



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA
FACULDADE DE DIREITO

**A TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO DE BENS E SERVIÇOS E AS
DISPARIDADES SOCIAIS NO BRASIL**

CIRO FERREIRA DA SILVA

BRASÍLIA

2023

CIRO FERREIRA DA SILVA

**A TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO DE BENS E SERVIÇOS E AS
DISPARIDADES SOCIAIS NO BRASIL**

Monografia apresentada à Banca Examinadora da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília - UnB, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Professor Dr. Antônio de Moura Borges

BRASÍLIA

2023

A TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO DE BENS E SERVIÇOS E AS DISPARIDADES SOCIAIS NO BRASIL

Monografia apresentada à Banca Examinadora da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília -UnB, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito. Orientador: Professor Doutor Antônio de Moura Borges

Aprovado em: 24/11/2023

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Antônio de Moura Borges
(orientador)

Prof. Dra. Amanda Flávio de Oliveira
(avaliadora)

Prof. Dra. Fernanda de Carvalho Lage
(avaliadora)

BRASÍLIA

2023

AGRADECIMENTOS

Agradeço em primeiro lugar aos meus pais, José (*in memorian*) e Eni, pelos valorosos conselhos, pela dedicação direcionada a mim e por todo apoio durante a minha caminhada.

À minha família por ter estado ao meu lado nos momentos mais difíceis, bem como por ter suportado a minha ausência no tempo despendido para a consecução desse objetivo.

Aos colegas de turma do Curso de Direito da UFMS e UERJ, pessoas e lugares que tive a honra de conhecer e compartilhar conhecimento jurídico, experiência e bom convívio social.

Ao Professor Dr. Antônio de Moura Borges, pela valiosa e indispensável orientação durante a redação desse trabalho.

Aos professores do Curso de Direito da UnB, por terem sido responsáveis pela inspiração e execução deste trabalho, como também pela superação nos tempos difíceis de pandemia da COVID19.

À Universidade de Brasília, pelo carinho e caloroso acolhimento a mim dispensados como egresso da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ).

RESUMO

O trabalho em questão tem o objetivo de avaliar as prováveis relações de causa e efeito existentes entre a tributação sobre bens e serviços – cobrança indireta – e as disparidades sociais, à luz dos princípios constitucionais da igualdade, progressividade e da capacidade contributiva do contribuinte. As análises da bibliografia e estudos consultados objetivaram respaldar as conclusões e apontamentos registrados ao longo do trabalho, reforçando o questionamento trazido no bojo do tema apresentado. Pretendeu-se escrutinar em que medidas a tributação sobre o consumo de bens e serviços, bem como a regressividade contribuem para a perpetuação e aumento das desigualdades existentes entre ricos e pobres no Brasil. Ademais, o trabalho também presta-se a acirrar o debate nos domínios jurídico e político, com vistas a concretizar o papel do direito e, em especial da Constituição da República, na defesa e garantia dos direitos fundamentais dos cidadãos. Por fim, conclui-se que há necessidade urgente de mudar a matriz tributária brasileira, bem como tributar progressivamente os mais ricos, visando tornar o sistema tributário menos injusto e iníquo.

Palavras-chave: Direito tributário. Capacidade contributiva. Progressividade. Desigualdade Social. Concentração de renda. Regressividade.

ABSTRACT

The aim of the work in question is to evaluate the probable cause and effect relationships between taxation on goods and services - indirect taxation - and social disparities, in the light of the constitutional principles of equality, progressivity and the taxpayer's ability to pay. The analysis of the bibliography and studies consulted aimed to support the conclusions and notes recorded throughout the work, reinforcing the questions raised in the context of the topic presented. The aim was to scrutinize the extent to which taxation on the consumption of goods and services, as well as regressivity, contributes to perpetuating and increasing inequalities between rich and poor in Brazil. In addition, the work also lends itself to stirring up debate in the legal and political spheres, with a view to realizing the role of the law and, in particular, the Constitution of the Republic, in defending and guaranteeing the fundamental rights of citizens. Finally, it concludes that there is an urgent need to change the Brazilian tax matrix, as well as progressively taxing the richest, in order to make the tax system less unfair and iniquitous.

Keywords: Tax Law. Contributory Capacity. Progressiveness. Social Inequality. Income Concentration. Regressivity.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	7
2 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA TRIBUTAÇÃO MUNDIAL E NO BRASIL.....	10
2.1 A EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA TRIBUTAÇÃO MUNDIAL.....	10
2.2 A EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL.....	13
2.3 AS DISPARIDADES SOCIAIS NO BRASIL COMO RESULTADO DO MODELO TRIBUTÁRIO ADOTADO AO LONGO DOS ANOS.....	15
3 O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E OS PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA PROGRESSIVIDADE NA CF/88.....	22
3.1 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO LIMITADOR DO PODER ESTATAL PARA TRIBUTAR.....	23
3.2 A PROGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA, O CRESCIMENTO ECONÔMICO E A DISTRIBUIÇÃO DESIGUAL DE RIQUEZAS NO BRASIL.....	26
3.3 A TRIBUTAÇÃO SOBRE BENS E SERVIÇOS NO BRASIL VERSUS A TRIBUTAÇÃO SOBRE PATRIMÔNIO E RENDA: UM MODELO QUE PERPETUA A POBREZA E A DESIGUALDADE SOCIOECONÔMICA.....	31
4. ANÁLISE DOS POSSÍVEIS IMPACTOS SOBRE A DISTRIBUIÇÃO DE RIQUEZA NO BRASIL COMO EFEITO DA INSTITUIÇÃO DO IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS (IGF).....	35
4.1 O IGF E A DISCUSSÃO DA COMPETÊNCIA LEGISLATIVA TRIBUTÁRIA....	35
4.2 O IGF E A DISCUSSÃO DO CONCEITO IMPRECISO DE GRANDES FORTUNAS.....	37
4.3 ARGUMENTOS CONTRÁRIOS À CRIAÇÃO DO IGF.....	39
4.4 ARGUMENTOS FAVORÁVEIS À CRIAÇÃO DO IGF.....	44
CONCLUSÃO.....	48
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	51

1 INTRODUÇÃO

O sistema tributário brasileiro possui duas características principais que o tornam exageradamente complexo e profundamente injusto: apesar de ter alta capacidade de captação de recursos advindos do recolhimento de tributos, em um contrassenso, também é considerado extremamente desigual na distribuição dessa riqueza arrecadada.

Há um entendimento uníssono de que dentre as principais causas da desigualdade socioeconômica nacional podem ser facilmente citadas a má distribuição de terras produtivas no transcorrer dos séculos, o longo período escravagista no Brasil e a forte resistência ao seu banimento, os investimentos desidratados em educação, ciência e tecnologia, bem como o pífio acesso ao crédito. Além desses fatores, a leniência da classe política dirigente aliada à ausência de políticas eficientes de distribuição de riqueza aprofunda ainda mais as diferenças sociais e econômicas, gerando com isso a famigerada injustiça fiscal.

No Brasil, a maior parte das receitas geradas pelo sistema de arrecadação tributária está preponderantemente ancorada na tributação do consumo de bens e serviços produzidos. Este fato sobrecarrega os mais pobres, bem como consolida as desigualdades na distribuição da renda nacional. Isso acontece porque as classes com menor poder aquisitivo são sobretaxadas de forma desproporcional ao despenderem maior vulto dos seus recursos para o consumo de bens e serviços, cuja maior parte é essencial à sua sobrevivência.

Portanto, quem recebe salário menor contribui com a maior parte dos tributos quando comparado aos que são mais bem remunerados e detentores dos maiores patrimônios. Como bem assentado por Cleucio Santos Nunes (2019), “as estatísticas e estudos especializados apontam para uma sobrecarga desproporcional de tributos sobre as pessoas com menores rendimentos do que nas mais abastadas”. Este fenômeno fiscal tem sido vulgarmente classificado no Brasil como iniquidade da matriz tributária.

Diante de todo este cenário de disparidades sociais, o presente estudo objetiva não somente analisar o impacto da tributação indireta e regressiva sobre os mais pobres, como também pretende considerar as possíveis relações entre a cobrança de tributos indiretos e a perpetuação da injustiça fiscal no Brasil. Vale deixar em evidência que o principal papel da tributação é subsidiar os gastos sociais e, dessa forma, contribuir para o decréscimo da miséria nacional.

Além disso, o trabalho também levanta as hipóteses possíveis à diminuição das diferenças socioeconômicas por meio da regulamentação e efetivação do Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), previsto expressamente na Constituição Federal.

Na primeira parte do trabalho é apresentada uma abordagem histórico-comparativa da tributação imputada sobre o consumo de bens e serviços, ao longo dos anos, em outros países, bem como no Brasil e que, relativamente, pouca coisa foi alterada na estrutura do sistema tributário nacional. O resultado desse engessamento sistemático foi a manutenção e, por que não afirmar, o aumento da diferença da qualidade de vida entre cidadãos ricos e pobres. Atualmente, de acordo com levantamento de dados feito por órgãos oficiais, como por exemplo, o IPEA, verifica-se que os tributos incidentes sobre o consumo representam a parte mais onerosa da carga tributária do país. Além disso, o atual modelo de arrecadação fiscal pode ser considerado extremamente injusto e frágil, pois, além de sobrecarregar os mais pobres, depende diretamente do desempenho das políticas econômica e monetária adotadas, sendo, portanto, carente de equidade e estruturalmente ineficaz.

A segunda parte é dedicada às reflexões sobre a relação direta entre a preterição dos princípios constitucionais tributários da progressividade tributária e da capacidade contributiva e a distribuição desigual de riquezas. Hodiernamente, o arcabouço de arrecadação tributária brasileiro tem sustentação na regressividade dos tributos, o que causa penalização das classes economicamente menos favorecidas. Nesse contexto, entende-se que o princípio da capacidade contributiva obriga a todos que possuem maior riqueza disponível e renda a suportarem um maior ônus de exação. Dessa maneira, há um real vínculo de causalidade entre a isonomia e a distribuição da obrigação de contribuir para o coletivo, de acordo com a capacidade contributiva de cada cidadão.

O capítulo também pretende mostrar que diante da supremacia do poder estatal para tributar, o princípio da capacidade contributiva atua como ferramenta de limite para essa imposição do estado, haja vista a necessidade da manutenção do mínimo existencial. Ainda, o subitem 2.3 traz uma confrontação entre a tributação sobre bens e serviços e a cobrança sobre o patrimônio e a renda no Brasil. Esse tema é discutido sob a ótica da vulnerabilidade do modelo tributário adotado no país, e que, embora tenha sido submetido a diversas reformas, permaneceu servindo como matriz para a manutenção das diferenças sociais. As várias alterações implantadas no sistema tributário nacional o tornaram ainda mais ineficiente, complexo e burocrático e, acima de tudo, mais injusto.

A terceira parte da pesquisa foi direcionada para o debate acerca do possível impacto positivo sobre a situação social do país, como resultado da criação e efetivação do Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) que, apesar de estar expressamente previsto na Constituição Federal e, inclusive já existirem diversos projetos de lei apresentados, ainda não foi objeto de deliberação no Congresso Nacional.

Esta parte ainda é dedicada às discussões no que toca à real definição do termo “grandes fortunas” utilizado pelo constituinte derivado. Além disso, traz-se a alteração que trata dos valores que, necessariamente, devem ser instituídos para a base de cálculo na imposição deste tributo, como também os valores percentuais da alíquota a ser empregada na cobrança. O fato é que no Brasil, bem como no restante do mundo, a maior parte da riqueza fica concentrada sob o domínio de grupos minoritários como resultados de heranças herdadas de antepassados ou da multiplicação dos investimentos no mercado financeiro. Desta forma, cabe ao estado a intervenção na medida necessária para promover o aumento da progressividade da tributação sobre o consumo de bens e serviços e, além disso, balancear de forma justa e equitativa a carga tributária sobre o patrimônio e a renda, como por exemplo, o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD), o Imposto Territorial Rural (ITR), o Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU) e, em especial, o Imposto sobre a Renda (IR), no intuito de promover a verdadeira e desejada justiça fiscal bem como diminuir exponencialmente a concentração de renda no Brasil.

2 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA TRIBUTAÇÃO MUNDIAL E NO BRASIL

2.1 A EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA TRIBUTAÇÃO MUNDIAL

O estado é considerado a principal entidade para a existência de uma sociedade ancorada na civilidade, na ordem e na solidariedade. Com amparo nesta máxima, considera-se que para a execução desse conjunto de obrigações estatais, necessariamente, que também existam meios para que o ente público faça o devido custeio dessas atribuições. Junto a isso, surge o termo tributo que, advindo do verbo latino “tribuere”, significa distribuir, repartir com os demais integrantes de um grupo ou dividir os custos da convivência coletiva (Meira, 1985).

Há tempos o estado valia-se de vários meios para levantar recursos em seu próprio benefício: conquistas de terras e riquezas como prêmio de batalhas, extorsões de povos inimigos, produção de papel moeda ou moeda metálica, empréstimos compulsórios etc. Cabe deixar em evidência que pouco importa se o regime estatal adotado fosse democrático ou despótico, haja vista a necessidade do poder público agir em favor da população como um todo. Neste sentido, Leandro Paulsen (2020) ousa afirmar que: “a tributação é inerente ao Estado, seja totalitário ou democrático”.

Esse período ficou marcado pelo uso da força na cobrança indiscriminada dos tributos pelo estado sem nenhuma contrapartida oferecida. A coisa pública possuía supremacia política e não havia obrigatoriedade de compensação da exação praticada. A tirania era característica da imposição do recolhimento de tributos sobre os súditos do soberano e ninguém estava isento do pagamento do seu quinhão de obrigações tributárias.

Este modelo deu origem à necessidade de ser instituída a cobrança de tributos de maneira regular e permanente, a fim de dar ao estado suporte legal e jurídico para a manutenção do cumprimento das finalidades estatais, sem que houvesse contrariedade por parte do contribuinte (Paulsen, 2020).

Entretanto, ao impor o fenômeno da cobrança tributária de forma exageradamente severa, o estado passou a enfrentar grandes movimentos antagônicos à tributação não consentida. Deu-se a partir deste momento o surgimento da grande onda de movimentos revolucionários, contrapondo-se ao estado autoritário e ao seu sistema “injusto e ilegal” de recolhimento de tributos. De acordo com Kiyosh Harada (2018), essa sobreposição também serviu de motivação social para o estopim das revoluções mais conhecidas e marcantes da história:

“O estudo histórico não deixa dúvida de que a tributação foi a causa direta ou indireta de grandes revoluções ou grandes transformações sociais, como a Revolução Francesa, a Independência das Colônias Americanas e, entre nós, a Inconfidência Mineira, o mais genuíno e idealista dos movimentos de afirmação da nacionalidade que teve como fundamental motivação a sangria econômica provocada pela metrópole por meio do aumento da derrama [...]” (Harada, 2018).

O fato é que há tempos a cobrança de impostos pelo ente público permanece com a mesma configuração perniciosa e injusta de outrora, e as reformas e transformações pretendidas, mesmo sendo apresentadas para inclusão no debate nacional, não são aprovadas após análise do parlamento, mantendo o panorama de má distribuição de renda advinda da regressividade dos tributos. Apesar da efetivação da sistematização de todo arcabouço tributário no país, esta medida não foi suficiente para diminuir a complexidade do sistema e tampouco aumentar a progressividade tributária, pressupostos mínimos para a promoção da equidade e justiça fiscal (Kincheski, 2012).

