos, não produzindo resultado algum para melhorar a vida dos pobres¹¹²¹. Por sua vez, Christophe Heclys, escrevendo sobre a tributação de riqueza na Europa, diz que o imposto sobre a riqueza não seria tão equitativo quanto parece, sendo essa, para ele, a crítica mais séria imputada à exação, tendo em vista que em geral ela é instituída justamente para garantir um sistema tributário mais justo. Ele diz que o imposto sobre herança provavelmente tem sido mais eficaz na redistribuição de recursos do que o imposto anual sobre a riqueza, na medida em que este último precisaria ser confiscatório a fim de provocar uma real redistribuição.

No entanto, não podemos esquecer que no país da desigualdade extrema a alíquota máxima do ITCMD é de 8%, conforme a Resolução do Senado nº 9/1992, mas os Estados, em cenário de intensa e constante guerra fiscal para atrair investimentos, aplicam uma alíquota média de somente 3,8%¹¹²², claramente insuficiente para fins de promoção da justiça na distribuição dos ônus fiscais. Além disso, deve ser lembrada a necessária destinação total dos recursos arrecadados com o IGF ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, que obrigatoriamente direciona seus recursos para ações em prol de famílias e indivíduos com renda inferior à linha da pobreza e de populações que apresentem condições de vida desfavoráveis.

Conclui-se, pois, que ponderando as possíveis vantagens e desvantagens da implementação do imposto sobre grandes fortunas e considerando as peculiaridades do nosso país e do nosso sistema tributário, podemos dizer que se trata de um tributo que poderia desempenhar um papel positivo não apenas no combate à desigualdade, mas também na promoção da progressividade tributária - tornando nosso sistema de tributação menos injusto -, no controle administrativo fiscal, no aumento da arrecadação tributária total - em especial em um momento de grave recessão econômica -, no estímulo à utilização produtiva dos recursos, complementando as falhas dos demais tributos e passando uma mensagem positiva aos contribuintes brasileiros.

Na verdade, o IGF nunca foi instituído no Brasil em função, pura e simplesmente, da falta de vontade política, sendo que as decisões políticas em nosso país são, em geral, diretamente influenciadas pelos que estão no topo das maiores fortunas, que costumam gastar enormes quantias

¹¹²¹ DORNELLES, Francisco. **Parecer do Relator designado pela mesa em substituição a Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados.** Disponível em: <<http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD26FEV1991.pdf#page=20>>. Acesso em: 26 de abril de 2016.

¹¹²² Cf. RIBEIRO, Ricardo Lodi. Piketty e a..., cit.

de dinheiro no financiamento de campanhas políticas e *lobbying*.

9.6 A questão da fuga do capital na realidade brasileira

Conforme visto, dentre os principais argumentos daqueles que se opõem à implementação do imposto sobre grandes fortunas estão aqueles ligados aos efeitos econômicos do tributo, em especial ao desestímulo à poupança e ao investimento interno e o estímulo à fuga de capitais para o exterior. No item anterior, tecemos breves comentários sobre os dois primeiros efeitos, sendo que, agora, pela relevância, focaremos na questão da fuga de capitais, cientes de que, na realidade, todos esses efeitos estão umbilicalmente ligados, pois, se há fuga de capitais, conseqüentemente há redução da poupança e do investimento internos, além do desestímulo ao ingresso de recursos vindos do exterior.

Questiona-se, pois, se a eventual introdução do imposto sobre grandes fortunas no sistema tributário brasileiro levaria à fuga significativa de capitais para o exterior ou desestimularia o ingresso de capitais estrangeiros no país, reduzindo, por conseqüência lógica, a poupança e os investimentos internos.

Em um exame inicial, não podemos desprezar a possibilidade de a introdução do IGF levar à fuga de ativos para outros países, tendo em conta que os detentores das grandes riquezas tenderiam a procurar sistemas tributários que onerem seus patrimônios de maneira mais suave, em especial no contexto moderno de volatilidade do capital - sobretudo o financeiro - e de concorrência fiscal internacional. Nas palavras de João Ricardo Catarino e Denise Lucena Cavalcante, em estudo luso-brasileiro a respeito da admissibilidade do imposto sobre grandes fortunas, o “planejamento fiscal agressivo é uma realidade com contornos antiéticos, mas não deve ser descurado”¹¹²³. De fato, na modernidade líquida os capitais e seus rendimentos tendem a ser menos onerados pelos sistemas tributários dos variados países, quando comparados à tributação do consumo e das rendas decorrentes do trabalho.

No entanto, não se tem certeza se, meramente pela introdução do IGF, o grau de fuga dos capitais seria tão relevante a ponto de prejudicar de maneira significativa a economia brasileira. Somente com a efetiva implementação do imposto sobre grandes fortunas seria possível ter uma ideia concreta sobre seus reais efeitos. O que se sabe é que a introdução de outros tributos patrimoniais no país - como o ITR, o ITBI, o ITCMD, o IPTU e o IPVA - não implicou, por si só, saída relevante do capital para o exterior.

Na França, país tido como referência mundial da tributação de riquezas, até muito pouco

¹¹²³ CATARINO, João Ricardo. CAVALCANTE, Denise Lucena. Imposto sobre..., cit., p. 383.

tempo atrás não houve a alardeada saída maciça de capitais para outros países. Com efeito, a nação tem reiteradamente aparecido nas primeiras colocações no *ranking* dos países que abrigam o maior número de milionários, estando atrás, no ano de 2015, apenas dos Estados Unidos, do Reino Unido e do Japão¹¹²⁴. Interessante também que a Suíça, na qual todos os cantões e municipalidades cobram imposto sobre a riqueza líquida, é o país que mais recebe fortunas estrangeiras do mundo, sendo que o total de riquezas estrangeiras privadas chegou a USD 2,3 trilhões em 2017¹¹²⁵.

O próprio caso do ator francês Gerard Depardieu, que se mudou para a Bélgica e, posteriormente, obteve cidadania russa, vem sendo citado de maneira equivocada como um exemplo famoso de fuga de capital em função da introdução de um imposto periódico sobre a riqueza. Nesse sentido, Pedro Eliezer Maia esclarece que:

Um caso emblemático de fuga de capital e evasão fiscal ocorreu na França quando o ator Gerard Depardieu mudou-se para a Bélgica, transferindo seu domicílio fiscal para Néchin, uma vila da Belga (sic) pertencente ao município de Estaiumpuis, que faz limite com a França. Após a sua mudança o referido ator também obteve cidadania Russa. Como a França cobra o Imposto de Solidariedade sobre a Fortuna, várias pessoas associaram a evasão de Depardieu a (sic) cobrança do referido imposto, mas a realidade não é bem essa. (GERARD...,2013).

Como já visto o Imposto de Solidariedade sobre a Fortuna foi instituído na França em 1981, tendo sido suprimido em 1986 e reinstituído em 1988, e a mudança de domicílio de Gerrard Depardieu ocorreu em 2013, 25 anos depois da reinstituição do Imposto.

O real motivo da evasão de Depardieu, e outras celebridades como o empresário François Pinault (acionista majoritário e presidente honorário da holding Kering proprietária de marcas como Gucci, Puma, Volcon, entre outras marcas de luxo e de material esportivo), que mudou-se para os Estados Unidos e Johnny Hallyday (cantor e ator francês), que mudou-se para a Suíça, não foi o imposto sobre o patrimônio, mas sim o aumento das alíquotas do imposto de renda.

Neste período a alíquota do imposto de renda francês foi majorada para 75% em relação aos franceses que receberam mais de 1 milhão de euros durante o ano. Tal medida fez com que alguns milionários franceses se mudassem para a Bélgica, Suíça, Luxemburgo, Inglaterra e Cingapura. Mas essas mudanças não ocorreram devido ao imposto sobre o patrimônio e sim devido ao imposto sobre a renda. (NAMOUR, 2013)¹¹²⁶

Christophe Heclys diz que há países que, no passado, fizeram uso do imposto periódico sobre a riqueza e optaram por aboli-lo, tendo como argumento principal o efeito econômico relativo à fuga do capital produtivo e ao desestímulo à entrada de investidores estrangeiros, como na Irlanda. Por outro lado, há países que também fizeram uso desse tipo de exação e optaram por

¹¹²⁴ McCARTHY, Niall. **15 países com o maior número de milionários**. Forbes Brasil, São Paulo, 15 out. 2015. Disponível em: <<http://forbes.uol.com.br/listas/2015/10/15-paises-com-o-maior-numero-de-milionarios/>>. Acesso em: 27 jun. 2018.

¹¹²⁵ FORBES BRASIL. **10 países que mais recebem fortunas estrangeiras**. Forbes Brasil, São Paulo, 22 jun. 2018. Disponível em: <<http://forbes.uol.com.br/listas/2018/06/10-paises-que-mais-recebem-fortunas-estrangeiras/>>. Acesso em: 27 jun. 2018.

¹¹²⁶ MAIA, Pedro Eliezer. **O imposto sobre...**, cit., p. 138-139.

aboli-la, porém, tendo a questão da fuga do capital desempenhado um papel secundário, como na Áustria e na Alemanha¹¹²⁷.

Na verdade, diversos fatores nos levam a crer que o risco da saída de capitais do Brasil, na eventualidade de vir a ser introduzido o IGF, não seria concretizado de maneira tão relevante quanto muitos sustentam.

Primeiramente, importante ter em mente que os capitalistas, na realidade, fundam suas decisões de investimento nas perspectivas de rentabilidade líquida e na estabilidade e confiabilidade do ambiente político-econômico do país, e não em considerações específicas sobre a tributação incidente sobre determinado negócio¹¹²⁸. Nesse sentido, Mariana Mazzucato, em obra ressaltando a relevância do papel do Estado nas inovações tecnológicas, diz que os investidores “são afetados não pelos impostos, mas pela força da base científica de uma nação, seu sistema de criação de crédito e sua qualidade de educação e, por conseguinte, de seu capital humano”¹¹²⁹. Assim, o fato de existir um imposto que incida especificamente sobre a riqueza acumulada não seria, por si só, fator decisivo para que o capital decida ficar ou sair do país, ainda mais considerando que, em geral, esse tipo de exação se vale de alíquotas moderadas, com o percentual máximo não excedendo a 2%. Na verdade, os grandes capitais têm a capacidade de se adaptar a qualquer opção política que vier a ser adotada no mundo moderno, inclusive as relativas à tributação, não sendo à toa que no Brasil predominam os regimes especiais de tributação via protocolo de intenções para as grandes empresas, que são favorecidas por benefícios fiscais inextensíveis às empresas médias e pequenas¹¹³⁰.

Além disso, o capital financeiro no Brasil é tradicionalmente remunerado com uma das mais altas taxas de juros reais do mundo, pelo que os investidores estrangeiros e nacionais são atraídos pelo mercado financeiro brasileiro, em função da possibilidade concreta de obter alta rentabilidade. Em face disso, ainda que seja introduzido o IGF, o custo de oportunidade do capital continuaria sendo francamente favorável aos investimentos financeiros no Brasil¹¹³¹.

Outra peculiaridade brasileira que inibe a fuga de capitais para fora do país diz respeito ao custo da remessa de bens para o exterior. Por exemplo, para remeter dinheiro para o exterior, além da taxa de câmbio, a pessoa deve pagar a tarifa bancária - que varia a depender da instituição escolhida -, o Imposto sobre Operações Financeiras, em regra com alíquota de 0,38%, e o imposto

¹¹²⁷ Cf. HECLYS, Christophe. **Wealth tax...**, cit., p. 39- 50.

¹¹²⁸ Que não deixa de ser um dos fatores que são considerados no momento da tomada de decisão pelo investidor.

¹¹²⁹ MAZZUCATO, Mariana. **O estado...**, cit., p. 89.

¹¹³⁰ Cf. MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. **Imposto sobre...**, cit., p. 132.

¹¹³¹ Nesse sentido: BRASIL, Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do. **Imposto sobre...**, cit.

de renda, regulamentado pela Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 06 de março de 2014¹¹³² e pela Instrução Normativa RFB nº 1.645, de 30 de maio de 2016¹¹³³, cuja alíquota varia conforme a natureza da operação. No caso de remessa para países com tributação favorecida - os chamados “paraísos fiscais” - esse custo é ainda maior, sujeitando-se ao imposto sobre a renda na fonte a uma alíquota superior, conforme artigo 1º, parágrafo único, da Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 06 de março de 2014¹¹³⁴.

Não se pode perder de vista também que o Brasil, conforme visto, é um país que, em comparação com diversos outros, tributa pouco o patrimônio e a renda oriunda do capital, além de isentar do imposto de renda a distribuição de lucros e dividendos e do IPVA as embarcações e aeronaves. Assim, o detentor da riqueza que, com a introdução do IGF, pretender remeter seus bens para fora do país deve levar em consideração não somente a existência ou não de um tributo periódico sobre a riqueza, mas o sistema tributário como um todo - não só o brasileiro, mas também o do país para o qual ele pretende remeter sua fortuna. Muitas nações que jamais instituíram ou aboliram o imposto periódico sobre a riqueza de seus ordenamentos aplicam impostos sobre heranças e doações e impostos sobre a renda de maneira muito mais progressiva que o Brasil - com alíquotas efetivas muito maiores -, inclusive sendo comum a adoção de alguma espécie de sobretaxa na sistemática da tributação da renda como mecanismo de incremento arrecadatório e de redução da desigualdade.

Outro fator que deve ser levado em conta quando alguém se propõe a estudar o risco de fuga de capitais com a introdução do imposto sobre grandes fortunas no Brasil é relativo à composição da riqueza no país. É necessário verificar em que tipos de bens a riqueza brasileira está distribuída¹¹³⁵. Tradicionalmente, muitos brasileiros têm uma ligação especial com ativos

¹¹³² BRASIL. Ministério da Fazenda, Secretaria da Receita Federal. **Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 06 de março de 2014.** Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=50414&visao=compilado>>. Acesso em: 28 jun. 2018.

¹¹³³ BRASIL. Ministério da Fazenda, Secretaria da Receita Federal. **Instrução Normativa RFB nº 1.645, de 30 de maio de 2016.** Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=74319>>. Acesso em: 28 jun. 2018.

¹¹³⁴ Art. 1º Os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a pessoa jurídica domiciliada no exterior por fonte situada no País estão sujeitos à incidência do imposto sobre a renda exclusivamente na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento), quando não houver alíquota específica, observadas as disposições previstas nesta Instrução Normativa.

Parágrafo único. Ressalvadas as hipóteses a que se referem os arts. 6º e 9º a 12, os rendimentos decorrentes de qualquer operação em que o beneficiário seja domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida a que se refere o art. 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, sujeitam-se ao imposto sobre a renda na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento). In: BRASIL. Ministério da Fazenda, Secretaria da Receita Federal. **Instrução Normativa RFB nº 1.455...**, cit.

¹¹³⁵ Demonstrando que isso poderia auxiliar na introdução do imposto sobre grandes fortunas, André Calixtre diz que “[u]m conhecimento melhor destes estoques de riqueza poderia revelar novas fontes de financiamento para políticas públicas redistributivas”. Mais à frente, ele afirma que “a regulamentação do IGF poderia inaugurar uma nova geração de atuação do Estado, muito mais eficaz na redução das desigualdades”. In: CALIXTRE, André. A desconhecida

reais, particularmente na forma de terras e imóveis urbanos, como uma proteção contra a inflação, uma preferência que talvez esteja enfraquecendo nas últimas décadas em função da alta rentabilidade dos investimentos financeiros¹¹³⁶.

Considerando o ano de 2014, Marcelo Lettieri verificou que os imóveis urbanos e rurais responderam por 40% do total dos investimentos (R\$2,566 trilhões); as aplicações financeiras, os depósitos em bancos e o dinheiro em espécie, por 28% (R\$1,8 trilhões); as quotas, ações e outras participações em empresas, por 14% (R\$924,3 bilhões) e os veículos automotores, por 7% (R\$484,4 bilhões)¹¹³⁷. Assim, a soma dos bens imóveis com os veículos automotores, ativos dotados de nenhuma ou pouca mobilidade, correspondeu, naquele ano, a quase 50% da riqueza brasileira.

Para o ano de 2016, a situação se manteve mais ou menos estável, tendo a Receita Federal do Brasil apurado que 14% da riqueza é constituída por “apartamento”; 11% por “casa”; 5% por “terreno”; 4% por “terra nua”; 1% por “prédio residencial”; 1% por “construção”; 1% por “sala ou conjunto”; 1% por “prédio comercial”; 1% por “outros bens imóveis”; menos de 1% por “benfeitorias”, “loja”, “galpão”, “embarcação”, “aeronave”; e 7% por “veículo automotor terrestre”^{1138 1139}. Dessa forma, ao menos para esses tipos de bens, a possibilidade de evasão para o exterior é diminuta, senão nula.

Por outro lado, há também diversas medidas possíveis que possibilitam mitigar a migração de capitais para outros países na eventualidade de vir a ser implementado o imposto sobre grandes fortunas, sendo a principal delas a opção por, no momento da elaboração da lei complementar regulamentadora, incluir na base de cálculo do IGF o patrimônio global, ou seja, os bens situados no Brasil e no exterior. Dessa forma, assim como já ocorre para o imposto de renda brasileiro, a tributação via IGF poderia ser formatada em base universal, onerando o patrimônio localizado no exterior de propriedade de contribuinte residente no Brasil - chamado de princípio ou critério da

desigualdade patrimonial e a urgência da regulamentação do imposto sobre grandes fortunas. In: **A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas** / ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018, p. 490 e 496.

¹¹³⁶ Cf. CREDIT SUISSE. **Global Wealth Report 2017**..., cit., p. 63.

¹¹³⁷ LETTIERI, Marcelo. **Imposto de renda**..., cit., p. 120-121.

¹¹³⁸ Cf. BRASIL. Ministério da Fazenda, Secretaria da Receita Federal. CETAD – Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. **Grandes Números IRPF – Anos-Calendarário 2016, Exercício 2017**. Brasília, dezembro 2017. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/relatorio-gn-irpf-2016.pdf>>. Acesso em: 18 jun. 2018.

¹¹³⁹ Natassia do Nascimento faz importante ressalva: “Não está disponível no Brasil, ainda, a distribuição da riqueza e do patrimônio. O melhor dado público que existe para esse tipo de estimativa é a Declaração do Imposto de Renda Pessoa Física (DIRPF), na qual há uma coluna ‘Bens e Direitos’, onde os contribuintes declaram todo seu patrimônio, porém sem discriminação do tipo de bens. A Receita divulga os bens agregados, não discriminados e, portanto, é difícil fazer uma estimativa sobre o patrimônio real de cada contribuinte”. In: NASCIMENTO, Natassia do. **A inexistente**..., cit., p. 111.

universalidade¹¹⁴⁰.

Além disso, é possível que o governo brasileiro celebre tratados ou acordos internacionais com outros países para minimizar ou obstaculizar a evasão de divisas. Sobre este ponto, o Decreto nº 8.842, de 29 de agosto de 2016, promulgou o texto da Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária, firmada pela República Federativa do Brasil em Cannes, no dia 3 de novembro de 2011, com o desiderato de combate à evasão fiscal. Por meio dessa convenção, que também se aplica aos tributos sobre o patrimônio, os países prestarão entre si assistência administrativa em matéria tributária, abrangendo a troca de informações, a cobrança de créditos tributários e a notificação de documentos¹¹⁴¹.

Registre-se também que, no caso de o governo brasileiro optar por introduzir o imposto sobre grandes fortunas de maneira temporária, como um instrumento de combate à recessão econômica, assim como ocorreu, recentemente, na Espanha, na Islândia e na Colômbia, seria pouco provável que houvesse uma saída relevante de capitais para fora do país.

Além de todas essas considerações, é preciso também ter em conta que a fuga de capitais do Brasil é algo que já vem ocorrendo, especialmente em virtude da grave crise econômica e política pela qual o país está passando. O *Institute of International Finance* publicou relatório em abril de 2016, no qual destaca o Brasil como uma das nações mais vulneráveis do planeta, estimando que o país tenha perdido USD 108 bilhões em capitais naquele ano. Na mesma toada, segundo dados divulgados pelo Banco Central em 20 de janeiro de 2016, investidores internacionais retiraram USD 2,3 bilhões de aplicações financeiras no Brasil (já descontadas todas as entradas de recursos) nas duas primeiras semanas daquele ano¹¹⁴². A incerteza dos ambientes econômico e político tem afastado, em especial, o capital internacional produtivo, de maneira que somente o capital especulativo ainda tem algum interesse em investir no país, tendo em vista a permanência de uma taxa de juros reais ainda elevada para os padrões internacionais.

Em face de tudo que foi colocado, entende-se que o argumento do risco de fuga de capitais para o exterior não deveria ser justificativa para a ausência de implementação do imposto sobre grandes fortunas no Brasil. Esse problema, já existente em nosso país, deve ser coibido por meio do aparato estatal e de acordos e tratados internacionais. Inclusive, a lei complementar que vier a regulamentar o IGF poderá prever instrumentos antielisivos e, em especial, conforme dito, incluir

¹¹⁴⁰ ARAUJO, José Evande C; SILVA, Jules Michelet P. Q. **Medidas antielisivas...**, cit., p. 08-09.

¹¹⁴¹ BRASIL. **Decreto nº 8.842, de 29 de agosto de 2016**. Promulga o texto da Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária emendada pelo Protocolo de 1º de junho de 2010, firmada pela República Federativa do Brasil em Cannes, em 3 de novembro de 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/decreto/D8842.htm>. Acesso em 27 jun. 2018.

¹¹⁴² BATISTA, Henrique Gomes. **Brasil deve continuar a perder capitais em 2016; outros emergentes também**. O Globo, São Paulo, 20 de janeiro de 2016. Disponível em: <<https://oglobo.globo.com/economia/brasil-deve-continuar-perder-capitais-em-2016-outros-emergentes-tambem-18509956>>. Acesso em: 28 jun. 2018.

na base de cálculo do IGF o patrimônio global, ou seja, os bens situados no Brasil e no exterior.

Na realidade, somente com a efetiva implementação do imposto sobre grandes fortunas no ordenamento jurídico brasileiro seria possível ter uma ideia concreta sobre seus reais efeitos, inclusive sobre sua repercussão na já existente fuga de capitais do país.

9.7 As opiniões na doutrina brasileira

Conforme visto, a tributação de riquezas por meio de uma exação periódica é um dos assuntos mais controvertidos a nível mundial em qualquer espectro de avaliação, e no Brasil não poderia ser diferente. Os brasileiros de perfil mais igualitário tendem a defender a introdução do imposto sobre grandes fortunas no sistema tributário nacional, ao passo que os brasileiros de perfil mais liberal tendem a rejeitá-lo¹¹⁴³. No entanto, são poucos os estudiosos e pesquisadores brasileiros que decidiram enfrentar, de maneira sistemática, essa questão tão espinhosa. Nos manuais e tratados de direito tributário, os comentários são poucos e, em geral, os autores não costumam se posicionar sobre o mérito do imposto, manifestando-se apenas sobre eventuais dificuldades práticas ou sobre questões meramente formais.

Nesse sentido, José Eduardo Soares de Melo apenas pondera que o IGF deverá ser veiculado por lei complementar, observando os princípios regradores da tributação (anterioridade, irretroatividade, isonomia, capacidade contributiva, vedação de confisco etc.). Posiciona-se, porém, sobre a questão da bitributação, afirmando que “haverá legitimidade de conviver com os demais impostos que gravam o patrimônio, diante da previsibilidade constitucional”¹¹⁴⁴. Por outro lado, Ricardo Lobo Torres, além de ressaltar a necessidade de lei complementar definir os elementos essenciais, critica a ambiguidade da expressão “grandes fortunas”, da qual resultam poucas orientações. Diz também que “[o] constituinte brasileiro se deixou influenciar por sistemas fiscais estrangeiros, como os da Espanha e França, que conhecem os impostos sobre o luxo e sobre

¹¹⁴³ Pedro Eliezer Maia enumera os autores contrários e os favoráveis à introdução do IGF: “Fazendo a revisão bibliográfica para o estudo do imposto sobre grandes fortunas, verificamos que os seguintes autores são contrários à instituição do IGF: 1 – André Luiz Fonseca Fernandes; 2 – Bruna Marques Alves e Francisco Carlos Duarte; 3 – Maria Clara de Melo Motta; 4 – Ives Gandra Martins; 5 – João Ricardo Catarino; 6 – Francisco Dornelles; 7 – Marcos Cintra; 8 – Luiz Ricardo Gomes Aranha e Bruno Rocha Cesar Fernandes; 9 – Sacha Calmon Navarro Coelho; 10 – Marcelo Cid Heráclito Queiroz; 11 – Fátima Fernandes Rodrigues de Souza e Patrícia Fernandes de Souza Garcia; 12 – Rogério Vidal Gandra da Silva Martins e Soraya David Monteiro Locatelli; 13 – Ricardo Lobo Torres; 14 – Leonardo Menezes Curty; 15 – Henry Tilbery e 16 – Luciano da Silva Amaro.

Os seguintes autores são a favor da instituição do IGF: 1 – Ricardo Lodi Ribeiro; 2 – Aline Ondrush da Costa, Bárbara Piccinin Bossolani, Rafael Fernandes de Melo; Lopes e Sandro Marcos Godoy; 3 – Alberto Amadei Neto; 4 – Amir Khair; 5 – Aline Ribeiro Mamede; 6 – Cláudio Damasceno – Presidente do Sindifisco Nacional; 7 – Olavo Nery Corsatto; 8 – Hugo de Brito Machado; 9 – Alexandre Orion Reginato e Rafael Xavier de Jesus; 10 – Gabriel Henrique Custódio Dias Palomo e Caíque Tomaz Leite da Silva; 11 – Sergio Ricardo Ferreira Mota; 12 – Luiz Fernando Maia, 14 – Carlos Henrique Abrão, 15 – Tathiane dos Santos Piscitelli”. In: MAIA, Pedro Eliezer. **O imposto sobre...**, cit., p. 154-155.

