**CENTRO UNIVERSITÁRIO AUTÔNOMO DO BRASIL
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITOS FUNDAMENTAIS E
DEMOCRACIA**

CÁSSIA CAMILA CIRINO DOS SANTOS FONTANA

**IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS COMO INSTRUMENTO DE EQUIDADE
NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL**

CURITIBA

2024

CÁSSIA CAMILA CIRINO DOS SANTOS FONTANA

**IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS COMO INSTRUMENTO DE EQUIDADE
NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL**

Projeto de dissertação apresentado como requisito parcial à obtenção de título de mestre, no Programa de Pós-Graduação em Direitos Fundamentais e Democracia - Mestrado e Doutorado, Centro Universitário Autônomo do Brasil.

Orientadora: Prof^ª. Dr^ª. Marina Michel de Macedo Martynychen

CURITIBA

2024

Fontana, Cássia Camila Cirino dos Santos
Imposto sobre grandes fortunas como instrumento
de equidade no sistema tributário nacional. / Cássia
Camila Cirino dos Santos Fontana. -- Curitiba, 2024.
136 f.

Orientador: Profa. Dra. Marina Michel de Macedo
Martynychen.
Dissertação (Mestrado) – UniBrasil, 2024.

1. Direito Tributário. 2. Sistema Tributário
Nacional. 3- Imposto sobre Grandes Fortunas. 4 –
Equidade. I. Martynychen, Marina Michel de
Macedo, orient. II. Título.

TERMO DE APROVAÇÃO

CÁSSIA CAMILA CIRINO DOS SANTOS FONTANA

IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS COMO INSTRUMENTO DE EQUIDADE NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Dissertação aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre no Curso de Pós-Graduação em Direitos Fundamentais e Democracia do Programa de Mestrado do Centro Universitário Autônomo do Brasil – UniBrasil pela seguinte banca examinadora:

Orientadora: Pro^a. Dra. Marina Michel de Macedo Martynychen

Componentes: Prof^a. Dra. Maria Stella Campos

Prof. Dr. André Folloni

Profa. Dra. Rita de Cássia Corrêa de Vasconcelos

Curitiba, 22 de julho de 2024.

SUMÁRIO

AGRADECIMENTOS.....	7
RESUMO	9
ABSTRACT.....	10
INTRODUÇÃO	11
1. O DESENVOLVIMENTO COMO LIBERDADE E A IMPORTÂNCIA DO ESTADO FISCAL PARA ATINGIR A IGUALDADE SUBSTANCIAL NO CONTEXTO BRASILEIRO	
1. 1 Liberdade como fim e meio para o desenvolvimento.....	16
1.2 A promoção da igualdade substancial como desenvolvimento e o papel do Estado fiscal.....	28
1.3 O papel do Estado Fiscal e da justiça distributiva	41
2. A ESTRUTURA TRIBUTÁRIA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988	
2. 1 A quebra da capacidade contributiva e a regressividade do sistema tributário	52
2.2 Capacidade receptiva e o orçamento republicano	60
2.3 A importância do sistema tributário para garantia da liberdade igual	64
3. IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS NO BRASIL E NO EXTERIOR..	
3.1 Imposto sobre Grandes Fortunas no Exterior	71
3.2 Imposto no Brasil – projeto	88
3.3 Seria importante tributar as grandes fortunas sob a ótica da liberdade igual?.....	109
CONSIDERAÇÕES FINAIS	116
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	120

À minha mãe Matilde, *in memoriam*, meu
exemplo de força e de amor.

AGRADECIMENTOS

Ao meu esposo Stanlei Ernesto Prause Fontana, por ter sido o principal responsável para que eu abraçasse esse desafio em meio às tormentas dessa vida. Agradeço pelas contribuições fundamentais para o desenvolvimento desse trabalho e pela paciência e compreensão de sempre.

Aos meus filhos Mateus Ernesto Cirino dos Santos Prause Fontana e Beatriz Cirino dos Santos Prause Fontana, por serem luz para os meus dias e por me ensinarem os verdadeiros valores dessa vida. Gratidão por suportarem com carinho esses períodos de ausência da mamãe.

Aos meus pais Nelson Cirino dos Santos e Matilde Margarida dos Santos (*in memoriam*). Agradeço o incentivo que sempre me deram para eu estudar, por acreditarem em mim, por não desistirem e por fazerem o possível e o impossível para que meus sonhos se realizassem. Não seria nada sem vocês!

Aos meus irmãos Gilson Cirino dos Santos, Alexandre Cirino dos Santos e Rodrigo Cirino dos Santos, por me apoiarem sempre.

À minha orientadora Prof^a. Dra. Marina Michel de Macedo Martynychen, que tanto a admiro, pela compreensão, pelo aprendizado, pela paciência, por me ajudar a aprimorar e tornar possível essa dissertação.