Um dos maiores desafios enfrentados pela imposição da tributação estatal é a difícil tarefa de compatibilizar a arrecadação de recursos com a observância dos direitos à liberdade e à propriedade patrimonial dos cidadãos contribuintes. Esta colisão de interesses teve reflexos sociais agudos, pois o descontentamento da sociedade recrudescceu ao ponto de surgirem movimentos defensores da preservação da liberdade e da propriedade, como também uma maior participação direta do povo nas decisões públicas (Harada, 2018).

Estes fenômenos sociais, segundo Kiyoshi Harada (2018), tiveram sua origem nos países do velho mundo, particularmente na Espanha, com a obrigatoriedade da votação dos impostos pelos delegados do povo; em Portugal havia a convocação da Corte de Lamego para a deliberação dos tributos pretendidos; na França criou-se uma espécie de assembleia composta por nobres, clérigos e alguns do povo para o consentimento da cobrança de tributos e, na Inglaterra, com o advento da Carta Magna de 1215, em desfavor de “João sem Terra”, em que a cobrança deveria ser plenamente autorizada pelo conselho do reino.

Embora tenham ocorrido diversos fatos refratários ao ideal estatal de tributar os seus subordinados, com a finalidade precípua de auferir recursos necessários à manutenção da organização social, não há como refutar que o ato de cobrar impostos é inerente ao poder político do estado, como bem afirma Hugo de Brito Machado Segundo (2022):

O fato de o tributo ser inerente ao poder político, e de este, por sua vez, ser natural aos grupos nos quais o ser humano se organiza por razões até mesmo biológicas,

reflete-se na conhecida expressão segundo a qual “nada no mundo é tão certo quanto a morte e os impostos (Segundo, 2022).

Neste contexto evolutivo da tributação, a ideia de cobrança de impostos está intrinsecamente ligada ao poder político, mormente com a figura de um líder popular, bem como à organização social dos indivíduos. Isso fica evidente na declaração de Schumpeter, citado por Ricardo Lobo Torres (2009, p. 94), quando expressa: “tributo tem uma relação tão profunda com o Estado, que a expressão Estado Fiscal poderia ser considerada como pleonasma”.

Numa visão diametralmente mais profunda, Ricardo Alexandre (2016) defende a ideia de que a compulsoriedade da arrecadação de recursos pelo estado, via sistema tributário, visando fazer frente às necessidades públicas sociais de bem estar geral é simplesmente incompleta. Isso se deve, segundo esse autor, à função dispensada aos tributos durante o período da economia liberal.

Nesse viés, o Estado não tinha a obrigatoriedade da intervenção econômica, devendo cobrar os tributos tão somente como forma de amealhar recursos materiais e financeiros para a consecução da atividade típica de estado, qual seja: o poder de polícia. Desta forma, os tributos não deveriam servir de lastro à justa distribuição de renda e riqueza e instrumento da promoção do bem estar social, como afirma Alexandre (2016): “os tributos deveriam ser neutros, ou seja, apenas uma forma de obtenção de meios materiais para as atividades típicas do Estado (Estado Polícia), jamais um instrumento de mudança social ou econômica”.

Esse conceito liberalista foi suplantado nos dias atuais, haja vista a substituição do estado liberal pelo estado democrático de direito, cujo cerne principiológico baseia-se na prática da justiça, da equidade e, principalmente, do tratamento igualitário entre os cidadãos, colocando-se em evidência a tributação com observância dos ditames constitucionais, em especial o princípio da capacidade contributiva e o princípio da isonomia (Sandri, 2020).

Nesse momento histórico de importantes mudanças sociais e econômicas no mundo e no Brasil, ocorreu grande efervescência nas discussões do verdadeiro papel do Estado como agente principal para programar as políticas públicas direcionadas ao aumento da dignidade da pessoa humana, bem como intervir nos mercados a fim de fomentar o princípio da isonomia nos tributos. E como bem afirma Ricardo Alexandre (2016): “Foi só no final do século XIX que a “mão poderosa e visível” do Estado passou a ser utilizada como instrumento para correção das distorções geradas pelo liberalismo”.

E já que o estado detém a supremacia constitucionalmente garantida que lhe outorga a liberalidade para impor a cobrança de exação ao particular, de outro modo a Carta Maior o submete, como contrapartida, ao cumprimento dos direitos fundamentais e indisponíveis de cada cidadão contribuinte. Nessa esteira, os direitos fundamentais da pessoa humana, dentre os quais o direito indelével à propriedade, são dependentes de um Estado disposto a tributar mas também esteja direcionado a investir esses recursos arrecadados com essa tributação, como bem avocado por Holmes e Sunstein (2000)¹.

Desse modo, é de suma importância que o sistema tributário esteja linearmente alinhado aos princípios constitucionais da capacidade contributiva e da progressividade tributária com vistas a permitir que haja verdadeira justiça fiscal e melhor distribuição das riquezas arrecadadas. Isto posto, tem-se que a regressividade característica do sistema tributário nacional produz efeitos redistributivos concentradores de renda para os mais ricos e penaliza duramente os menos favorecidos.

2.2 A EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL

Inicialmente, a arrecadação de tributos no Brasil data, ainda, da época do descobrimento e posterior chegada da família real portuguesa nas terras coloniais. Nesse momento histórico, o modelo de cobrança de tributos de Portugal foi transferido e instituído na colônia brasileira, muito embora fosse um desenho fiscal notadamente assimétrico (Zilveti, 2017).

Essa assimetria foi causada, como nos dias atuais, basicamente pela tributação de artigos importados ou exportados, com também na exação sobre o consumo. Era o que se conceituava como impostos sobre a circulação de valores comerciais.

Esse modelo tributário português ainda trazia no seu escopo diversos privilégios e benesses concedidos pela coroa às classes burguesas, o que pode ser considerado, em tese, o modelo embrionário do atual injusto e desigual sistema tributário brasileiro (Zilveti, 2017).

Como bem lembrado por Zilveti (2017): “A propriedade urbana e rural, bem como o capital eram objetos isentos de tributação. Isso motivou, de certa maneira, a criação da aristocracia agrícola, considerada a primeira manifestação histórica do capitalismo brasileiro”. Nessa relação, a realeza submetia-se às influências políticas da aristocracia, atendendo aos seus pleitos, com claros objetivos de manter seus privilégios e direitos na

1 HOLMES, Stephen e SUNSTEIN Cass R. O custo dos direitos: por que a liberdade depende de impostos / Stephen Holmes e Cass R. Sunstein. Londres: W. W. Norton & Company, 2000, p. 61.

arrecadação de recursos. Esse fato histórico deu início às desigualdades de tratamento em questões fiscais e, acima de tudo, originou a troca de favores entre a classe dirigente e os detentores de terra e capital no Brasil. Nesse caso, prossegue Zilveti (2017) : “Os amigos do rei tinham, como ainda ocorre no Brasil, tratamento privilegiado em termos de política fiscal”.

Por sua vez, o sistema tributário brasileiro foi realmente estruturado somente a partir da Emenda Constitucional nº 18, cuja edição se deu em 1965. Antes do advento de tal norma, a arrecadação de tributos era realizada por meio de um conjunto mandamental esparso. Surgiu então o Sistema Tributário Nacional (STN) que aglutinou a legislação nacional específica à cobrança de tributos, bem como realizou a instituição do Código Tributário Nacional (CTN) como fonte principal do direito tributário brasileiro. Cabe lembrar que a ineficiência do estado em fiscalizar e a ausência de pagamento pelo contribuinte eram consequências do complexo e desorganizado conjunto de normas tributárias. As ilegalidades provêm tanto do Estado quanto do particular, haja vista o emaranhado de disposições legais a serem observadas. Nesse entendimento, é o que nos ensina Ives Gandra da Silva Martins (2000) em seu texto “O Sistema Tributário Brasileiro: História, Perfil Constitucional e Proposta de Reforma”:

Nesta linha de raciocínio, os abusos e ilegalidades geravam choques contínuos, com soluções penosas, quando não se consagrava o arbítrio e a impunidade, pela pouca força dos contribuintes em enfrentar os Erários, levando suas divergências às barras dos tribunais. Os pagadores de tributos, sem fôlego e recursos para as grandes discussões judiciais recolhiam o injusto, incentivando ainda mais o espocar de ilegalidades por parte dos governos, visto que poucos eram os que discutiam. Por outro lado, a própria lentidão da justiça dificultava aos poderes impositivos a cobrança judicial dos tributos legais em atraso ou sonogados, criando-se área de permanente e generalizada insatisfação. A tudo se acrescia o fato de que, à falta de um sistema constitucional tributário, os problemas se multiplicavam para contínuo desassossego entre fiscais e contribuintes, abrindo-se campo fértil aos ajustes entre eles, à margem do interesse nacional e de uma máquina fiscalizadora ainda não modernizada (Martins, 2000).

Antes da promulgação da Carta Maior de 1891 o debate acerca das receitas provenientes da tributação sobre a atividade comercial com outros países era exatamente a respeito da repartição do produto de recursos arrecadados pelo estado brasileiro. A discussão principal passou a ser a organização do sistema herdado do período imperial e a sua adequação ao novo modelo político, qual seja a república, assim como a justa distribuição dos recursos aos novos entes federados (Kinchieski, 2012).

Embora a Constituição Federal de 1946 já trouxesse em seu conteúdo alguns princípios fundamentais de cunho tributário, ainda não se vislumbrava o efeito positivo de um autêntico sistema de normas fiscais. Sendo assim, diante do crescimento e desenvolvimento econômico nacional e, ainda, da força da recente federalização surgiu a real necessidade de reforma da Carta política da época. Esses dois fatores foram cruciais para a criação e efetivação do Sistema Tributário Nacional, adotado até os dias atuais (Baleeiro, 2018).

De maneira mais específica a matriz arrecadatória de tributos brasileira foi o resultado direto do desenho fiscal do antigo império. Os tributos no Brasil eram, inicialmente, na sua grande maioria, incidentes sobre o produto do comércio exterior. O país mantinha uma intensa negociação para a exportação de *commodities* e ao mesmo tempo comprava bens industriais em grande escala dos países desenvolvidos. Nesse caso, o Brasil há tempos se tornou referência e um dos principais atores na exportação de artigos primários, assim como grande importador de produtos com alto valor agregado, dando origem a um considerável volume de recursos advindos da tributação sobre essa atividade, o que acabou gerando disputa política em torno da competência dos entes na repartição de receitas arrecadadas (Zilveti, 2017).

Essa matriz de arrecadação de tributos ancorada unicamente nas transações comerciais - comércio exterior - apresentou provas de que na realidade se tratava de um modelo extremamente frágil e altamente dependente dos acontecimentos políticos e econômicos globais, tendo em vista os grandes problemas gerados para o Brasil durante o período da primeira guerra mundial, apesar de o país não apresentar um posicionamento belicoso. Esse fato atingiu fortemente os negócios com outras nações dando origem a uma grave crise de escassez de recursos nos cofres públicos para fazer frente às despesas do estado com os serviços públicos disponibilizados à população. Isso explica a reação adotada pelo governo à época de ampliar e originar novas propostas de tributação com a finalidade de dar equilíbrio fiscal às contas públicas. É o que nos mostra o trabalho de Gustavo Silva Camelo Paiva (2017) quando afirma que “alguns impostos já existentes tiveram suas incidências ampliadas e outros novos impostos foram criados”.

2.3 AS DISPARIDADES SOCIAIS NO BRASIL COMO RESULTADO DO MODELO TRIBUTÁRIO ADOTADO AO LONGO DOS ANOS

A Constituição de 1988 foi elaborada pelos legisladores originários contendo importantes princípios sustentados no senso de justiça fiscal e na igualdade social. Perfilha o texto do art. 145, § 1º que a exação atenda aos requisitos da unipessoalidade e observe a plena

capacidade de cada contribuinte, na medida do seu patrimônio, sua renda e suas atividades econômicas (Brasil, 1988).

Dessa forma, fica evidente que o próprio legislador constituinte atribuiu ao texto constitucional poderes para direcionar a atividade legislativa infraconstitucional a fim de colocar em prática os princípios de justiça fiscal, equidade e capacidade contributiva.

Cabe observar que a CF/88 faz referência literal aos termos patrimônio, renda e atividades econômicas que, salvo melhor juízo, apontam diretamente à predileção pela cobrança da tributação direta (Brasil, 1988).

O Brasil, ao longo dos anos, tem sido incluído entre os países com maiores índices de disparidades socioeconômicas tomando-se a distribuição de renda como referência principal. Esse fato tem relação direta com a matriz tributária adotada apesar das diversas reformas realizadas na legislação que regulamenta o recolhimento dos tributos.

Esse quadro de distorções pode ser vinculado, até certo ponto, à carga tributária brasileira, pois, embora se aproxime de percentuais cobrados por países ricos e desenvolvidos (relação carga tributária x PIB), é considerada extremamente onerosa e iníqua, pois tem sua matriz ancorada preponderantemente na cobrança de tributos sobre o consumo de bens e serviços das famílias, diferente do que ocorre na maioria dos países da OCDE (Goularti, 2021).

Nesse contexto, a carga de exação incidente sobre a produção e o consumo de bens e serviços no Brasil corresponde a aproximadamente 45% da receita bruta advinda do recolhimento de tributos, aplicados com o efeito cascata sobre a produção de produtos e a prestação de serviços. Em sentido contrário, nos demais membros da OCDE esse percentual atinge 32% de toda a carga de obrigações fiscais (Goularti, 2021).

Essa conclusão pode ser confirmada por recente estudo do IPEA que, ao analisar os impactos das alíquotas efetivas da tributação indireta sobre as famílias – levando-se em consideração a variável renda – demonstra que a redução da cobrança dos tributos sobre bens e serviços reflete positivamente na valorização do poder de compra da referida renda percebida pelas camadas mais pobres (IPEA, 2017). Assim: “Na realidade, o resultado da incidência desses tributos é a elevação dos preços dos serviços e produtos e, portanto, o contrafactual para a inexistência dessa tributação implicaria uma elevação do poder de compra dos rendimentos”.

Neste caso, existe um vínculo direto entre o efeito da norma constitucional ao preconizar no seu art. 3º, inciso I, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária e o

sistema tributário, a fim de consolidar a cobrança de tributos como ferramenta de promoção da equidade entre as pessoas mais ricas e aquelas que estão na camada mais pobre.

É nesse conjunto de ideias que Eduardo Moreira (2020), numa visão inicialmente mais macrossociológica, conceitua o instituto do tributo como a principal ponte para a execução da redistribuição de riqueza nas sociedades atuais: “Os impostos são os principais elementos de redistribuição de riqueza nas sociedades modernas”.

Ainda de acordo com o autor, a tributação direta seria a mais indicada para a efetividade dos princípios constitucionais da igualdade e dignidade humana, como, principalmente, da capacidade contributiva, previsto expressamente no art. 145, parágrafo 1º, da Carta Política, tendo em vista que seria a técnica mais apropriada para redistribuir, de maneira equânime, a riqueza produzida no país:

Fica claro pelo exemplo que os impostos que teriam mais potencial para contribuir com um reequilíbrio das riquezas dessa comunidade seriam os impostos sobre acumulação de riquezas e os impostos sobre os estoques de riqueza. Ou, da forma como os conhecemos, os impostos que incidem sobre renda e ganho de capital e sobre patrimônio (Moreira, 2020).