¹¹⁴⁴ MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de...**, cit., p. 239. [e-Book].

os grandes patrimônios”¹¹⁴⁵.

Destacando que a inércia quanto à introdução do IGF se deve a razões exclusivamente políticas, Hugo de Brito Machado afirma ser raro um caso de competência tributária não ser exercida. Ele contesta as dificuldades técnicas apontadas pelos opositores do tributo, dizendo que os “bens que integram as grandes fortunas são os mesmos cuja transmissão de propriedade é tributada” (ITBI e ITCMD), em relação aos quais ninguém sustentou sua inviabilidade¹¹⁴⁶. Também Caio Bartine coloca que a União somente não instituiu o imposto por razões de cunho político¹¹⁴⁷.

Ainda sem entrar no mérito do tributo, Ricardo Alexandre destaca apenas o risco da introdução de o IGF levar à fuga de capitais, colocando que os contribuintes teriam assegurados 90 dias para tomar tal providência, em função da necessidade de observância do princípio da noventena¹¹⁴⁸. Eduardo Sabagg, por sua vez, manifesta o entendimento de que o imposto sobre grandes fortunas não está em dissonância com o princípio do não confisco, desde que não haja “aniquilamento patrimonial”, a ser aferido quando (e se) o tributo vier a ser implementado¹¹⁴⁹. Já Marcelo Abdalla diz que o imposto sobre grandes fortunas seria “uma espécie de desagravo aos cidadãos de classe média, que arcam com quase todo o ônus da carga tributária nacional”¹¹⁵⁰. Aristóteles Dutra de Araújo Atheniense, por sua vez, inova ao dizer que o IGF, uma vez implementado, deverá “respeitar o patrimônio já constituído, alcançando a partir daí somente os acréscimos patrimoniais novos que atinjam o valor determinado na hipótese de incidência tributária”¹¹⁵¹.

Na doutrina, encontramos como principais opositores à introdução do imposto sobre grandes fortunas no ordenamento jurídico brasileiro os seguintes autores: Ives Gandra da Silva Martins, Everardo Maciel, Paulo Caliendo, Sacha Calmon Navarro Coêlho, Igor Mauler Santiago, Luiz Ricardo Gomes Aranha, Bruno Rocha César Fernandes e Marcelo Cid Heráclito Queiroz.

Para Ives Gandra da Silva Martins, as vantagens do tributo seriam duvidosas, tanto que a maioria dos países jamais o adotou, sendo, na verdade, uma exação rejeitada no mundo. Ele entende que “o volume da arrecadação termina por não compensar o custo operacional de sua administração fiscalização e cobrança” e que tributar “a geração de riquezas, na sua circulação, os

¹¹⁴⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de...**, cit., p. 384.

¹¹⁴⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de...**, cit., p. 366-367.

¹¹⁴⁷ BARTINE, Caio. **Direito tributário**. Coordenação: Marco Antônio Araújo Jr. e Darlan Barroso. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais Ltda., 2012, p. 50.

¹¹⁴⁸ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 11. ed. rev. atual. e ampl. – Salvador – Ed. JusPodivm, 2017, p. 687.

¹¹⁴⁹ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 4. ed. – São Paulo: Saraiva, 2012, p. 246.

¹¹⁵⁰ ABDALLA, Marcelo. **Direito tributário didático: para concursos e acadêmicos de direito** / Marcelo Abdalla. – Belo Horizonte: Inédita, 1996, p. 106.

¹¹⁵¹ ATHENIENSE, Aristoteles Dutra de Araújo. **O imposto sobre grandes fortunas**. Atheniense Avogados, 2011. Documento eletrônico. Disponível em: <<http://www.atheniense.com.br/artigos/o-imposto-sobre-grandes-fortunas/>>. Acesso em: 03 out. 2017.

rendimentos ou lucros é muito mais coerente e justo do que pretender ainda tributar o resultado final daqueles fatos geradores já incididos”¹¹⁵². Em outro trabalho, Ives Gandra volta a atacar o imposto, dizendo que ele afasta os investidores, que preferem procurar países que não tributem a riqueza acumulada; que ele incidiria, na verdade, sobre a classe média; e que seria diminuto o número de contribuintes¹¹⁵³.

Em sentido semelhante, Everardo Maciel afirma que a experiência em outros países demonstrou que esse tipo de tributo tem baixa arrecadação; que a base de cálculo do IGF é confusa; que constitui “um notável desestímulo à poupança e um peculiar caso de pluritributação”; que se revela “um infeliz incentivo à expatriação de capitais e domicílios fiscais”; e que, a depender do limite de isenção adotado, ele oneraria mais a classe média¹¹⁵⁴. Por seu turno, Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira enxerga como motivos que desaconselham a implementação do imposto sobre grandes fortunas as dificuldades administrativas, a redução da poupança interna, a evasão de divisas, a possibilidade de confisco e o fato de que ele entraria em conflito com os tributos sobre a renda e o patrimônio existentes, pelo que “a possibilidade de ocorrer uma situação de dupla ou tripla tributação econômica do patrimônio e da renda, com consequente efeito de confisco é uma possibilidade concreta”¹¹⁵⁵.

Não destoando das tradicionais críticas liberais ao IGF, Marcelo Cid Heráclito Queiroz, na obra *O imposto sobre grandes fortunas*, enxerga nesse imposto um perigo para a classe média, um freio ao desenvolvimento econômico e um desestímulo aos investidores. Ainda de acordo com o tributarista, a exação importaria em bitributação e violaria os princípios do não confisco e da capacidade contributiva, além de agredir o direito de propriedade e de herança¹¹⁵⁶. Na apresentação da obra de Marcelo Cid Heráclito Queiroz, Francisco Dornelles manifesta-se contrário ao imposto dizendo que ele “não atende aos objetivos de natureza fiscal, funcional e até mesmo social que justificam a criação de um tributo”. Do ponto de vista fiscal, ele diz que sua arrecadação não compensaria o elevado custo administrativo; do ponto de vista funcional, não alcançaria seus objetivos por não ser indutor de poupança, produtor de riqueza ou redutor de pobreza; e do ponto de vista fiscal, seria um imposto socialmente injusto, pois apenas penalizaria

¹¹⁵² MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O imposto sobre grandes fortunas**. Jus Navigandi, Teresina, ano 13, n. 1697, 23.02.2008. Documento eletrônico. Disponível na Internet em: <<http://jus.com.br/artigos/10977>>. Acesso em: 02 out. 2017.

¹¹⁵³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O imposto sobre grandes fortunas**. São Paulo, 06.08.2002. Documento eletrônico. Disponível em: <http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2013/02/05/73dee55a200268_o_imp_sobre_gdes_forts.pdf>. Acesso em: 31 out. 2017.

¹¹⁵⁴ MACIEL, Everardo. **Os direitos humanos e o imposto sobre grandes fortunas**. O Globo, 2010. Disponível em: <<http://noblat.oglobo.globo.com/artigos/noticia/2010/07/os-direitos-humanos-o-imposto-sobre-grandes-fortunas-305557.html>>. Acesso em: 16 out. 2017.

¹¹⁵⁵ CALIENDO, Paulo. **Comentário ao...**, cit., p. 1.702.

¹¹⁵⁶ QUEIROS, Marcelo Cid Heráclito. **O imposto sobre grandes fortunas**. 1ª edição. - Rio de Janeiro: Editora Lacre, 2012.

alguns ricos, sem produzir resultado algum para melhorar a vida dos pobres. Além disso, sob o aspecto da isonomia, Francisco Dornelles entende que o imposto sobre grandes fortunas atingiria “exclusivamente os contribuintes cujo patrimônio seja ostensivo e integrado ao sistema produtivo e que nada fizeram para subtraí-lo do conhecimento da sociedade ou do Fisco”¹¹⁵⁷.

Sacha Calmon Navarro Coêlho também critica o imposto sobre grandes fortunas de maneira veemente, entendendo ser melhor “diminuir os impostos sobre o consumo e tornar mais progressivos os impostos sobre a renda e o patrimônio” do que introduzi-lo. Assevera que o imposto geraria pluritributação, provocaria evasão fiscal e que o conceito de “grandes fortunas” é de difícil definição¹¹⁵⁸. Em outra oportunidade, prefaciando a obra de Luiz Ricardo Gomes Aranha e Bruno Rocha César Fernandes, o tributarista volta a hostilizar a exação, dizendo que “o imposto sobre ser nefasto, é subproduto ideológico de um socialismo que nem existe mais, em que pese os muitos espirros dados na Constituição de 1988, acometendo-a de enfermidades jurídicas”. E continua, inclusive apontando críticas do tributarista Igor Mauler Santiago:

Tentar reparar esse erro com um novo tributo sobre Grandes Fortunas é verdadeiro disparate, pois lança como fato gerador renda ou patrimônio, que já sofreram tributação no momento em que foram alcançados. A única consequência que tal medida pode gerar é a fuga do capital dos grandes contribuintes para o exterior. Desse modo, esse capital deixa de gerar os frutos que seriam produzidos no Brasil, passando a trazer benesses a outros sistemas econômicos mundo a fora.

Como bem apontado pelo eminente tributarista Igor Mauler Santiago, “o imposto é bem-intencionado, mas ineficaz. Nos países que o adotaram, observou-se a transferência dos grandes patrimônios e de seus detentores para o exterior”, avisa. “No fim, quem acabou condenado a pagá-lo foi apenas a classe média, que não tem a mesma mobilidade dos muito ricos”¹¹⁵⁹.

Luiz Ricardo Gomes Aranha e Bruno Rocha César Fernandes, na obra *O imposto brasileiro sobre fortunas*, veem o IGF como um “imposto de desestímulo”, um retrocesso, que daria oportunidade a incidências confiscatórias, puniria a riqueza individual, desestimularia a atividade econômica e induziria manobras de evasão e sonegação. Além disso, entendem que o imposto levaria à fuga do capital dos grandes contribuintes para o exterior e que ele não “se coaduna com valores constitucionais prevalentes, tais como o da proteção à propriedade, o anseio de desenvolvimento econômico, a proteção à empresa e a negação do confisco”¹¹⁶⁰. Em suma, afirmam ser “infeliz, imprópria, inadequada, retrógrada e perigosa a norma constitucional

¹¹⁵⁷ QUEIROS, Marcelo Cid Heráclito. **O imposto...**, cit., apresentação da obra.

¹¹⁵⁸ **Especialistas criticam imposto sobre grandes fortunas**. Migalhas, 2008. Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/Quentes/17,MI57523,61044-especialistas+criticam+imposto+sobre+grandes+fortunas>>. Acesso em: 05 nov. 2017.

¹¹⁵⁹ FERNANDES, Bruno Rocha César. ARANHA, Luiz Ricardo Gomes. **O imposto...**, cit., p. XII-XIII.

¹¹⁶⁰ FERNANDES, Bruno Rocha César. ARANHA, Luiz Ricardo Gomes. **O imposto...**, cit., p. 49-50.

autorizativa do indigitado imposto”¹¹⁶¹. Em outra obra, Luiz Ricardo Gomes Aranha volta a criticar de maneira contundente o tributo:

Trata-se, a nosso sentir, de um tributo inviável e absolutamente contrário aos pressupostos de um sistema que imagine ser justo e técnico. Exalta ânimos e interesses dos políticos, ganha aplausos da mídia e dos leigos, mas, na verdade, constitui remantada tolice. Um Imposto de Renda bem configurado faz muito melhor para fins de justiça social do que essa ideia que, no fundo, revela impulso demagógico ou preconceito contra a riqueza acumulada. A acumulação pessoal da riqueza, em si, constitui um bem, que não é antagônico ao propósito de redução da pobreza. Os que, peculiar e excepcionalmente acumulam fortunas, por meios lícitos, e as usam ou empregam, investindo, merecem, isto sim, aplausos. Um imposto dessa natureza não resolveria problema algum e ainda acrescentaria ou agravaria um outro, a evasão ou clandestinação dos patrimônios. Se as bases imponíveis da tributação são fontes de renda manifestadas, constitui contra-senso definir como fato gerador o de alguém ser particularmente rico. Não tributar as pequenas rendas é, sem dúvida, alto instrumento de justiça e de desenvolvimento. Tributar excepcionalmente grandes fortunas só por essa razão é, no mínimo, demagogia inútil.¹¹⁶²

Do lado dos defensores da implementação do imposto sobre grandes fortunas no sistema tributário brasileiro, o principal aspecto positivo ressaltado é seu caráter redistributivo, em especial no contexto nacional de desigualdade extrema. Nessa esteira, José Afonso da Silva afirma que “será um imposto, se criado e bem administrado, de real importância para a redistribuição de rendas”¹¹⁶³. Em sentido semelhante, porém sem assumir expressamente sua posição, Uadi Lammêgo Buló diz que o imposto sobre grandes fortunas “visa redistribuir rendas no Brasil”¹¹⁶⁴. Também Tathiane dos Santos Piscitelli entende que o IGF possibilitaria uma melhor distribuição de renda e a redução do acúmulo indiscriminado de capitais no Brasil, além de agregar mais progressividade ao sistema tributário brasileiro, tornando-o menos injusto¹¹⁶⁵. Ainda amparando-se no mesmo propósito, André Dias Fernandes e Álisson José Maia entendem que “o imposto sobre grandes fortunas deve ser adequadamente instituído no Brasil, com o propósito de redução das desigualdades socioeconômicas”¹¹⁶⁶, e Amir Khair diz que esse tributo poderia contribuir para uma melhor distribuição da riqueza entre a população¹¹⁶⁷. André Calixtre, por sua vez, entende que “a regulamentação do IGF poderia inaugurar uma nova geração de atuação do Estado, muito mais

¹¹⁶¹ FERNANDES, Bruno Rocha César. ARANHA, Luiz Ricardo Gomes. **O imposto...**, cit., p. 68.

¹¹⁶² ARANHA, Luiz Ricardo Gomes. **Direito tributário...**, cit., p. 231-232.

¹¹⁶³ SILVA, José Afonso da. **Comentário Contextual à Constituição**. 4ª edição. - São Paulo: Ed. Malheiros, 2007, p. 664.

¹¹⁶⁴ BULO, Uadi Lammêgo. **Curso de direito constitucional** / Uadi Lammêgo Bulos. – 9. ed. rev. E atual. De acordo com a Emenda Constitucional n. 83/2014, e os últimos julgados do Supremo Tribunal Federal – São Paulo: Saraiva, 2015, p. 1469.

¹¹⁶⁵ PISCITELLI, Tathiane dos Santos, *apud* MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. **Imposto sobre...**, cit., p. 164.

¹¹⁶⁶ FERNANDES, André Dias. MELO, Álisson José Maia. **O imposto sobre...**, cit., p. 65.

¹¹⁶⁷ TRUFFI, Renan. **Imposto Sobre Grandes Fortunas renderia 100 bilhões por ano: Especialista estima que a taxa de patrimônio acima de um milhão de reais poderia render um valor equivalente ao da extinta CPMF**. Carta Capital, 2015. Disponível em: <<http://www.cartacapital.com.br/economia/imposto-sobre-grandes-fortunas-renderia-100-bilhoes-por-ano-1096.html>>. Acesso em: 09 nov. 2017.

eficaz na redução das desigualdades”¹¹⁶⁸.

Além de contestar as dificuldades técnicas do IGF, Hugo de Brito Machado também ressalta o lado social do imposto, entendendo que tanto por uma questão de justiça como por o imposto ser uma forma de seguro social, os “ricos devem pagar, pelo privilégio de disporem de uma ordem jurídica que lhes permite desfrutar a riqueza”¹¹⁶⁹.

O tributarista Kyoshi Harada, sinalizando ser favorável à instituição do imposto sobre grandes fortunas, diz que “[p]or razões políticas esse imposto não foi instituído até hoje e nem será criado no futuro, confirmando a velha tradição brasileira de o rico ficar à margem da tributação”¹¹⁷⁰. No mesmo sentido, criticando a omissão legislativa na introdução do imposto, Alberto Amadei Neto entende que “[a]fastar as grandes fortunas da incidência de um imposto específico guarda correspondência, tão somente, com a conservação de privilégios pretéritos, supostamente criadores de benesses imaginárias, relativamente a utilidades futuras”¹¹⁷¹. Yoshiaki Ichihara, por sua vez, apesar de manifestar expressamente sua preferência pela tributação de heranças, enxerga no IGF um importante instrumento para “desestimular o monopólio, o abuso do poder econômico e a excessiva concentração de patrimônio em poder de uma única pessoa”¹¹⁷².

Em estudo sobre os principais entraves à igualdade social e ao desenvolvimento econômico nas finanças públicas brasileiras, Marciano Seabra de Godoi entende que, por toda criação de um imposto novo ser política e socialmente desgastante, deve ter prioridade sobre a instituição do IGF a promoção de alterações que tornem os tributos já existentes mais equitativos. Em face das inúmeras distorções do sistema tributário brasileiro, ele infere que o imposto sobre grandes fortunas teria “não o papel de agravar a tributação sobre o patrimônio dos indivíduos de grande fortuna, mas sim o de acabar com o regime favorecido que esses indivíduos atualmente aproveitam”. Em outras palavras, ele pondera que todo o patrimônio da classe média é objeto de tributação por meio do IPVA, do IPTU e do ITR, ao passo que o patrimônio dos mais ricos não é tributado em sua totalidade, visto que não há, no país, imposto patrimonial específico para ações, participações societárias, aplicações financeiras, aeronaves, embarcações, obras de arte, joias etc. Em face disso, arremata dizendo que “o imposto sobre grandes fortunas não seria, para os detentores de grandes fortunas, uma incidência a mais, e sim a correção de uma incidência a menos” e propõe sua instituição de modo temporário, a fim de se verificar os seus efeitos

¹¹⁶⁸ CALIXTRE, André. A desconhecida..., cit., p. 496.

¹¹⁶⁹ MACHADO, Hugo de Brito, *apud* MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. **Imposto sobre...**, cit., p. 145.

¹¹⁷⁰ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro...**, cit., p. 299. [e-Book]

¹¹⁷¹ NETO, Alberto Amadei. Imposto sobre grandes fortunas. In CATTANI, Antônio David; OLIVERA, Marcelo Ramon (Orgs). **A sociedade justa e seus inimigos**. Porto Alegre: Tomo Editorial, 2012, p. 149-168.

¹¹⁷² ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito tributário...**, cit., p. 234.

concretos¹¹⁷³.

Olavo Nery Corsatto, em estudo publicado no ano de 2000, na Revista de Informação Legislativa, arrola dez motivos que justificariam a criação do imposto sobre grandes fortunas, ainda que em caráter experimental:

- 1) a distribuição da renda e da riqueza nacionais é extremamente assimétrica e perversa;
- 2) o IGF seria, por isso, importante instrumento de justiça fiscal;
- 3) o número de contribuintes do IGF seria limitado e relativamente pequeno;
- 4) o número limitado de contribuintes facilitaria a administração e o controle do imposto;
- 5) o IGF seria também instrumento de controle do imposto de renda e dos demais impostos sobre o patrimônio;
- 6) conseqüentemente, seria também instrumento de controle da evasão fiscal, o que o reforçaria como fator de justiça fiscal;
- 7) ao fato de alguns países não haverem adotado um imposto geral sobre o patrimônio e de outros o haverem abandonado se contrapõe o fato de que países de expressão política e econômica internacional persistem nele;
- 8) isso significa que somente experimentando-o é que viremos a saber se ele seria ou não vantajoso para o País;
- 9) mesmo que o imposto não venha a ser importante instrumento de arrecadação, a sua receita seria muito bem-vinda no momento em que o País realiza enorme esforço para equilibrar suas finanças;
- 10) como última e fundamental *ratio*, acrescente-se que o IGF está previsto na Carta Magna.¹¹⁷⁴

Pedro Humberto Bruno de Carvalho, pesquisador do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), argumenta que os impostos sobre a riqueza, ainda que não produzam “um efeito substancial sobre a distribuição de riqueza, mesmo um efeito marginal poderia ser preferível a nenhum”, tendo em conta que a riqueza “traz consigo um grau de segurança, independência, influência e poder social que não pode ser comparada ao fluxo de renda monetária recebida por alguém”¹¹⁷⁵. No que diz respeito à realidade brasileira, considerando o quadro de desigualdade exacerbada, o tamanho da economia, o nível tecnológico e a baixa tributação das heranças e da propriedade, o imposto sobre grandes fortunas, para ele, poderia ser efetivo¹¹⁷⁶.

No artigo *Imposto sobre grandes fortunas: o recente debate internacional e a situação no Brasil*, publicado na obra *Tributação e Desigualdade*, organizada por José Roberto Afonso *et al*, Pedro Carvalho Jr. e Luana Passos sustentam que “o caminho para redução da iniquidade através da regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas, poderia ser factível”, tendo em vista o pequeno potencial distributivo do imposto de renda e demais tributos patrimoniais brasileiros, que não compensam a alta regressividade das exações incidentes sobre a produção e o consumo. No

¹¹⁷³ GODOI, Marciano Seabra de. **Finanças públicas**..., cit., p. 35-36.

¹¹⁷⁴ CORSATTO, Olavo Nery. *Imposto sobre...*, cit., p. 108.

¹¹⁷⁵ CARVALHO, Pedro Humberto Bruno de. **As discussões**..., cit., p. 10.

¹¹⁷⁶ CARVALHO, Pedro Humberto Bruno de. **As discussões**..., cit., p. 15.

entanto, para que o IGF seja de fato efetivo, tudo vai depender “do formato da Lei Complementar que ele venha ser introduzido e de como ele seja administrado pelo Governo Federal”¹¹⁷⁷.

No nível de pós-graduação *strictu sensu*, dois trabalhos de fôlego, recentemente finalizados, são os de autoria de Pedro Eliezer Maia e de Natassia do Nascimento. De acordo com o primeiro, o IGF seria um instrumento à disposição do poder público para amenizar o problema da concentração tributária em exações indiretas e da consequente regressividade do sistema tributário brasileiro¹¹⁷⁸. Além disso, de acordo com Pedro Eliezer Maia esse tributo seria importante instrumento para a redução das desigualdades sociais em nosso país, considerando que, como o produto será todo destinado ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, sua arrecadação, cobrada das classes mais altas, “retornaria as (sic) pessoas mais pobres que atualmente são as que suportam a carga tributária mais pesada no Brasil”¹¹⁷⁹.

Natassia do Nascimento, por seu turno, entende haver espaço para a tributação de riqueza no Brasil, “seja pela ausência de uma tributação mais efetiva sobre a riqueza e o patrimônio, seja pela arrecadação significativa, seja simplesmente como forma de desestimular a concentração de renda”. O IGF, para ela, deveria ser implementado no sistema tributário brasileiro a fim de tornar a carga tributária mais justa e eficiente, contribuindo para sua progressividade¹¹⁸⁰.

No estudo luso-brasileiro a respeito do imposto sobre grandes fortunas de João Ricardo Catarino e Denise Lucena Cavalcante, os autores sustentam que tributar “a riqueza é uma necessidade contemporânea, constituindo senso comum a noção de não mais se poder permitir o excesso de tributação aos menos favorecidos e a liberação dos mais ricos”. Eles veem necessária a tributação das grandes fortunas ante as manifestas desigualdades de renda e de riqueza verificadas no mundo, que repercutem negativamente sobre a estabilidade das relações sociais¹¹⁸¹. No entanto, ponderam que “um imposto sobre as grandes fortunas, no Brasil ou em Portugal, pode realmente fazer pouco para melhorar os desequilíbrios que perpassam os sistemas fiscais dos nossos dias”¹¹⁸².

Por derradeiro, Jules Michelet Pereira Queiroz e Silva, baseando-se nos trabalhos de Asa Hasson e David Seim, conclui que o IGF somente deveria ser utilizado no Brasil como um instrumento de redução da desigualdade na distribuição da renda e da riqueza, não devendo ser

¹¹⁷⁷ CARVALHO JR., Pedro. PASSOS, Luana. **Imposto sobre...**, cit., p. 579.

¹¹⁷⁸ MAIA, Pedro Eliezer. **O imposto sobre...**, cit., p. 166.

¹¹⁷⁹ MAIA, Pedro Eliezer. **O imposto sobre...**, cit., p. 169.

¹¹⁸⁰ NASCIMENTO, Natassia do. **A inexistente...**, cit., p. 120.

¹¹⁸¹ CATARINO, João Ricardo. CAVALCANTE, Denise Lucena. **Imposto sobre...**, cit., p. 380-381.

¹¹⁸² CATARINO, João Ricardo. CAVALCANTE, Denise Lucena. **Imposto sobre...**, cit., p. 392. Para os autores, “[d]eve-se, antes, buscar soluções compostas, mas moderadas, que alcancem os fatos tributários típicos dos patrimônios mais ricos e não apenas das pessoas mais ricas, para que, de uma forma equilibrada e repartida, se tributem de maneira geral e justa, as manifestações de poder econômico, seja qual for o modo como estas se manifestem”.

adotado como mecanismo de combate a crises fiscais, pois sua arrecadação seria pouco significativa.¹¹⁸³

9.8 A resistência à implantação

Conforme ressaltado por parte da doutrina que se propôs a estudar o imposto sobre grandes fortunas, esse tributo nunca foi instituído no Brasil em função, pura e simplesmente, da falta de vontade política, tendo em vista que as decisões políticas em nosso país são, em geral, diretamente influenciadas pelos que estão no topo das maiores fortunas, que costumam gastar enormes quantias de dinheiro no financiamento de campanhas políticas e *lobbying*.

De fato, com o desiderato de influenciar os procedimentos de tomadas de decisões políticas, a fim de garantir o atendimento de seus interesses particulares, os super-ricos “investem” no financiamento de campanhas políticas e *lobbying*. Dessa forma, as políticas a favor dos ricos aumentam ainda mais seus rendimentos, o que, por sua vez, torna essas pessoas as únicas capazes de fazer doações significativas aos políticos e, portanto, os únicos aptos a serem efetivamente ouvidos por aqueles que detêm o poder político. Seria realmente ingenuidade pensar que a riqueza não traz vantagens adicionais em um regime democrático. É claro que os ricos têm apenas um voto como todo mundo, mas eles sempre estarão em posição superior para fazer *lobbying* e dar contribuições generosas às campanhas políticas. Não é incomum os políticos e os mais afortunados compartilharem os mesmos círculos sociais, frequentando os mesmos restaurantes, os mesmos eventos e as mesmas localidades¹¹⁸⁴.