A todos os professores do Programa de Mestrado, especialmente ao Prof. Dr. Octávio Campos Fischer, à Prof^a. Dra. Allana Campos Marques Schrappe, ao Prof. Dr. Marcos Augusto Maliska, ao Prof. Dr. Paulo Ricardo Schier, à Prof^a Dra. Adriana da Costa Ricardo Schier e ao Prof. Dr. Bruno Meneses Lorenzetto, pelo aprendizado durante esse período.

À Capes, por tornar possível a realização desse sonho.

Aos colegas do programa de Mestrado do Unibrasil, pelo convívio e compreensão.

“Maria, Maria, é o som, é a cor, é o suor.
É a dose mais forte e lenta
De uma gente que ri quando deve chorar
E não vive, apenas aguenta.
Mas é preciso ter força, é preciso ter raça
É preciso ter gana sempre.
Quem traz no corpo a marca, Maria,
Maria
Mistura a dor e a alegria.
Mas é preciso ter manha, é preciso ter graça.
É preciso ter sonho sempre.
Quem traz na pele essa marca possui
A estranha mania de ter fé na vida.”
(Milton Nascimento em “Maria, Maria”)

RESUMO

O presente trabalho tem o objetivo de verificar se o Imposto sobre Grandes Fortunas pode servir de instrumento para o alcance da liberdade substancial e do desenvolvimento. O estudo tem como marco teórico o economista indiano Amartya Sen, que associa a liberdade como fim e meio para o desenvolvimento. Busca-se demonstrar de que forma a instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas pode contribuir para que as pessoas desenvolvam suas capacidades e tornem-se agentes de transformação de suas realidades. A partir da análise do direito comparado, observa-se quais países já tributaram suas riquezas, de que forma e por quais razões o tributo pode ser considerado um êxito ou um fracasso. Debatem-se quais as justificativas pelas quais o imposto, previsto desde a promulgação da Constituição Federal de 1988 ainda não foi implementado. Analisam-se os projetos de lei complementar apresentados no país e as razões que levaram à sua não aprovação. Por fim, verifica-se de que forma o tributo estudado seria importante para garantir a liberdade igual às pessoas, ou seja, para garantir o direito de serem livres para serem diferentes, bem como para tornar o sistema tributário mais igualitário e para reduzir as desigualdades, objetivo da República Federativa do Brasil, previsto em seu artigo 3º, inciso III. Adota-se o método hipotético-dedutivo para analisar por que a expansão da liberdade substantiva promove o desenvolvimento e pode ser alcançada com a implementação do Imposto sobre Grandes Fortunas.

Palavras-chave: Direitos fundamentais - Equidade no sistema tributário - Imposto sobre Grandes Fortunas – liberdade como desenvolvimento.

ABSTRACT

This work has the scope to verify if the Tax on Great Fortunes can be instrument to reach the substantial liberty and development. The study has as theoretical framework the Indian economist Amartya Sen, who associate freedom as an end and means for development. The aim is to demonstrate how the institution of the Tax on Great Fortunes can contribute to people develop our capabilities and became agents of transformation of their realities. From the analysis of comparative law, it is observed which countries have already taxed their wealth, and what way and for why reasons the tax can be considered an success or a failure. It debates about what are the reasons for the tax, foreseen since the promulgation of the Federal Constitution of 1988 has not been implemented. It is analyzed if whether the projects of complementary law presented in the country, the reasons why they are not approved. Finally, it is analyzed how the tax studied would be important to guarantee the equal freedom to be different, and to reduce the inequity on the tax system and to reduce the inequalities, objective of Federative Republic of Brazil, preview in the article 3, III. Adopt the hypothetical-deductive method to analyze why the expansion of substantive freedom promote the development and can be reach with the implementation of the fortune tax.

Key-words: fundamental rights - equity on the tax system – Tax on Great Fortunes – freedom as development.

INTRODUÇÃO

Dentre os muitos problemas enfrentados pelo Brasil, a desigualdade pode ser considerada a raiz de tantos outros. Trata-se de um dos países mais desiguais do mundo e de acordo com informações apresentadas pelo Relatório do Desenvolvimento Humano de 2019 do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento – Pnud, ocupa a sétima posição¹.

Chega-se a essa conclusão a partir da análise da concentração de renda, que no Brasil está distribuída, aproximadamente, da seguinte forma: enquanto 1% da população brasileira possui 48% da riqueza nacional, a grande maioria divide o percentual restante, de forma bastante desigual².

Os reflexos dessa má distribuição podem ser sentidos na qualidade de vida da população. Os países com maiores problemas na distribuição de renda são os que mais apresentam pessoas submetidas às mais diversas condições desumanas e degradantes.

Sem esperança de uma vida melhor, essas pessoas acabam condenadas a viver sem liberdade de escolha e, muitas vezes, apenas lutam pela sobrevivência.