Apesar deste entendimento, a citada pesquisa do IPEA vai mais adiante ao afirmar que no atual arcabouço fiscal do Brasil a progressividade dos tributos diretos é considerada insuficiente - em função do baixo impacto das alíquotas dessa exação sobre a renda - como também ainda serem inócuos os seus efeitos para a diminuição das desigualdades sociais, em razão, principalmente, de baixos percentuais de incidência.

Em outras palavras: “[...] a baixa progressividade observada no caso dos tributos diretos está relacionada ao pequeno peso que estes têm sobre a renda, bem como explicitam que o impacto dessa tributação ainda está muito distante do seu potencial em termos de redução da desigualdade” (IPEA, 2022).

Cabe lembrar que o princípio constitucional da capacidade contributiva é decorrente diretamente do princípio da igualdade, pressuposto básico e fundamental para a implementação de uma justiça distributiva mais eficaz. Nas palavras de Alexandre Machado de Oliveira (2016) e de Antônio de Moura Borges (2016): “O princípio da capacidade contributiva está pautado no ideal de justiça distributiva, com a equitativa distribuição de encargos entre os contribuintes para a manutenção do estado, viabilizando a realização das funções que lhe são afetas”.

Ainda de acordo com essa visão, a igualdade tributária deve servir como verdadeiro postulado a ser observado na formulação das políticas públicas fiscais, pois “é um dos

maiores princípios a compor e orientar o nosso sistema jurídico, pois está a assegurar uma política democrática”. Nota-se, portanto, que os referidos autores apontam para o grave risco à manutenção do próprio princípio fundamental, ou seja, o sistema democrático, quando constatada afronta direta ao princípio da igualdade tributária.

Nessa linha, podemos afirmar com relativa certeza que o sistema arrecadatário adotado atualmente no Brasil traz em seu bojo profunda injustiça e ao mesmo tempo é completamente desigual, na medida em que onera mais aqueles que têm menos condições de arcar com as obrigações fiscais impostas pelo estado. A matriz tributária é perversa e regressiva porque tributa mais a produção de bens e serviços, incluindo aí os itens essenciais à sobrevivência e ao bem estar dos contribuintes.

De acordo com a análise de Paulo Vinícius Alves de Azevedo (2017), esse modelo retrata claramente uma afronta direta ao princípio constitucional da capacidade contributiva, uma vez que a imposição tributária recai mais pesadamente sobre os mais vulneráveis: “É uma violação direta ao princípio da capacidade contributiva, já que se tributa de forma mais onerosa as camadas mais pobres; estas por sua vez são responsáveis por sustentar os cofres públicos”.

De fato, ao verificar o relatório da Receita Federal do Brasil referente às variações da carga tributária brasileira em relação ao biênio 2020/2021, constata-se um acréscimo na tributação sobre bens e serviços de 0,99 p.p do PIB, evoluindo de 13,52% do PIB em 2020 para 14,50% do PIB em 2021.

Em relação à arrecadação total de tributos, o percentual alcançado com o consumo de produtos e serviços passou de 43,72% em 2020 para 44,02% de toda a arrecadação. Frente a isso, as demais bases de incidência utilizadas como parâmetros de comparação, a saber, renda, folha de salários, propriedade e transferências financeiras não sofreram alteração ou mantiveram seus percentuais anteriores.

Tabela 1. Carga Tributária e variações por base de incidência - 2021 x 2020

Cód.	Tipo de Base	Arrecadação [R\$ milhões]			% PIB			% da Arrecadação		
		2020	2021	Variação	2020	2021	Var (p.p. do PIB)	2020	2021	Var (p.p. da Arrec.)
0000	Total:	2.352.331,93	2.931.744,59	579.412,66	30,91%	32,95%	2,03	100,00%	100,00%	0,00
1000	Renda	528.531,66	701.183,34	172.651,68	6,95%	7,88%	0,93	22,47%	23,92%	1,45
2000	Folha de Salários	656.622,70	748.081,93	91.459,23	8,63%	8,41%	-0,22	27,91%	25,52%	-2,40
3000	Propriedade	116.713,43	142.732,71	26.019,28	1,53%	1,60%	0,07	4,96%	4,87%	-0,09
4000	Bens e Serviços	1.028.499,71	1.290.583,66	262.083,95	13,52%	14,50%	0,99	43,72%	44,02%	0,30
5000	Trans. Financeiras	21.948,34	49.001,00	27.052,66	0,29%	0,55%	0,26	0,93%	1,67%	0,74
9000	Outros	16,08	161,95	145,87	0,00%	0,00%	0,00	0,00%	0,01%	0,00

Fonte: RFB – Carga Tributária no Brasil 2021 – Análise por base de incidência

Por conseguinte, apesar de a CF/88 trazer em seu texto expresso o princípio da igualdade consagrado como direito fundamental, resta comprovado que, apesar desse princípio ter sido considerado de aplicabilidade imediata como os demais direitos fundamentais, o legislador brasileiro ainda o mantém como norma programática. Como nas palavras de Paulo Bonavides (2013):

De tal sorte que os direitos fundamentais da segunda geração tendem a tornar-se tão justificáveis quanto os da primeira; pelo menos esta é a regra que não poderá ser descumprida ou ter sua eficácia recusada com aquela facilidade de argumentação arrimada no caráter programático da norma (Bonavides, 2013)

Nesse passo, a igualdade tem sua plena eficácia também no ordenamento tributário brasileiro, pois estando inserto no art. 150, inciso II, da Constituição da República, fica latente a vedação ao tratamento desigual entre contribuintes que porventura estejam em circunstâncias econômicas semelhantes.

Diante disso, a igualdade tributária só será plenamente garantida quando as diferenças forem discriminadas de forma positiva à luz dos comandos constitucionais. Como na lição de Guilherme Sangalli Sandri (2020):

Ou seja, um tratamento equânime na distribuição de bens partilháveis entre duas ou mais pessoas não se satisfaz mediante uma simples divisão igual entre elas, mas deve levar em conta os critérios específicos relativos à tais pessoas, sendo necessário investigar qual (ou quais) o(s) critério(s) que seria(m) relevante(s) (Sandri, 2020).

Da mesma forma, extrai-se o entendimento das palavras de Borges (2016), ao afirmar que todos os indivíduos são “naturalmente desiguais, tanto física quanto intelectual e economicamente. Essas desigualdades devem ser respeitadas, pois é exatamente em razão delas que se impõe o princípio da igualdade perante a lei”.

Nessa discussão, o IPEA aponta que há uma considerável celeuma em relação ao montante de tributo que seria considerado justo para cada contribuinte recolher junto aos cofres do estado. Pelo princípio do benefício, a carga de tributos recolhidos estaria associada aos serviços públicos entregues como contrapartida. Por sua vez, a métrica capacidade de pagamento estaria vinculada ao quanto cada contribuinte pode, efetivamente, recolher aos cofres públicos, sem pôr sob risco sua própria sobrevivência e de sua família.

Sob esse enfoque, a pesquisa apresentada não deixa dúvidas quanto aos efeitos nocivos da regressividade do sistema tributário nacional, bem como as prováveis razões

para a perpetuação ao longo dos anos das diferenças socioeconômicas entre os mais ricos e os mais vulneráveis.

Segundo os autores da citada pesquisa: “A elevada regressividade da tributação indireta está ligada, de um lado, à inexistência de poupança entre os mais pobres, à pequena folga orçamentária nas classes intermediária e à expressiva parcela da renda entre os mais ricos não destinada às despesas de consumo”.

Atualmente, a arrecadação da tributação sobre o consumo de bens e serviços no Brasil é consideravelmente superior àquela alcançada por meio dos tributos sobre a renda e o patrimônio. De forma técnica, a tributação indireta tem a característica nefasta de repercutir toda a cadeia de custos de produção e encargos tributários sobre o consumidor final, tendo em vista a incorporação dos tributos ao valor do bem ou serviço.

É, portanto, um sistema desigual e injusto, pois as camadas das pessoas mais pobres dependem maior parte dos seus salários para a manutenção do mínimo necessário à sua sobrevivência. Como na visão de Azevedo (2017): “O Brasil consegue aumentar o abismo para o mais pobre, à medida que este arca com, aproximadamente, 55% em exigências tributárias”.

Cabe deixar evidente que a regressividade tributária e a injusta distribuição de renda presentes na matriz tributária do país não são, *páris pássu*, as razões únicas e determinantes para a manutenção e perpetuação da pobreza e desigualdade. Como preleciona Roberto Garibe (2018):

Isso não significa que se esteja partindo da premissa de que a tributação é o único fator responsável para isso ocorrer, no entanto, destaca-se que a forma peculiar emprestada ao nosso sistema tributário é relevante dentre os demais elementos que determinam nossa extrema desigualdade (Garibe, 2018).

Numa análise minuciosa da relação entre a tributação no Brasil e as disparidades sociais, Juliano Giassi Goularti (2021) assevera que uma das maiores razões para o país ter mantido ao longo de décadas um sistema tão perverso e injusto na redistribuição de renda e riqueza é, exatamente, o reflexo do Consenso de Washington formulado em 1989 pelo Fundo Monetário Internacional (FMI).

De acordo com esse autor, esse fato simplesmente não só bloqueou os direitos e avanços erigidos pelo texto constitucional de 1988 mas também “tratou de agravar as distorções do sistema tributário brasileiro”.

Outro fator apontado por Goularti (2021) para a manutenção das diferenças socioeconômicas advindas da matriz tributária adotada no Brasil ao longo dos anos é, sem

dúvida alguma, a ausência de vontade legislativa somada às escolhas e decisões políticas que prestigiam exclusivamente os mais ricos. Assim, afirma o autor:

A partir desses dados, temos a seguinte problemática: como é possível haver um sistema tributário estruturado para a produção das desigualdades? Como é possível que Estado Social e Democrático de Direito compactuem com uma política tributária injusta e excludente? A questão que requer reflexão não é complexa: a desigualdade social no Brasil é, e sempre foi, um projeto, uma escolha política de nossas elites (Goularti, 2021)

Dessa maneira, é necessário que os legisladores em conjunto com os contribuintes busquem iniciativas e projetos eficientes para a reestruturação da matriz tributária, com observação dos princípios constitucionais da igualdade, capacidade contributiva e progressividade, no fito de promover mais justiça distributiva.

Para tanto, é preciso redistribuir a carga tributária de maneira mais progressiva entre a exação sobre bens e serviços e sobre propriedade e renda, onde quem possui mais riqueza paga mais tributos e quem possui menos ou pouca riqueza, paga menos tributos.

3 O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E OS PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA PROGRESSIVIDADE NA CF/88

O princípio da capacidade contributiva está insculpido de forma expressa no texto do artigo 145, parágrafo 1º, da Constituição Federal, *in verbis*:

[...] § 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 (Brasil, 1988).

Este princípio constitucional de cunho tributário traz em seu comando normativo a ideia de aplicação de carga tributária mais pesada àqueles que possuem maiores condições econômicas de suportá-las. Além de ser considerado um critério elementar de justiça fiscal a ser utilizado para efetivar a isonomia tributária, também é classificado como princípio capaz de dar orientação e inspiração legislativa a todo o sistema tributário. Como nas palavras de Leandro Paulsen (2020):

A capacidade contributiva não constitui apenas um critério de justiça fiscal capaz de fundamentar tratamento tributário diferenciado de modo que seja considerado como promotor e não como violador da isonomia. Configura verdadeiro princípio a orientar toda a tributação, inspirando o legislador e orientando os aplicadores das normas tributárias (Paulsen, 2020, p. 616).

Apesar de o texto constitucional vincular de maneira explícita o princípio da capacidade contributiva tão somente ao tipo tributário “impostos” – que devem, sempre que possível, ser pessoais e graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte (art. 145, parágrafo único, da CF) - a doutrina e a jurisprudência pátria segue o mesmo entendimento ao anuírem que os efeitos desta norma alcancem toda espécie de tributo, tanto pessoais quanto reais.

Tanto é assim que a lição fica clara nas palavras de Gilmar Ferreira Mendes (2020, p. 1.680): “Primeiro, a substituição da palavra “tributos” por “impostos”, reduzindo, aparentemente, o campo de aplicação da norma – ainda que se possa defender sua aplicação também aos tributos não vinculados”.

Por sua vez, o princípio da progressividade tributária não consta de forma expressa do texto constitucional. Porém, apesar de ser veiculada de maneira implícita na atual Constituição da República, possui natureza principiológica que possibilita a existência de alíquotas maiores conforme o aumento da base de cálculo de cada indivíduo. Nesse entendimento, a progressividade tributária tem o condão de afetar diretamente o aumento da

riqueza do contribuinte de forma proporcional e gradual, permitindo que cada um contribua com o *quantum* que efetivamente pode suportar.

3.1 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO LIMITADOR DO PODER ESTATAL PARA TRIBUTAR

O Estado possui prerrogativa outorgada na Constituição Federal de 1988 para impor a cobrança de tributos a fim de atender às demandas originadas pela própria sociedade. Sendo assim, a atribuição de tarefas e serviços públicos ao Estado, em especial pela Carta política e pela legislação infraconstitucional, pressupõe, por óbvio, a existência de meios e recursos financeiros para a correta e justa materialização dos anseios sociais (Brasil, 1988).

Entretanto, o constituinte originário preocupou-se em registrar também as limitações ao poder tributário do Estado a fim de se evitar o excesso e a arbitrariedade em desfavor do contribuinte, evitando desta maneira as injustiças e desigualdades fiscais (Brasil, 1988).

Na visão da constitucionalista Ana Paula de Barcellos (2018), as limitações impostas ao ato de tributar do Estado são verdadeiras garantias franqueadas ao cidadão contribuinte, cuja relação obrigacional com o ente político é completamente desproporcional:

Assim, uma parte importante das normas constitucionais sobre o tema vai estabelecer limites ao poder de tributar, definir os tributos que podem ser instituídos e cobrados, bem como as regras e competências para a criação de novos, tudo de modo a impedir que o Estado (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) se exceda em sua atividade tributária em detrimento dos direitos das pessoas (Barcellos, 2018).

Cumprir frisar ainda que as normas constitucionais tributárias que limitam e criam óbices aos possíveis exageros do Estado trazem, no seu conteúdo, efeitos de direitos e garantias individuais, reconhecidas como cláusulas pétreas, inclusive pela Corte Suprema brasileira. Nessa toada, é o que também nos ensina Barcellos (2018):

Com efeito, é interessante observar que essas normas, que constituem, na realidade, garantias dos contribuintes, são consideradas cláusulas pétreas pelo STF. Embora não constem do art. 5º, o STF já se pronunciou no sentido de que os direitos dos contribuintes são direitos e garantias individuais tendo o status de cláusula pétrea. Isso significa que nem mesmo emendas constitucionais podem tender a abolir tais garantias (Barcellos, 2018).

Diante do atual modelo do sistema tributário brasileiro, tanto as normas constitucionais quanto as infraconstitucionais submetem a questão da limitação para tributar do Estado a determinados questionamentos. Em que pese a importância da capacidade

contributiva e a sua classificação como garantia fundamental do contribuinte, cabe destacar a dificuldade erigida para a aplicação efetiva desse princípio na tributação nacional.