Nesse sentido, Hugo de Brito Machado diz que o “verdadeiro motivo da não instituição do imposto sobre grandes fortunas é de ordem política. Os titulares de grandes fortunas, se não estão investidos de poder, possuem inegável influência sobre os que o exercem”¹¹⁸⁵. Luiz Emygdio Franco da Rosa Junior compartilha esse entendimento ao dizer que a não-instituição do IGF “decorre de razões exclusivamente políticas, porque o legislador, pressionado pelos detentores de grandes fortunas, possuidores de grande influência no Congresso Nacional, terá dificuldades em definir ‘fortuna’ e mais ainda ‘grande fortuna’”¹¹⁸⁶.

¹¹⁸³ SILVA, Jules Michelet Pereira Queiroz e. **Imposto sobre...**, cit., p. 08.

¹¹⁸⁴ Cf. SCHEVE, Kenneth. STASAVAGE, David. **Taxing the...**, cit., p. 16. [e-Book].

¹¹⁸⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de...**, cit., p. 366-367.

¹¹⁸⁶ ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de direito financeiro e direito tributário** – 18ª ed. revista e atualizada / Luiz Emygdio F. da Rosa Junior. – Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 938. Em sentido semelhante, dizem André Dias Fernandes e Álisson José Maia: “Várias causas podem ser alegadas para a falta de composição congressual para a aprovação de uma lei do imposto sobre grandes fortunas; a principal delas está na própria corrupção do sistema político pelo sistema econômico em nível nacional. Os principais grupos econômicos são os que patrocinam a candidatura da maioria dos políticos eleitos, razão pela qual há forte aversão a projetos de lei que visem a prejudicá-los, o que tornaria a previsão do imposto sobre grandes fortunas na Constituição um simples alibi político

Realmente, não se vê no Congresso Nacional brasileiro - dominado pelos setores mais conservadores da sociedade e cujos parlamentares tiveram suas campanhas financiadas em parte pelo grande capital - medidas significativas de majoração de tributos no topo da pirâmide social, impossibilitando a contribuição que o sistema tributário poderia fornecer em termos de realização da justiça distributiva. Nesse contexto, afigura-se diminuta a probabilidade de ser aprovado algum projeto de lei que pretenda regulamentar e instituir o imposto sobre grandes fortunas no sistema tributário brasileiro.

Não se pode desprezar também o fato de que muitos dos parlamentares federais brasileiros poderiam ser onerados caso o imposto sobre grandes fortunas viesse a ser implementado. De acordo com notícia publicada em 06 de outubro de 2014, quase metade da nova Câmara que tomaria posse em 2015 era formada por deputados federais milionários (isso considerando somente o patrimônio declarado)¹¹⁸⁷. Assim, até mesmo entre os parlamentares federais é provável que haja um movimento no sentido de desincentivar qualquer iniciativa de regulamentação do IGF¹¹⁸⁸.

Abordando essa problemática questão, Henrique Napoleão Alves escreve sobre os motivos pelos quais o Projeto de Lei do Senado nº 128/08 - que pretendia instituir o IGF - teria sido arquivado na Comissão de Assuntos Econômicos do Senado Federal após aprovação do parecer do relator designado, senador Antonio Carlos Magalhães Junior (DEM-BA), chegando às seguintes conclusões: (i) de que inexistia na sociedade civil “articulação política coesa o suficiente para pressionar o Congresso Nacional a aprovar lei complementar regulamentando o IGF”; (ii) de que os senadores costumam agir “em benefício dos grupos que financiaram suas campanhas, contribuintes em potencial do IGF”; e (iii) de que os senadores que aprovaram o parecer “agiram em benefício próprio ou de suas famílias, amigos e financiadores de campanha, pois provavelmente eles ou aqueles poderiam ser contribuintes do IGF”.

Em face da resistência à implantação do IGF advinda do poder econômico e de sua capacidade de influência sobre o poder político, além do perfil conservador de nossos congressistas, temos que ser realistas quanto à diminuta probabilidade do imposto vir a ser instituído em nosso país, a despeito de previsto constitucionalmente, das inúmeras distorções do

perante a sociedade brasileira”. In: FERNANDES, André Dias. MELO, Álisson José Maia. **O imposto sobre...**, cit., p. 67.

¹¹⁸⁷ REIS, Thiago. **Quase metade da nova Câmara dos Deputados será formada por milionários**. Globo, São Paulo, 06 de outubro de 2014. Disponível em: <<http://g1.globo.com/politica/eleicoes/2014/blog/eleicao-em-numeros/post/quase-metade-da-nova-camara-dos-deputados-sera-formada-por-milionarios.html>>. Acesso em: 30 jun. 2018.

¹¹⁸⁸ Nesse sentido, Amir Khair diz que: “O que não se esperava é que o próprio Congresso que aprovou isso seja o Congresso a não aprovar a regulamentação desse tributo. E a razão é muito simples. Por que o Congresso não aprova? Porque os congressistas quase sem exceção seriam atingidos por essa tributação. Quando eles são atingidos, eles não aprovam nenhuma mudança tributária que os atinja. Essa é a razão central pelo fato de, ao longo de todos esses anos, não ter sido regulamento o imposto”. In: TRUFFI, Renan. **Imposto Sobre...**, cit.

sistema tributário brasileiro e do excessivo nível de desigualdade social e econômica¹¹⁸⁹.

9.9 Contraponto entre tributar grandes fortunas, renda e doações/herança

Muitas das críticas direcionadas ao imposto sobre grandes fortunas são no sentido de que ele seria desnecessário, visto que tudo que se pretende obter por meio da sua implementação poderia ser alcançado mediante a promoção de alterações nos tributos já existentes em nosso ordenamento, principalmente no imposto de renda e nos demais impostos patrimoniais - em especial o ITCMD¹¹⁹⁰.

A tributação de heranças e doações, para John Rawls, não tem como objetivo principal elevar os níveis arrecadatórios, mas sim “corrigir, gradual e continuamente, a distribuição da riqueza e impedir concentrações de poder que prejudiquem o valor equitativo da liberdade política e da igualdade equitativa de oportunidades”¹¹⁹¹. Em termos de justiça, tributar a herança é mais razoável do que tributar a fortuna acumulada ao longo da vida. Disso não temos dúvidas. A fortuna acumulada ao longo da vida de uma pessoa, em geral, decorre do seu trabalho e das suas capacidades de investir e de poupar. Por outro lado, na propriedade adquirida por meio de herança ou doação, o beneficiário nada fez para merecer o novo patrimônio. Por um fator ligado à sorte, ao destino, a pessoa que “nasceu em berço de ouro” receberá, “de mão beijada”, um patrimônio que não ajudou a construir. O herdeiro receberá a propriedade pelo simples fato de ter nascido numa família abastada. É por esse motivo que Ronald Dworkin diz ser “injusto algumas pessoas viverem com menos riqueza à disposição, ou em circunstâncias menos favoráveis, do que outras, não devido à escolha ou aposta que tenham feito, mas devido ao puro azar”¹¹⁹². Não por outro motivo, Onofre Alves Batista Júnior, na obra *O Outro Leviatã e a Corrida ao Fundo do Poço*, entende como necessária a instituição de um significativo tributo sobre a herança e doações “para prover mais recursos financeiros para o atendimento das necessidades dos mais carentes e, por razões

¹¹⁸⁹ Pedro Eliezer Maia compartilha do nosso entendimento: “Apesar de considerarmos o Imposto sobre Grandes Fortunas, como um imposto benéfico para o nosso sistema tributário e em consequência para toda a sociedade, sabemos que ele dificilmente será instituído. Consideramos que possuímos um cenário jurídico, econômico e financeiro ideal para a instituição do IGF, mas nosso cenário político não é nada favorável. Isso se deve ao fato de que, assim como ocorre nos Estados Unidos, nossos políticos são eleitos com apoio maciço dos grandes empresários, através dos financiamentos privados de campanha. Com o financiamento privado de campanha, ou nossos políticos são os detentores de ‘grandes fortunas’ ou são representantes destes, e por este motivo eles jamais aprovariam uma lei que os afetasse de forma negativa, ou prejudicasse os interesses de quem eles representam”. In: MAIA, Pedro Eliezer. **O imposto sobre...**, cit., p. 169.

¹¹⁹⁰ Nesse sentido, Luiz Ricardo Gomes Aranha e Bruno Rocha César Fernandes sustentam que “[p]ara se alcançar a justiça social pretendida, muito mais técnico, justo e adequado seria graduar as alíquotas do imposto de renda de forma a torná-la crescente em vários graus de tributação progressivos em relação a níveis de renda”. In: FERNANDES, Bruno Rocha César. ARANHA, Luiz Ricardo Gomes. **O imposto...**, cit., p. 50.

¹¹⁹¹ RAWLS, John. **Uma teoria...**, cit., p. 306-307.

¹¹⁹² DWORKIN, Ronald. **A virtude...**, cit., p. 489.

extrafiscais, para romper com o círculo vicioso de acumulação de vantagens e desvantagens do capitalismo parasitário”¹¹⁹³. Portanto, muitos defendem, em termos de justiça, que seria melhor uma reforma ampliando a alíquota do imposto sobre a herança e doação do que necessariamente instituir o imposto sobre grandes fortunas no ordenamento jurídico brasileiro¹¹⁹⁴.

No entanto, sempre precisamos levar em consideração as particularidades e as distorções do sistema tributário e da realidade brasileiros. Conforme visto, a alíquota máxima do ITCMD é de 8%, de acordo com a Resolução do Senado nº 9/1992, mas os Estados, em cenário de intensa e constante guerra fiscal para atrair investimentos, aplicam uma alíquota média de somente 3,8%. Como não existe qualquer proposta ou movimento sério visando romper com esse insistente contexto de concorrência fiscal entre os diversos entes federativos estaduais, não se pode afastar a possibilidade de instituição do imposto sobre grandes fortunas somente porque seria melhor aumentar as alíquotas ou reformar o ITCMD. Na verdade, enquanto não resolvido o problema da guerra fiscal interna, de nada adiantará elevar a alíquota máxima do imposto sobre heranças e doações, pois os Estados-membros continuariam se valendo de alíquotas diminutas no desiderato de atrair o capital para seus territórios.

Por outro lado, somente aumentar a progressividade do imposto sobre heranças e doações no Brasil pode não ser suficiente para combater a exagerada concentração patrimonial. Importante recordar que Marc Morgan Milá, utilizando registros fiscais nacionais, chegou à conclusão de que o Brasil é um dos países mais desiguais do mundo, com níveis de concentração incomparáveis em outros lugares¹¹⁹⁵. Ele constatou que a renda tem sido altamente concentrada no topo da distribuição, com o 1% mais rico acumulando uma fatia de 27% em 2013 e oscilando consistentemente em torno de 25% desde meados da década de 1970¹¹⁹⁶. Em qualquer relatório sobre distribuição de renda da OCDE, das Nações Unidas, do Banco Mundial ou de qualquer outra organização, nacional ou internacional, o Brasil reiteradamente se aproxima da cúpula no *ranking* da desigualdade, quadro que não se alterou de maneira relevante, apesar das conquistas e do otimismo do início do novo milênio¹¹⁹⁷.

De um ponto de vista rawlsiano, três tipos de contingências afetam as perspectivas de vida das pessoas, sendo elas a classe social de origem, os talentos naturais e a boa ou má sorte ao longo da vida, de forma que desigualdades econômicas oriundas de quaisquer dessas contingências são

¹¹⁹³ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O Outro...**, cit., p. 489.

¹¹⁹⁴ Há, inclusive, proposta de emenda à Constituição da República visando outorgar competência à União para instituir adicional sobre o ITCMD - Proposta de Emenda à Constituição nº 96, de 2015. Do nosso ponto de vista, seria uma afronta ao federalismo idealizado pelo legislador constituinte, por invadir competência originariamente outorgada aos Estados-membros, cujas finanças já estão notoriamente combalidas.

¹¹⁹⁵ MILÁ, Marc Morgan. **Income Concentration...**, cit., p. 01.

¹¹⁹⁶ MILÁ, Marc Morgan. **Income Concentration...**, cit., p. 01.

¹¹⁹⁷ MILÁ, Marc Morgan. **Income Concentration...**, cit., p. 10.

censuráveis¹¹⁹⁸. Uma tributação mais robusta sobre a herança auxiliaria no combate à desigualdade oriunda da classe social de origem. No entanto, para as desigualdades oriundas dos talentos naturais e da boa ou má sorte ao longo da vida, vislumbra-se num imposto periódico sobre a riqueza um instrumento mais apropriado para combatê-las.

Assim, no contexto brasileiro de desigualdade excessiva, afigura-se importante fazer uso, de maneira complementar, de ambas essas espécies de impostos patrimoniais - sobre heranças e doações e sobre grandes fortunas -, de preferência de forma progressiva, atentando-se ao princípio da capacidade contributiva.

Também o imposto de renda não tem demonstrado, no Brasil, seu potencial distributivo. Aqui, a alíquota máxima de 27,5% é baixa para os padrões histórico e internacional; isentam-se a distribuição de lucros e dividendos pelas empresas em favor de seus sócios e acionistas; e os rendimentos das aplicações financeiras e dos ganhos de capital se submetem a alíquotas substancialmente menores que os rendimentos do trabalho. O que se verifica, na verdade, é que o imposto de renda brasileiro onera muito mais os rendimentos dos assalariados (decorrentes do trabalho) do que os rendimentos dos capitais (decorrentes da propriedade de capital). Além disso, vale a ressalva de Pedro Humberto Bruno de Carvalho Jr. e Luana Passos, no sentido de que “é difícil entender a racionalidade da noção segundo a qual o estoque de riqueza acumulada deva ser melhor protegido contra a tributação, que o fluxo de renda tributado pelo imposto de renda”¹¹⁹⁹.

É justamente por essas distorções e iniquidades que o imposto sobre grandes fortunas pode ser encarado como complemento para suprir as falhas do sistema tributário nacional. Somente para se ter uma ideia, por meio do IGF: (i) seria possível a tributação do patrimônio obtido por meio do acúmulo de rendimentos isentos e não-tributáveis e de rendimentos sujeitos à tributação exclusiva; (ii) seria possível onerar as pessoas que têm patrimônio relevante, mas sem renda compatível, situação essa não raro ligada às atividades delituosas e à sonegação fiscal¹²⁰⁰; (iii) seria possível captar a capacidade tributável adicional conferida pela riqueza; (iv) seria possível sujeitar à tributação bens que, hoje, não se sujeitam a qualquer incidência tributária direta, como as aeronaves e embarcações - em relação aos quais não incide o IPVA -, e as ações, participações societárias, aplicações financeiras, obras de arte, joias etc; (v) seria possível onerar os bens que,

¹¹⁹⁸ Cf. RAWLS, John. **Justiça como...**, cit., p. 78.

¹¹⁹⁹ CARVALHO JR., Pedro. PASSOS, Luana. Imposto sobre grandes fortunas. In: **A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas** / ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018, p. 477.

¹²⁰⁰ Nesse sentido, Sérgio Ricardo Ferreira Mota expõe que Hugo de Brito Machado “entendia que o Imposto sobre Grandes Fortunas deveria ter por finalidade essencial alcançar aqueles que, não obstante sejam muito ricos, não estão pagando impostos de renda compatível com tal condição, e defendia que ‘o tributo é o preço que o indivíduo paga ao Estado pela preservação da ordem jurídica que lhes garante, especialmente, o direito do patrimônio’”. In: MACHADO, Hugo de Brito, *apud* MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. **Imposto sobre...**, cit., p. 135.

ainda que sujeitos a impostos diretos específicos, não são tributados de maneira adequada ou suficiente, como a propriedade predial e territorial urbana, a propriedade territorial rural e os bens adquiridos por meio de transmissões gratuitas; (vi) seria possível aproximar a repartição do ônus tributário brasileiro ao princípio da capacidade contributiva¹²⁰¹; e (vii) seria possível a redução da exagerada concentração patrimonial verificada em nosso país. Além disso tudo, o imposto sobre grandes fortunas passaria a mensagem aos contribuintes de menor capacidade contributiva de que o custo estatal está sendo repartido de maneira mais equânime e solidária, outorgando maior credibilidade ao fragilizado poder público brasileiro.

Portanto, os impostos sobre a renda, sobre as heranças e doações e sobre as grandes fortunas deveriam conviver harmonicamente, especialmente tendo em conta, nunca é demais lembrar, o quadro brasileiro de extrema desigualdade de renda e de riqueza. Se podemos nos valer de diversos instrumentos aptos a promover a justiça na tributação, não nos parece haver motivo relevante o suficiente para afastar o uso de quaisquer deles¹²⁰². Percebendo que esses impostos têm papéis complementares, diz Thomas Piketty:

Essa faceta da imprevisibilidade do retorno do capital explica, por outro lado, por que é mais eficaz tributar os herdeiros não só uma única vez no momento da transmissão (por meio do imposto sobre heranças), mas ao longo de sua vida, na forma de impostos sobre as rendas derivadas do capital herdado e sobre o valor do capital. Assim, esses três impostos - sobre a herança, a renda e o capital - têm papéis úteis e complementares (mesmo se a renda for perfeitamente observável para todos os contribuintes, a despeito do tamanho de sua riqueza).¹²⁰³

Ainda que, mediante uma ampla reforma tributária, seja instituído o imposto sobre grandes fortunas e sejam feitas alterações nos impostos sobre a renda e sobre a herança e doações que os tornem mais progressivos e equitativos, o que realmente importa para fins de justiça distributiva é como o poder público vai utilizar o produto arrecadado. Assim, não basta que a distribuição da carga tributária entre todos os cidadãos seja feita de maneira justa. Uma análise da justiça em qualquer sociedade deve abranger considerações tanto do sistema tributário quanto dos sistemas de transferência ou programas de despesas que são financiados pelas receitas obtidas por meio da tributação¹²⁰⁴. Deve-se considerar, portanto, a justiça não apenas na melhor forma de distribuição do ônus tributário na etapa de arrecadação, mas também na etapa seguinte da despesa pública, ou

¹²⁰¹ Nesse sentido, Noboru Tanabe diz que “o imposto patrimonial, em combinação com um imposto sobre a renda, pode, por si, conseguir uma distribuição mais eficiente da carga tributária de acordo com a capacidade de pagamento individual”. TANABE, Noboru, *apud* MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. **Imposto sobre...**, cit., p. 160.

¹²⁰² Nesse sentido, Henrique Napoleão Alves questiona: “De todo modo, uma coisa não anula a outra: um imposto sobre a renda realmente progressivo, que de fato contribua para os objetivos constitucionais do Estado brasileiro de redução das desigualdades sociais, pode e deve conviver com um imposto sobre grandes fortunas. Afinal, por que não usar duas ferramentas de justiça ao invés de apenas uma?”. In: ALVES, Henrique Napoleão. **Por que o...**, cit.

¹²⁰³ PIKETTY, Thomas. **O capital...**, cit., p. 513.

¹²⁰⁴ Cf. BIRD-POLLAN, Jennifer. **Unseating privilege...**, cit., p. 731.

seja, no modo como o Estado vai gastar os recursos que obtém por meio da tributação¹²⁰⁵.

9.10 Os projetos parlamentares

O imposto sobre grandes fortunas, apesar de constitucionalmente previsto há mais de trinta anos, não foi instituído até hoje. No entanto, não faltaram iniciativas para regulamentá-lo e introduzi-lo no sistema tributário brasileiro.

No âmbito da Câmara dos Deputados, foram apresentados, desde a promulgação da Constituição da República de 1988, 23 projetos de lei complementar (PLP) visando implantar o imposto sobre grandes fortunas - ou a contribuição social sobre grandes fortunas - no ordenamento jurídico brasileiro.

Desses 23 projetos de lei apresentados na Câmara dos Deputados, 4 foram arquivados em definitivo, sendo eles: PLP 162/1989; PLP 70/1991; PLP 77/1991; e PLP 193/1994.

Dos 19 restantes, 4 foram apensados ao PLP 202/1989 - PLP 108/1989; PLP 208/1989; PLP 218/1990; e PLP 268/1990 - e 13 foram apensados ao PLP 277/2008 - PLP 26/2011; PLP 48/2011; PLP 62/2011; PLP 130/2012; PLP 2/2015; PLP 6/2015; PLP 10/2015; PLP 11/2015; PLP 281/2016; PLP 294/2016; PLP 302/2016; PLP 324/2016; e PLP 335/2016.

Esses dois projetos de lei complementar aos quais todos os demais foram apensados - PLP 202/1989 e PLP 277/2008 - estão prontos para votação no Plenário da Câmara dos Deputados. Em relação ao PLP 277/2008, houve, no dia 18/03/2018, a apresentação de requerimento de inclusão na ordem do dia, pelo deputado Ivan Valente (PSOL-SP). Já no que toca ao PLP 202/1989, sua tramitação está praticamente estacionada desde dezembro do ano de 2000.

Ainda na Câmara dos Deputados, foram também propostos dois projetos de lei ordinária (PL) - PL 2097/1991 e PL 950/2011 -, o primeiro pretendendo instituir o imposto sobre grandes fortunas e o segundo, a contribuição social das grandes fortunas, ambos já arquivados. O PL 2097/1991 foi arquivado por ter sido transformado no projeto de lei complementar 77/1991.

Por outro lado, no âmbito do Senado Federal, foram apresentados, desde a promulgação da Constituição da República de 1988, 6 projetos de lei do Senado (PLS) pretendendo instituir o imposto sobre grandes fortunas. Desses 6 projetos, 3 foram arquivados em definitivo, quais sejam: PLS 50/2008; PLS 100/2008; e PLS 128/2008. Os outros três continuam em tramitação, sendo eles: PLS 534/2011; PLS 315/2015; e PLS 139/2017.

De todos os projetos, somente dois foram apreciados e rejeitados. O PLP 162/1989 foi rejeitado na Comissão de Tributação e Finanças da Câmara em 2000. O PLS 128/2008 foi

¹²⁰⁵ Cf. SANCHES, J. L. Saldanha. **Justiça...**, cit., p. 15.

rejeitado já na Comissão de Assuntos Econômicos do Senado em 2010. Os principais argumentos para rejeitar os projetos foram os mesmos nos dois casos: baixa arrecadação, alto custo administrativo e a sua extinção em diversos países europeus¹²⁰⁶.

Em linhas gerais, guardadas as variações de projeto a projeto, consideram-se como sujeitos passivo do imposto sobre grandes fortunas a pessoa física domiciliada no país ou seu espólio, e a pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior em relação ao patrimônio existente no País.

A maioria prevê como “grande fortuna” o patrimônio líquido do contribuinte, apurado anualmente, cujo valor ultrapasse determinado limite, que varia bastante entre os diversos projetos. Para se ter uma ideia, citamos alguns exemplos de limites de isenção do IGF que constam em diferentes PLP’s: R\$1.000.000,00; R\$2.000.000,00; R\$3.000.000,00; R\$5.000.000,00; R\$10.000.000,00; R\$50.000.000,00; 3.000.000,00 de Bônus do Tesouro Nacional - BTN; 8.000 vezes o limite mensal de isenção para pessoa física do imposto de renda; e 6.000 salários mínimos¹²⁰⁷. Portanto, há, de fato, uma variação substancial entre os diversos projetos de lei quanto ao que se considera uma “grande fortuna”.

À exceção do PLS 128/08 e do PLS 315/2015, únicos que propuseram alíquota única de 1%, os demais apresentam alíquotas progressivas, variando substancialmente os percentuais. Em regra, a alíquota mínima fica entre 0,1% e 1,0% e a máxima entre 0,7% e 6,0%.

Comumente, constam nos projetos a exclusão de determinados bens do patrimônio líquido para efeito de determinar a fortuna sujeita ao imposto, em especial o imóvel residencial, instrumentos de trabalho, objetos de arte e de coleção, bens de relevância social, econômica e ecológica, dentre outros. É comum também a previsão de dedução de determinados valores do montante devido a título de IGF, sendo os mais corriqueiros os abatimentos dos valores pagos a título de ITR, IPTU, IPVA, ITBI e ITCMD.

Do ponto de vista formal, os projetos preveem que a declaração de patrimônio deve ser feita na declaração de imposto de renda da pessoa física ou em formulário próprio.

Interessante dispositivo antielisivo que consta em alguns projetos de lei diz respeito à responsabilidade solidária da pessoa jurídica pelo pagamento do imposto sempre que houver indícios de que sua constituição ou existência visa dissimular o verdadeiro proprietário dos bens ou direitos que constituam o seu patrimônio ou a apresentá-los sob valor inferior ao real.

¹²⁰⁶ Cf. CARVALHO, Pedro Humberto Bruno de. **As discussões...**, cit., p. 07.

¹²⁰⁷ A respeito das formas para se quantificar o patrimônio tributável, diz Pedro Eliezer Maia: “Existem quatro formas, entre os projetos de lei já apresentados, para se quantificar o patrimônio tributável. A primeira delas é o valor do patrimônio bruto em reais, que pode ser corrigido anualmente; a segunda o valor do patrimônio calculado sobre o limite de isenção do Imposto de renda; a terceira o valor do patrimônio em salários mínimos e a quarta e última o patrimônio calculado em função do valor do BTN (Bônus do tesouro nacional). Dessas quatro modalidades, as duas últimas não podem ser consideradas válidas. A terceira é inválida, porque a Constituição Federal, no inciso IV, do art. 7º, veda a vinculação do salário mínimo para qualquer fim, já a quarta é inválida porque o BTN foi extinto pelo art. 3º da lei 8.177/1991”. In: MAIA, Pedro Eliezer. **O imposto sobre...**, cit., p. 55.

Alguns projetos preveem a partilha do produto da arrecadação do imposto com Estados, Distrito Federal e Municípios, enquanto outros preveem a destinação dos recursos obtidos pela cobrança do imposto sobre grandes fortunas para áreas específicas, como saúde ou educação. No entanto, olvidam do disposto no artigo 80, inciso III, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), que destina toda a receita obtida com a eventual instituição do imposto ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza.

Todos os projetos pretendem a instituição do imposto sobre grandes fortunas, com exceção de três, que buscam a criação de uma contribuição social sobre grandes fortunas, sendo eles: PL 950/2011; PLP 48/2011; e PLP 10/2015.

Como justificativas para a apresentação dos diversos projetos, geralmente são feitas referências à desigualdade de renda e de riqueza no Brasil, ao princípio da solidariedade e ao princípio da capacidade contributiva¹²⁰⁸. No entanto, nas propostas mais recentes consta também como justificativa a de que o IGF seria instrumento de elevação da arrecadação num momento de grave crise econômica (vide PLP 335/2016).

Temos ainda propostas de emenda à Constituição que pretendem suprimir o inciso VII do artigo 153 da Constituição da República, acabando com qualquer possibilidade de instituição do imposto sobre grandes fortunas em nosso ordenamento jurídico¹²⁰⁹ - PEC 45/2007 e EMC nº 404 à PEC 41/2003.

O que é possível perceber do estudo dos inúmeros projetos de lei que pretendem tributar as grandes fortunas no Brasil por meio de um imposto anual é a total ausência de critério técnico para definir o que deve ser considerada uma “grande fortuna”¹²¹⁰. Para fins de delimitação técnica do que seja uma “grande fortuna”, o ideal é ter o conhecimento mais acurado possível sobre a distribuição patrimonial no país, a fim de saber qual percentual da população detém a maioria dos recursos.

Além da ausência de critério técnico para definir o que deve ser considerada uma “grande fortuna”, nenhum dos projetos apresentados se amparou em estudo preliminar a respeito dos possíveis impactos econômicos - positivos ou negativos - decorrentes da instituição do novo imposto. É possível perceber, também, que os textos dos variados projetos se diferenciam, basicamente, apenas no que toca aos limites de isenção e à estrutura das alíquotas.

¹²⁰⁸ Cf. NASCIMENTO, Natassia do. **A inexistente...**, cit., p. 110.

¹²⁰⁹ Salvo a possibilidade da União se valer da hipótese do artigo 154, inciso I, da CRFB/88.

¹²¹⁰ Nesse sentido: CATARINO, João Ricardo. CAVALCANTE, Denise Lucena. Imposto sobre..., cit., p. 386-387.

9.11 Proposta do perfil do IGF no Brasil

A partir do momento em que nos dispusemos a enfrentar temática tão controversa como é a questão da introdução do imposto sobre grandes fortunas no sistema tributário brasileiro, não poderíamos deixar de manifestar a respeito de qual seria o perfil que consideramos ideal para essa exação, ao menos no que toca aos seus aspectos mais gerais, como quem seriam os contribuintes, qual seria a faixa de isenção, as alíquotas e aí por diante.

Na hipótese de vir a ser regulamentado o imposto sobre grandes fortunas, deveriam figurar como contribuintes a pessoa física domiciliada no país, a unidade familiar, o espólio e a pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior em relação ao patrimônio existente no país. Entendemos importante figurar a unidade ou grupo familiar como contribuinte da exação para evitar problemas como a diluição do patrimônio entre os membros de uma mesma família. Por outro lado, a exclusão das pessoas jurídicas estabelecidas no país do rol de contribuintes do imposto tem a intenção de incentivar o caráter redistributivo do imposto e de minimizar o risco de desestímulo ao desenvolvimento econômico e de fuga de capitais para o exterior. Nesse sentido, Pedro Carvalho Jr. e Luana Passos entendem que a “tributação exclusiva do *Wealth Tax* da riqueza líquida de pessoas físicas é o modelo que menos gera impactos negativos à atividade econômica e tem maior potencial redistributivo”¹²¹¹. Além disso, o próprio vocábulo “fortuna”, utilizado no texto constitucional, refere-se mais, no sentido comum, ao patrimônio detido por pessoas físicas do que jurídicas. Assim, pessoas jurídicas somente seriam tributadas pelo imposto se não fossem residentes no Brasil - e apenas em relação ao patrimônio aqui localizado.

Importante também ter em conta que caso as pessoas jurídicas figurassem como contribuintes do IGF, elas simplesmente incluiriam seu custo ao preço do produto ou serviço, pelo que, ao final, a exação repercutiria economicamente no bolso dos consumidores, o que agravaria ainda mais o caráter regressivo do sistema tributário brasileiro.

No que diz respeito ao limite de isenção - ao que deveria ser considerada uma “grande fortuna” -, deve-se levar em consideração a distribuição patrimonial existente no país para saber qual percentual da população detém a maior parcela dos recursos. Conforme já nos manifestamos, enquanto não possuímos dados mais confiáveis sobre os bens e direitos titularizados por brasileiros, a alternativa é nos valer dos dados divulgados pela Receita Federal do Brasil referente às declarações de imposto de renda que apontam, para o ano de 2016, que as 67.934 pessoas que possuíam rendimento mensal superior a 160 salários mínimos, ou R\$ 140.800 à época, detinham em média um patrimônio superior a R\$8.711.650, o que, a princípio, parece um valor razoável

¹²¹¹ CARVALHO JR., Pedro. PASSOS, Luana. **Imposto sobre...**, cit., p. 590.

para a definição do que seja uma “grande fortuna”, considerando a realidade brasileira¹²¹². Portanto, o importante é que o limite de isenção observe a estrutura distributiva brasileira, sendo este o critério técnico mais apropriado para a definição de “grandes fortunas”. Em outras palavras, faz-se mister que a faixa de isenção realmente reflita o que seria uma grande fortuna para os padrões brasileiros, sendo relevante rememorar que a intenção do legislador constituinte ao incluir a expressão “grandes fortunas” no texto da Constituição de 1988 foi de afastar a incidência do tributo sobre a classe média, de modo a onerar somente os patrimônios tidos como realmente exacerbados.

Em relação à base de cálculo, deve-se levar em conta o patrimônio global do contribuinte, ou seja, os bens situados no Brasil e no exterior. A tributação sobre o patrimônio global seria uma maneira de mitigar a migração ou fuga de capitais para outros países. Além disso, por meio da tributação do patrimônio global, grava-se a totalidade do patrimônio dos brasileiros mais ricos, alcançando sua real capacidade contributiva. Dessa forma, assim como já ocorre para o imposto de renda brasileiro, a tributação via IGF deveria ser formatada em base universal, onerando inclusive o patrimônio localizado no exterior de propriedade de contribuinte residente no Brasil - chamado de princípio ou critério da universalidade.

Por outro lado, deve-se considerar na base imponible o patrimônio líquido do contribuinte, de modo a excluir a incidência do imposto sobre dívidas ou obrigações intrínsecas à manutenção daquele patrimônio. Isto porque, caso fosse considerado o patrimônio bruto, que não leva em conta as obrigações, haveria o risco de identificar como grande fortuna uma situação de efetiva insolvência, o que não seria justo sob nenhuma ótica, muito menos do princípio constitucionalizado da capacidade contributiva¹²¹³. Ademais, na maioria dos países que adotaram ou adotam um imposto periódico sobre a riqueza acumulada, essa exação incide ou incide sobre o patrimônio líquido.

Ainda no que toca à base de incidência, como não há, no sistema tributário nacional, incidência tributária direta sobre determinados bens - em especial sobre as aeronaves e embarcações, as ações, participações societárias, aplicações financeiras, obras de arte, joias etc -, entendemos que todos eles deveriam compor a base de cálculo do imposto sobre grandes fortunas, não obstante as reiteradas críticas quanto às dificuldades administrativas de identificá-los e avaliá-los. Infelizmente, não é incomum no Brasil usar valores obtidos de maneira indevida na compra,

¹²¹² BRASIL. Ministério da Fazenda, Secretaria da Receita Federal. CETAD – Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. **Grandes Números...**, cit. Pedro Eliezer Maia sugere o limite de isenção em R\$10.000.000,00, considerado por ele “como o ideal, por caracterizar de fato uma grande fortuna, uma vez que representa o patrimônio médio do 1% (um por cento) mais rico do mundo, conforme dados da Oxfam”. In: MAIA, Pedro Eliezer. **O imposto sobre...**, cit., p. 158-159.

¹²¹³ ARRUDA, Luiz Henrique Barros de, *apud* MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. **Imposto sobre...**, cit., p. 235.

por exemplo, de joias e obras de arte, como forma de lavagem de dinheiro.

Assim como previsto em diversos projetos de lei em trâmite no Congresso Nacional, alguns tipos de bens, pela sua natureza, devem ser excluídos da base de cálculo do imposto sobre grandes fortunas, em especial o imóvel residencial, os objetos de uso pessoal (como vestuário), os instrumentos de trabalho e os bens de relevância cultural, social, econômica e ecológica¹²¹⁴. Além disso, devem ser deduzidos os valores pagos a título de ITR, IPTU, IPVA, ITBI e ITCMD do montante anualmente devido a título de IGF, o que estaria em consonância com a ideia de patrimônio líquido e evitaria alegações - para nós insustentáveis do ponto de vista jurídico - de bitributação¹²¹⁵. Não somos favoráveis à existência de um teto fiscal para a soma do IGF e do imposto de renda (como na França, em que a soma do ISF - agora IFI - e do imposto de renda não pode exceder 75% da renda anual bruta do ano anterior), o que limitaria substancialmente o potencial redistributivo e arrecadatório do imposto.

Fabrizio Augusto de Oliveira e Geraldo Biasoto Júnior entendem ser necessária extrema cautela na introdução do IGF, “para que não se transforme em imposto que sacrifique aqueles que, apesar de possuírem algum patrimônio, não contam com fluxos anuais de renda suficientes para atender suas necessidades de subsistência”¹²¹⁶. No entanto, ressaltamos anteriormente como um dos aspectos positivos da implementação do imposto sobre grandes fortunas que, como ele impõe uma carga sobre a riqueza, independentemente da renda que deriva dos ativos subjacentes, ele atuaria como um incentivo para usar os ativos de maneira mais produtiva.

Sobre as alíquotas do imposto sobre grandes fortunas, tendo em vista que se trata de um tributo cuja incidência é renovada ano a ano, entendemos que elas não deveriam ser elevadas, até mesmo para não ter natureza confiscatória¹²¹⁷. Geralmente, nos projetos de lei visando regulamentar o IGF, a alíquota mínima fica entre 0,1% e 1,0% e a máxima entre 0,7% e 6,0%. Para nós, por se tratar de uma exação periódica, a alíquota máxima do imposto não deveria ultrapassar o percentual de 2%. Falamos em alíquota máxima, pois entendemos que o imposto deve incidir de maneira progressiva, em atenção ao princípio da capacidade contributiva. Outro modo de incentivar o uso produtivo dos ativos seria estabelecer alíquotas diferenciadas conforme a natureza dos bens que integram o patrimônio - se produtivos ou improdutivos. Nesse sentido, Hugo de Brito Machado propõe a adoção do critério da essencialidade/seletividade na fixação das alíquotas do IGF, de modo a onerar os bens considerados suntuários ou supérfluos com alíquotas mais elevadas do que os bens destinados ao emprego nas atividades produtivas¹²¹⁸.

¹²¹⁴ Cf. MAIA, Luiz Fernando, *apud* MAIA, Pedro Eliezer. **O imposto sobre...**, cit., p. 160.

¹²¹⁵ No mesmo sentido: Pedro Eliezer. **O imposto sobre...**, cit., p. 162.

¹²¹⁶ OLIVEIRA, Fabrizio Augusto de. BIASOTO JÚNIOR, Geraldo. *A reforma...*, cit., p. 29-30.

¹²¹⁷ Nesse sentido: CARVALHO, Pedro Humberto Bruno de. **As discussões...**, cit., p. 11.

¹²¹⁸ MACHADO, Hugo de Brito, *apud* MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. **Imposto sobre...**, cit., p. 235.

No que diz respeito à alíquota aplicável às pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no exterior, concordamos com Pedro Carvalho Jr. e Luana Passos, no sentido de que elas “devem ser tributados(as) a uma alíquota única sobre o valor do patrimônio total no país, (excluindo-se os bens de pequeno valor), já que é difícil estimar o patrimônio internacional do contribuinte não residente”¹²¹⁹.

A despeito de termos apontado a alíquota máxima no patamar de 2%, caso a intenção principal da implementação do IGF seja combater a concentração patrimonial excessiva, vale conferir a proposta de Thomas Piketty para as alíquotas de um imposto periódico sobre a riqueza:

Em meu livro, proponho uma grade de bolso simples para se refletir sobre alíquotas anuais ótimas de tributação sobre riqueza e propriedade. Mais especificamente, a orientação é fazer uma adaptação das alíquotas ao ritmo observado de crescimento dos diferentes grupos de riqueza ao longo do tempo. Por exemplo, se a riqueza dos mais ricos estiver aumentando em 6-7 por cento por ano em termos reais (em comparação com a faixa de 1-2 por cento por ano referente à riqueza média), conforme sugerido pelas classificações de riqueza Forbes (e também por pesquisa recente de Saez e Zucman, 2014), e a intenção for estabilizar o nível de concentração de riqueza, então poderá ser necessário aplicar alíquotas para os mais ricos de até 5 por cento por ano, e possivelmente acima desse patamar¹²²⁰.

No que pertine à avaliação dos bens que compõem o patrimônio tributável, ela poderia ser objeto de declaração pelos próprios contribuintes, pois, com o avanço da informática e do processamento de dados, aliado à integração dos sistemas fiscais municipais, estaduais e federal, entre si e com outras instituições, a Administração Tributária detém hoje mecanismos eficazes que possibilitam confrontar essa avaliação e combater a evasão fiscal por via da subavaliação de ativos. Além disso, a fixação de multas para a hipótese específica de subavaliação de ativos poderia combater - ao menos reduzir - essa prática. Importante também ter em conta que muitos ativos já são objeto de avaliação para fins tributários, como os imóveis e os veículos automotores. Para os bens que não são objeto de qualquer incidência tributária, como as joias e obras de arte, podem ser criadas obrigações acessórias para os estabelecimentos comerciais no sentido de fornecer à Administração Tributária as informações relativas à compra¹²²¹.

Do ponto de vista formal, o lançamento do imposto sobre grandes fortunas poderia ser feito, ao menos inicialmente, utilizando a estrutura do imposto de renda da pessoa física, o que

¹²¹⁹ CARVALHO JR., Pedro. PASSOS, Luana. **Imposto sobre...**, cit., p. 591.

¹²²⁰ PIKETTY, Thomas. **Tributação sobre...**, cit., p. 753-754.

¹²²¹ Cf. CARVALHO JR., Pedro. PASSOS, Luana. **Imposto sobre...**, cit., p. 588. Em outro estudo, ambos os autores propõem também que “[a] avaliação dos ativos reais deve ser o maior valor entre: i) valor de aquisição, ii) valor venal do IPTU ou IPVA e iii) valor de mercado declarado pelo contribuinte ou arbitrado pelo fisco” e que “[n]a avaliação de ativos financeiros, no caso de títulos de capital aberto, a avaliação pode ser definida como a média entre cotações de mercado mais alta e mais baixa em um período. No caso de saldos financeiros a sua avaliação deve ser o maior valor entre: i) saldo em 31 de dezembro do ano fiscal e ii) saldo médio nos últimos 90 dias do ano fiscal”. In: CARVALHO JR., Pedro. PASSOS, Luana. **Imposto sobre...**, cit., p. 486.

reduziria os custos iniciais com a cobrança e fiscalização do imposto¹²²².

Para evitar a dissipação ou ocultação patrimonial, a legislação que vier a regulamentar o IGF deverá prever efetivas medidas antievasivas, como a que consta em alguns projetos de lei em trâmite no Congresso Nacional relativa à responsabilidade solidária da pessoa jurídica pelo pagamento do imposto sempre que houver indícios de que sua constituição ou existência visa a dissimular o verdadeiro proprietário dos bens ou direitos que constituam o seu patrimônio ou a apresentá-los sob valor inferior ao real. Como outra medida antievasiva, Pedro Carvalho Jr. e Luana Passos sugerem que a legislação delimite “os tipos de bens de titularidade de pessoa jurídica, que se presume ser usufruído por pessoa física, sendo nesses casos gravados pelo imposto”, que “poderiam sofrer a incidência do *Wealth Tax* pela indicação de seus reais usufrutuários ou através de uma alíquota mais alta (punitiva) em caso de sua não identificação”¹²²³.

Fabrizio Augusto de Oliveira e Geraldo Biasoto Júnior propõem também que o imposto sobre grandes fortunas “poderia ser partilhado e rateado entre os diferentes níveis de governo”, medida que seria importante no contexto brasileiro de intensa centralização dos recursos no ente federal e de derrocada das finanças dos entes estaduais e municipais. No entanto, para que isso fosse possível do ponto de vista jurídico seria necessária uma emenda constitucional alterando ou revogando o disposto no artigo 80, inciso III, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), que destina toda a receita obtida com a eventual instituição do imposto para o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza.

9.12 As principais contribuições do imposto sobre grandes fortunas

Parece não haver mais quaisquer dúvidas de que vislumbramos no imposto sobre grandes fortunas um instrumento apto a trazer melhorias não apenas ao sistema tributário e constitucional brasileiros, mas também à problemática da excessiva concentração de riqueza verificada no país. Ressalta-se, porém, que o ordenamento jurídico nacional e, em especial, seu sistema tributário, trazem diversos outros instrumentos ou mecanismos que também auxiliariam na promoção da justiça distributiva. O imposto sobre grandes fortunas, portanto, é apenas uma dessas ferramentas colocadas à disposição do poder público para combater o quadro de desigualdade massiva, e não a solução para todos os males. Em termos de tributação, seria necessária uma reforma muito mais ampla do que a simples introdução de um novo tributo direto. Carecemos de medidas que reduzam a incidência tributária sobre a produção e o consumo e que aumentem a incidência sobre a renda -

¹²²² Nesse sentido: FERNANDES, André Dias. MELO, Álisson José Maia. **O imposto sobre...**, cit., p. 73.

¹²²³ CARVALHO JR., Pedro. PASSOS, Luana. **Imposto sobre...**, cit., p. 590.

em especial a oriunda do capital - e o patrimônio, encontrando um ponto de equilíbrio entre a equidade e a eficiência na tributação. No entanto, a instituição do imposto sobre grandes fortunas, por onerar somente a parcela mais rica da população nacional, se respeitada a vontade constituinte, seria simbólica no combate à desigualdade excessiva e na promoção da justiça tributária, passando uma mensagem positiva aos contribuintes e cidadãos brasileiros de que o custo estatal está sendo repartido de maneira mais equânime e solidária.

Do ponto de vista constitucional, extrai-se a intenção originária do constituinte de modelar, em uma base econômica capitalista, um Estado que tem como um dos seus principais pilares a justiça social, financiada, sobretudo, por meio da tributação. Conhecedora das enormes desigualdades sociais, da alta concentração de riqueza e da regressividade do sistema tributário brasileiro, a Assembleia Nacional Constituinte de 1987-1988 deu o devido valor às justiças social e tributária. A busca pela justiça social é percebida em todo o texto constitucional, sendo objetivos fundamentais da República reduzir as desigualdades sociais e combater a pobreza. Por outro lado, o sistema tributário projetado no texto constitucional é claramente orientado pela ideia de justiça tributária, tendo por meta a justa distribuição dos ônus fiscais, com destaque especial para os princípios da capacidade contributiva, pessoalidade, seletividade, extrafiscalidade e progressividade. E foi justamente com base nas ideias de justiça social e justiça tributária que optou o legislador constituinte por incluir no rol do artigo 153 a possibilidade de a União tributar as grandes fortunas.

Passados trinta anos, não se pode mais admitir que a Constituição da República projete um sistema tributário progressivo, mas, na prática, a legislação infraconstitucional, dia após dia, implemente um sistema marcadamente regressivo¹²²⁴. A concepção de justiça social e tributária adotada pela CRFB/88 fornece todos os subsídios jurídicos, sociais e democráticos para a implementação do imposto sobre grandes fortunas e de outras medidas que outorguem efetiva progressividade à tributação e aos gastos públicos, não restando dúvidas de que a omissão do legislador infraconstitucional em editar a lei complementar regulamentadora colide frontalmente com a vontade constituinte¹²²⁵ - omissão inconstitucional. Nas palavras de Sérgio Ricardo Ferreira Mota, “se a Assembleia Nacional Constituinte foi fiel aos desígnios básicos do povo brasileiro, os verdadeiros interesses políticos a serem perseguidos devem ser exatamente aqueles decorrentes dos valores máximos plasmados na Constituição, por representarem os legítimos interesses nacionais”¹²²⁶. Nesse sentido, a regulamentação e a implementação do IGF no sistema tributário

¹²²⁴ Nesse sentido: GODOI, Marciano Seabra de. **Finanças públicas...**, cit., p. 33.

¹²²⁵ O imposto sobre grandes fortunas (IGF) foi aprovado pelo Plenário do Congresso constituinte no dia 14/04/1988, por 308 votos a 84, sendo 8 as abstenções. In: FOLHA DE SÃO PAULO. **Constituinte aprova...**, cit.

¹²²⁶ MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. **Imposto sobre...**, cit., p. 104.

brasileiro dariam concretude aos mandamentos e desejos constitucionais originários e, portanto, aos desígnios do próprio povo brasileiro.

Mas as potenciais contribuições do IGF vão muito mais além. O sistema tributário vigente no Brasil é repleto de incongruências e distorções, tendo como característica principal seu caráter regressivo, onerando-se mais consumo e rendas do trabalho assalariado do que patrimônio e rendas do capital, de modo que a introdução do imposto sobre grandes fortunas teria a capacidade de tornar a distribuição da carga tributária brasileira menos injusta, realizando o princípio da capacidade contributiva e contribuindo, ao final, para a própria realização da justiça tributária em nosso país.

Em termos ideais, a instituição do IGF deveria vir acompanhada da proporcional redução da carga fiscal incidente sobre a produção e o consumo, de modo a efetivamente reduzir a regressividade tributária que tanto nos caracteriza. Por meio da tributação das grandes fortunas estaríamos tributando a parcela da população que é proporcionalmente menos onerada pelo sistema tributário e destinando seu produto para a parcela da população que é proporcionalmente mais onerada, já que os recursos arrecadados por meio dessa exação devem ser necessariamente vertidos para o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza.

O sistema tributário brasileiro não alcança apropriadamente o conceito de fortuna, pois inúmeros bens e direitos ficam totalmente excluídos da tributação direta e a história tem demonstrado que somente o imposto de renda e os impostos patrimoniais sobre bens específicos não surtiram efeitos como instrumentos de contenção da desigualdade social e econômica e de promoção da justiça tributária - ao menos não da forma como foram formatados. Assim, o imposto sobre grandes fortunas teria relevante atuação complementar às demais espécies de tributos adotados em nosso país.

Uma das contribuições mais relevantes do imposto sobre grandes fortunas para o sistema tributário brasileiro diz respeito ao seu papel no aumento da eficiência do controle administrativo-fiscal, tendo em vista que ele possibilitaria a disponibilização de informações mais precisas sobre o patrimônio dos contribuintes. Por meio do cruzamento de dados da declaração do IGF com as declarações dos demais tributos, seria possível identificar eventuais incompatibilidades entre renda e patrimônio declarados. Ampliando a eficiência do controle administrativo e reduzindo, via de consequência, a sonegação fiscal, o imposto seria um instrumento de otimização dos resultados das demais espécies tributárias, ajudando no aumento da arrecadação total. Além disso, a arrecadação do próprio imposto sobre grandes fortunas não deve ser ignorada, em especial num contexto de recessão econômica, em que a arrecadação tributária já não é mais suficiente para manter uma política generosa de gastos sociais sem o ônus político de contrariar os interesses da

elite econômica.

O imposto sobre grandes fortunas - aliado a outras medidas que outorguem maior progressividade à tributação brasileira - tem aptidão também para contribuir para o próprio crescimento econômico nacional, pois abriria espaço para a desoneração da produção e do consumo e, com a redução da tributação sobre as classes mais pobres, fortaleceria o mercado de consumo interno.

O IGF contribuiria também, a depender da sua formatação, para a redução das desigualdades sociais e econômicas, que adviria não somente da maior oneração dos super-ricos, mas também da necessária destinação total dos recursos arrecadados ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza. Por meio do imposto sobre grandes fortunas e de um sistema tributário em seu todo mais redistributivo, o combate à desigualdade pode ser compatível com a liberdade individual e a livre iniciativa. Ressalta-se, porém, que a distribuição de riquezas em uma sociedade é produto da sua ordem jurídica considerada em sua totalidade, sendo claro que somente o sistema tributário não bastaria para mitigar a descomedida desigualdade brasileira. Mas se o imposto sobre grandes fortunas, por si só, pode não ter tanto relevo na distribuição das riquezas, não há dúvida de que aponta para a direção certa¹²²⁷.

Num país como o Brasil, em que os ricos estão ficando cada vez mais ricos, a busca pela tributação das grandes fortunas materializa o desejo geral de tratamento mais igualitário, em especial tendo em conta que a desigualdade na distribuição do capital é sempre mais forte do que a desigualdade na distribuição das rendas do trabalho¹²²⁸. Se nenhuma medida for adotada, o risco de progressão sem limites da concentração de riqueza parece ser muito grande, e não podemos ficar indiferentes a essa perspectiva¹²²⁹. O propósito maior do IGF, assim, seria auxiliar na dispersão da concentração excessiva de riqueza.

Caso um país possua pequeno número de famílias ricas, seria ineficiente montar toda uma estrutura tributária para instituir um imposto periódico sobre a riqueza, pois haveria poucos contribuintes. Por outro lado, caso um país possua muitas famílias ricas, mas baixa iniquidade de renda ou riqueza, não seria necessário utilizar tal imposto como ferramenta distributiva¹²³⁰. No entanto, no Brasil temos um considerável número de famílias ricas e temos uma altíssima iniquidade de renda e de riqueza, cenário, portanto, ideal para a implementação do imposto sobre grandes fortunas.