Isto ocorre em razão da carga tributária ter a sua base de incidência preponderantemente sobre os tributos indiretos, qual seja a produção, circulação e comercialização de bens e serviços. Segundo o relatório emitido pela RFB em julho/2021 “a tributação sobre bens e serviços foi a que observou - com 0,34 pontos percentuais - o maior aumento de participação na composição da arrecadação, no comparativo com o ano anterior (2019), puxado, principalmente, pelo “ICMS – Exceto Seletivos”. Tendo em vista que a ideia central deste princípio constitucional é onerar mais quem possui mais, torna-se deveras complexa a materialização da justa medida tributária por meio da capacidade contributiva.

No entanto, não obstante o princípio encontrar aplicação plena sobre os tributos com fato gerador não vinculado e diretos – IR, IPTU, IPVA, ITR – a capacidade contributiva é projetada também nas situações consideradas extremas – de muita pobreza ou de muita riqueza – nas figuras da preservação do mínimo vital, assim como na vedação ao confisco.

Na interpretação de Leandro Paulsen (2020), a capacidade contributiva pode ser plenamente viabilizada a depender do uso de outros institutos jurídicos: “Aliás, há vários modos diferentes através dos quais se revela e se viabiliza a aplicação do princípio da capacidade contributiva, dentre os quais: a) imunidade; b) isenção; c) seletividade; c) progressividade”.

Ainda nas palavras desse autor:

Através da imunidade, a própria Constituição afasta a possibilidade de tributação de pessoas reconhecidamente pobres relativamente à obtenção de certidão de nascimento e de óbito, ou seja, impede que o legislador tenha competência para determinar a incidência de taxa de serviço nesses casos. Através de isenção, podem-se dispensar do pagamento de determinado tributo pessoas que não tenham capacidade contributiva, como no caso da isenção, para desempregados, de taxa de inscrição em concurso público. A progressividade constitui técnica de agravamento do ônus tributário conforme aumenta a base de cálculo. Não se confunde com a seletividade, pois esta implica tributação diferenciada conforme a qualidade do que é objeto da tributação, atribuindo-se alíquotas diferentes para produtos diferentes. A progressividade, implicando tributação mais pesada quando a base de cálculo for maior, pressupõe maior capacidade contributiva daquele submetido às maiores alíquotas. A progressividade pode ser simples ou gradual: simples quando haja elevação de alíquotas em face do aumento da base de cálculo; gradual quando se dê mediante aplicação de alíquotas maiores para a parte da base de cálculo que ultrapasse o limite previsto para a alíquota inferior (Paulsen, 2020).

Na opinião de respeitadas especialistas em tributação, como Torres (2009), a capacidade contributiva tem como subprincípio ainda a seletividade tributária, cuja ideia principal remete à supremacia da essencialidade do bem ou serviço. Nesta circunstância, a

Constituição Federal (1988) permite a criação de alíquotas menores de acordo com o grau de essencialidade – itens de primeira necessidade - dos produtos e serviços: “O subprincípio da seletividade, que informa o IPI e o ICMS, inscrito nos arts. 153, § 3º, I e 155, § 2º, III, aponta para a incidência na razão inversa da essencialidade do consumo”.

Há quem considere também a seletividade tributária como um princípio autônomo ao conjunto normativo principiológico e da progressividade, como é o caso de Fábio Canazaro (2015) quando afirma que “a essencialidade tributária é princípio. É norma que orienta o intérprete na promoção da igualdade, no que tange à distribuição do ônus nos impostos sobre o consumo”.

Ocorre que a discussão em torno do trinômio essencialidade/seletividade/capacidade contributiva ainda não atingiu um ponto convergente entre o legislador, a doutrina e também a jurisprudência brasileira, no que toca à obrigação ou liberalidade da legislação infraconstitucional atender aos reclamos do princípio da seletividade por meio da essencialidade tributária.

Isto acontece em razão da Constituição Federal prever a seletividade de forma taxativa somente em relação ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e de forma facultativa em relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), conforme dicção dos arts. 153, § 3º, I e 155, § 2º, III, respectivamente.

Em relação ao gravame sobre o ICMS, Harada (2018) se posiciona de forma desfavorável à obrigatoriedade do legislador adotar, necessariamente, o princípio da seletividade aplicando a essencialidade na construção de normas tributárias. Para esse autor, a norma supracitada é de cunho eminentemente ‘de conduta’ e não ‘norma de estrutura’:

A palavra “poderá” não deve ser confundida com a palavra “será”, que consta em relação ao IPI (art. 153, § 3o, I da CF). O ICMS poderá ser seletivo, ao passo que o IPI deverá ser seletivo. É o que determina a Carta Magna. Não vejo como se possa sustentar que a seletividade do ICMS integra o processo legislativo, com fundamento no conceito de norma de estrutura, que não tem pertinência ao caso sob exame (Harada, 2018)

No mesmo entendimento posiciona-se Aliomar Baleeiro (2018) ao afirmar que a seletividade prescrita no artigo 48 do Código Tributário Nacional (CTN) carrega efeito programático e serve de matriz ao legislador ordinário na consecução da regulamentação deste imposto, cujas alíquotas sejam estabelecidas em razão inversa à imprescindibilidade dos produtos e serviços demandados pela população:

Seletividade, no art. 48 do CTN, quer dizer discriminação ou sistema de alíquotas diferenciais por espécies de mercadorias. Praticamente, trata-se de dispositivo programático, endereçado ao legislador ordinário, recomendando-lhe que estabeleça as alíquotas em razão inversa da imprescindibilidade das mercadorias de consumo generalizado (Baleeiro, 2018).

De qualquer forma, a norma em questão deixa a cargo de o legislador estabelecer, com base na competência tributária de cada ente federativo, mediante legislação apropriada, a base de cálculo, o sujeito passivo e principalmente a alíquota a ser cobrada. Entretanto, não há impedimento legal para que o tributo seja baseado no princípio da essencialidade, tornando a tributação efetivamente seletiva e tanto mais próxima da justiça fiscal. Tanto é assim que Baleeiro (2018) prossegue afirmando:

Quanto mais sejam elas necessárias à alimentação, ao vestuário, à moradia, ao tratamento médico e higiênico das classes mais numerosas, tanto menores devem ser. O discricionarismo honesto do legislador, fiel ao espírito da Constituição, fará a seleção das mercadorias e a relatividade das alíquotas (Baleeiro, 2018).

Sendo assim, fica evidentemente claro que diante da sanha arrecadatória do Estado ante às necessidades de materialização de serviços e execução de políticas públicas, a legislação infraconstitucional deve atender ao princípio constitucional da capacidade contributiva do indivíduo, eximindo, o quanto possível, o mínimo necessário à manutenção da qualidade da vida humana bem como a totalidade do patrimônio privado, homenageando o equilíbrio entre o mínimo existencial e a vedação ao confisco.

3.2 A PROGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA, O CRESCIMENTO ECONÔMICO E A DISTRIBUIÇÃO DESIGUAL DE RIQUEZAS NO BRASIL

O Brasil está inserido entre os países com maiores níveis de desigualdades socioeconômicas do mundo. Vários estudos apontam que grande parte dessas disparidades são reflexos diretos do modelo tributário adotado no país, considerado extremamente regressivo e que, portanto, é considerado injusto, haja vista a carga de tributos sobreposta às mercadorias e serviços essenciais à sobrevivência e manutenção da vida humana (Azevedo, 2017).

Mesmo que exista espaço para a utilização do instituto da seletividade, associada à essencialidade, em relação à tributação sobre mercadorias e serviços, a maior parte da população assalariada é fortemente atingida pela exação indireta.

Atualmente, a Constituição Federal de 1988 autoriza, de forma expressa, que três espécies de impostos diretos sejam afetadas pelo princípio da progressividade tributária, quais sejam: o Imposto sobre a Renda (IR), o Imposto sobre Propriedades Territoriais Rurais (ITR) e o Imposto sobre Propriedade predial Territorial Urbana (IPTU) (Brasil, 1988). Em recente análise do RE nº 562.045², julgado em 19/02/2013 – esse julgado possui repercussão geral admitida – o Supremo Tribunal Federal (STF) considerou também ser progressivo o imposto sobre transmissão causa mortis e doação (ITCMD).

O princípio da progressividade tributária pode ser visto como técnica específica de incidência de alíquotas variadas, cujo aumento se dá à medida que também aumenta a base de cálculo do tributo. Em resumo, diz-se regressiva a tributação que incide com maior peso, proporcionalmente à renda, sobre as camadas mais pobres da população, e menos sobre as camadas mais ricas.

Vista sob uma perspectiva considerada mais contemporânea, o princípio da progressividade tributária encontra lastro jurídico na teoria do igual sacrifício, como nos ensina Balbé (2018), ao ressaltar a obra do utilitarista John Stuart Mill: “a teoria do igual sacrifício, defendida por John Stuart Mill, foi a base moderna que, inicialmente, sustentou o uso da progressividade com o propósito de uma ideal repartição dos custos sociais”.

Nesse contexto, a progressividade tem o papel fundamental de produzir a distribuição equitativa da carga tributária a ser suportada entre os contribuintes com capacidades econômicas diferentes, quando comparados entre si. Entretanto, o modelo tributário brasileiro atual não prioriza a imposição de alíquotas maiores sobre a renda, sobre o patrimônio imobilizado e sobre o capital, mantendo, portanto, enormes diferenças entre a cobrança por meio dos tributos diretos e indiretos, fato que penaliza duplamente as classes menos aquinhoadas. De acordo com a análise por tributos e bases de incidência (2021) sobre a carga tributária no Brasil, quando se compara a tributação por base de incidência, observa-se que para a base “Renda”, “Folha de Salários” e “Propriedade”, o Brasil tributa menos que a média dos países da OCDE, enquanto que para a base “Bens e Serviços”, tributa, em média, mais.

Ainda no entendimento de Balbé (2018), o princípio da progressividade, além de servir como artifício de redistribuição de riquezas, “é compatível com um sistema social que tenha por escopo priorizar o resguardo à liberdade e à igualdade de oportunidades”.

2 “A função essencial da progressividade consiste em dar concreção ao princípio da capacidade contributiva de modo a promover a justiça social em matéria tributária, servindo como importante instrumento de desconcentração da riqueza”. Disponível em <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>. Acesso em 13/02/2023.

Na mesma toada, em que pese o Brasil possuir, aproximadamente, 48% da riqueza produzida concentrados nas mãos de somente 1% de toda população, a incidência de tributos diretos sobre esse montante de riqueza é insuficiente para diminuir os efeitos regressivos, mantendo as disparidades socioeconômicas e perpetuando a pobreza de cerca de 50% dos indivíduos no país, obliterando dessa forma a redistribuição justa dos recursos disponíveis (IPEA, 2017).

Ao analisar o sistema tributário nacional também sob uma ótica eminentemente econômica e utilitarista, Ribeiro (2020) cita a Teoria Monetária Moderna, que, segundo essa teoria os tributos não têm o papel precípua de custear os gastos com políticas públicas governamentais e sim forçar a distribuição de renda e riqueza por meio da exação dos impostos diretos sobre os bens dos mais ricos. Além disso, assevera que a imposição de tributos progressivos sobre os mais ricos é medida essencial à execução da justa política fiscal de distribuição de riquezas. É o que se depreende da afirmação do autor: “Nesse ambiente, a tributação dos mais ricos visa ao equilíbrio da distribuição de renda e riqueza e à proteção da saúde da democracia”.

De toda sorte, a atual Constituição Federal não deixa lacunas ao preconizar que a República brasileira constitui-se em Estado democrático de direito e que, um dos seus fundamentos é a cidadania, bem como que um de seus objetivos fundamentais é a construção de uma sociedade baseada na justiça, na liberdade e na solidariedade (Brasil, 1988).

Neste sentido, os tributos possuem a finalidade fiscal para angariar recursos aos cofres públicos com o objetivo de atender aos custos dos serviços e políticas de governo, mas também devem trazer os efeitos da extrafiscalidade e da intervenção na economia a fim de redistribuir a riqueza produzida com maior equidade. Na visão de Alfredo Augusto Becker (2010), a finalidade principal dos tributos é o desenvolvimento da vida em sociedade:

A ideia de revolução social pelo impacto dos tributos, em lugar da força das armas, começou realmente a definir-se na segunda metade do século passado. A principal finalidade de muitos tributos (que continuarão a surgir em volume e variedade sempre maiores pela progressiva transfiguração dos tributos de finalismo clássico ou tradicional) não será a de um instrumento de arrecadação de recursos para o custeio das despesas públicas, mas a de um instrumento de intervenção estatal no meio social e na economia privada. Na construção de cada tributo não mais será ignorado o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambos coexistirão, agora de um modo consciente e desejado; apenas haverá maior ou menor prevalência deste ou daquele finalismo (Becker, 2010).

Cabe destacar que numa visão estritamente econômica, existem ainda opiniões contrárias à adoção do aumento da progressividade sobre a tributação do patrimônio e da renda. Uma dessas argumentações utiliza a meritocracia como entrave à cobrança mais onerosa aos contribuintes possuidores de maior riqueza (Pires, 2022).

Nesse viés, a riqueza é considerada essencialmente fruto da meritocracia e da capacidade cognitiva de cada indivíduo. Dessa forma, com esteio nessa tese, surge o seguinte questionamento: se a riqueza acumulada pelo indivíduo é resultado de seu mérito, a imposição de mais tributos sobre ela pode ser considerada medida justa?

É evidente que, do ponto de vista jurídico e sociológico, as pessoas nascem e crescem em circunstâncias diferenciadas e são submetidas aos mais complexos sistemas culturais, econômicos e de valores, e que, portanto, devem ser consideradas levando-se em consideração o ambiente de desigualdades em que estão inseridas.

Em estudo recente coordenado pelo pesquisador Manoel Pires (2022), fica demonstrado que a progressividade não serve como meio para afastar a meritocracia, mas antes, deve ser empregada como artifício capaz de diminuir a distância entre os contribuintes. Dessa forma, afirma o autor:

A progressividade tributária é uma forma não de eliminar a meritocracia, mas de permitir que ela seja efetiva. É uma forma de nivelar o campo de jogo para que a distância entre as pessoas seja menor de modo que o mérito possa ser o principal elemento de distinção entre o sucesso e o fracasso (Pires, 2022)

Outro argumento apresentado pelo autor como fundamento à inobservância do princípio da progressividade sobre o patrimônio e a renda dos mais ricos remete aos reflexos danosos provocados no sistema econômico brasileiro.

Como efeitos danosos entende-se a menor oferta de trabalho apresentada pelos agentes que possuem maior escolaridade e capacidade para produzir conhecimento e riqueza. O estudo aponta ainda que o ponto nevrálgico da argumentação contrária baseia-se na premissa de que um sistema tributário mais progressivo e oneroso acarretaria em provável fuga de grandes empresas do país ou, no mínimo, diminuição da capacidade de investimento. O resultado seria, por óbvio, menor crescimento da economia e piora nos índices de emprego e como reflexo direto uma maior pobreza da população.

Mas em posição contrária, Pires (2022) apresenta também a pesquisa realizada em 2021, por Heimberger e Gechert³, no Instituto de Política Macroeconômica de Viena, cujas

³ Ver HEIMBERGER; GECHERT. *Do corporate tax cuts boost economic growth. Working paper*, n. 201. Macroeconomic Policy Institute, 2021.

bases teóricas desmistificam essa relação de causa e efeito entre a desoneração tributária corporativa e o provável crescimento da economia dos países. Nas palavras desse autor: “Além disso, não existe relação empírica sistemática entre carga tributária, nos níveis observados ao redor do mundo, e crescimento econômico”.