Com efeito, alguns trabalhos recentes sobre a desigualdade brasileira concluíram que o

¹²²⁷ Cf. MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. **Imposto sobre...**, cit., p. 96.

¹²²⁸ Cf. PIKETTY, Thomas. **O capital...**, cit., p. 239.

¹²²⁹ Cf. PIKETTY, Thomas. **O capital...**, cit., p. 505.

¹²³⁰ Cf. CARVALHO, Pedro Humberto Bruno de. **As discussões...**, cit., p. 24.

Brasil é um dos países mais desiguais do mundo, com níveis de concentração incomparáveis em outros lugares¹²³¹. Nessa conjuntura de extrema concentração de riqueza, a implementação do imposto sobre grandes fortunas seria também uma maneira de dar concretude à concepção rawlsiana de justiça, que, apesar de tolerar desigualdades, não admite, em hipótese alguma, desigualdades massivas. Assim, a maior tributação sobre os brasileiros mais ricos estaria em consonância com os princípios da maior liberdade igual, da igualdade equitativa de oportunidades e da diferença. Se estudasse o caso brasileiro, Rawls certamente exigiria que o sistema tributário auxiliasse na eliminação das concentrações de riqueza politicamente ameaçadoras para que as liberdades iguais de cidadania fossem de fato viáveis. Nessa vertente, o IGF, ao onerar o patrimônio exagerado, seria um dos instrumentos à disposição do legislador para o ajuste de distorções do sistema distributivo brasileiro.

Nada disso significa que a Constituição da República de 1988 seja avessa à formação de grandes fortunas no Brasil. Busca-se promover uma concepção de justiça que não desmereça o esforço e o talento, mas que também não os coloque como únicas e exclusivas causas do resultado favorável na economia de mercado¹²³². As perspectivas de vida das pessoas, segundo Rawls, são afetadas por três tipos de contingências, sendo elas a classe social de origem, os talentos naturais e a boa ou má sorte ao longo da vida¹²³³. No entanto, se ignorarmos as desigualdades nas perspectivas de vida das pessoas que decorrem dessas contingências e deixarmos que se manifestem sem instituir as regulamentações necessárias para preservar a justiça de fundo, “não estaremos levando a sério a ideia de sociedade como um sistema equitativo de cooperação entre cidadãos livres e iguais”¹²³⁴.

É sabido também que quanto mais dinheiro se tem, cada real a mais passa a ter menos valor para o endinheirado. O valor marginal de cada real a mais é sempre superior para aqueles que possuem necessidades básicas não satisfeitas. Assim, a menor utilidade marginal do excedente e a maior utilidade do resíduo justificam a tributação mais pesada sobre os mais abastados. Por isso é que os gastos públicos devem ser financiados por contribuições desiguais dos indivíduos, contribuições essas que se aproximem o máximo possível de igualar, para cada um deles, a utilidade marginal dos gastos públicos e privados¹²³⁵. Ademais, como a riqueza é distribuída de maneira mais desigual do que a renda, se uma pessoa pobre ganha um real extra, ela provavelmente o gastará em alguma necessidade imediata, ao passo que uma pessoa rica o aplicará na poupança. Essa economia gera renda adicional, o que aumenta ainda mais a riqueza. Para conter

¹²³¹ Em especial, os trabalhos de Pedro Herculano Guimarães Ferreira de Souza e Marc Morgan Milá.

¹²³² Nesse sentido: FERNANDES, André Dias. MELO, Álisson José Maia. **O imposto sobre...**, cit., p. 74-75.

¹²³³ Cf. RAWLS, John. **Justiça como...**, cit., p. 78.

¹²³⁴ Cf. RAWLS, John. **Justiça como...**, cit., p. 78-79.

¹²³⁵ Cf. MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito...**, cit., p. 108-109.

essa tendência concentradora, o imposto sobre grandes fortunas poderia desempenhar papel relevante.

Considera-se, todavia, que a propalada função redistributiva do imposto sobre grandes fortunas somente seria efetiva se os recursos arrecadados fossem destinados à realização da justiça distributiva. Em termos redistributivos, essa exação não é nem boa nem ruim em si. Tudo depende da maneira como ela é arrecadada e do que se faz com seu produto. Infelizmente, o que temos percebido no Brasil é que o gasto público é geralmente de péssima gestão, verificando-se com enorme frequência o desperdício e a corrupção¹²³⁶. No entanto, especificamente a respeito do IGF, o produto de sua arrecadação seria totalmente destinado ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, conforme artigo 80, inciso III, do ADCT, não havendo a possibilidade de desvinculação dessa receita. Assim, o potencial redistributivo do imposto não é insignificante, pois esse Fundo obrigatoriamente direciona seus recursos para ações que tenham como alvo (i) famílias cuja renda *per capita* seja inferior à linha de pobreza, assim como indivíduos em igual situação de renda; e (ii) as populações de municípios e localidades urbanas ou rurais, isoladas ou integrantes de regiões metropolitanas, que apresentem condições de vida desfavoráveis.

Estamos tratando das possíveis contribuições que o imposto sobre grandes fortunas pode trazer ao sistema tributário e à realidade econômico-social brasileiros, mas há de ser ressaltado que, conforme alertam Liam Murphy e Thomas Nagel, “o sistema fiscal é marcado por um alto grau de incerteza empírica acerca das consequências econômicas das diversas opções que se apresentam”¹²³⁷. Dessa forma, não há como se ter certeza sobre os reais efeitos que o imposto sobre grandes fortunas pode produzir na realidade brasileira, sendo ideal que qualquer tentativa de implementação fosse precedida de um estudo sério que consiga fazer uma estimativa dos efeitos dessa mudança sobre a economia, o nível de emprego, a arrecadação do governo e a distribuição da renda e da riqueza. Até mesmo por isso há quem proponha a implantação temporária do IGF, a fim de verificar, passado algum tempo, os resultados concretos de sua instituição¹²³⁸.

Tendo em vista o contexto político brasileiro, fortemente influenciado pelos mais abastados, para que a implementação do imposto sobre grandes fortunas seja de fato viável, é preciso investir na maior educação e consciência fiscal de todos os cidadãos para romper com o discurso hegemônico da alta carga tributária, mostrando que o real problema não é o tamanho da carga, mas sua composição marcadamente regressiva. Na verdade, boa parte da resistência brasileira à introdução do IGF decorre da ausência de esclarecimento quanto aos indivíduos que realmente estariam sujeitos a essa exação. A ausência de maior consciência fiscal faz com que as

¹²³⁶ Cf. MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de...**, cit., p. 53.

¹²³⁷ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito...**, cit., p. 06.

¹²³⁸ Nesse sentido: GODOI, Marciano Seabra de. **Finanças públicas...**, cit., p. 36.

classes mais baixas, que sequer seriam alcançadas por esse tributo, manifestem inconformismo contra a sua criação, valendo-se de discursos superficiais que contrariam seus próprios interesses econômicos e sociais.

Fato é que não há casos bem conhecidos de países que tenham saído de um nível tão alto de desigualdade como o brasileiro e progredido de maneira gradual, sem guerras ou grandes revoluções, para níveis toleráveis. Como ninguém deseja passar por choques violentos, cabe ao poder público brasileiro o desafio de inventar instrumentos inéditos em muitas frentes para combater a desigualdade massiva, caso seja essa uma prioridade política. Esperar que o crescimento econômico puro e simples resolva nossa questão distributiva não funcionou no passado e dificilmente funcionará no futuro¹²³⁹.

¹²³⁹ Cf. SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira de. **A desigualdade...**, cit., p. 325-326 e 337.

10 CONCLUSÃO

É possível dizer com segurança que a concentração de renda e de riqueza no Estado brasileiro excede o que poderia ser considerado compatível com a liberdade política e a igualdade de oportunidades que se esperam de um estado realmente democrático, não havendo nada que justifique a manutenção dos alarmantes níveis atuais. A desmesurada disparidade brasileira possibilita que aqueles que estão em melhores condições exerçam uma influência muito maior sobre a legislação e sobre as decisões políticas. No entanto, não podemos aceitar que a crescente desigualdade seja considerada como algo inevitável, como se fosse produto exclusivo de forças que estejam fora do nosso controle. Existem mecanismos efetivos que podem ser adotados - especialmente pelos governos - para reduzir os níveis atuais de desigualdade. Em face disso, faz-se necessário voltar os olhos aos possíveis instrumentos postos à disposição do poder público para contornar esse sério problema, sendo que, modernamente um dos principais deles é o aparato tributário.

A política tributária brasileira, porém, tem demonstrado certa prevalência do critério eficiência em detrimento do critério equidade, resultando daí o desinteresse em tributar de maneira mais rígida as rendas oriundas do capital e as fortunas acumuladas. Aqui, potencializa-se a concentração de riqueza ao tributar muito mais favoravelmente a renda do capital e o patrimônio acumulado do que a renda do trabalho e o consumo. Além do predomínio da tributação sobre produção e consumo e de o imposto de renda onerar proporcionalmente mais os grupos das faixas inferiores de renda e de riqueza, a tributação patrimonial tem participação irrisória sobre o montante total de tributos arrecadados no Brasil.

No entanto, não poderia mais haver dúvidas de que, sem deixar de lado a eficiência, o direito tributário deve ser estudado e implementado de maneira associada à ideia de justiça, não se admitindo mais o desenvolvimento de normas e interpretações que privilegiam somente o interesse dos detentores de capital, olvidando-se dos interesses sociais gerais.

Neste cenário, um imposto periódico sobre a riqueza acumulada afigura-se como um relevante instrumento de que dispõe o poder público para combater as elevadas concentrações de riqueza que colocam em perigo os princípios rawlsianos e a justiça de fundo das instituições básicas da sociedade. Não obstante a importância de outros instrumentos, em especial o imposto sobre a herança, percebe-se num tributo recorrente sobre a fortuna acumulada uma maneira de mitigar as disparidades oriundas não apenas do nascimento, mas também dos talentos naturais e da boa ou má sorte ao longo da vida.

Ocorre que, apesar de previsto expressamente no texto constitucional há trinta anos, o imposto brasileiro sobre grandes fortunas até hoje não foi regulamentado, por evidente falta de

vontade política, sendo que as decisões políticas em nosso país são geralmente influenciadas pelos que estão no topo das maiores fortunas, que costumam gastar enormes quantias de dinheiro no financiamento de campanhas políticas e *lobbying*.

Além de ferramenta que pode auxiliar na busca por uma maior justiça distributiva, a introdução do imposto sobre grandes fortunas pode ser justificada por variadas outras óticas. Inicialmente, ele seria uma maneira de dar maior concretude ao princípio da capacidade contributiva, repartindo os encargos tributários entre os contribuintes brasileiros de maneira mais justa. Com efeito, não se poderia impor aos cidadãos de menor capacidade econômica um esforço tributário superior ao exigido dos indivíduos de maior capacidade econômica, mas é justamente isso que o sistema tributário nacional faz ao privilegiar a tributação sobre a produção e o consumo em detrimento da tributação sobre o capital acumulado e as rendas que ele produz.

Além disso, os inúmeros tratamentos tributários privilegiados outorgados pela legislação brasileira aos mais ricos e a própria incidência regressiva dos impostos sobre o consumo permitem também nos valer da lógica da igualdade de tratamento para justificar uma taxa mais robusta sobre os detentores das maiores fortunas. Num país como o Brasil, em que os ricos estão ficando cada vez mais ricos, a busca pela tributação das grandes fortunas materializa o desejo geral de tratamento mais igualitário, em especial tendo em conta que a desigualdade na distribuição do capital é sempre mais forte do que a desigualdade na distribuição das rendas do trabalho.

Considerando que o governo brasileiro realiza diversas ações que colocam a elite nacional em posição ainda mais privilegiada, a implementação do imposto sobre grandes fortunas seria também uma maneira de compensar os demais cidadãos brasileiros que não recebem tratamento semelhante. Em outras palavras, essa exação seria um instrumento para corrigir ou compensar as desigualdades verificadas na própria ação governamental. Além dos ricos no Brasil serem menos sobrecarregados do ponto de vista tributário, é muito mais fácil para eles se valerem de benefícios e brechas fiscais diante da influência que exercem sobre as decisões políticas e sobre a formatação do ordenamento jurídico nacional.

Portanto, vislumbra-se no imposto sobre grandes fortunas um instrumento apto a trazer melhorias tanto ao sistema tributário nacional, quanto à realidade econômico-social brasileira. Sua implementação poderia auxiliar na dispersão da concentração excessiva de riqueza, dando concretude à concepção rawlsiana de justiça, que, apesar de tolerar desigualdades, não admite, em hipótese alguma, desigualdades massivas. Além do mais, poderia também tornar nosso sistema de tributação menos injusto; aumentar a eficiência do controle administrativo fiscal e, via de consequência, elevar a arrecadação tributária total; estimular a utilização produtiva dos recursos; complementar as falhas e omissões dos demais tributos; e passar uma mensagem positiva aos

contribuintes e cidadãos brasileiros de que o custo estatal está sendo repartido de maneira mais equânime e solidária, outorgando maior credibilidade ao fragilizado poder público brasileiro.

Ressalva-se, porém, que, em termos de tributação, seria necessária uma reforma muito mais ampla do que a simples introdução de um novo tributo direto. Carecemos de medidas que reduzam a incidência tributária sobre a produção e o consumo e que aumentem a incidência sobre a renda - em especial a oriunda do capital - e o patrimônio, encontrando um ponto de equilíbrio entre a equidade e a eficiência na tributação. Além do mais, se o imposto sobre grandes fortunas vier a ser instituído, o que realmente importa para fins de justiça distributiva é como o poder público vai utilizar o produto arrecadado, não podendo se olvidar da necessária destinação total dos recursos ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza.

Fato é que, se nenhuma medida for adotada no Brasil, o risco de progressão sem limites da concentração de riqueza e da regressividade tributária parece ser muito grande, e nós, que nos preocupamos com a questão social, não podemos ficar indiferentes a essa perspectiva.

REFERÊNCIAS

- ABDALLA, Marcelo. **Direito tributário didático: para concursos e acadêmicos de direito** / Marcelo Abdalla. – Belo Horizonte: Inédita, 1996.
- ABRÃO, Carlos Henrique. **Imposto sobre grandes fortunas combate desigualdade**. Conjur, 2012. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2012-ago-23/carlos-abrao-imposto-grandes-fortunas-combate-desigualdade>>. Acesso em: 09 out. 2017.
- ACEMOGLU, Daron. **Por que as nações fracassam: as origens do poder, da prosperidade e da pobreza** / Daron Acemoglu e James A. Robinson; tradução Cristiana Serra. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.
- AFONSO, José Roberto. LUKIC, Melina Rocha. ORAIR, Rodrigo Octávio. SILVEIRA, Fernando Gaiger. **Tributação e desigualdade**. Belo Horizonte(MG): Letramento: Casa do Direito: FGV Direito Rio, 2017
- AFP/Agence France-Presse. **Cerca de 30 países assinam acordo contra evasão de multinacionais**. AFP, 2016. Disponível em: <http://www.em.com.br/app/noticia/internacional/2016/01/27/interna_internacional,729000/cerca-de-30-paises-assinam-acordo-contra-evasao-de-multinacionais.shtml>. Acesso em: 11 fev. 2016.
- ALBUQUERQUE, Raíssa Carvalho Fonseca e. Da omissão legislativa na instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XVII, n. 122, mar 2014. Disponível em: <http://www.ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=14578&revista_caderno=26>. Acesso em: 06 nov. 2017.
- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 11. ed. rev. atual. e ampl. – Salvador – Ed. JusPodivm, 2017.
- ALMEIDA, Thiago Henrique Costa de. O imposto sobre grandes fortunas (IGF) como alternativa a crise financeira brasileira. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XIX, n. 155, dez 2016. Disponível em: <http://ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=18258>. Acesso em: 06 nov. 2017.
- ALVES, Bruna Marques. DUARTE, Francisco Carlos. O imposto sobre grandes fortunas e a promoção da justiça fiscal. **RVMD**, Brasília, v. 9, nº 1, p. 290-314, Jan-Jun, 2015. Disponível em: <<http://www.bibliotekevirtual.org/revistas/UCB/RVMD/v09n01/v09n01a11.pdf>>. Acesso em 19 nov. 2017.
- ALVES, Henrique Napoleão. **Por que o IGF foi arquivado no Senado?** Conjur, 2010. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2010-mar-13/imposto-grandes-fortunas-foi-arquivado-senado>>. Acesso em: 14 out. 2017.
- _____. **Tributação e injustiça social no Brasil**. Revista Espaço Acadêmico, v. 12, nº 133, junho de 2012. Disponível em:<<http://www.periodicos.uem.br/ojs/index.php/EspacoAcademico/article/view/14965/9306>>. Acesso em: 05 nov. 2016.

- AMARAL, Paulo Adyr Dias do. **Imposto sobre a renda: fundamentos e contradições** / Paulo Adyr Dias do Amaral e Leonel Martins Bispo. Belo Horizonte: Del Rey, 2012.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008.
- _____. **Direito tributário brasileiro**. 18. ed. – São Paulo: Saraiva, 2012. [e-Book].
- An **expat's guide to Swiss taxes**. Expatica, 2017. Disponível em: <https://www.expatica.com/ch/finance/Taxes-in-Switzerland_101589.html#wealth>. Acesso em: 26 out. 2017.
- Aprovado na França imposto de 75% sobre grandes fortunas**. RFI, 2012. Disponível em: <<http://br.rfi.fr/franca/20121019-aprovado-na-franca-imposto-de-75-sobre-grandes-fortunas>>. Acesso em: 24 out. 2017.
- ARANHA, Luiz Ricardo Gomes. **Direito tributário: apreendendo**. – Belo Horizonte: Del Rey, 2001.
- ARAÚJO, Alexandre de Souza. **Obrigatoriedade da União de instituir imposto sobre grandes fortunas**. Conteúdo Jurídico, 2014. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,obrigatoriedade-da-uni%C3%A3o-de-instituir-imposto-sobre-grandes-fortunas,48384.html>>. Acesso em: 14 out. 2017.
- ARAUJO, José Evande C; SILVA, Jules Michelet P. Q. **Medidas antielisivas na instituição e cobrança do Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF)**. Brasília: Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados, 2015.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5ª ed. 8ª tiragem – São Paulo: Malheiros Editores, 1998.
- ATHENIENSE, Aristoteles Dutra de Araújo. **O imposto sobre grandes fortunas**. Atheniense Advogados, 2011. Documento eletrônico. Disponível em: <<http://www.atheniense.com.br/artigos/o-imposto-sobre-grandes-fortunas/>>. Acesso em: 03 out. 2017.
- ATKINSON, Anthony B. **Inequality: what can be done?** Harvard University Press. Cambridge, Massachusetts, London, England. 2015.
- ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de direito tributário**. – Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2006.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário, de acordo com a emenda constitucional n. 53, de 19-12-2006** / Humberto Ávila. – 3. ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2008.
- AVI-YONAH, Reuven S. Globalization and tax competition: implications for developing countries. **Cepal Review** 74, p. 59-66, 2001.
- _____. The three goals of taxation. *Tax Law Review*, v. 60, p. 1-28, 2006.
- _____. Why not tax the rich? Review of Kleinbard's 'We are better than this'. **Public Law and Legal Theory Research Paper Series**, paper n° 426. Law & Economics Research Paper Series, paper n° 14-022. Michigan Law. University of Michigan, 2014.

- BABEUF, Gracchus. **Manifesto dos Iguais**. 1796. Disponível em: <http://www.dhnet.org.br/direitos/anthist/a_pdf/babeuf_manifesto_dos_iguais.pdf>. Acesso em: 05 mar. 2018.
- BALEEIRO, Aliomar (1905-1978). **Limitações constitucionais ao poder de tributar** / Aliomar Baleeiro. – 8. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. – Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- _____. **Direito tributário brasileiro**. Atualizada por Misabel Derzi. – 12. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2013.
- _____. **Direito tributário brasileiro**. Atualizada por Misabel Derzi. – 13. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2015.
- _____. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 16ª ed. Atualizador: Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 2008.
- BANKMAN, Joseph; WEISBACH, David A. The superiority of an ideal consumption tax over an ideal income tax. **Stanford Law Review**, v. 58, n. 5, p. 1.413-1.456, 2006.
- BARBOSA, M. F. S. FREITAS, P. M. B. Imposto sobre grandes fortunas. **Revista Intervenção, Estado e Sociedade**, v.3.n.1 jan./jun, 2015. p. 207-230.
- BARRETO, Paulo Ayres. **Competência tributária e federação. Tributos federais na Constituição. Imposto sobre grandes fortunas – IGF**. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/2870441/mod_resource/content/0/DEF0512%20-%20IGF%202017.pdf>. Acesso em: 20 out. 2017.
- BARROS, Luiz Celso de. **Direito tributário**. – 2ª ed. rev., atual. e ampl., - Bauru, SP: EDIPRO, 2008.
- BARROS, Rodrigo Rige da Silva. Carga Tributária, Função Social e Instituição do IGF (Imposto sobre Grandes Fortunas). **Conteúdo Jurídico**, Brasília-DF: 27 jul. 2012. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=1055.38075&seo=1>>. Acesso em 15 nov. 2017.
- BARTINE, Caio. **Direito tributário**. Coordenação: Marco Antônio Araújo Jr. e Darlan Barroso. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais Ltda., 2012.
- BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. OLIVEIRA, Ludmila Mara Monteiro de. Liberalismo, Desigualdade e Direito Tributário. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**. Belo Horizonte, nº 110, jan./jun. 2015, pp. 217-272.
- _____. 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**, v. 98, p. 119-158, 2008.
- _____. **O Outro Leviatã e a Corrida ao Fundo do Poço**. 1. ed. São Paulo: Almedina, 2015a.
- _____. Por que a “Guerra fiscal”? Os desafios do Estado na modernidade líquida. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**, v. 102, p. 305-341, 2011.

- _____; DOMINGUES, Nathália Daniel. Piketty, desigualdade e os países em desenvolvimento. **Revista Brasileira de Advocacia Pública**, Belo Horizonte, ano 1, n. 1, p. 231-263, jul./dez. 2015b.
- BAUMAN, Zygmunt. **Vida a crédito : conversas com Cítlali Rovirosa-Madrado** / Zygmunt Bauman: tradução: Alexandre Werneck. – Rio de Janeiro: Zahar, 2010.
- BECKER, Alfredo Augusto, 1928. **Carnaval tributário** / Alfredo Augusto Becker. – 2. ed. – São Paulo : LEJUS, 1999.
- BECKER, Alfredo Augusto, 1928-1986. **Teoria geral do direito tributário** / Alfredo Augusto Becker. 4ª edição – São Paulo: Noeses, 2007.
- BELenguER, Miguel. **Tramos en el Impuesto sobre el Patrimonio: tipo impositivo**. Rankia, 2014. Disponível em: <<https://www.rankia.com/blog/impuestos/2290610-tramos-impuesto-patrimonio-tipo-impositivo>>. Acesso em: 26 out. 2017.
- BIRD-POLLAN, Jennifer. Unseating privilege: Rawls, equality of opportunity, and wealth transfer taxation. **The Wayne Law Review**, v. 59, n. 2, p. 713-741, 2013b.
- BORBA, Cláudio. **Direito tributário: teoria e 1000 questões** / Claudio Borba. – 22. ed. – Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.
- BRASIL, Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 108 de 06 de junho de 1989**. Institui o Imposto sobre Grandes Fortunas, de que trata o inciso VII, do art.153 da Constituição e dá outras providências. Disponível em: <http://imagem.camara.gov.br/dc_20.asp?selCodcolecacaoCsv=D&Datain=26/2/1991&txpagina=614&altura=700&largura=800>. Acesso em: 11 out. 2017.
- _____. **Projeto de Lei Complementar nº 130, de 2012**. Institui o Imposto sobre Grandes Fortunas, previsto no art. 153, VII, da Constituição Federal. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=966232&filenome=Avulso+-PLP+130/2012>. Acesso em: 05 out. 2017.
- _____. **Projeto de Lei Complementar nº 202 de 12 de dezembro de 1989**. Dispõe sobre a tributação de grandes fortunas, nos termos do art. 153, inciso VII da Constituição. Disponível em:
em:http://imagem.camara.gov.br/dc_20.asp?selCodColecacaoCsv=D&Datain=14/12/1989&txpagina=15551&altura=700&largura=800. Acesso em: 11 out. 2017.
- _____. **Projeto de Lei Complementar nº 208 de 11 de dezembro de 1989**. Regulamenta o art. 153, inciso VII, da Constituição Federal, que dispõe sobre o imposto das grandes fortunas.. Disponível em:
em:
<http://imagem.camara.gov.br/dc_20.asp?selCodColecacaoCsv=D&Datain=12/12/1989&txpagina=15126&altura=700&largura=800>. Acesso em: 11 out. 2017.
- _____. **Projeto de Lei Complementar nº 218 de 22 de março de 1990**. Institui o Imposto sobre Grandes Fortunas e dá outras providências. Disponível em:
<http://imagem.camara.gov.br/dc_20.asp?selCodColecacaoCsv=D&Datain=22/3/1990&txpagina=1753&altura=700&largura=800>. Acesso em: 11 out. 2017.

BRASIL, Ministério da Fazenda. **IRPF (Imposto sobre a renda das pessoas físicas)**. Receita Federal do Brasil - publicado em 10 de julho de 2015, última modificação em 16 de maio de

2018. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica>>. Acesso em: 23 mai. 2018

_____. **Relatório da Distribuição Pessoal da Renda e da Riqueza da População Brasileira: Dados do IRPF 2015/2014**. Secretaria de Política Econômica, 2016. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/relatorio-sobre-a-distribuicao-da-renda-e-da-riqueza-da-populacao-brasileira/relatorio-distribuicao-da-renda-2016-05-09.pdf>>. Acesso em: 24 out. 2017.