Cabe frisar que, do ponto de vista jurídico, o princípio da progressividade é norma constitucional de direito fundamental. Na seara da economia, porém, esse princípio é interpretado como verdadeira ferramenta para o alcance da eficiência econômica, tendo em vista que ao transferir o ônus tributário do consumo de mercadorias e serviços para o patrimônio e a renda, tem-se a estabilidade suficiente para que se diminuam as desonerações corporativas (Barbosa, 2022).

Mas nesse entendimento é necessária grande parcela de cautela, pois a diminuição dos chamados ‘gastos tributários’ não significa, obrigatoriamente, repasses de recursos disponíveis. Isso fica transparente nas palavras de Nelson Barbosa (2022): “Nada garante que, na ausência do incentivo tributário, a receita voltará rapidamente aos cofres públicos”.

Fica evidente, portanto, que apesar de a carga tributária brasileira apresentar características fiscais demasiadamente onerosas, o peso maior ainda é suportado pelas classes assalariadas, cuja tributação recai majoritariamente sobre o consumo de mercadorias e serviços, e que, as alíquotas incidentes sobre o patrimônio e a renda são insuficientes para a promoção justa da redistribuição da riqueza produzida no país.

Nesse sentido, é o que afirma Eros Roberto Grau (2008) ao sintetizar o modelo de arrecadação de tributos inserido na própria Constituição de 1988 e que, sobremaneira, contraria os mais elementares comandos normativos dos direitos fundamentais:

No que tange às arrecadações tributárias, decorrem, basicamente, da imposição de tributos indiretos regressivos. A carga tributária não é relativamente tão elevada, como se tem afirmado (geralmente por ignorância, mas também por má-fé, em alguns casos), mas acentuadamente regressiva. O trabalho é muito mais vigorosamente tributado do que o capital (Grau, 2008).

Sendo assim, vê-se, portanto, que além da carga tributária total ser composta em grande parte pelo setor produtivo, ou seja, incidente sobre produtos e serviços, há claramente afronta aos princípios constitucionais tributários, que visam frear a sanha arrecadatória do Estado na relação direta com o cidadão contribuinte.

3.3 A TRIBUTAÇÃO SOBRE BENS E SERVIÇOS NO BRASIL *VERSUS* A TRIBUTAÇÃO SOBRE PATRIMÔNIO E RENDA: UM MODELO QUE PERPETUA A POBREZA E A DESIGUALDADE SOCIOECONÔMICA

O sistema tributário adotado no Brasil ao longo dos anos apresenta enormes distorções na carga de exação imposta às diversas camadas da população. Numa comparação minuciosa entre a tributação sobre propriedade e renda e a tributação sobre produtos e serviços, observa-se que o maior percentual de tributos é suportado pelos contribuintes com menor poder aquisitivo, enquanto a parcela de indivíduos mais ricos contribui com percentuais desproporcionais em relação à sua renda e propriedade. Isso torna o sistema desigual e tremendamente injusto (Goularti, 2021).

Nesse conjunto de ideias, há um entendimento comum de que a pobreza extrema global, causada principalmente pela desigualdade dos níveis de riqueza e renda, põe sob grave ameaça o sistema democrático e a construção da cidadania em países de todo o mundo, haja vista o grande abismo existente entre os mais ricos e os mais pobres.

Diante desse brocardo, o Instituto Oxfam produziu um importante relatório no ano de 2017 em que demonstra as facetas da desigualdade arraigada por décadas no Brasil e no exterior. Nesse estudo, o Instituto revela dados alarmantes, onde, de acordo com projeções do Banco Mundial, no período de 2010 a 2030, mesmo que os 40% mais pobres tenham um aumento na sua renda de 2% acima da média geral anual, ainda restariam, aproximadamente, 260 milhões de pessoas sobrevivendo abaixo da linha da pobreza (OXFAM, 2022).

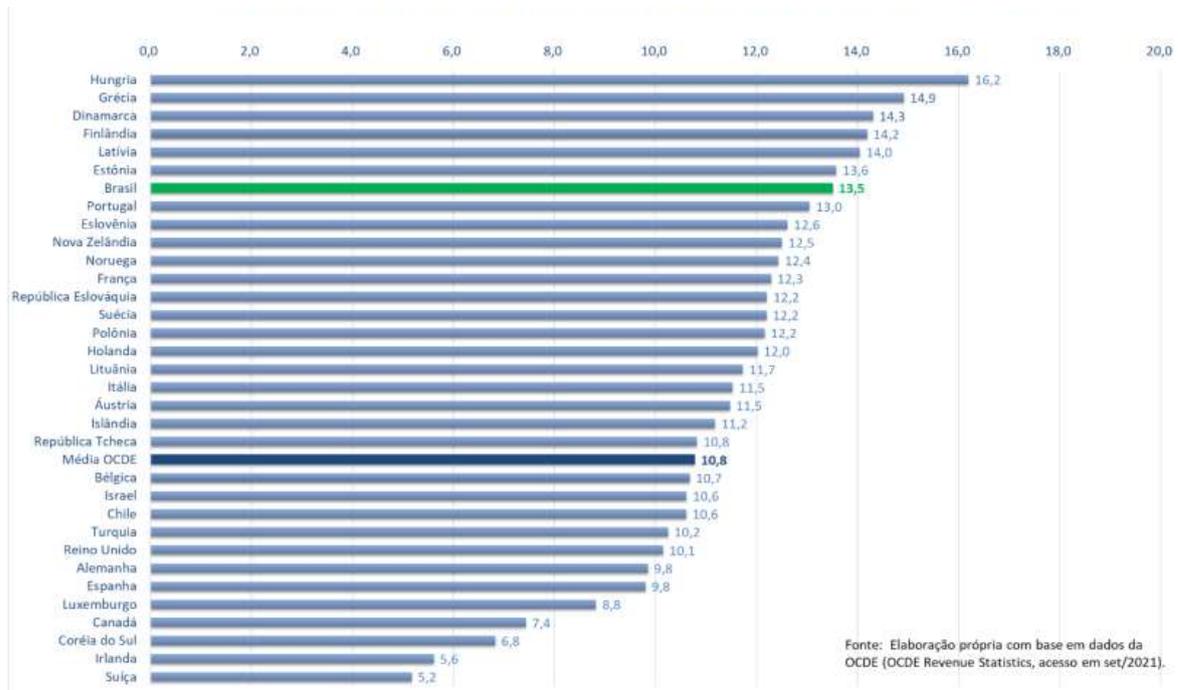
Concomitante a esses dados, em um estudo publicado em 2021 pela Receita Federal do Brasil (RFB), onde foram verificados os tipos de tributos, como também as bases de incidência componentes da carga tributária total, são demonstrados números relevantes da arrecadação fiscal no país, cuja análise remete ao cenário de disparidades tributárias perpetuadas ao longo dos anos, que só contribui para o aumento da desigualdade social (Brasil, 2021).

Segundo o estudo, é fácil concluir que, apesar de a carga tributária nacional ser considerada exacerbada, a pesquisa comprova que o Brasil mantém os mesmos percentuais de tributos adotados na maioria dos países da OCDE. Utilizando a base de incidência na comparação, o Brasil onera menos renda, folha de salários e propriedade, num movimento contrário ao restante do mundo, cujos percentuais dessa exação são bem maiores.

Na contramão dos demais países daquele organismo internacional, o relatório também deixa evidenciado que o país prioriza a tributação sobre a base de incidência bens e serviços,

muito acima da média, ocupando assim a sétima colocação numa relação de 34 nações. É o que consta no gráfico:

Gráfico 1. Carga Tributária sobre Bens e Serviços - Brasil e Países da OCDE (2020)



Fonte: RFB – Carga Tributária no Brasil 2021 – Análise por tributos e bases de incidência

Sustenta o relatório: “Quando se compara a tributação por base de incidência, observa-se que para a base “Renda”, “Folha de Salários” e “Propriedade”, o Brasil tributa menos que a média dos países da OCDE, enquanto que para a base “Bens e Serviços”, tributa, em média, mais”.

Nesse contexto, o Brasil vive uma realidade paradoxal, pois mesmo adotando o percentual médio de tributação dos membros da OCDE, ainda não consegue avançar nas conquistas presentes na Constituição de 1988, no que tange aos objetivos fundamentais republicanos de erradicação da pobreza e a marginalização, bem como a redução das desigualdades sociais e regionais (RFB, 2021).

É importante frisar também que, embora o Brasil ainda não tenha sido contemplado com sua acessão na OCDE⁴, adota percentuais de tributação sobre a produção e o consumo acima da média dos demais países e desonera a propriedade e renda, alimentando assim um sistema fiscal extremamente regressivo e desigual.

4 O Brasil protocolou pedido de acessão à OCDE em 2017. As discussões sobre a acessão do país foram iniciadas em janeiro de 2022 pelo Conselho de Administração. Em junho do mesmo ano, foi formalmente entregue ao Governo brasileiro o *Accession Roadmap*, que estabelece os termos e condições para o processo de acessão do Brasil à Organização.

Dessa forma, o país não cobra tributos em excesso dos seus contribuintes, mas, impõe a exação fiscal de maneira desigual e visivelmente injusta, pois sobretaxa os mais pobres quando prestigia uma maior tributação sobre produtos e serviços e desonera a propriedade e a renda, privilegiando os mais ricos.

Corroborando essa ideia, Garibe (2018), em seu artigo *Desigualdade e Tributação*, afirma, com propriedade que: [...] a pobreza não ocorre devido à insuficiência de renda, mas sim a sua má distribuição”. Em outras palavras, apesar de apresentar, ano a ano, aumento de receita tributária, o Brasil não avança nas políticas públicas e fiscais suficientes para implementar a diminuição da desigualdade social e a inclusão dos mais pobres.

No citado relatório do Instituto Oxfam (2022), fica comprovada a apropriação desigual da riqueza produzida no país e a alta concentração de renda nas mãos de parcela reduzida da população. De acordo com registros desse documento, no período de 2001 a 2015, os 10% mais ricos do país se apossaram de 61% do crescimento econômico, em detrimento dos 50% mais pobres que se contentaram com apenas 18% dessa riqueza produzida.

Outra questão que se coloca é que a tributação sobre terras no Brasil é tremendamente insignificante, haja vista os percentuais cobrados pelo ITR e a carga tributária sobre renda e patrimônio é bem menor comparada à imposta sobre bens e serviços. Somado a esse fato, o país mantém uma política de desoneração fiscal bastante elevada, com o argumento de que a contrapartida será a criação de mais riqueza e emprego.

Numa importante pesquisa sobre a desigualdade e concentração de renda entre os ricos no Brasil, no período de 1926 a 2013, Souza (2018) aponta para a defasagem da cobrança dos percentuais da tributação da renda (IRPF e IRPJ), em comparação às contribuições para a seguridade social, e também à tributação indireta. Nas palavras do autor:

Hoje as contribuições sociais que financiam a seguridade social tem volume muito maior do que o do imposto de renda (IRPF + IRPJ): entre 1990 e 2013, elas arrecadaram anualmente, em média, quase o dobro. Entre os impostos propriamente ditos, o imposto de renda está longe do líder, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), de âmbito estadual: entre 1990 e 2013, o ICMS arrecadou em média quase 40% a mais por ano (Souza, 2018)

Diante desse panorama, a análise aponta para a recorrente majoração de arrecadação de recursos com a imposição de tributos indiretos, em paralelo à ínfima cobrança de tributos sobre propriedade e renda. Esse fato é agravado com a constatação da falta de contrapartida oferecida ao contribuinte, tendo em vista a ineficiente rede de serviços públicos à disposição

da população de menor renda e também as políticas de transferência de renda e inclusão social insuficientes.

Outro fator que merece a devida atenção é a difícil tarefa de acomodar a tributação sobre o capital produtivo e sobre o capital financeiro com a arrecadação estatal. Nesse caso, encaixam-se as desonerações fiscais de alguns setores empresariais e, principalmente, a vedação da imposição de tributos sobre lucros e dividendos distribuídos aos acionistas, firmada pela Lei nº 9.249/95.

No que toca à concentração de renda e pobreza como efeitos da injusta tributação, Segundo (2022) se posiciona de forma incisiva ao afirmar que: “Não há dúvida de que o problema mais grave e imediato é o da miséria, mas uma excessiva concentração de renda nas mãos de poucas pessoas, no topo da pirâmide, também causa problemas, ainda que aqueles situados na base da pirâmide não estejam na miséria”.

O autor prossegue sua reflexão afirmando que em razão dos abismos econômicos entre ricos e pobres numa sociedade, cria-se um círculo que se retroalimenta, haja vista o enorme prejuízo ocasionado ao sistema democrático, com fortes tendências ao uso das instituições do estado com o objetivo espúrio de incrementar as desigualdades.

Há uma grande inversão de papéis quando comparamos a tributação que incorre sobre bens e serviços e a que é imposta sobre patrimônio e renda. A título de exemplo, a arrecadação resultante dos impostos patrimoniais no Brasil representam apenas 4,5% de toda carga tributária, enquanto que em países da OCDE como Japão, Grã Bretanha e Canadá, esse percentual ultrapassa os 10% e nos EUA chega aos 12% (RFB, 2021).

Além disso, existe uma gama de itens patrimoniais que são isentos de pagamento de tributos, como aviões, helicópteros, iates e lanchas, tornando o sistema contributivo mais regressivo e injusto, porquanto quem tem em seu acervo esse tipo de conforto, certamente pode arcar com a tributação pertinente a cada item de luxo (RFB, 2021).

Há que se falar ainda na participação pouco expressiva na carga tributária brasileira do imposto sobre heranças, que gira em torno de 4%, enquanto que no Reino Unido, por exemplo, essa taxa é de 40%. Por conseguinte, o imposto sobre a propriedade rural (ITR) representa tão somente 0,06% das receitas arrecadadas pelo estado brasileiro, apesar de o país possuir um total de 300 milhões de hectares passíveis de serem cultivados (RFB, 2021).

4. ANÁLISE DOS POSSÍVEIS IMPACTOS SOBRE A DISTRIBUIÇÃO DE RIQUEZA NO BRASIL COMO EFEITO DA INSTITUIÇÃO DO IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS (IGF)

O imposto sobre grandes fortunas (IGF) tem previsão expressa no art. 153, inciso VII, da Constituição Federal, tendo sua competência arrecadatória atribuída pela norma maior à União. É um tributo cuja criação se deu sob a vigência da Constituição Federal de 1988, não havendo, portanto, exação similar na ordem constitucional precedente. Embora tenha sido incluído na Carta Magna há praticamente 35 anos, ainda carece de norma regulamentadora que explicita suas particularidades legais a fim de se garantir a necessária segurança jurídica para a sua imposição pelo estado brasileiro (Brasil, 1988).

Cabe destacar que apesar de a Constituição de 1988, em seu artigo 167, inciso IV vedar o uso do instituto da vinculação à arrecadação de impostos, a Emenda Constitucional nº 31, de 14 de dezembro de 2000 estabeleceu no artigo 80, inciso III, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) que a receita proveniente do IGF seja direcionada, na sua totalidade, para o combate e erradicação da pobreza.

Percebe-se, portanto, que o Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) foi previsto pelo legislador com o objetivo de atender prioritariamente a função social e extrafiscal em detrimento da arrecadação meramente fiscal.

4.1 O IGF E A DISCUSSÃO DA COMPETÊNCIA LEGISLATIVA TRIBUTÁRIA

O primeiro questionamento acerca da criação do IGF remete à competência legislativa, ou seja, o texto da Constituição Federal outorgou à Lei Complementar a função para a regulamentação do citado tributo.

No entanto, na visão de Harada (2018), o termo Lei Complementar faz referência tão somente à limitação à definição do fato gerador, da base de cálculo e dos respectivos contribuintes, restando, dessa forma, a competência originária para a instituição do IGF à Lei Ordinária:

Entendemos que a lei complementar aí referida diz respeito à prévia definição do fato gerador, da base de cálculo e contribuintes em nível de norma geral em matéria tributária, conforme mandamento contido no art. 146, III, a, da CF. A instituição do imposto pela União pode dar-se por lei ordinária (Harada, 2018).

Por outro lado, há autores que, de forma taxativa, interpretam o mandamento constitucional na direção da restrição legal e atribuem até mesmo a criação do Imposto sobre Grandes Fortunas à Lei Complementar. Esse é o caso, por exemplo, de Eduardo Sabbag (2020), que obtempera: “Entretanto, existem tributos federais que, mesmo obedecendo ao princípio da legalidade, devem ser criados por lei complementar: Impostos sobre Grandes Fortunas (art. 153, VII, da CF) [...]”.

Nesse caso, é importante deixar registrado que, de acordo com a interpretação constitucional literal, segundo o artigo 146, inciso III, alínea “a”, cabe à Lei Complementar, privativamente, dispor sobre os fatos geradores, bases de cálculos e os respectivos contribuintes da obrigação tributária.

Diante deste fato é que Torres (2009) evidencia que as diversas tentativas de reforma tributária apresentadas previam a competência da Lei Ordinária para a instituição do IGF em substituição à competência da lei Complementar, tendo em vista que o processo legislativo para aprovação do PLO requer menor complexidade parlamentar, deixando evidente a privatividade conferida à Lei Complementar: “Assim é que: a) eliminava a necessidade de lei complementar para instituir o imposto sobre grandes fortunas, o que abria o caminho para sua cobrança por meio de lei ordinária, de manipulação política mais simples; [...]”.

Ainda nesse debate de competência legislativa, Harada (2018) traz uma clara divisão entre as funções definidas pela CF/88 à Lei Ordinária bem como à Lei Complementar, no campo do direito tributário:

As leis ordinárias são aqueles atos normativos que prescindem da maioria absoluta para sua aprovação e que, de forma geral, correspondem às normas que criam e majoram os tributos. Constituem fontes por excelência não só do Direito Tributário, como também do próprio Direito como Ciência Jurídica. Como se sabe, a Constituição não cria tributos, apenas outorga competência impositiva. As leis ordinárias de cada entidade tributante é que instituem os tributos. Excepcionalmente, a Constituição impõe a criação de tributos por meio de lei complementar, como é o caso do imposto sobre grandes fortunas (art. 153, VII), daquele imposto decretado, pela União, no exercício de sua competência residual (art. 154, I), do empréstimo compulsório (art. 148) e das contribuições sociais previstas no § 4o, do art. 195 (Harada, 2018).

Na inteligência de que à Lei Complementar cabe a criação e instituição do IGF, podemos citar ainda o entendimento de Baleeiro (2018) para o qual a previsão e determinação constitucionais são taxativas: “com exceção daquelas hipóteses, taxativamente previstas na Constituição, de instituição e regulação de tributo por necessária edição de lei complementar federal – empréstimo compulsório, imposto sobre grandes fortunas ou residual [...]”.

4.2 O IGF E A DISCUSSÃO DO CONCEITO IMPRECISO DE GRANDES FORTUNAS

Há ainda uma grande discussão no Brasil acerca do que necessariamente deve ser conceituado como grandes fortunas. Além deste impasse inicialmente de ordem morfológica, existem também sérios questionamentos no que tange à determinação de sua base de cálculo, bem como dos percentuais das alíquotas a serem estabelecidas.

O princípio da determinação estabelece a exatidão dos conceitos utilizados no mundo jurídico, em especial, o direito tributário. No entanto, ao se julgar a impossibilidade do acompanhamento da norma aos fatos sociais, constata-se que a imprecisão conceitual sobrevive nas relações entre sociedade e o conjunto normativo vigente.

Nesse contexto, o exposto coaduna com as ideias de Torres (2009) ao afirmar que a inexatidão dos conceitos é invariavelmente inevitável também no direito tributário. Ainda de acordo com o eminente autor: “por isso mesmo o direito tributário tem que conviver com a tensão entre os conceitos determinados e indeterminados”.

Dentre os diversos projetos de legislação apresentados na Câmara dos Deputados para a implementação do IGF, pode-se citar os mais atuais, cujo mérito traz a finalidade de conceituar e planificar o entendimento daquilo que deve ser considerada uma “grande fortuna”. A princípio cita-se o Projeto de Lei Complementar (PLP) nº 74/2022⁵, para o qual “§ 1º Considera-se grande fortuna, para fins desta Lei Complementar, o conjunto de bens e direitos de qualquer natureza, no Brasil e no exterior, de valor superior a R\$10.000.000,00 (dez milhões de reais)”.

Numa leitura mais detida do citado PLP pode-se verificar que o parlamentar preocupou-se em estabelecer a definição de “grandes fortunas” baseando-se em valor monetário e pautando-se no comando expresso da Constituição de 1988 que define a competência da União para a instituição do IGF. Cabe citar que o PLP interpreta constitucionalmente o termo “grandes fortunas” como os bens de maior valor dentre os pertencentes ao patrimônio do contribuinte.

Outra proposta de Lei Complementar apresentada a fim de regulamentar o IGF, com origem no Senado Federal, é o PLP nº 101/2021 que traz, no bojo do seu artigo primeiro, a criação da contribuição extraordinária sobre “grandes fortunas” com o objetivo de “aliviar os efeitos da pandemia, incidente sobre riqueza superior a R\$ 4.670.000,00 (quatro milhões,

5 O PLP foi protocolado pelo Deputado Federal Nereu Crispim em 23 de maio de 2022 e até o momento não entrou na pauta de votação da Câmara Federal.

seiscentos e setenta mil reais), calculada a partir do conjunto de bens e direitos do contribuinte”.

Não obstante o conteúdo da norma pretendida trazer boa redação e excelente objetivo final constata-se claramente que o texto carece de aperfeiçoamentos mais aprofundados haja vista a ausência do parâmetro conceitual do termo “grandes fortunas”, bem como a provável inconstitucionalidade ocorrida na finalidade da norma: ou seja, a previsão constitucional é de que os recursos advindos dessa exação sejam empregados no combate e erradicação da pobreza e não para o custeio da seguridade social.

No projeto supracitado fica evidente que a discussão acerca do termo “grandes fortunas” vai bem mais além da simples conclusão de que esse imposto deva ser originado por meio de Lei Complementar, bem como ser imperioso que o imposto recaia sobre grandes patrimônios.

Esse entendimento elementar é unânime entre os juristas e legisladores. Entretanto, a grande celeuma recai justamente na falta de delimitação dos elementos mínimos componentes da “grande fortuna”, para que se tenha segurança jurídica na imposição, pelo estado brasileiro, da cobrança desse tributo.

O debate ainda pode ser mais acalorado ao trazer à reflexão o entendimento de Garcia e Souza (2008) no que toca a conceituação de “grandes fortunas”:

O substantivo fortuna, que já em si é sinônimo de riqueza, ao ser qualificado pelo adjetivo grande, exige mais do que um patrimônio um pouco acima da média nacional. Exige um patrimônio de expressão excepcional. Ou seja, a expressão utilizada pelo constituinte indica que a materialidade do imposto é a titularidade de uma riqueza superlativa (Garcia; Souza, 2008)

Vê-se, portanto, que a expressão “grande fortuna” torna-se de compreensão completamente subjetiva, tendo em vista a realidade socioeconômica e a carga tributária adotada no Brasil da atualidade. Em um país com enormes disparidades sociais e a maior parte da população vivendo na pobreza, a cognição do que venha a ser considerada uma grande fortuna mostra-se mais complexa e abstrata do que se possa inferir.

Nesse passo, segue o entendimento de André Luiz da Fonseca Fernandes (2008):

Grande fortuna significa, obviamente, algo superior à “fortuna”. Mas o que seria “fortuna”? A palavra é ambígua. Alguns bons dicionários, tais como o Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa, repetem a ambiguidade. O referido dicionário considera que “fortuna” é o “conjunto de bens e capital pertencente a um indivíduo, família, empresa etc”. Considera, por outro lado, que fazer “fortuna” é “acumular grande quantidade de bens ou dinheiro; enriquecer”. Nestas condições, “grande

fortuna” seria tanto a posse de grande quantidade de bens quanto a posse de grande quantidade de bens e capital que torna uma pessoa rica (Fernandes, 2008).

E prossegue ainda o eminente autor na definição do termo “grandes fortunas”:

É evidente que noção corrente de ‘fortuna’ não é somente a de possuir grande quantidade de bens. A ‘fortuna’ é algo mais; é característica de uma pessoa ‘rica’. Mas isto não resolve o problema, já que é muito difícil descrever o que significa ser ‘rico’ em país no qual a maior parte da população vive em condições miseráveis (Fernandes, 2008).

Ademais, além da dificuldade para delimitar o campo de incidência do IGF – quais os parâmetros e limites a serem determinados e quais os valores a serem tributados – há também a indeterminação de alguns termos, em especial a conceituação de ‘grandes fortunas’, que obstam o entendimento majoritário para a criação de Lei regulamentando tal imposto.

4.3 ARGUMENTOS CONTRÁRIOS À CRIAÇÃO DO IGF

Existem diversas opiniões opostas à criação e implementação do Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil. Alguns autores da doutrina especializada se posicionam contrariamente ao referido imposto por existirem razões de ordem jurídica, social e econômica que desaconselham a sua criação e introdução no sistema tributário.

Numa enorme gama de argumentos jurídicos e econômicos contrários à criação e instituição do IGF despontam o baixo volume de recursos arrecadados com esse imposto, quando comparados aos custos de operacionalização; a real possibilidade de incidência da bitributação – ou *bis in idem* - sobre as bases de incidência propriedade e renda, tendo em vista já ocorrer a cobrança do pagamento via IRPF/IRPJ, IPTU, ITBI, ITCMD, ITR; e, principalmente, a possível crescente no percentual de fuga de capitais – tecnicamente denominada evasão fiscal - para os países que não adotaram o referido tributo, bem como a prática de elisão fiscal.

Nesse contexto, como bem colacionado por Raul Haydar (2020) temos que:

Nas pesquisas que realizamos à época em que o livro acima foi escrito, encontramos manifestações de um grande empresário que julgou irresponsável a criação desse imposto, alegando que a competitividade seria desestimulada. Outro invocou a possível redução dos investimentos (Haydar, 2020).

Após a promulgação da Constituição Federal de 1988 surgiram vários debates no universo acadêmico e em particular nos campos econômico, jurídico e político do país no que

concerne à previsão do Imposto sobre Grandes Fortunas, expresso no artigo 153, inciso VII.

Grande parte dos autores dessas discussões formaram argumentos contrários à regulamentação e instituição dessa exação no sistema tributário brasileiro, entre os quais destacamos o posicionamento de Ives Gandra Martins (2000), que afirma:

As vantagens do tributo são duvidosas: a de que promoveria a distribuição de riquezas é atalhada pelo fato de que poucos países que o adotaram e terminaram por abandoná-lo ou reduzido a sua expressão nenhuma; a de que desencorajaria a acumulação de renda, induzindo a aplicação de riqueza na produção, que seria isenta de tributo, leva a ferir o princípio da igualdade, possibilitando que os grandes empresários estivessem a salvo da imposição; a de que aumentaria a arrecadação do estado não leva em conta a possibilidade de acelerar o processo inflacionário por excesso de demanda (Martins, 2000).

Em se tratando da utilização do Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) para a diminuição das disparidades sociais, cabe registrar que o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), no seu artigo 80, inciso III, estabeleceu que o citado imposto compusesse o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, vedando assim a discricionariedade do administrador público no uso desses recursos e a vinculação do tributo a qualquer outra rubrica de despesa do estado (ADCT, 1988).

Dessa forma, verifica-se que na hipótese da aprovação desse tributo, o volume de recursos arrecadados será, por óbvio, substancialmente considerável em termos de receita pública e, como resultado, possibilitará a aplicação de grande parte do orçamento público nas políticas governamentais para a materialização da equidade e justiça fiscais, por meio de uma melhor distribuição da riqueza e manutenção da renda.

Entretanto, há no mundo jurídico entendimentos discordantes de que exista obrigatoriedade imposta pela Constituição Federal para a criação, pelo Estado, desta modalidade de imposto. Pode-se citar, por exemplo, a interpretação de Paulo de Barros Carvalho (2019) que aduz: “A União tem a faculdade ou permissão bilateral de criar o imposto sobre grandes fortunas [...]. Até agora não o fez, exatamente porque tem a faculdade de instituir ou não o gravame”.

Esta também é a interpretação dada à norma constitucional explícita no artigo 153, inciso VII, da Constituição Federal, pela Procuradoria Geral da República (PGR), durante manifestação no mérito da Ação de Inconstitucionalidade por Omissão (ADO) nº 55, de 2 de outubro de 2019, ajuizada pelo Partido Socialismo e Liberdade (PSOL), cujo pedido versa sobre a criação e instituição do IGF pela União Federal:

Não cabe ação direta de inconstitucionalidade por omissão em face da não instituição de determinado imposto, por tratar de opção político-normativa do ente tributante. O art. 153, VII, da CF veicula faculdade conferida à União para instituir o imposto sobre grandes fortunas, que descaracteriza a mora legislativa, ante a ausência do dever constitucional de legislar. O Poder Judiciário não pode, nem mesmo pela via da ação direta de inconstitucionalidade por omissão, determinar a criação provisória de tributo, sob pena de atuar como legislador positivo e, dessa forma, de afrontar o princípio da divisão funcional do Poder e o princípio da legalidade tributária (PGR, 2019)

Sendo assim, o entendimento daquela Procuradoria exarado no parecer direcionado ao Supremo Tribunal Federal (STF) coaduna com a doutrina especializada de que a Constituição Federal não cria, em hipótese alguma, qualquer tipo de tributo, mas tão somente emite o comando principal, deixando a criação e instituição da exação a cargo do legislador.

Ainda nesse contexto, prossegue a Procuradoria: “Ou seja, a Constituição Federal não cria impostos, apenas delimita a competência tributária de cada um dos entes federativos para instituí-los por meio de lei em sentido estrito”.

Além desses fatores, especialistas em direito tributário afirmam que os impactos do IGF observados pelos países que adotaram tal exação não estavam dentro das expectativas de justiça fiscal e plena solidariedade social, pois a efetividade do tributo para a diminuição das desigualdades entre ricos e pobres, bem como para o avanço do desenvolvimento socioeconômico das famílias e da economia, não foi comprovada.