BRASIL, Regimento Interno do Senado Federal. **Resolução do Senado Federal nº 93, de 1970**. Versão consolidada pela Secretaria-Geral da Mesa do Senado Federal, publicada no Suplemento do Diário do Senado Federal em 02.02.2015. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/regimento-interno>>. Acesso em 29 abr. 2018.

BRASIL, Senado Federal. **Projeto de Lei do Senado nº 139, de 2017**. Regulamenta o disposto no artigo 153, VII, da Constituição Federal, para instituir o Imposto sobre Grandes Fortunas e dá outras providências. Disponível em: <<http://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=5285512&disposition=inline>>. Acesso em: 09 out. 2017.

_____. **Resolução nº 9, de 05/05/1992**. Estabelece alíquota máxima para o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, de que trata a alínea "a", inciso I, e § 1º, inciso IV do art. 155 da Constituição Federal. Disponível em: <<http://legis.senado.leg.br/legislacao/DetalhaSigen.action?id=590017>>. Acesso em: 06 mai. 2018.

BRASIL, Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil. **A justiça tributária e o dever do Estado**. Disponível em: <http://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=15970:a-justica-tributaria-e-o-dever-do-estado&catid=44&Itemid=515>. Acesso em: 08 out. 2017.

_____. **A máquina intacta da desigualdade**. Disponível em: <http://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=21759:a-maquina-intacta-da-desigualdade&catid=45&Itemid=73>. Acesso em: 08 out. 2017.

_____. **Analistas duvidam da eficácia de taxar ricos no Brasil**. Disponível em: <http://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=14362:comissao-vai-debater-tributacao-unificada-para-importacao-do-paraguai&catid=45&Itemid=73>. Acesso em: 08 out. 2017.

_____. **Arrecadação justa é meta no trabalho dos Auditores Fiscais**. Disponível em: <http://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=29007:arrecadacao-igualitaria-e-meta-no-trabalho-dos-auditores-fiscais&catid=258&Itemid=521>. Acesso em: 08 out. 2017.

_____. **CCJ criação de imposto sobre grandes fortunas**. Disponível em: <http://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=7850:C%C3%A2mara&catid=44:outras-noticias&Itemid=301>. Acesso em: 08 out. 2017.

_____. **Deputada quer mobilizar sociedade a favor da taxação das grandes fortunas**. Disponível em: <http://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=15>

644:deputada-quer-mobilizar-sociedade-a-favor-da-taxacao-das-grandes-fortunas&catid=44&Itemid=515>. Acesso em: 08 out. 2017.

_____. **Dieese sugere imposto sobre fortunas para tributação mais justa.** Disponível em: <http://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=21468:dieese-sugere-imposto-sobre-fortunas-para-tributacao-mais-justa&catid=45&Itemid=73>. Acesso em: 08 out. 2017.

_____. **França adota imposto sobre grandes fortunas.** Disponível em: <http://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=13968%3AIGF&catid=256%3Aatividades-corporativas&Itemid=416&lang=pt>. Acesso em: 08 out. 2017.

_____. **Imposto maior para os ricos brasileiros começa a ser discutido.** Disponível em: <http://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=13960:A1%C3%ADquotas-sp-1114698988&catid=45&Itemid=73>. Acesso em: 09 out. 2017.

_____. **Imposto Robin Hood.** Disponível em: <http://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=15257:revista-istoe-dinheirobr&catid=45&Itemid=73>. Acesso em: 08 out. 2017.

_____. **Imposto sobre grandes fortunas deve ser implantado.** Disponível em: <http://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=14980:imposto-sobre-grandes-fortunas-deve-ser-implantado-sp-1078085170&catid=45&Itemid=73>. Acesso em: 08 out. 2017.

_____. **Imposto sobre grandes fortunas favorece justiça fiscal.** Disponível em: <http://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=15272:imposto-sobre-grandes-fortunas-favorece-justica-fiscal&catid=256:atividades-corporativas&Itemid=444>. Acesso em: 08 out. 2017.

_____. **Imposto sobre grandes fortunas reacende debate sobre reforma tributária.** Disponível em: <http://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=8049:CCJ-sp-1616410989&catid=45&Itemid=73>. Acesso em: 09 out. 2017.

_____. **Imposto sobre grandes fortunas reafirma Constituição.** Disponível em: <http://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=7945:C%C3%82MARA&catid=45&Itemid=73>. Acesso em: 09 out. 2017.

_____. **Imposto sobre grandes fortunas: uma oportunidade de maior justiça tributária.** Nota Técnica nº 19. Elaboração: Departamento de Estudos Técnicos do Sindifisco Nacional. Brasília, 2010.

_____. **Márcio Pochmann defende taxação de grandes fortunas.** Disponível em: <http://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=22500:marcio-pochmann-defende-taxacao-de-grandes-fortunas&catid=45&Itemid=73>. Acesso em: 08 out. 2017.

_____. **O imposto sobre grandes fortunas.** Disponível em: <http://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=8070:Imposto-sp-812511715&catid=45&Itemid=73>. Acesso em: 09 out. 2017.

_____. **PEC dos Jatinhos está na pauta da CCJ para semana que vem.** Disponível em: <http://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=22383:pec-dos-jatinhos-e-protocolada-na-camara-dos-deputados&catid=306&Itemid=664>. Acesso em: 08 out. 2017.

_____. **Receita vai criar delegacia para fiscalizar contas de 5,2 mil fortunas.** Disponível em: <http://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=10484:Inaugura%C3%A7%C3%A3o%20-sp-332591766&catid=45&Itemid=73>. Acesso em: 09 out. 2017.

_____. **Sindicato debate contribuição sobre grandes fortunas.** Disponível em: <http://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=17273:presidente-do-sindifisco-debate-contribuicao-sobre-grandes-fortunas&catid=256&Itemid=1019>. Acesso em: 08 out. 2017.

_____. **Sindifisco ratifica iniciativa de taxar mais os ricos.** Disponível em: <http://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=6073:Internacional&catid=44&Itemid=515>. Acesso em: 09 out. 2017.

_____. **Taxação de fortunas para atender as ruas.** Disponível em: <http://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=22347:taxacao-de-fortunas-para-atender-as-ruas-sp-1228114951&catid=45&Itemid=73>. Acesso em: 08 out. 2017.

_____. **Tributação de fortunas em discussão popular.** Disponível em: <http://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=22505:tributacao-de-fortunas-em-discussao-popular&catid=45&Itemid=73>. Acesso em: 08 out. 2017.

_____. **Tributação dos ricos.** Disponível em: <http://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=14109:Sistema%20Progressivo&catid=45&Itemid=73>. Acesso em: 08 out. 2017.

_____. **Sistema tributário: diagnóstico e elementos para mudanças: Como reduzir a carga tributária sobre o consumo e a produção, investindo no crescimento do país.** SINDIFISCO, 2010. Disponível em: <http://www.sindifisconacional.org.br/mod_download.php?id=aHR0cDovL3d3dy5zaW5kaWZpc2NvbmlkYXJpby9Fc3R1ZG9UcmlidXRhcmlvX2NvbXBsZXRvLnBkZnww>. Acesso em: 04 mar. 2018.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil.** Brasília: Senado, 1988.

_____. **Decreto-lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986.** Altera dispositivos da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2287.htm>. Acesso em 23 mai. 2018.

_____. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.** Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/111945.htm>. Acesso em 23 mai. 2018.

- _____. **Lei Complementar nº 111, de 6 de julho de 2001.** Dispõe sobre o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, na forma prevista nos artigos 79, 80 e 81 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp111.htm>. Acesso em 19 jun. 2018.
- _____. **Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004.** Altera a tributação do mercado financeiro e de capitais; institui o Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária – REPORTO; altera as Leis nos 10.865, de 30 de abril de 2004, 8.850, de 28 de janeiro de 1994, 8.383, de 30 de dezembro de 1991, 10.522, de 19 de julho de 2002, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e 10.925, de 23 de julho de 2004; e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/111033.htm>. Acesso em 25 mai. 2018.
- _____. **Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009.** Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/lcp/Lcp101.htm>. Acesso em 29 mai. 2018.
- _____. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Código Tributário Nacional. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em 11 out. 2017.
- _____. **Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985.** Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L7450.htm>. Acesso em 23 mai. 2018.
- _____. **Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.** Institui a Unidade Fiscal de Referência, altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8383.htm>. Acesso em 23 mai. 2018.
- _____. **Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.** Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9249.htm>. Acesso em 23 mai. 2018.
- _____. Ministério da Fazenda, Secretaria da Receita Federal. CETAD – Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. **Grandes Números IRPF – Anos-Calendarário 2016, Exercício 2017.** Brasília, dezembro 2017. Disponível em: < <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/relatorio-gn-irpf-2016.pdf>>. Acesso em: 18 jun. 2018.
- _____. Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome. Secretaria Executiva. **Relatório de Gestão do Exercício de 2014.** Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza. Disponível em: <http://www.mds.gov.br/webarquivos/arquivo/acao_informacao/relatorios_gestao/2014/relatoriogestao_fcep.pdf>. Acesso em: 29 mai. 2018.
- _____. Senado Federal. **Estudo nº 463, de 2015, Referente à STC nº 2015-00903, da Senadora Gleisi Hoffmann, que requer estudo acerca do imposto sobre grandes fortunas.** Brasília: Consultoria Legislativa do Senado Federal, 2015.
- _____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão (ADO)**

- nº 31. Relator: Alexandre de Moraes. Data de Protocolo: 16/03/2015. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4733958>>. Acesso em: 04 mar. 2018.
- BUSSAMARA, Walter Alexandre. **Alcance de imposto sobre fortunas é incógnita**. Conjur, 2010. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2010-ago-30/alcance-imposto-grandes-fortunas-incognita-projeto>>. Acesso em: 05 out. 2017.
- CALEIRO, João Pedro. **"Pobreza e desigualdade são inseparáveis", diz Atkinson**. Exame, 2017. Disponível em: <<http://exame.abril.com.br/economia/noticias/pobreza-e-desigualdade-sao-inseparaveis-diz-atkinson>>. Acesso em: 19 fev. 2016.
- _____. **Piketty defende debate de moeda única para América Latina**. Exame, 2016. Disponível em: <<http://exame.abril.com.br/economia/noticias/piketty-defende-debate-de-moeda-unica-para-america-latina>>. Acesso em: 11 fev. 2016.
- CALIENDO, Paulo. Comentário ao art. 153, VII. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L.; (Coords.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013.
- CALIXTRE, André. A desconhecida desigualdade patrimonial e a urgência da regulamentação do imposto sobre grandes fortunas. In: **A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas** / ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP; FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018.
- CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Projeto de Lei Complementar nº 208. 11 de dez. de 1989**. Brasília, p. 15.126. Disponível em: <<http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD12DEZ1989.pdf#page=102>>. Acesso em: 19 jun. 2018.
- CAMELO, Bradson. **Imposto sobre Grandes Fortunas: posição contrária**. Carta Forense, 2016. Disponível em: <<http://www.cartaforense.com.br/conteudo/artigos/imposto-sobre-grandes-fortunas-posicao-contraria/16499>>. Acesso em: 14 nov. 2017.
- CANO, Hugo González. Informe sobre la situación actual de la tributación en los Países Miembros del Mercosur (Argentina, Brasil, Paraguay e Uruguay). **Revista Internacional de Direito Tributário**. Del Rey: Belo Horizonte, v. 1, n. 2, p. 293/364, jul./dez. 2004.
- CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional**. 4. ed. Coimbra: Almedina, 1986.
- CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL 2012. **Análise por tributos e bases de incidência**. Receita Federal. Ministério da Fazenda. CETAD – Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. Dezembro de 2013.
- CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL 2013. **Análise por tributos e bases de incidência**. Receita Federal. Ministério da Fazenda. CETAD – Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. Dezembro de 2014.
- CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL 2014. **Análise por tributos e bases de incidência**. Receita Federal. Ministério da Fazenda. CETAD – Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. Outubro de 2015.

- CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL 2015. **Análise por tributos e bases de incidência**. Receita Federal. Ministério da Fazenda. CETAD – Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. Setembro de 2016.
- CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL 2016. **Análise por tributos e bases de incidência**. Receita Federal. Ministério da Fazenda. CETAD – Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. Dezembro de 2017.
- CARNEIRO, Cláudio. **Curso de direito tributário e financeiro**. Vol. 1 – Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2009.
- CARNEIRO, Orlando Luiz. **STF admite a legalidade do imposto sobre grandes fortunas**. *Jornal do Brasil*, 2013. Disponível em: <<http://www.jb.com.br/informe-jb/noticias/2013/02/09/stf-admite-a-legalidade-do-imposto-sobre-grandes-fortunas/>>. Acesso em 13 nov. 2017.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 27ª ed. rev. ampl. e atual. – São Paulo: Malheiros Editores, 2011.
- _____. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2004.
- CARVALHO JR., Pedro. PASSOS, Luana. Imposto sobre grandes fortunas. In: **A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas** / ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018.
- _____. Imposto sobre grandes fortunas: o recente debate internacional e a situação no Brasil. In: AFONSO, José Roberto. LUKIC, Melina Rocha. ORAIR, Rodrigo Octávio. SILVEIRA, Fernando Gaiger. **Tributação e desigualdade**. Belo Horizonte (MG): Letramento: Casa do Direito: FGV Direito Rio, 2017, p. 575-624.
- CARVALHO JUNIOR, Guilherme de. **Direito tributário**. – Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.
- CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto de. **Imposto sobre grandes fortunas**. IPEA, Ano 5, Edição 43, 2008. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&id=977:catid=28&itemid=23%202008>. Acesso em: 24 out. 2017.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. – São Paulo: Saraiva, 2012. [e-Book].
- CARVALHO, Pedro Humberto Bruno de. **As discussões sobre a regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas: a situação no Brasil e a experiência internacional**. Nota Técnica IPEA. Rio de Janeiro, 2011.
- CASONATTI, Daniel Pizarro. **Imposto sobre grandes fortunas – IGF – Tiro no pé**. *DireitoNet*, 2010. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/5834/Imposto-Sobre-Grandes-Fortunas-IGF-Tiro-no-pe>>. Acesso em: 14 out. 2017.
- CASSONE, Vittorio. **Direito tributário: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência**. Vittorio Cassone; prefácio de Ives Gandra da Silva Martins – 22. ed. – São

Paulo: Atlas, 2011.

- CASTELLETTI, Bárbara. **Taxes in Latin America: Do wealth and inequality matter?** OECD Development Centre. Policy Insights, nº 79, oct. 2008. Disponível em: <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/development/taxes-in-latin-america_228308208357#page1>. Acesso em: 27 fev. 2018.
- CASTRO, Eduardo de. LUSTOZA, Helson Kramer. GOUVÊA, Marcus de Freitas. **Tributos em espécie**. 2. ed. rev. atual. e ampl. – Salvador: Editora JusPodivm, 2015.
- CATARINO, João Ricardo. CAVALCANTE, Denise Lucena. Imposto sobre as grandes fortunas: estudo luso-brasileiro acerca da sua admissibilidade. **Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC**, v. 37, n. 1, 2017. Disponível em: <<http://periodicos.ufc.br/nomos/article/view/11741>>. Acesso em: 12 out. 2017.
- CERQUEIRA, KÁTIA LEÃO. Entre facticidade e validade: A legitimação do direito à luz da razão comunicativa. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XIII, n. 82, nov. 2010. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=8647&revista_caderno=23>. Acesso em: 28 jan. 2016.
- CHRISTIANS, Allison. Fair Taxation as a Basic Human Right, 2009, **University of Wisconsin Legal Studies Research Paper** nº. 1066. Disponível em: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1272446>. Acesso em 18 de julho de 2014.
- CINTRA, Marcos. **O imposto sobre grandes fortunas**. Brickmann & Associados Comunicação, 2010. Disponível em: <<http://brickmann.pressroom.com.br/1013284693/artigo-o-imposto-sobre-grandes-fortunas-por-marcos-cintra.html>>. Acesso em: 05 out. 2017.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro** / Sacha Calmon Navarro Coêlho. – 12ª ed. rev.e atual. – Rio de Janeiro: Forense, 2012.
- CONGRESSO DE COLOMBIA. **Ley 1.739, de 23 de diciembre de 2014**. Disponível em: <http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1739_2014.html>. Acesso em: 05 jun. 2018.
- CORREIO BRAZILIENSE. Grandes fortunas pagarão imposto: conservadores dão votos decisivos para criar o novo tributo. **Correio Braziliense**, Brasília, nº 8976, p. 5. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/152907>>. Acesso em: 16 jun. 2018.
- CORSATTO, Olavo Nery. Imposto sobre Grandes Fortunas. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, v. 37 n. 146 abr./jun., 2000.
- COSTA, Alexandre Araújo. Teologia moral para ouriços: A teoria da justiça de Ronald Dworkin. **Revista de Direito da Universidade de Brasília**. Brasília, v. 01, n. 1, p. 199-219, janeiro – junho de 2014.
- COSTA, Alvides Jorge. **Um projeto conservador para a tributação**. Folha de São Paulo, São Paulo, 12/09/1986. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/114213/1986_SETEMBRO_029.pdf?squence=1>. Acesso em: 16 jun. 2018.

- COSTA, Francisco José Santos da. Imposto sobre grandes fortunas: um estudo crítico. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 15, n. 2665, 18 out. 2010. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/17656>>. Acesso em: 03 out. 2017.
- COUTINHO ELOI, Pilar de Souza e Paula. LOPES, Yara Almeida. A não regulamentação do IGF e os entraves que o rodeiam: Um estudo sobre o porquê da não normatização dessa espécie tributária. **Revista Em Tempo**, [S.l.], v. 15, p. 107-129, dec. 2016. ISSN 1984-7858. Disponível em: <<http://revista.univem.edu.br/emtempo/article/view/1694>>. Acesso em: 08 nov. 2017.
- COUTO, Leonardo Diniz do. **Resumo da “Justiça como Equidade” de John Rawls**. Disponível em: <<https://sefp.files.wordpress.com/2010/08/rawls-justica-como-equidade.pdf>>. Acesso em: 18 fev. 2016.
- CREDIT SUISSE. **Global Wealth Report 2017**. Zurich: Research Institute, 2017. Disponível em: <<http://publications.credit-suisse.com/tasks/render/file/index.cfm?fileid=12DFFD63-07D1-EC63-A3D5F67356880EF3>>. Acesso em: 03 mar. 2018.
- CUNHA, Joana. **Renda média dos brasileiros ricos é maior que a dos franceses**. Folha de São Paulo, 2017. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2017/10/1931198-renda-media-dos-brasileiros-ricos-e-maior-que-a-dos-franceses.shtml>>. Acesso em: 02 nov. 2017.
- DELOITTE. **International Tax: Algeria Highlights 2018**. Disponível em: <<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-algeriahighlights-2018.pdf>>. Acesso em: 05 jun. 2018.
- _____. **International Tax: Argentina Highlights 2018**. Disponível em: <<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-argentinahighlights-2018.pdf?nc=1>>. Acesso em: 05 jun. 2018.
- _____. **International Tax: Cyprus Highlights 2018**. Disponível em: <<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-cyprushighlights-2018.pdf>>. Acesso em: 04 jun. 2018.
- _____. **International Tax: Dominican Republic Highlights 2018**. Disponível em: <<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-dominicanrepublichighlights-2018.pdf>>. Acesso em: 05 jun. 2018.
- _____. **International Tax: France Highlights 2018**. Disponível em: <<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-francehighlights-2018.pdf>>. Acesso em: 11 jun. 2018.
- _____. **International Tax: Greece Highlights 2018**. Disponível em: <<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-greecehighlights-2018.pdf?nc=1>>. Acesso em: 04 jun. 2018.
- _____. **International Tax: Japan Highlights 2018**. Disponível em: <<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-japanhighlights-2018.pdf>>. Acesso em: 04 jun. 2018.
- _____. **International Tax: Korea Highlights 2018**. Disponível em: <<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax->

koreahighlights-2018.pdf>. Acesso em: 04 jun. 2018.

_____. **International Tax: Luxembourg Highlights 2018.** Disponível em: <<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-luxembourghighlights-2018.pdf?nc=1>>. Acesso em: 07 jun. 2018.

_____. **International Tax: Norway Highlights 2018.** Disponível em: <<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-norwayhighlights-2018.pdf>>. Acesso em: 05 jun. 2018.

_____. **International Tax: Portugal Highlights 2018.** Disponível em: <<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-portugalhighlights-2018.pdf>>. Acesso em: 04 jun. 2018.

_____. **International Tax: Spain Highlights 2018.** Disponível em: <<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-spainhighlights-2018.pdf>>. Acesso em: 07 jun. 2018.

_____. **International Tax: United Kingdom Highlights 2018.** Disponível em: <<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-unitedkingdomhighlights-2018.pdf>>. Acesso em: 03 jun. 2018.

_____. **Taxation and Investment in Germany 2017.** Disponível em: <<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-germanyguide-2017.pdf>>. Acesso em: 04 jun. 2018.

_____. **Taxation and Investment in Ireland 2017.** Disponível em: <<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-irelandguide-2017.pdf>>. Acesso em: 04 jun. 2018.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Guerra fiscal, Bolsa Família e Silêncio (Relações, efeitos e regressividade). In. **Revista Jurídica da Presidência**. Brasília: Centro de Estudos Jurídicos da Presidência, v. 16, n. 108, p. 39-64, 2014.

_____. **Separação de poderes e efetividade do sistema tributário** / Misabel Abreu Machado Derzi (Coordenadora). – Belo Horizonte: Del Rey, 2010.

_____. **Construindo o Direito Tributário na Constituição: uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso**. Misabel de Abreu Machado Derzi, coordenadora. – Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

_____. **Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar**. São Paulo: Noeses, 2009.

DIAMOND, O. & SAEZ, E. The case for a progressive tax: from basic research to policy recommendations. **Journal of Economic Perspectives**, 25 (4), 165-190, 2011.

DOLAN, Kerry A. KROLL, Luisa. **Forbes Billionaires 2018: Meet The Richest People On The Planet**. Forbes, 06 mar. 2018. Disponível em: <<https://www.forbes.com/sites/luisakroll/2018/03/06/forbes-billionaires-2018-meet-the-richest-people-on-the-planet/#b611f736523d>>. Acesso em: 14 mar 2018.

- DOMINGUES, Nathália Daniel. **Tributação da herança**: o resgate da função redistributiva do tributo na realidade brasileira. Dissertação de mestrado. UFMG. 2016.
- DORNELLES, Francisco. **A Constituinte e os impostos**. Folha de São Paulo, São Paulo, p. a3, 31/07/1987. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/128244>>. Acesso em: 16 jun. 2018.
- DUARTE, Francisco Leite. **Direito tributário**: teoria e prática / Francisco Leite Duarte. – 2. ed. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015.
- DWORKIN, Ronald. **A raposa e o porco-espinho: justiça e valor** / Ronald Dworkin; tradução Marcelo Brandão Cipolla. – São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2014.
- _____. **A virtude Soberana: a teoria e a prática da igualdade**. Tradução: Jussara Simões; revisão técnica e da tradução Cícero Araújo, Luiz Moreira. – São Paulo: Martins Fontes, 2005.
- _____. **Justiça para ouriços**. Tradução de Pedro Elói Duarte. Coimbra: Almedina, 2012. Resenha de: BRENE, Tiago. Scientia Iuris. Londrina, v.19 n.2, p.235-237, dez.2014. DOI: 10.5433/1980-511X.2014 v18n2p235.
- _____. **Justice for Hedgehogs**. Cambridge-MA: The Belknap Press of Harvard University Press, 2011.
- _____. **O que é uma vida boa?** Tradução Emilio Peluso Neder Meyer e Alonso Reis Freire. Disponível em: <www.nybooks.com/articles/archives/2011/feb/10/what-good-life/>. Acesso em 02 mar. 2016.
- EINSTEIN, Albert. **Por que Socialismo?** Monthly Review. Tradução de Ralf Rickli. 1949. Disponível em: <<http://monthlyreview.org/2009/05/01/why-socialism/>>. Acesso em: 15 mar. 2017.
- ELALI, André; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; TRENNEPOHL, Terence (coord.). **Direito Tributário - Homenagem a Hugo de Brito Machado**. São Paulo: Qyartier Latin, 2011.
- EL-JAICK, Mônica Berçot. Imposto sobre Grandes Fortunas: Uma análise à luz da Constituição Federal. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XX, n. 156, jan 2017. Disponível em: <http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php/%3Fn_link%3Drevista_artigos_leitura%26artigo_id%3D12559%26revista_caderno%3D28?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=18371&revista_caderno=9>. Acesso em: 22 out. 2017.
- ERNST AND YOUNG. **Worldwide Personal Tax and Immigration Guide 2017-18**. Disponível em: <[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide_Personal_Tax_and_Immigration_Guide_2017-18/\\$FILE/Worldwide-Personal-Tax-and-Immigration-Guide-2017-18.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide_Personal_Tax_and_Immigration_Guide_2017-18/$FILE/Worldwide-Personal-Tax-and-Immigration-Guide-2017-18.pdf)>. Acesso em: 05 jun. 2018.
- ERTEL, Luderte *et al.* **10 maiores bilionários do Brasil em 2017**. Forbes Brasil, São Paulo, 31 ago. 2017. Disponível em: <<http://forbes.uol.com.br/listas/2017/08/10-maiores-bilionarios-do-brasil-em-2017/#>>. Acesso em: 03 mar 2018.
- _____. **70 maiores bilionários do Brasil em 2016**. Forbes Brasil, São Paulo, 29 ago. 2016.

Disponível em: < <http://forbes.uol.com.br/listas/2016/08/70-maiores-bilionarios-do-brasil-em-2016/>>. Acesso em: 03 mar 2018.

Especialistas criticam imposto sobre grandes fortunas. Migalhas, 2008. Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/Quentes/17,MI57523,61044-Especialistas+criticam+imposto+sobre+grandes+fortunas>>. Acesso em: 05 nov. 2017.