Nessa esteira, cabe destacar que os teóricos contrários à cobrança do IGF pelo estado posicionam-se mais alinhados à teoria da tributação ótima, entendendo ser o tributo sobre grandes propriedades um fator impeditivo para o estímulo ao investimento e para a geração de poupança privada, obstando o crescimento do país no longo prazo.

Em se tratando dos volumes de recursos somados à arrecadação total anual, o IGF é considerado um tributo com viés exclusivamente fiscal, uma vez que são analisados somente as circunstâncias do vínculo direto entre fisco e contribuinte, embora seus defensores afirmem que a capacidade contributiva esteja intrínseca a esse tributo.

Sendo assim, a esperada arrecadação proveniente da aprovação do IGF teria, hipoteticamente, resultados pífios e, assim, não seria suficiente para justificar a criação do referido imposto (Camelo, 2016).

Esses fatos ocorrem em razão da característica específica do imposto sobre grandes fortunas de influenciar na atitude do indivíduo, considerando que o IGF possui considerável elasticidade em sua base de incidência. Ou seja, o contribuinte tende a proteger seu patrimônio e sua renda com vistas a pagar menos tributos, valendo-se da

prática da subdeclaração de bens e direitos, da realocação de ativos financeiros e transferência de valores na direção de outras modalidades de investimentos.

Essa afirmativa é corroborada por recente pesquisa produzida por Lorreine Silva Messias (2021), do Instituto de Ensino e Pesquisa (INSPER), que afirma: “Com efeito, trata-se um imposto que tende a ter pouca eficiência em termos de geração de receitas tributárias recorrentes em função do comportamento induzido nos contribuintes”.

É interessante lembrar que na apresentação do Projeto de Lei do Senado (PLS) n° 128/2008, objetivando a criação do IGF, foi incluída, inclusive, a liberalidade para a administração pública, por meio da Secretaria da Receita Federal (SRF), aplicar multas diante dos casos acima citados, quais sejam: a omissão ou subavaliação de propriedades, hipóteses de simulação, fraude ou agrupamento que tivessem por objetivo ocultar o verdadeiro proprietário ou o valor real da propriedade.

Ademais, é notório que, apesar de a transferência de bens imóveis incorrer em custos com o recolhimento do ITBI e ITCMD, somados às taxas de cartório, as transferências de ativos financeiros e outros bens despendem custos irrisórios para os proprietários.

No que tange à possível incidência da bitributação sobre a propriedade e renda, o mesmo PLS teve sua rejeição confirmada pelo Senado Federal por apresentar, segundo entendimento daquela casa, as mesmas bases de incidência utilizadas pelo IRPF: “[...] o patrimônio é formado com rendimentos já tributados pelo Imposto de Renda, não sendo justa a bitributação”.

Da mesma forma, no entendimento do jurista Sabbag (2020), a instituição do IGF “constitui um notável desestímulo à poupança e um peculiar caso de pluritributação, pois tributa mais de uma vez um patrimônio já tributado pelos impostos patrimoniais, para não falar da tributação da renda”.

Em complemento a essa visão, Eduardo Marcial Ferreira Jardim (2019) entende que o IGF impõe o gravame particularmente sobre o patrimônio, cuja tributação já ocorre na sua origem, em especial pelos impostos sobre a propriedade e renda, desvinculando-se assim, dos ideais de justiça e equidade fiscais. Segue o autor afirmando:

Sobremais, o imposto sobre grandes fortunas grava o patrimônio, o qual já é tributado na sua formação, especialmente pelos impostos sobre a propriedade e sobre a renda, pelo que o IGF representa uma superposição de incidências que, por isso mesmo, afigura-se incompatível com os ideais de justiça fiscal e social (Jardim, 2019).

Nesse contexto, a legislação tributária brasileira tem como corolário o surgimento da obrigação tributária ou dever de pagar o gravame uma única vez para cada fato gerador ocorrido no mundo jurídico. Noutras palavras, para cada fato gerador, existe uma e tão somente uma obrigação fiscal.

Em casos adversos, surge o que doutrinariamente se denominou de bitributação ou *bis in idem*, dependendo do caso específico. Nesse sentido, Ricardo Alexandre (2016) posiciona-se com a seguinte conclusão:

O natural é que a cada fato gerador nasça apenas uma obrigação tributária, de forma que as manifestações de riquezas ou as atividades estatais não estejam sujeitas a múltiplas incidências tributárias. Nos casos em que a mesma situação é definida na lei como fato gerador de mais de uma incidência tributária, aparecem no mundo os fenômenos do *bis in idem* ou da bitributação (Alexandre, 2016)

À luz desse posicionamento, ao analisar a possível instituição do IGF no sistema tributário brasileiro, fica evidenciado que, de fato, surge nessa hipótese o fenômeno conceituado de *bis in idem*, pois o mesmo ente tributante criaria exações decorrentes do mesmo fato gerador a fim de sobretaxar o contribuinte, muito embora não haja vedação constitucional expressa à essa possibilidade.

Tem-se ainda que um dos argumentos contrário à criação e regulamentação do IGF aponta, especificamente, para o movimento de evasão fiscal, em razão da liquidez dos ativos e da rapidez das operações financeiras eletrônicas, proporcionadas pela tecnologia da informação a serviço do mercado financeiro.

Como bem lembrado por Anis Kifouri Junior (2018): “nada mais representa do que um tributo sobre o resultado final de fatos geradores já incididos e que, ao contrário do pregado, acarreta notória redução de investimentos, desestímulo à poupança e evidente fuga de capitais para países onde tal imposição não existe”

Destarte, no entendimento dos opositoristas, a instituição do IGF no Brasil causaria consequências econômicas e jurídicas profundas e desastrosas como o aumento da evasão e elisão fiscais, o desincentivo aos investimentos, o desestímulo à poupança interna, a queda acentuada da competitividade internacional, os possíveis erros de avaliação do patrimônio e, ainda, o aumento da complexidade tributária e dos custos administrativos.

4.4 ARGUMENTOS FAVORÁVEIS À CRIAÇÃO DO IGF

A criação e instituição do IGF no sistema tributário nacional é determinação constitucional, expressa no art. 153, VII, sendo classificada como norma de efeito contido, dependendo assim de uma norma regulamentadora. Por conseguinte, o legislador constituinte estabeleceu peremptoriamente a competência da norma infraconstitucional para criar e regulamentar o IGF, como instrumento adequado para a promoção da justiça e igualdade tributárias, tendo a finalidade precípua de diminuir as desigualdades e, concomitante a isso, fomentar o combate e a erradicação da pobreza.

O referido tributo tem sido objeto de discussão doutrinária e deliberação no Congresso Nacional, por meio de diversos projetos de Lei que, infelizmente, até a finalização deste trabalho ainda não haviam sido concluídos.

Atualmente, após o período de pandemia da COVID 19, o debate no Brasil passou de um estado de arrefecimento para o auge das análises políticas e doutrinárias. Sendo assim, as razões que têm sido apresentadas como argumentos favoráveis à criação e regulamentação do IGF são: a promoção da distribuição mais efetiva e igualitária das riquezas do país, haja vista seu caráter extrafiscal e o combate e consequente diminuição da evasão fiscal, pois espera-se que se tenha maior controle das declarações de bens e valores por meio do cruzamento de dados dos contribuintes.

A ideia jurídica molecular emprestada ao Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) baseia-se nas premissas de justiça e igualdade tributárias, permitindo que, por meio de instrumentos de transferência de riqueza sejam efetivados os direitos fundamentais e de dignidade da pessoa humana, arraigados na Constituição Republicana. É o que fica consubstanciado nas palavras de Alberto Amadei Neto (2012):

Não há como refugar a profunda conexão conceitual vinculante dos direitos humanos fundamentais à fixação do imposto sobre grandes fortunas. O caudal dos direitos humanos encontra-se concatenado à tributação, tanto que os limites constituintes do poder de tributar não estabeleceram anteparo algum aos privilégios fiscais - fundados em uma suposta teoria da supremacia do capital perante a cidadania -, mas orientaram para a observância do princípio da capacidade contributiva, em especial das grandes fortunas, sem infirmar direito algum do contribuinte grandemente afortunado, que continua a gozar de isonomia em suas relações equalizadas pelo fisco. A historietta de que o IGF não possui relação alguma com os direitos fundamentais da pessoa humana é o roteiro de um velho conto: a de que o processo de acumulação de riquezas nada tem a ver com a afirmação dos direitos da pessoa humana na vida social (Neto, 2012)

Na verdade, o Brasil experimentou ao longo dos anos as transformações da denominação estado, saindo de um viés liberal, passando por um estado de bem estar social, até consolidar-se o conceito de Estado democrático e de direito, cujas bases teóricas remetem à supremacia da Constituição e dos direitos humanos nela contidos. Nessa seara, o direito tributário encontra-se fortemente ligado às questões de dignidade da pessoa humana. De acordo com Balbé (2018): “O conceito de um estado de bem estar foi inovador: assegurar que a satisfação dessas necessidades era um direito do indivíduo e uma responsabilidade do estado”.

Dentro dessa perspectiva constitucional das obrigações do estado brasileiro em garantir os direitos básicos do cidadão, a capacidade de arrecadação do IGF é duramente criticada. Entretanto, especialistas afirmam que o montante a ser arrecadado com a instituição desse imposto tende a ser satisfatório, em razão da facilidade de controlar o pequeno percentual de contribuintes classificados como super ricos.

De acordo com levantamento realizado por Amir Khair no ano de 2008, o potencial arrecadatório do IGF seria crescente e plenamente vantajoso ao erário. Senão, vejamos: “Tendo-se por base uma alíquota de 1%, poder-se-ia ter arrecadado cerca de R\$ 18,5 bilhões, em 1999 (1,73% do PIB), e R\$ 22,3 bilhões, em 2000 (1,89% do PIB), superando o valor correspondente à arrecadação da CPMF 0,75% e 1,22%, respectivamente”.

Cabe lembrar que, em relação à previsão de arrecadação por meio do IGF, deve-se priorizar o seu viés de extrafiscalidade tanto quanto sua capacidade de promoção da igualdade tributária, uma vez que a capacidade contributiva estaria evidenciada. No ponto de vista de Segundo (2022), o somatório de tributos arrecadados com a instituição do IGF é o que menos importa, quando comparado à sua capacidade de alterar o quadro de desigualdades sociais por meio de seu caráter eminentemente extrafiscal.

O fato de a arrecadação obtida com esse imposto não ser significativa, por sua vez, não é razão para que não seja instituído. Primeiro, porque seria ela, de qualquer modo, alguma arrecadação. Segundo porque sua principal finalidade não seria suprir os cofres públicos com abundância de recursos, mas realizar o princípio da capacidade contributiva e incrementar a legitimidade do sistema tributário brasileiro (Segundo, 2022)

Da mesma forma, no que toca à fuga de capitais, na compreensão de Henry Tilbury (2000), o IGF é, em si mesmo, a melhor ferramenta para o combate e conseqüente redução da evasão fiscal em função do seu alto grau de controle aplicado à administração tributária:

A redistribuição da riqueza seria outro efeito benéfico do IGF, que funcionaria também como instrumento de controle da administração tributária, mediante o cruzamento de dados com base nas declarações da renda auferida, dos bens para o IR ou o IGF e das parcelas do patrimônio consideradas para tributações específicas. Haveria, assim, menor possibilidade de evasão de tributos (Tilbury, 2000).

Sérgio Ricardo Ferreira Mota, citado por Inforzato (2013), dispõe que o Imposto sobre Grandes Fortunas é o instrumento pelo qual se tornará possível a justiça tributária no Brasil, pois diminuirá as disparidades econômicas entre as camadas sociais.

(...) repete-se a defesa no sentido de que o Imposto sobre Grandes Fortunas pode vir a constituir instrumento de alcance da justiça tributária no Brasil, uma vez que permitiria, em tese, não só uma justa distribuição da carga tributária entre os contribuintes, mas também, maior distribuição de renda e riqueza nacionais, o que permitiria, também, em tese, a redução das enormes desigualdades sociais verificadas no país e, por consequência, a pobreza de grande parte da população (Mota, 2010, p. 164-165).

Cabe lembrar que há diversos estudos realizados no direito tributário prevendo os resultados positivos das prováveis receitas orçamentárias advindas de uma eventual aprovação e efetivação do IGF no sistema tributário brasileiro. Nesse caso, Eduardo Fagnani (2021) nos brinda com importantes informações sobre a contribuição da arrecadação do IGF para as contas públicas:

Com a retomada do crescimento, estima-se que essas medidas possam gerar recursos adicionais da ordem de R\$ 291,8 bilhões por ano. A maior parte do acréscimo de receitas virá do tratamento isonômico na tributação das rendas e da maior progressividade do IRPF (R\$ 158 bilhões), seguida pelo Imposto sobre Grandes Fortunas – IGF (R\$ 40 bilhões)[...] (Fagnani, 2021)

Como nas palavras de Luciana Grassano De Gouvêa Mélo e Giovanni Christian Nunes Campos (2016):

Interessante anotar que a tributação progressiva sobre patrimônio e renda, atualmente sofrendo graves influxos em decorrência da competição fiscal entre países, é um elemento vital para evitar a manutenção da riqueza entre uma mesma classe de pessoas e herdeiros (Mélo; Campos, 2016)

É importante destacar ainda que a criação e instituição do IGF pode proporcionar o fortalecimento do pacto federativo, bem como uma melhor repartição das receitas orçamentárias entre os entes federativos. Para tanto, seriam necessárias medidas de alteração

na regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas após cinco anos de sua implementação. Nesse caso, propõe-se que 10% da estimativa de arrecadação do IGF sejam compartilhados com os estados, Distrito Federal e os municípios. É o que fica consubstanciado na proposta apresentada pelos Auditores Fiscais pela Democracia e outras instituições. Diz o documento⁶:

A presente proposta revela-se importante para fortalecer a autonomia financeira e política dos entes federados e para reforçar a repartição de receitas entre os entes da Federação, mormente com a possibilidade concreta de que seja instituído o Imposto sobre Grandes Fortunas e de que aumente a participação na arrecadação do Imposto de Renda, que serão distribuídos na razão direta da população e inversa do PIB per capita de Estados, Distrito Federal e Municípios (AFD, 2020)

Logo, no que tange à viabilidade para a instituição da cobrança do IGF sobre as maiores riquezas no Brasil, verifica-se que o país possui estruturalmente condições favoráveis a esse intento pois a acumulação de riqueza e renda mostrou-se consolidada ao longo dos anos, além de existir um panorama de grandes desigualdades sociais e econômicas entre os considerados ultrarricos e os mais pobres.

⁶ Consultar: Tributar os super-ricos para reconstruir o País. Disponível em: <https://plataformapoliticasocial.com.br/tributar-os-super-ricos-para-reconstruir-o-pais>. Acesso em 29 out. 2023.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, pode-se concluir que as disparidades sociais no Brasil estão relacionadas, mesmo que de forma parcial, à excessiva tributação incidente sobre o consumo de bens e serviços, base da matriz tributária adotada no país ao longo dos anos.

Por conseguinte, torna-se evidente também, que essas desigualdades sociais afrontam diretamente a previsão constitucional cujos objetivos fundamentais da República visam a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, na medida em que o Estado tem o dever de intervir na economia, com vistas a garantir os direitos fundamentais e sociais do indivíduo, uma vez que esse mesmo estado deve apresentar a contrapartida da imposição da cobrança dos tributos.