EVANS, Chris. **Wealth taxes: problems and practice around the world.** Centre on Household Assets and Savings Management, 2013. Disponível em: <<https://www.birmingham.ac.uk/Documents/college-social-sciences/social-policy/CHASM/briefing-papers/2013/wealth-taxes-problems-and-practices-around-the-world.pdf>>. Acesso em: 26 out. 2017.

FARRELY, Colin. Taxation and distributive justice. In: **Political Studies Review.** University of Waterloo, Canada, 2004, vol. 2, p. 185-197.

FAZAN, Nathalia. **IGF – Imposto sobre grandes fortunas.** Jus Brasil, 2016. Disponível em: <<https://nathaliafazan.jusbrasil.com.br/artigos/310144977/igf-imposto-sobre-grandes-fortunas>>. Acesso em: 11 out. 2017.

FERNANDES, André Dias. MELO, Álisson José Maia. O imposto sobre grandes fortunas no Brasil e a redução das desigualdades socioeconômicas: exame da constitucionalidade do PLP 277/2008. **Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC**, v. 37, n. 1, 2017. Disponível em: <<http://periodicos.ufc.br/nomos/article/view/11741/30839>>. Acesso em: 15 out. 2017.

FERNANDES, Bruno Rocha César. ARANHA, Luiz Ricardo Gomes. **O imposto brasileiro sobre fortunas.** Belo Horizonte: Arraes Editores, 2013.

FERREIRA, Alexandre Henrique Salema. **Política tributária e justiça social: relações entre tributação e os fenômenos associados à pobreza.** Campina Grande: EDUEP, 2007.

FIGUEIREDO, Luís Carlos. **Tributação, desigualdade excessiva e sustentabilidade pluridimensional.** Dissertação de mestrado. PUC/RS. 2017.

FLEISCHACKER, Samuel. **Uma breve história da justiça distributiva** / Samuel Fleischacker; tradução Álvaro de Vita; revisão da tradução Newton Roberval Eichenberg; revisão técnica Rogério Severo. – São Paulo: Martins Fontes, 2006. – (Coleção justiça e direito).

FMI propõe taxar mais os ricos nos Estados Unidos. 13 de outubro de 2017. Disponível em: <<https://www.brasil247.com/pt/247/economia/322196/FMI-prop%C3%B5e-taxar-mais-os-ricos-nos-Estados-Unidos.htm>>. Acesso em: 16 out. 2017.

FOLHA DE SÃO PAULO. **6 homens têm a mesma riqueza de 100 milhões de brasileiros juntos, diz ONG. Folha de São Paulo.** Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2017/01/1850485-6-homens-tem-a-mesma-riqueza-que-100-milhoes-de-brasileiros-juntos-diz-ong.shtml>>. Acesso em: 19 junho 2017.

_____. **Constituinte aprova imposto sobre as grandes fortunas por 308 votos.** Folha de São Paulo, São Paulo, p. a4, 15/04/1988. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/108037>>. Acesso em: 16 jun. 2018.

_____. **Imposto e justiça social.** Folha de São Paulo, São Paulo, p. a2, 19/04/1988. Disponível

em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/108109>>. Acesso em: 16 jun. 2018.

_____. **Sistematização aprova criação de imposto sobre fortuna**. Folha de São Paulo, São Paulo, p. a5, 09/11/1987. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/152994>>. Acesso em: 16 jun. 2018.

FOLLONI, André. **Ciência do direito tributário no Brasil: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges**. – São Paulo: Saraiva, 2013.

FORBES BRASIL. **Apesar de queda, Lemann é o mais rico do Brasil pelo 6º ano seguido**. Forbes Brasil, 07 mar. 2018. Disponível em: <<http://forbes.uol.com.br/listas/2018/03/apesar-de-queda-lemann-e-o-mais-rico-do-brasil-pelo-6o-ano-seguido/>>. Acesso em: 31 mar. 2018.

French Wealth Tax (ISF) and French Property Wealth Tax (IFI). Cabinet Gregory, December 2017. Disponível em: <<http://www.cabinetgregory.com/FRwealthTax.htm>>. Acesso em: 07 nov. 2017.

GALHARDO, Luciana Rosanova. **Imposto sobre Grandes Fortunas**. Migalhas, 2008. Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI60641,21048-Imposto+sobre+grandes+fortunas>>. Acesso em: 06 out. 2017.

GARGARELLA, Roberto. **As teorias da justiça depois de Rawls: um breve manual de filosofia política** / Roberto Gargarella; tradução Alonso Reis Freire; revisão da tradução Elza Maria Gasparotto; revisão técnica Eduardo Appio. – São Paulo: WMF Martins Fontes, 2008.

GOBETTI, Sérgio Wulff. ORAIR, Rodrigo Octávio. **O paraíso dos super-ricos**. Le Monde Diplomatique, edição 102, 2016. Disponível em: <<http://www.diplomatique.org.br/print.php?tipo=ar&id=2018>>. Acesso em: 13 de out. 2016.

_____; _____. Tributação e desigualdade de renda no Brasil: Uma análise a partir da DIRPF. In: AFONSO, José Roberto. LUKIC, Melina Rocha. ORAIR, Rodrigo Octávio. SILVEIRA, Fernando Gaiger. **Tributação e desigualdade**. Belo Horizonte(MG): Letramento: Casa do Direito: FGV Direito Rio, 2017, p. 159-191.

_____; _____. Tributação e distribuição da renda no Brasil: novas evidências a partir das declarações tributárias das pessoas físicas. **Working Paper** número 136, fevereiro, 2016.

_____. Tributação da renda do capital e progressividade: o que fazer. In: AFONSO, José Roberto. LUKIC, Melina Rocha. ORAIR, Rodrigo Octávio. SILVEIRA, Fernando Gaiger. **Tributação e desigualdade**. Belo Horizonte(MG): Letramento: Casa do Direito: FGV Direito Rio, 2017, p. 705-743.

GODOI, Marciano Seabra de. Finanças públicas brasileiras: diagnostico e combate dos principais entraves à igualdade social e ao desenvolvimento econômico. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, v. 5, n.5, 2017. Disponível em: <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/25565>>. Acesso em: 10 jan. 2018.

GONÇALVES, Jorge Manuel Teixeira. **Tributação das manifestações de fortuna**. Porto: Universidade do Porto, jul. 2007. Disponível em: <www.cije.up.pt/download-file/157>. Acesso em: 22 fev. 2018.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A extrafiscalidade no direito tributário**. – Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

- GUERRA, Alexandre. POCHMANN, Márcio. SILVA, Ronnie Aldrin. **Atlas da Exclusão Social no Brasil**. Volume 2. Dinâmica da exclusão social na primeira década do século XXI. Cortez Editora.
- GUERRA, Leonardo da Silva. **Breves considerações acerca do imposto sobre grandes fortunas (IGF)**. Jus, 2017. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/58634/breves-consideracoes-acerca-do-imposto-sobre-grandes-fortunas-igf>>. Acesso em: 13 out. 2017.
- GUIMARÃES, Lígia. **Maior recuo da desigualdade foi pré-ditadura**. Valor Econômico, 2015. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/brasil/4368568/maior-recuo-da-desigualdade-foi-pre-ditadura>>. Acesso em: 21 jan. 2016.
- HABERMAS, Jürgen. **A constelação pós-nacional: ensaios políticos**. São Paulo: Littera Mundi, 2001.
- Haidar, Raul. **Criar tributo sobre grandes fortunas ou sobre herança, eis a questão**. Conjur, 2015. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2015-abr-27/justica-tributaria-tributar-grandes-fortunas-ou-herancas-eis-questao?imprimir=1>>. Acesso em: 24 out. 2017.
- HALLIDAY, Daniel. **Justice and taxation**. University of Melbourne. Philosophy Compass. 2013.
- HANSSON, Asa. **Is the wealth tax harmful do Economic Growth?** World Tax Journal. Fev. 2010, p. 19-34. Disponível em: <<http://www.sv.uio.no/econ/english/research/centres/ofis/news-and-events/events/dokumenter/Hansson8march13.pdf>>. Acesso em: 10 mai. 2018.
- HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 26 ed. rev. atual. e ampl. - São Paulo: Atlas, 2017. [e-Book]
- _____. **Sistema tributário na Constituição de 1988**./ Kiyoshi Harada./ Curitiba: Juruá, 2006.
- HARARI, Yuval Noah. **Sapiens - Um breve historia da humanidade**. Tradução de Janaína Marcoantonio. – 1. ed. – Porto Alegre: L&PM, 2015. [e-Book].
- HECKSHER, Marcos. SILVA, Pedro Luis do Nascimento. CORSEUIL, Carlos Henrique Leite. **O peso de cada pessoa na desigualdade**. In: AFONSO, José Roberto. LUKIC, Melina Rocha. ORAIR, Rodrigo Octávio. SILVEIRA, Fernando Gaiger. *Tributação e desigualdade*. Belo Horizonte(MG): Letramento: Casa do Direito: FGV Direito Rio, 2017, p. 339-366.
- HECLYS, Christophe. **Wealth Tax in Europe: Why the Decline?** Disponível em: <<http://www.hluthafar.is/assets/files/ExecSummaryHeckly.pdf>>. Acesso em: 10 mai 2018.
- HECLYS, Christophe. **Wealth tax in Europe – why the downturn?** In: MESTRALLET, Gérard; TALY, Michael. *Estate Taxation – ideas for reform*. Paris: Institut de l’Enterprise, 2004, p. 39- 50.
- HEMAN, Juliane. **A não regulamentação do imposto sobre grandes fortunas: seu reflexo sob a perspectiva da capacidade contributiva e da justiça fiscal**. Jus, 2016. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/48099/a-nao-regulamentacao-do-imposto-sobre-grandes-fortunas/1>>. Acesso em: 06 out. 2017.
- HENNE FILHO, Roberto. **Panorama geral do imposto sobre grandes fortunas**. JusBrasil, 2015. Disponível em: <<https://rhfilho.jusbrasil.com.br/artigos/147591607/panorama-geral-do>>

imposto-sobre-grandes-fortunas/>. Acesso em: 25 out. 2017.

HIRSCHKORN, Phil. **Trump proposes massive one-time tax on the rich**. CNN, 1999. Disponível em: <http://edition.cnn.com/ALLPOLITICS/stories/1999/11/09/trump.rich/index.html?_s=PM:ALLPOLITICS>. Acesso em: 20 out. 2017.

HÖFFE, Otfried. **A democracia no mundo de hoje**. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

IBGE. **Síntese dos indicadores sociais: uma análise das condições de vida da população brasileira**. IBGE, Coordenação de População e Indicadores Sociais. – Rio de Janeiro: IBGE, 2016.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito tributário: atualizado de acordo com as Emendas Constitucionais nº 3, de 17-3-93, 10, de 4-3-96, 12, de 15-8-96, 17, de 22-11-97, 21, de 18-3-99, 29, de 19-9-00, 31, de 18-12-00, 32, de 11-9-01, 33, de 11-12-01, 37, de 12-6-02, 39, de 19-12-02, 40, de 29-5-03, 41 e 42, de 21-12-03, 44, de 30-6-04, 45, de 98-12-04 / Yoshiaki Ichihara**. – 14. ed. – São Paulo: Atlas, 2005.

Imposto sobre grandes fortunas tem apoio de 59,8% dos deputados. Globo, 2015. Disponível em: <<http://g1.globo.com/politica/noticia/2015/01/imposto-sobre-grandes-fortunas-tem-apoio-de-598-dos-deputados.html>>. Acesso em: 24 out. 2017.

Impuesto a la riqueza. Gerencie, 2015. Disponível em: <<https://www.gerencie.com/impuesto-a-la-riqueza.html>>. Acesso em: 18 nov. 2017.

INFORZATO, Maria Clara. **Vantagens e Desvantagens do Imposto Sobre Grandes Fortunas**. JurisWay, 2013. Disponível em: <http://www.jurisway.org.br/v2/dhall.asp?id_dh=10755>. Acesso em: 03 out. 2017.

INSTITUTE FOR FISCAL STUDIES. **The structure and reform of the direct taxation (The Meade Committee Report)**. London: Allen & Unwin, 1978.

INTERNATIONAL MONETARY FUND (IMF). **About the IMF**. Disponível em: <<http://www.imf.org/en/About>>. Acesso em: 11 mai. 2018.

_____. **Fiscal Monitor: Tackling Inequality**. Washington, October, 2017.

INVESTOPEDIA. **Estate Tax**. Disponível em: <<https://www.investopedia.com/terms/e/estatetax.asp>>. Acesso em: 03 jun. 2018.

IPEA. **Financiamento da educação: necessidade e possibilidades**. Comunicados do IPEA nº 124, de 14 de dezembro de 2011. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/111214_comunicadoipea124.pdf>. Acesso em: 09 nov. 2016.

_____. **Receita pública: quem paga e como se gasta no Brasil**. Comunicado da presidência nº 22, 30 de junho de 2009. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/090630_comunicadoipea22.pdf>. Acesso em: 05 nov. 2016.

IRELAND. **A wealth tax for Ireland**. The Sinn Féin Proposal. Disponível em: <<http://www.sinnfein.ie/files/2013/WealthTaxProposalsWeb.pdf>>. Acesso em: 02 jun. 2018.

- JACCOUD, Luciana. **A desigualdade e a política social no debate sobre reforma fiscal.** Plataforma Política Social: caminhos para o desenvolvimento. Disponível em: <<http://plataformapoliticasocial.com.br/a-desigualdade-e-a-politica-social-no-debate-sobre-reforma-fiscal/>>. Acesso em: 22 fev. 2016.
- JIMÉNEZ, Juan Pablo. Desigualdade, concentração de renda e elites econômicas na América Latina: O papel da política fiscal. In: AFONSO, José Roberto. LUKIC, Melina Rocha. ORAIR, Rodrigo Octávio. SILVEIRA, Fernando Gaiger. **Tributação e desigualdade.** Belo Horizonte(MG): Letramento: Casa do Direito: FGV Direito Rio, 2017, p. 43-81.
- JORNAL DA TARDE. **Fortuna o autor da emenda de taxaço explica.** Jornal da Tarde, São Paulo, nº 6735, p. 5, 10/11/1987. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/153585>>. Acesso em: 16 jun. 2018.
- JORNAL DE BRASÍLIA. **Economistas querem taxar o patrimônio.** Jornal de Brasília, Brasília, nº 4485, p. 9, 07/08/1987. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/128529>>. Acesso em: 16 jun. 2018.
- JORNAL DO BRASIL. **Grupo de Richa propõe taxaço de patrimônio e carros usados.** Jornal do Brasil, Rio de Janeiro, p. 4, 05/08/1987. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/134522>>. Acesso em: 16 jun. 2018.
- KEYNES, John Maynard [1936]. **Teoria geral do emprego, do juro e do dinheiro.** São Paulo: Abril Cultural, 1983 (os economistas).
- KIRCHHOF, Paul. **Tributação no Estado Constitucional.** Tradução: Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016.
- KLAUTAU FILHO, Paulo de Tarso Dias. **Ronald Dworkin e a unidade de valor.** 2011. Disponível em: <<http://aquitemfilosofiasim.blogspot.com.br/2011/06/resumo-de-justice-for-hedgehogs.html>>. Acesso em 29 jan. 2016.
- KPMG. **Hungary - Other taxes and levies.** 16 de junho de 2017. Disponível em: <<https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2011/12/hungary-other-taxes-levies.html>>. Acesso em: 07 jun. 2018.
- _____. **Italy - Income Tax.** 01 de janeiro de 2018. Disponível em: <<https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2011/12/italy-income-tax.html>>. Acesso em: 02 jun. 2018.
- _____. **Suriname - Other taxes and levies.** 25 de maio de 2017. Disponível em: <<https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2017/05/suriname-other-taxes-levies.html>>. Acesso em: 05 jun. 2018.
- KRUGMAN, Paul. **Livro ‘O Capital no Século 21’ revoluciona ideias sobre desigualdade.** Plataforma Política Social: caminhos para o desenvolvimento. Disponível em: <<http://plataformapoliticasocial.com.br/livro-o-capital-no-seculo-21-revoluciona-ideias-sobre-desigualdade>>. Acesso em: 05 fev. 2016.
- LEANO, Arthur de Brito. **Controvérsia na aplicação do imposto sobre grandes fortunas.** Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito). Universidade Estadual da Paraíba, Centro de Ciências Jurídicas, 2015. Disponível em: <<http://dspace.bc.uepb.edu.br/jspui/bitstream/123456789/12357/1/PDF%20>

%20Arthur%20de%20Brito%20Leano.pdf>. Acesso em: 19 nov. 2017.

LEITE, André Diego de Lima. **O imposto sobre grandes fortunas no direito comparado e na lei brasileira.** Conteúdo Jurídico, 2017. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,o-imposto-sobre-grandes-fortunas-no-direito-comparado-e-na-lei-brasileira,589324.html>>. Acesso em: 17 nov. 2017.

LEITE, Antonio Dias. **Alguém vai pagar.** Jornal do Brasil, Rio de Janeiro, p. 11, 23/12/1987. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/132430>>. Acesso em: 16 jun. 2018.

LETTIERI, Marcelo. **Imposto de renda das pessoas físicas no Brasil: A desigualdade escancarada.** In: AFONSO, José Roberto. LUKIC, Melina Rocha. ORAIR, Rodrigo Octávio. SILVEIRA, Fernando Gaiger. *Tributação e desigualdade.* Belo Horizonte(MG): Letramento: Casa do Direito: FGV Direito Rio, 2017, p. 107-157.

LISBOA, Edgar. **“Pacote agride a Constituinte”.** Correio Braziliense, Brasília, nº 9001, p. 11, 04/12/1987. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/132551>>. Acesso em: 16 jun. 2018.

LUKIC, Melina Rocha. **Tributação e equidade social: fundamentos constitucionais e precedentes do Supremo Tribunal Federal (STF).** In: AFONSO, José Roberto. LUKIC, Melina Rocha. ORAIR, Rodrigo Octávio. SILVEIRA, Fernando Gaiger. *Tributação e desigualdade.* Belo Horizonte(MG): Letramento: Casa do Direito: FGV Direito Rio, 2017, p. 529-544.

LYRA JUNIOR, Richard Paes. **Imposto sobre grandes fortunas – IGF: primeiro passo para a justiça social no Brasil.** Lyra & Horta Advogados, 2012. Disponível em: <<http://voxadvocatus.blogspot.com.br/2012/02/imposto-sobre-grandes-fortunas-igf.html>>. Acesso em: 14 out. 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 31ª edição, revista, atualizada e ampliada. – São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

_____. **Código tributário nacional:** anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003. – 6. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2017. [e-Book]

MACIEL, Everardo. **Os direitos humanos e o imposto sobre grandes fortunas.** O Globo, 2010. Disponível em: <<http://noblat.oglobo.globo.com/artigos/noticia/2010/07/os-direitos-humanos-o-imposto-sobre-grandes-fortunas-305557.html>>. Acesso em: 16 out. 2017.

MADEIRA, Anderson Soares. **Manual de direito tributário.** 3ª edição. – Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2009.

MAGALHÃES, Ana Cristina. **Constituinte aprova impostos.** Gazeta Mercantil, São Paulo, p. 10, 15/04/1988. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/108084>>. Acesso em: 16 jun. 2018.

MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. **Soberania tributária na pós-modernidade.** Dissertação de mestrado. UFMG. 2013.

MAIA, Pedro Eliezer. LAGE, Telder Andrade. **O igualitarismo de Dworkin e a possibilidade de**

- implementação do imposto sobre grandes fortunas no Brasil.** CONPEDI, 2015. Disponível em: <<http://www.conpedi.org.br/publicacoes/66fsl345/i6ho76h6/eXJ6xqQ4WOot9sN5.pdf>>. Acesso em: 04 nov. 2016.
- _____. **O imposto sobre grandes fortunas: um instrumento para a justiça tributária.** Dissertação de mestrado. Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito. Belo Horizonte, 2016.
- MAMEDE, Aline Ribeiro. **A extrafiscalidade do imposto sobre grandes fortunas como instrumento de emancipação dos direitos humanos.** Dissertação de mestrado. Universidade de Fortaleza (UNIFOR). 2011.
- MANIKW, N. Gregory. **Introdução à economia.** Tradução Allan Vidigal Hastings, Elisete Paes e Lima, Ez2 Translate; revisão técnica Manuel José Nunes Pinto. São Paulo: Cengage Learning, 2015.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário** / Ives Gandra da Silva Martins, coordenador. – 10. ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2008.
- _____. **O imposto sobre grandes fortunas.** São Paulo, 06.08.2002. Documento eletrônico. Disponível em: <http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2013/02/05/73dee55a200268_o_imp_sobre_gdes_forts.pdf>. Acesso em: 31 out. 2017.
- _____. **O imposto sobre grandes fortunas.** Jus Navigandi, Teresina, ano 13, n. 1697, 23.02.2008. Documento eletrônico. Disponível na Internet em: <<http://jus.com.br/artigos/10977>>. Acesso em: 02 out. 2017.
- MARTINS, Miguel. **Um imposto sobre grandes fortunas seria eficiente?** Carta Capital, 2015. Disponível em: <<https://www.cartacapital.com.br/revista/842/as-licoes-dos-clientes-do-hsbc-na-suica-2848.html>>. Acesso em 07 nov. 2017.
- MARX, Karl Heinrich. **Crítica ao programa de Gotha.** Ed. Ridendo Castigat Mores.
- MATOS, Andityas Soares de Moura Costa. Thomas Hobbes, avatar do positivismo jurídico: uma leitura jusfilosófica do Leviatã. **Revista do Curso de Direito da FEAD-Minas - volume 1, nº 1, Janeiro/2006.**
- MATOS, Lauren Iamilly Magalhães Viana. **Imposto sobre grandes fortunas como instrumento de redução de desigualdades sociais.** Trabalho de Conclusão de Curso. Faculdade de Direito da Universidade Federal do Estado de Minas Gerais (UFMG). 2017.
- MATTOS, Samuel da Silva. **Princípio da progressividade tributária como pressuposto para realização da justiça social.** Tese (Doutorado) – Centro de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2005
- MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário.** 3. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017.
- MAZZUCATO, Mariana. **O estado empreendedor: desmascarando o mito do setor público vs. setor privado** / Mariana Mazzucato; tradução Elvira Serapicos. – 1ª ed. – São Paulo: Portfolio-Penguin, 2014.

- MEDEIROS, Marcelo. **Conheça os credores da dívida pública nacional**. MAM Economia, 24 de junho de 2017. Disponível em: <<http://mameconomia.com/2017/06/24/conheca-os-credores-da-divida-publica-nacional/>>. Acesso em: 23 mai. 2018.
- _____. SOUZA, Pedro. Castro, Fábio. O topo da distribuição de Renda no Brasil: Primeiras estimativas com Dados Tributários e Comparação com Pesquisas Domiciliares (2006-2012). DADOS – **Revista de Ciências Sociais**, Rio de Janeiro, vol. 58, nº 1, 2015, p 7 a 36.
- MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 3. ed. – São Paulo: Dialética, 2002. [e-Book].
- MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de direito constitucional** / Gilmar Ferreira Mendes, Paulo Gustavo Gonet Branco. – 9. ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2014, [e-Book].
- MEZZOMO, João Batista. **Cidadania fiscal – Um projeto da SEFAZ-RS**. Disponível em: <http://www.sindifiscors.org.br/conteudo/PDF/cidadania_fiscal.pdf>. Acesso em: 27 jan. 2016.
- MILÁ, Marc Morgan. **Income Concentration in a Context of Late Development: An Investigation of Top Incomes in Brazil using Tax Records, 1933–2013**. Public Policy and Development Master Dissertation. Paris School of Economics. Advisor: Thomas Piketty. Referee: Facundo Alvaredo. Version of 18.09.2015. Disponível em: <<http://piketty.pse.ens.fr/files/MorganMila2015.pdf>>. Acesso em: 09 nov. 2016.
- MILANOVIC, Branko. **Global inequality: A new approach for the age of globalization**. Cambridge, Massachusetts: The Belknap Press of Harvard University Press. London, England, 2016.
- MIRANDA, Tiago. **Imposto sobre fortunas pode entrar no debate sobre reforma tributária**. Câmara dos Deputados, 2015. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/ECONOMIA/492945-IMPOSTO-SOBRE-FORTUNAS-PODE-ENTRAR-NO-DEBATE-SOBRE-REFORMA-TRIBUTARIA.html>>. Acesso em: 24 fev. 2016.
- _____. MACÁRIO, Lincoln. **Arrecadação tributária sobre propriedade no Brasil é menor que sobre o consumo**. Câmara dos Deputados, 2015. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/ECONOMIA/492946-ARRECADACAO-TRIBUTARIA-SOBRE-PROPRIEDADE-NO-BRASIL-E-MENOR-QUE-SOBRE-O-CONSUMO.html>>. Acesso em: 24 fev. 2016.
- MOHSIN, Salena. MAYEDA, Andrew. **Em polêmica com EUA, FMI propõe taxar mais os ricos**. Valor Econômico, 2017. Disponível em: <<http://gsnoticias.com.br/noticia-detalle/governo-e-politica/em-polemica-eua-fmi-propoe-taxar-mais-os-ricos>>. Acesso em: 16 out. 2017.
- MOJICA, Rodrigo Chinini. **IGF acabará por afrontar toda a estrutura tributária**. Conjur, 2012. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2012-jan-07/imposto-grandes-forturas-acabara-afrontar-toda-estrutura-tributaria>>. Acesso em: 05 out. 2017.
- MÖLLER, Lovisa. **New analysis: The treaties that cut taxes in some of the world’s poorest countries**. Tax Justice, 2016. Disponível em: <<https://www.taxjustice.net/2016/02/24/15042/>>. Acesso em: 24 fev. 2016.

MORGAN, Marc. Desigualdade de renda, crescimento e tributação da elite no Brasil: Novas evidências reunindo dados de pesquisas domiciliares e fiscais. In: AFONSO, José Roberto. LUKIC, Melina Rocha. ORAIR, Rodrigo Octávio. SILVEIRA, Fernando Gaiger. **Tributação e desigualdade**. Belo Horizonte(MG): Letramento: Casa do Direito: FGV Direito Rio, 2017, p. 223-259.

MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. **História do imposto sobre grandes fortunas no Brasil**. Mota de Floripa, 14 de maio de 2017. Disponível em: <<http://motadefloripa.blogspot.com/2017/05/historia-do-imposto-sobre-grandes.html>>. Acesso em: 16 jun. 2018.

_____. **Imposto sobre grandes fortunas no Brasil: origens, especulações e arquétipo constitucional** / Sérgio Ricardo Ferreira Mota. – São Paulo: MP Ed., 2010.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

MUSSOLINI JÚNIOR, Luiz Fernando. **Perfil constitucional do imposto sobre grandes fortunas**. DireitoNet, 2002. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/620/Perfil-Constitucional-do-Imposto-sobre-Grandes-Fortunas>>. Acesso em: 14 out. 2017.

MÜZELL, Lúcia. **Fim de imposto sobre fortuna reforça Macron como “presidente dos ricos”**. Radio France Internationale, 2017. Disponível em: <<https://www.cartacapital.com.br/internacional/fim-de-imposto-sobre-fortuna-reforca-Macron-como-presidente-dos-ricos>>. Acesso em: 02 nov. 2017.

NASCIMENTO, Natassia do. **A inexistente tributação da riqueza no Brasil e o imposto sobre grandes fortunas**. Dissertação de mestrado. Faculdade de Economia da Universidade Federal Fluminense. Programa de Pós-Graduação em Economia. Niterói, 2016.

NETO, Alberto Amadei. Imposto sobre grandes fortunas. In CATTANI, Antônio David; OLIVERA, Marcelo Ramon (Orgs). **A sociedade justa e seus inimigos**. Porto Alegre: Tomo Editorial, 2012, p. 149-168.

NOGUEIRA, Clayton Ritnel. **A Teoria Discursiva de Jürgen Habermas**. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, VIII, n. 23, set 2005. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=257>. Acesso em 29 jan. 2016.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14. ed. atual. – São Paulo: Saraiva, 1995.

NOVELINO, Marcelo. **Manual de direito constitucional** / Marcelo Novelino. – 9. ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2014.

NOZICK, Robert. **Anarchy, State and utopia**. Oxford: Blackwell, 1974.

OBAMA mira o bolso dos mais ricos. Época, 2015. Disponível em: <<http://epoca.globo.com/tempo/filtro/noticia/2015/01/bo-filtrob-obama-mira-o-bolso-dos-mais-ricos.html>>. Acesso em: 24 out. 2017.

OBAMA propõe taxar milionários dos EUA em 30%. 10 de fevereiro de 2016. Vermelho

Portal, 2016. Disponível em: <<http://www.m.vermelho.org.br/noticia/276114-2>>. Acesso em: 15 fev. 2016.

OECD (2015), **In It Together: Why Less Inequality Benefits All**. OECD Publishing, Paris, 2015. Disponível em: <http://www.oecd-ilibrary.org/employment/in-it-together-why-less-inequality-benefits-all_9789264235120-en>. Acesso em: 27 fev. 2018.

_____. **Focus on top incomes and taxation in OECD Countries: Was the crisis a game changer?** Directorate for Employment, Labour and Social Affairs, maio de 2014. Disponível em: <<http://www.oecd.org/social/OECD2014-FocusOnTopIncomes.pdf>> Acesso em: 01 mar. 2018.

_____. **Members and partners**. Disponível em: <<http://www.oecd.org/about/membersandpartners/#d.en.194378>>. Acesso em: 10 mai. 2018.

_____. **The Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)**. Disponível em: <<http://www.oecd.org/about/>>. Acesso em: 10 mai. 2018.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. BIASOTO JÚNIOR, Geraldo. A reforma tributária: removendo entraves para o crescimento, a inclusão social e o fortalecimento da federação. **Revista Política Social e Desenvolvimento**. Ano 03. Novembro de 2015.

_____. **O vale-tudo do ajuste fiscal primário**. Revista Política Social e Desenvolvimento. Ano 03. Novembro de 2015.

OLIVEIRA, Ludmila Monteiro de. **Direito tributário, globalização e competição: por que só harmonizar não basta** / Ludmila Monteiro de Oliveira. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2016.

OLMEDO, Luiza Bulhões. **A maioria dos países desenvolvidos taxa ou já taxou as grandes fortunas**. Sul 21, 2015 Disponível em: <<https://www.sul21.com.br/jornal/a-maioria-dos-paises-desenvolvidos-taxa-ou-ja-taxou-as-grandes-fortunas/>>. Acesso em: 24 out. 2017.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **Estado de las ciudades de América Latina y el Caribe: rumbo a una nueva transición urbana**. ONU Habitat, ago. 2012. Disponível em: <<http://mirror.unhabitat.org/pmss/listItemDetails.aspx?PublicationID=3380>>. Acesso em: 02 abr. 2018.

OXFAM BRASIL. **Oxfam no mundo**. Disponível em: <<https://www.oxfam.org.br/quem-somos/oxfam-no-mundo>>. Acesso em: 11 mai. 2018.

OXFAM INTERNACIONAL. **Uma economia para os 99%**. Oxford: OXFAM GB, 2017. Disponível em: <https://www.oxfam.org.br/sites/default/files/arquivos/economia_para_99-relatorio_completo.pdf>. Acesso em: 29 nov. 2017.

OXFAM. **Tax havens: releasing the hidden billions for poverty eradication**. OXFAM, 2000. Disponível em: <<https://policy-practice.oxfam.org.uk/publications/tax-havens-releasing-the-hidden-billions-for-poverty-eradication-114611>>. Acesso em: 07 mai. 2018.

PAIVA, Carlos Águedo Nagel. **Noções de economia** / Carlos Águedo Nagel Paiva, André Moreira Cunha. — Brasília: Fundação Alexandre de Gusmão, 2008.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. 4. ed. rev. atual. e ampl. – Porto

Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.[e-Book].

_____. **Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado e ESMAFE, 2004.

PAYERAS, José Adrian Pintos. **Análise da progressividade da carga tributária sobre a população brasileira**. Pesquisa e Planejamento, IPEA. Agosto de 2010.

PEIXOTO JUNIOR, Valter Peixoto da Silva Júnior. A viabilidade da regulamentação do imposto sobre grandes fortunas (IGF). **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 20, n. 4409, 28 jul. 2015. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/41021>>. Acesso em: 09 nov. 2017.

PERES, Clovis Belbute. **Imposto sobre grandes fortunas: questões controvertidas 25 anos após a promulgação da Consituição Cidadã**. Trabalho de Conclusão de Curso. UFRS. 2013.

PIKETTY, Thomas. **A economia da desigualdade**. Tradução André Telles. – 1. ed. – Rio de Janeiro : Intrínseca, 2015. [e-Book].

_____. **Capital in the Twenty-First Century**. London: The Belknap Press of Havard University Press, 2014.

_____. **O capital no século XXI**. Tradução Monica Baumgarten de Bolle. – I. ed. – Rio de Janeiro : Intrínseca, 2014.

_____. Tributação sobre capital e riqueza no século XXI. In: AFONSO, José Roberto. LUKIC, Melina Rocha. ORAIR, Rodrigo Octávio. SILVEIRA, Fernando Gaiger. **Tributação e desigualdade**. Belo Horizonte(MG): Letramento: Casa do Direito: FGV Direito Rio, 2017, p. 745-759.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **A progressividade de alíquotas como realização da justiça fiscal: distributivismo e capacidade contributiva**. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), 2014. Disponível em: <<http://www.ibet.com.br/download/Tathiane%20dos%20Santos%20Piscitelli.pdf>>. Acesso em: 18 nov. 2017.

_____. O imposto sobre grandes fortunas à luz da justiça distributiva. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, nº. 104. [abr. /jun. 2009].

PLATÃO, 427-347 a.c. **A República** / Platão; tradução de Carlos Alberto Nunes. – 3. ed. – Belém: EDUFPA. 2000.

POCHMANN, Márcio. **O mito da tributação elevada no Brasil**. Folha de São Paulo, UOL, 2008. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/fsp/opiniaofz1409200808.htm>>. Acesso em: 26 abr. 2017.

POLIZELLI, Victor Borges. **O princípio da realização da renda e sua aplicação no imposto de renda de pessoas jurídicas**. Dissertação de mestrado. Faculdade de direito da Universidade de São Paulo. 2009.

PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2000.

- PONTES, Raquel de Góes. **A (in)viabilidade da instituição do imposto sobre grandes fortunas no Brasil** / Raquel de Góes Pontes. – 2014. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) – Universidade Estadual da Paraíba, Centro de Ciências Jurídicas, 2014. “Orientação: Prof. Esp. Plínio Nunes Souza, UNESC”.
- PRADO, Esther Regina Corrêa Leite. **Os métodos interpretativos de Ronald Dworkin e o direito como integridade**. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XV, n. 106, nov 2012. Disponível em: http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=12446>. Acesso em 02 fev 2016.
- PWC. **France Individual – Other taxes**. 23 de abril de 2018. Disponível em: <http://taxsummaries.pwc.com/ID/France-Individual-Other-taxes>>. Acesso em: 11 jun. 2018.
- _____. **Iceland Individual – Other taxes**. 20 de fevereiro de 2018. Disponível em: <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Iceland-Individual-Other-taxes>>. Acesso em: 07 jun. 2018.
- _____. **Luxembourg Corporate – Other taxes**. 30 de janeiro de 2018. Disponível em: <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Luxembourg-Corporate-Other-taxes>>. Acesso em: 07 jun. 2018.
- _____. **Spain: Individual – Other taxes**. 21 de dezembro de 2017. Disponível em: <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Spain-Individual-Other-taxes>>. Acesso em: 07 jun. 2018.
- RABELO JUNIOR, Luis Augusto. A justiça como equidade em Jonh Rawls. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XIV, n. 94, nov 2011. Disponível em: http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10755>. Acesso em: 20 fev. 2016.
- RAMOS, Gabriela Araújo. PONTES PINTO, Edson Antônio Sousa. **Imposto sobre grandes fortunas: as dificuldades e malefícios da instituição no Brasil**. Anais do I Congresso Rondoniense de Carreiras Jurídicas, 2016. Disponível em: <http://www.fcr.edu.br/revista/index.php/anaiscongressorondoniensej/article/view/92>>. Acesso em: 14 nov. 2017.
- RAWLS, John. **Justiça como Equidade: uma reformulação**. São Paulo: Martins Fontes. 2003.
- _____. **Uma teoria da justiça**. Tradução: Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves 2.ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000.
- REGINATO, Alexandre Orion. JESUS, Rafael Xavier de. **Uma análise a respeito da regulamentação do imposto sobre grandes fortunas no Brasil**. In: Direito tributário I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UFPB; coordenadores: Ana Paula Basso, Antônio Carlos Diniz Murta, Raymundo Juliano Rego Feitosa. – Florianópolis : CONPEDI, 2014.. Disponível em: <http://publicadireito.com.br/publicacao/ufpb/livro.php?gt=191>>. Acesso em: 20 nov. 2017.
- REPÚBLICA ARGENTINA. **Informe de Recaudación: III Trimestre 2017**. Administración Federal de Ingresos Públicos. Año XV, nº 54. Disponível em: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-koreahighlights-2018.pdf>>. Acesso em: 05 jun. 2018.

- RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Neotributação ou Justiça Distributiva?** Direito do Estado, nº 34, 2015. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br/colunistas/Ricardo-Lodi-Ribeiro/neotributacao-ou-justica-distributiva>>. Acesso em: 21 jan. 2016.
- _____. Piketty e a reforma tributária igualitária no Brasil. **RFPTD**, v. 3, n.3, 2015. Disponível em: <www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/download/15587/11798>. Acesso em: 03 nov. 2016.
- ROCHA, Roberval. **Direito tributário**. Coleção Sinopses para Concursos. 2. ed. rev. atual. e ampl. – Salvador: Editora JusPodivm, 2015.
- ROCHA, Valdir de Oliveira. **Grandes questões atuais do direito tributário**. 9ª volume / coordenador Valdir de Oliveira Rocha. – São Paulo: Dialética, 2005.
- ROHENKOHL, Marcelo Saldanha. **O princípio da capacidade contributiva no Estado Democrático de Direito (Dignidade, Igualdade e Progressividade na Tributação)** – São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- ROQUE, Leandro. **O imposto sobre grandes fortunas e os salários no Brasil**. Mises Brasil, 2013. Instituto Ludwig von Mises Brasil, 2013. Disponível em: <<http://www.mises.org.br/Article.aspx?id=1654>>. Acesso em: 13 nov. 2017.
- ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de direito financeiro e direito tributário** – 18ª ed. revista e atualizada / Luiz Emygdio F. da Rosa Junior. – Rio de Janeiro: Renovar, 2005.
- ROUSSEAU, Jean-Jacques. **O Contrato Social**. Porto Alegre, RS: L&PM, 2007.
- ROZOWYKWIAT, Joana. **Notas críticas sobre a injustiça fiscal brasileira**. Outras Palavras, 2016. Disponível em: <<http://outraspalavras.net/outrasmidias/destaque-outras-midias/notas-criticas-sobre-a-injustica-fiscal-brasileira/>>. Acesso em: 16 fev. 2016.
- _____. **Sistema tributário brasileiro 'pune' cidadãos e beneficia minoria de super-ricos que praticamente não paga impostos, diz especialista**. Operamundi, 2016. Disponível em: <<http://operamundi.uol.com.br/conteudo/samuel/43141/sistema+tributario+brasileiro+pune+cidadaos+e+beneficia+minoria+de+super-ricos+que+praticamente+nao+paga+impostos+diz+especialista+.shtml>>. Acesso em: 10 fev. 2016.
- SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 4. ed. – São Paulo: Saraiva, 2012.
- SACHSIDA, Adolfo. Novas formas de tributação: imposto sobre movimentação financeira e imposto sobre grandes fortunas. In: **Tributação no Brasil: estudos, ideias e propostas : ICMS, seguridade social, carga tributária, impactos econômicos** / organizador: Adolfo Sachside. – Brasília: Ipea, 2017.
- SALIBA, José Carlos Maia. **O (in)existente imposto sobre grandes fortunas (IGF) no ordenamento jurídico brasileiro**. Jus, 2014. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/32549/o-in-existente-imposto-sobre-grandes-fortunas-igf-no-ordenamento-juridico-brasileiro>>. Acesso em: 24 out. 2017.
- SALOMÃO, Karin. **Os 20 brasileiros mais ricos do mundo, segundo a Forbes**. Revista Exame, 07 mar. 2018. Disponível em: <<https://exame.abril.com.br/negocios/os-20-brasileiros-mais-ricos-do-mundo-segundo-a-forbes/>>. Acesso em: 31 mar. 2018.

- SANCHES, Almir Teubl. **Imposto sobre Grandes Fortunas: posição favorável**. Carta Forense, 2016. Disponível em: <<http://www.cartaforense.com.br/conteudo/artigos/imposto-sobre-grandes-fortunas-posicao-favoravel/16498>>. Acesso em 14 nov. 2017.
- _____. **O imposto (cuidadosamente) esquecido**. Folha de São Paulo, 2007. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/fsp/opiniaofz1412200709.htm>>. Acesso em: 05 nov. 2017.
- SANCHES, J. L. Saldanha. **Justiça fiscal**. – Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos - FFMS, 2010.
- SANTANA, Fernando de Sousa. MOREIRA, Jader Carlos. BRANDÃO, Robson José Soares. CAROLINO, Sônia Madali Boseja. SILVA, Wander José da. **Imposto sobre grandes fortunas e seus entraves legais e políticos**. Revista Eletrônica das Faculdades Sudamérica. Vol. 5 – 2013. Disponível em: <http://sudamerica.edu.br/argumentandum/artigos/argumentandum_volume_5/Texto_02_Imposto.pdf>. Acesso em: 19 nov. 2017.
- SCHEVE, Kenneth. STASAVAGE, David. **Taxing the rich: a history of fiscal fairness in the United States and Europe**. Princeton University Press. Princeton. New Jersey. 2016. [e-Book].
- SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. – São Paulo: Saraiva, 2012. [e-Book]
- SEIM, David. Behavioral Responses to Wealth Taxes: Evidence from Sweden. **American Economic Journal: Economic Policy**, 9(4): p. 395-421, 2017.
- SENNA, Andressa Paula. A tributação das grandes fortunas e a justiça fiscal. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 15, n. 2594, 8 ago. 2010. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/17134/a-tributacao-das-grandes-fortunas-e-a-justica-fiscal>>. Acesso em: 03 out. 2017.
- SIDOU, J. M. Othon. **Os tributos no curso da história**. Disponível em: <<http://ablj.org.br/revistas/revista18/revista18%20J.%20M.%20OTHON%20SIDOU%20-%20Os%20Tributos%20no%20curso%20da%20Hist%C3%B3ria.pdf>>. Acesso em: 03 mar. 2018.
- SILVA, Claiton Tavares da. GASPAR, Nicole Saldanha. Imposto sobre grandes fortunas. **Revista Dom Acadêmico**, Curitiba, v.2, n.1, p.53-101, jan/jun. 2017.
- SILVA, Jules Michelet Pereira Queiroz e. **Imposto sobre grandes fortunas, fuga de capitais e crescimento econômico**. Consultoria Legislativa: estudo. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2015, p. 8.
- SILVA, Mauro. Os limites para a capacidade contributiva – mínimo existencial e confisco – como elementos de tensão entre justiça fiscal e segurança jurídica. **Revista de Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 20, 2006.
- SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica** / Paulo Caliendo. – Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.
- SINDIFISCO analisa imposto sobre grandes fortunas. *Jornal do Commercio*, 2010. Disponível em: <<http://jcam.com.br/noticia-detalle.asp?n=26158&IdCad=1&IdSubCad=13&tit=Sindifisco%20analisa%20Imposto%20s>>

obre%20Grandes%20Fortunas>. Acesso em: 09 out. 2017.

SINGER, Paul. **Introdução à Economia Solidária** / Paul Singer – 1ª ed. – São Paulo: Editora Fundação Perseu Abramo, 2002.

SIQUEIRA, Rozane Bezerra de. NOGUEIRA, José Ricardo Bezerra. SOUZA, Evaldo Santana de. LUNA, Carlos Feitosa. **O sistema tributário brasileiro é regressivo?** In: AFONSO, José Roberto. LUKIC, Melina Rocha. ORAIR, Rodrigo Octávio. SILVEIRA, Fernando Gaiger. *Tributação e desigualdade*. Belo Horizonte(MG): Letramento: Casa do Direito: FGV Direito Rio, 2017, p. 501-528.

SOCIEDADE civil pede mudanças no sistema tributário por mais justiça fiscal. INESC, 2016. Disponível em: <<http://www.inesc.org.br/noticias/noticias-do-inesc/2016/fevereiro/sociedade-civil-pede-mudancas-no-sistema-tributario-por-mais-justica-fiscal>>. Acesso em: 15 fev. 2016.

SOUTO, Matheus Martins. **O imposto sobre grandes fortunas à luz da justiça fiscal**. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XX, n. 163, ago 2017. Disponível em: <http://ambitojuridico.com.br/site/index.php/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=19181&revista_caderno=26>. Acesso em: 18 nov 2017.

SOUZA, Felipe Broering. **Imposto Sobre Grandes Fortunas: Projetos de Lei Apresentados e Casos Internacionais Similares**. RFPTD, v.2, n.2, 2014.

SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira de. **A desigualdade vista do topo: a concentração de renda entre os ricos no Brasil, 1926-2013**. Tese de Doutorado. Universidade de Brasília. Instituto de Ciências Sociais. Departamento de Sociologia. 2016.

SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira de. MEDEIROS, Marcelo. **A concentração de renda entre os ricos no Brasil, 2006/2014**. In: AFONSO, José Roberto. LUKIC, Melina Rocha. ORAIR, Rodrigo Octávio. SILVEIRA, Fernando Gaiger. *Tributação e desigualdade*. Belo Horizonte(MG): Letramento: Casa do Direito: FGV Direito Rio, 2017, p. 193-222.

SPAGNOL, Werther Botelho. **Curso de direito tributário** / Werther Botelho Spagnol. – Belo Horizonte: Del Rey: 2004.

STIGLITZ, Joseph E. **The Great Divide**. 1 ed. New York: W.W. Norton & Company Inc, 2015.

_____. **The price of inequality: how today's divided society endangers our future**. 1st. ed. W. W. Norton & Company, Inc. New York, N.Y. 2012. [e-Book].

SUGIN, Linda. **Theories of distributive justice and limitations on taxation: what Rawls demands from tax systems**. *Fordham Law Review*, v. 72, n. 5, p. 1.991-2.014, 2004.

TAX FOUNDATION. **2018 Tax Brackets**. Disponível em: < <https://taxfoundation.org/2018-tax-brackets/>>. Acesso em: 03 jun. 2018.

TESOURO NACIONAL. **A dívida em grandes números**. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/en/a-divida-em-grandes-numeros>>. Acesso em: 23 mai. 2018.

THE ECONOMIST. **A German wealth tax. Umfairteilung**, 2012. Disponível em: <<http://www.economist.com/node/21562237>>. Acesso em: 18 out. 2017.

- THE WORLD BANK. **Who we are**. Disponível em: < <http://www.worldbank.org/en/who-we-are>>. Acesso em: 11 mai. 2018.
- TILBERY, Henry. **Reflexões sobre a tributação do patrimônio**. Imposto de renda: estudos. São Paulo, n. 4, out. 1987.
- TIPKE, Klaus. YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. – São Paulo: Malheiros Editores, 2002.
- TOGNOLLI, Leandro. **O histórico brasileiro de tentativas de instituir o Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF)**. ILISP, 2016. Disponível em: <<http://www.ilisp.org/artigos/o-historico-brasileiro-de-tentativas-de-instituir-o-imposto-sobre-grandes-fortunas-igf/>>. Acesso em: 06 nov. 2017.
- TORRES, Euclides. **A Constituinte e os impostos**. Gazeta Mercantil, São Paulo, p. 6, 10/11/1987. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/133361>>. Acesso em: 16 jun. 2018.
- TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18ª edição, revista e atualizada. – Rio de Janeiro: Renovar, 2011.
- TRUFFI, Renan. **Imposto Sobre Grandes Fortunas renderia 100 bilhões por ano: Especialista estima que a taxa de patrimônio acima de um milhão de reais poderia render um valor equivalente ao da extinta CPMF**. Carta Capital, 2015. Disponível em: <<http://www.cartacapital.com.br/economia/imposto-sobre-grandes-fortunas-renderia-100-bilhoes-por-ano-1096.html>>. Acesso em: 09 nov. 2017.
- UDRY, Olivier. **Constituinte e a tributação**. O Estado de São Paulo, São Paulo, nº 34398, p. 35, 19/04/1987. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/114801>>. Acesso em: 16 jun. 2018.
- URUGUAY. **Boletín Estadístico Año 2016**. Dirección General Impositiva, 2016, p. 07 e 20. Disponível em: <<http://www.dgi.gub.uy/wdgi/afiledownload?2,4,864,O,S,0,20042%3BS%3B4%3B108>>. Acesso em: 05 jun. 2018.
- _____. **Impuesto al Patrimonio**. Dirección General Impositiva, 2017. Disponível em: <<http://www.gpa.uy/files.php/archivos-externos/7385/2018-02-06-patrimonio-2017-instructivo.pdf?dl=false>>. Acesso em: 05 jun. 2018.
- VASCONCELLOS NETO, Alfredo Bento de; CRUZ, Álvaro Ricardo de Souza. **Deontologia constitucional e efetividade dos direitos humanos: reflexões sobre a tributação no paradigma democrático**. Revista da Procuradoria-Geral do Município de Belo Horizonte – *RPGMBH*, Belo Horizonte, ano 2, n. 4, p.11-55, jul./dez. 2009.
- VEJA. **“Aumentem nossos impostos”, pedem mais de 400 milionários nos EUA**. Revista Veja, 2017. Disponível em: <<http://veja.abril.com.br/mundo/aumentem-nossos-impostos-pedem-mais-de-400-milionarios-nos-eua/>>. Acesso em: 16 nov. 2017.
- _____. **Cargos públicos pagam seis dos dez salários mais altos no Brasil**. Revista Veja, 10 out. 2016. Disponível em: < <https://veja.abril.com.br/economia/cargos-publicos-pagam-seis-dos-dez-salarios-mais-altos/>>. Acesso em: 31 mar. 2018.

- VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. São Paulo: Atlas, 2007.
- VENTEJOL, Gabriel; BLOT, Robert; MERAUD, Jacques. **Rapport de la commission d'étude d'un prélèvement sur les fortunes**. Paris: Union Générale D'Éditions; La Documentation Française, 1979.
- VOGEL, Klaus. The justification for taxation: a forgotten question. **The American Journal of Jurisprudence**, 1988.
- WALDRON, Jeremy. **The right to private property**. Clarendon Press. Oxford. 1988.
- WORLD BANK. 2017. **Um ajuste justo: análise da eficiência e equidade do gasto público no Brasil: Volume I: síntese (Portuguese)**. Washington, D.C.: World Bank Group. Disponível em: <<http://documents.worldbank.org/curated/en/884871511196609355/Volume-I-síntese>>. Acesso em: 31 mar. 2018.
- YGLESIAS, Matthew. **America Does Tax Wealth, Just Not Very Intelligently**. Slate, 2013. Disponível em: <http://www.slate.com/blogs/moneybox/2013/03/06/america_s_wealth_tax_it_s_called_property_taxes_and_they_re_not_very_smart.html>. Acesso em: 26 out. 2017.
- ZOCKUN, Maria Helena. **Equidade na Tributação**. In: AFONSO, José Roberto. LUKIC, Melina Rocha. ORAIR, Rodrigo Octávio. SILVEIRA, Fernando Gaiger. *Tributação e desigualdade*. Belo Horizonte(MG): Letramento: Casa do Direito: FGV Direito Rio, 2017, p. 17-42.