Essa relação de causa e efeito foi demonstrada ao se constatar que a propriedade e a renda no país são submetidas a pequenos índices de tributação há anos, em detrimento do consumo de bens e serviços, perpetuando assim o enorme abismo entre ricos e pobres no Brasil.

Além disso, pode-se verificar ainda, que a desoneração da cesta básica de produtos e serviços produz pouquíssimos efeitos econômicos positivos sobre a renda dos mais pobres, pois a proporção entre a renda e o consumo de bens e serviços beneficia sobretudo os mais ricos. Isso ocorre porque a carga de tributos incidente sobre os bens de primeira necessidade é, via de regra, maior que aquela imposta sobre os serviços e, dessa forma, sobretaxa os mais carentes.

Outro ponto importante a se destacar é que foi identificado que a injustiça tributária pesa muito mais sobre o contribuinte à medida que ocorre a diminuição da sua renda e, em contraste a isso, a carga de tributos imposta diminui na mesma medida do aumento de sua renda.

Ficou evidente ainda que, historicamente, o Brasil adotou um dos modelos de tributação mais assimétricos e regressivos do mundo, cujo complexo de exações aumenta as desigualdades, além de onerar de forma injusta os mais pobres. Na evolução da tributação brasileira, vemos que poucas alterações estruturais com o real objetivo de diminuir as disparidades sociais foram efetivadas por meio das chamadas reformas tributárias.

Na análise da comparação entre a tributação indireta e a incidente sobre propriedade e renda, verificou-se que o Brasil mantém ainda percentuais sobremaneira diferentes da maioria dos países membros da OCDE, tendo prestigiado a cobrança mais pesada sobre os produtos e

serviços. Contrário a isso, as nações mais desenvolvidas oneram em maior percentual a riqueza e a renda.

Nesses países, a cobrança de tributos é preponderantemente arrimada sobre a riqueza – propriedade e renda – atendendo dessa forma aos princípios tributários da igualdade e da progressividade, bem como permitindo aos mais pobres o acesso aos bens e serviços necessários à manutenção da qualidade de vida, como alimentação, saúde, educação, etc.

Aliás, a maioria dos países membros da OCDE adota tributação menos onerosa sobre o consumo de bens e serviços como instrumento de desenvolvimento econômico, além de servir como indutor de bem estar social, pois a transferência de riqueza e a efetivação dos serviços públicos básicos são privilegiados no sistema tributário daquelas nações.

Atualmente, no Brasil, os mais pobres pagam muito em comparação ao montante pago pelos mais ricos. Ou seja, enquanto nos países membros da OCDE cobra-se mais tributos daqueles que possuem mais propriedade e renda, no Brasil impõe-se aos mais pobres a parte mais pesada do sistema de arrecadação de recursos públicos, permitindo assim que se mantenha o alto grau de concentração de renda e riqueza nas mãos de pequena parcela da sociedade.

Noutro momento, ao se observar de forma minuciosa o possível impacto do Imposto sobre Grandes Fortunas no sistema tributário brasileiro, foi constatado que esse tributo é carregado de considerável ideologia e objetivo sociológico, tendo sido originalmente concebido, também, com a função de mitigar as desigualdades sociais e econômicas, além de fomentar a transferência de riquezas e contribuir para a efetivação da justiça fiscal.

Sua concepção e inclusão no texto constitucional de 1988 teve como finalidade maior a extrafiscalidade que, por meio da promoção da equidade tributária e da justiça social visa combater a pobreza e propiciar a redução das desigualdades sociais.

Apesar de todo esse arcabouço de normas constitucionais, o IGF ainda não foi devidamente regulamentado em razão do entendimento discordante entre doutrinadores, jurisprudência e, principalmente, por óbvias questões de viés puramente político.

Para os seus defensores, a instituição do IGF no Brasil tenderia a refletir de forma positiva na arrecadação de recursos públicos, numa melhor transferência de riqueza e renda, além de aumentar o controle de patrimônio e inibir de forma efetiva a evasão e a elisão fiscal.

Já na visão dos contrários à instituição do IGF, o Brasil caminharia para o retrocesso fiscal, com chances reais de estabelecer insegurança jurídica, incentivar a prática da evasão de valores, bem como perpetrar a bitributação sobre bens e renda.

O fato é que, diante das variadas visões sobre o IGF, torna-se claro que o Brasil possui todos os requisitos favoráveis à instituição do citado tributo sobre as grandes fortunas, haja vista o grande grau de concentração de riqueza e renda sob o controle de pequena parcela da população. Além disso, há espaço suficiente para a majoração das alíquotas tributárias incidentes sobre terras, propriedades e renda, a exemplo dos percentuais vinculados ao IPTU, ITR, ITCMD e, em especial, o IRPF/IRPJ.

Portanto, em vista da comprovada relação entre as desigualdades sociais e a matriz tributária adotada no Brasil, assim como da acentuada concentração de renda entre os mais ricos e a baixa progressividade da tributação indireta, fica evidente que o país necessita, *ad locum*, estabelecer como prioridade a reformulação de todo o sistema tributário atual, prestigiando a cobrança de tributos sobre a propriedade e renda, além de instituir a exação sobre o patrimônio dos mais ricos, pois dessa maneira será possível, a longo prazo, diminuir o abismo social existente entre os mais pobres e os maiores detentores de riqueza do país.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 10. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2016.

AUDITORES FISCAIS PELA DEMOCRACIA – AFD. **Tributar os super-ricos para reconstruir o País**. Disponível em: <https://plataformapoliticasocial.com.br/tributar-os-super-ricos-para-reconstruir-o-pais>. Acesso em 29 out. 2023.

AZEVEDO, Paulo Vinícius Alves de. **A faceta perversa e regressiva na tributação sobre o consumo no atual sistema tributário nacional**. In: COSTA, Alexandre Freitas e RODRIGUES, Raphael Silva. (coord.). **Tributação sobre o consumo**. 2ª tiragem – Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017.

BALBÉ, Paulo Valdemar da Silva. **Justiça tributária e capacidade contributiva: uma análise sob a ótica liberal igualitária de John Rawls**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed., rev. atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BARBOSA, Nelson; PIRES, Manoel (organizador); BORGES, Bráulio, *et al.* **Mito e realidade sobre desoneração tributária no Brasil**. In: **Progressividade tributária e crescimento econômico**. Rio de Janeiro: FGV IBRE, 2022.

BARCELLOS, Ana Paula de. **Curso de direito constitucional** / Ana Paula de Barcellos. – Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 5.ed. São Paulo: Noeses, 2010.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 28 ed. - São Paulo: Malheiros, 2013.

BRASIL. Lei nº 5.172/1966. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm Acesso em: 17 set. 2023.

BRASIL. Constituição 1988. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 jun. 2023.

BRASIL. Constituição 1988. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Ato das Disposições Constitucionais Transitórias**. Brasília, DF: Câmara Federal, 1988. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/conadc/1988/constituicao.adct-1988-5-outubro-1988-322234-norma-pl.html>. Acesso em: 28 set. 2023.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Carga Tributária no Brasil – 2021: análise por tributos e bases de incidências**. Brasília, DF. Disponível em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-trbutaria-no-brasil/carga-tributaria-2021.pdf>. Acesso em 15 ago. 2023.

CAMELO, Bradson. **Imposto sobre Grandes Fortunas: posição contrária**. Publicado em 4 maio 2016. Disponível em: <http://www.cartaforense.com.br/conteudo/artigos/imposto-sobre-grandesfortunas-posicao-contraria/16499>. Acesso em 14 mai. 2023.

CANAZARO, Fábio. **Essencialidade tributária: Igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

COSTA, Alexandre Freitas; RODRIGUES, Raphael Silva. (coord.). **Tributação sobre o consumo**. 2ª tiragem – Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017.

FAGNANI, Eduardo. **A reforma tributária, solidária justa e sustentável**. In: LINS, Victor (org.) **Que conta é essa? O sistema tributário das desigualdades** / Organizador: Victor Lins. - 1 ed. São Paulo, SP: SINAFRESP; Florianópolis, SC: Editora Insular, 2021.

FERNANDES, André Luiz Fonseca. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; DE CASTRO, Paulo Rabello; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva (org.) **Tributos no Brasil: auge, declínio e reforma**. São Paulo: Fecomércio, 2008.

GARCIA, Patrícia F. de Souza; SOUZA, Fátima F. Rodrigues de. **Imposto sobre Grandes Fortunas: ideologia x realidade**. São Paulo: Fecomércio, 2008.

GARIBE, Roberto. **Desigualdade e tributação**. Revista Parlamento e Sociedade, [S. l.], v. 6, n. 10, p. 16–40, 2018. Disponível em: <https://parlamentoesociedade.emnuvens.com.br/revista/article/view/12>. Acesso em: 12 ago. 2023.

GOULARTI, Juliano Giassi. **A tributação na formação das desigualdades sociais no Brasil**. In: LINS, Victor (org.) **Que conta é essa? O sistema tributário das desigualdades** / Organizador: Victor Lins. - 1 ed. São Paulo, SP: SINAFRESP; Florianópolis, SC: Editora Insular, 2021.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na constituição de 1988**. 13 ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

HAYDAR, Raul. **Justiça tributária A Constituição, o imposto sobre grandes fortunas e a reforma tributária**. 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-jun-08/justica-tributaria-constituicao-imposto-grandes-fortunas-reforma-tributaria>. Acesso em: 20 out. 2023.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário** / Kiyoshi Harada. – 27. ed. rev. e atual. – São Paulo: Atlas, 2018.

INFORZATO, Maria Clara. **Vantagens e desvantagens do Imposto Sobre Grandes Fortunas**. Disponível em: Anais do I Congresso Rondoniense de Carreiras Jurídicas 512 Vantagens e Desvantagens do Imposto Sobre Grandes Fortunas - Maria Clara Inforzato - JurisWay 21 maio 2013. Acesso em: 16 de maio d 2023.

IPEA. **Tributação no Brasil: estudos, ideias e propostas: ICMS, seguridade social, carga tributária, impactos econômicos** / organizador: Adolfo Sachsida. – Brasília: Ipea, 2017.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de direito financeiro e tributário** / Eduardo Marcial Ferreira Jardim. – 16. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

KFOURI JR, Anis. **Curso de direito tributário** / Anis Kfour Jr. – 4. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2018.

KHAIR, Amir. **O imposto sobre grandes fortunas renderia 100 bilhões por ano.** . Disponível em: <https://www.cartacapital.com.br/economia/imposto-sobre-grandes-fortunas-renderia-100-bilhoes-por-ano-1096/> Acesso em 23 abr. 2023.

KINCHESCKI, Cristiano. **A formação histórica da matriz tributária brasileira.** Revista dos tribunais – vol. 923, 2012. Disponível em: [https://professor.pucgoias.edu.br/SiteDocente/admin/arquivosUpload/17799/material/RTDoc%20%2012-10-03%208_21%20\(PM\).pdf](https://professor.pucgoias.edu.br/SiteDocente/admin/arquivosUpload/17799/material/RTDoc%20%2012-10-03%208_21%20(PM).pdf) . Acesso em 17 ago. 2023.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O sistema tributário brasileiro: história, perfil constitucional e proposta de reforma.** 2000. Disponível em: https://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2013/02/07/662f4dcartigo_145.pdf Acesso em: 20 out. 2023.

MEIRA, Silvio Augusto de Bastos. **Direito tributário romano.** Imprensa: São Paulo, Revista dos Tribunais, 1985.

MÉLO, Luciana Grassano De Gouvêa e CAMPOS, Giovanni Christian Nunes. **A tributação sobre o patrimônio e a renda: mais um caso de injustiça fiscal. Ano: 2016.** Disponível em: <https://periodicos.ufba.br/index.php/rppgd/article/viewFile/18283/12778>. Acesso em: 16 ago. 2023.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de direito constitucional** / Gilmar Ferreira Mendes; Paulo Gonet Branco. – 15. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2020.

MESSIAS, Lorreine Silva. **Imposto sobre Grandes Fortunas: Efeitos econômicos do Imposto a partir de experiências internacionais.** Instituto de Ensino e Pesquisa - Insper, 2021. Disponível em: https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2021/05/IGF_V7.pdf. Acesso em: 18 set. 2023.

MOREIRA, Eduardo. **Desigualdade & Caminhos para uma sociedade mais justa.** 5 ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2020.

MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. **Imposto sobre grandes fortunas no Brasil: origens, especulações e arquétipo constitucional/** Sergio Ricardo Ferreira Mota. Imprensa: São Paulo, MP, 2010.

NETO, Alberto Amadei. **Imposto sobre grandes fortunas.** In: CATTANI, Antonio David; OLIVEIRA, Marcelo Ramos (orgs.). **A sociedade justa e seus inimigos.** Porto Alegre: Tomo Editorial, 2012, p. 149.

NUNES, Cleucio Santos. **Curso completo de direito processual tributário**. – 3. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2019.

OLIVEIRA, Toni Pinto. **Imposto sobre grandes fortunas** / Toni Pinto Oliveira. 1.ed. São Paulo: Almedina, 2023.

OLIVEIRA, Alexandre Machado de. BORGES, Antônio de Moura. **Limitações ao princípio da capacidade contributiva: mínimo existencial e confisco**. *Conpedi Law Review*. Vol. 2 – n°4. Uruguai, 2016. Disponível em: <<https://www.indexlaw.org/index.php/conpedireview/article/view/3660>>

OXFAM BRASIL. **Nós e as desigualdades brasileiras. Percepções sobre desigualdades no Brasil**. [s.l.]: OXFAM Brasil, 2022. Disponível em: <https://www.oxfam.org.br/um-retrato-das-desigualdades-brasileiras/pesquisa-nos-e-as-desigualdades/pesquisa-nos-e-as-desigualdades-2022/>. Acesso em 13 out. 2023.

PAIVA, Gustavo Silva Camelo. **A nova proposta de reforma tributária ante os grandes problemas tributários brasileiros**. Brasília, 2017.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2020. 616 p.

PIRES, Manoel; BARBOSA, Nelson, *et al.* **Progressividade tributária e crescimento econômico**. Rio de Janeiro: FGV IBRE, 2022.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A pandemia desfaz o mito do orçamento equilibrado**. 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-jul-07/ricardo-lodi-pandemia-desfaz-mito-orcamento-equilibrado>. Acesso em 12 de fevereiro de 2023.

SABBAG, Eduardo. **Direito tributário essencial**. 7. ed. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2020.

SANDRI, Guilherme Sangalli. **Justiça distributiva fiscal: o princípio da capacidade contributiva como fundamento para uma tributação justa**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Manual de direito tributário**. - 12. ed. Barueri. [SP]: Atlas, 2022.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. - 14 ed. - São Paulo: Malheiros, 1997.

SOUZA, Pedro H.G Ferreira de. **Uma história da desigualdade: a concentração de renda entre os ricos no Brasil, 1926-2013**. 1ed. - São Paulo: Hucitec: Anpocs, 2018.

TILBURY, Henry. *In*: CORSATTO, Olavo Nery. **Imposto sobre grandes fortunas**. Publicado em: abr./jun. 2000. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/581/r14606.pdf?sequence=4>>. Acesso em: 09 set. 2023.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 16. ed. São Paulo: Renovar, 2009, p. 94.

ZILVETI, Fernando Aurélio. **A evolução histórica da teoria da tributação: análise das estruturas socioeconômicas na formação do sistema tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017.