O presente trabalho parte da relação entre liberdade e desenvolvimento, adotando-se como marco teórico o economista indiano Amartya Sen, que dentre tantas outras contribuições, trabalha a noção de que o desenvolvimento é uma forma de expansão das liberdades, que só será alcançado a partir do momento em que se removerem as fontes que as privam³.

Se um dos entraves ao desenvolvimento do Brasil é a má distribuição de renda e a desigualdade, aquela deve ser o foco das políticas públicas, enquanto o sistema tributário deve ter como base a equidade.

Amartya Sen trabalha o combate às desigualdades, partindo da análise das capacidades individuais. O economista é considerado uma referência para os órgãos internacionais e suas teorias servem de parâmetro para as políticas de combate às desigualdades, tendo contribuído para a criação do Índice de Desenvolvimento

¹ PNUD – Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento. 8 de junho de 2020. Disponível em: <https://www.undp.org/pt/brazil/publications/relat%C3%B3rio-do-desenvolvimento-humano-2019>. Acesso em 09/11/2023, às 08h15min.

² PIKETTY, Thomas. et. Al. World Inequality Report. 2022. Paris: World Inequality Lab. Disponível em: https://wir2022.wid.world/www-site/uploads/2023/03/D_FINAL_WIL_RIM_RAPPORT_2303.pdf. Acesso em: 09/11/2023, às 08h34min.

³ SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. São Paulo: Companhia das Letras, 2010.

Humano (IDH) pelo Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD)⁴. Teórico de vertente liberal, Sen trata do papel do Estado como uma instituição que deve proporcionar às pessoas um tratamento igualitário⁵, de forma que elas possam ser livres para decidirem a vida que querem levar e para tornarem-se agentes do próprio destino.

Não se retira, portanto, a importância da liberdade e da capacidade individuais para a promoção do desenvolvimento, nem se afasta o Estado do combate às desigualdades, através do fornecimento de meios para que as pessoas possam usufruir das liberdades.

A partir dessas premissas e do exame da realidade socioeconômica brasileira, o presente estudo pretende analisar de que forma se pode pensar um sistema tributário que trabalhe para o desenvolvimento e ascensão das liberdades individuais.

O sistema tributário brasileiro, atualmente, por sua natureza regressiva, é fonte de desigualdades. A utilização do consumo⁶ como sua base não se compatibiliza com a capacidade contributiva da mesma forma que o faz a tributação sobre a renda e o patrimônio⁷.

Nesse ponto, a pesquisa pretende verificar por qual razão o Imposto sobre Grandes Fortunas, previsto no artigo 153, inciso VII, da Constituição Federal, tende a representar um passo importante rumo ao alcance de um sistema tributário mais equânime.

Trata-se de tributo de competência da União, mas que nunca foi regulamentado. Em que pesem as razões favoráveis à sua instituição, há, por outro lado, fatores políticos, econômicos e ideológicos que não a recomendam e, assim, reforçam esse grave problema.

⁴ KANG, Thomas H. **Justiça e desenvolvimento no pensamento de Amartya Sen**. Brazilian Journal of Political Economy, v. 31, p. 352-369, 2011, p. 353.

⁵ Sen é adepto do liberalismo igualitário, que se preocupa em resguardar a propriedade e a liberdade individuais, sem deixar de lado a garantia de direitos iguais às pessoas. VITA, Álvaro de. **O liberalismo igualitário: sociedade democrática e justiça internacional**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2008, p. 163.

⁶ BALEEIRO, Aliomar (1905-1978). **Limitações constitucionais ao poder de tributar** / Aliomar Baleeiro. – 8. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. – Rio de Janeiro: Forense, 2010.

⁷ Por não poderem considerar as características pessoais dos consumidores, os tributos indiretos sobre o consumo acabam se afastando de uma ideia de justiça tributária. TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito tributário**. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008, v.1., p. 211.

O referido Imposto, caso implementado, terá como sujeito passivo todo aquele que for titular de uma grande fortuna. Como o próprio nome indica, o imposto destina-se àquele 1% da pirâmide social, que concentra 48% da renda nacional.

Por tributar mais quem auferir mais renda, tem um papel importantíssimo no combate às desigualdades, ao dar vida ao princípio da progressividade, segundo o qual quanto maior a capacidade contributiva, maior a incidência de tributos. Ou seja, o imposto pode atender à Constituição Federal e evitar a perpetuação das várias injustiças tributárias.

Pretende-se, pois, apresentar a instituição do Imposto como um meio adequado para a construção de um sistema tributário mais igualitário.

Investigam-se quais as causas que têm impedido a instituição desse tributo, uma vez que tributar mais quem possui mais fortuna, ao que tudo indica, é uma demonstração de realização da igualdade material.

Com base em experiências do Direito Comparado, analisa-se se o exercício dessa competência tributária seria mesmo viável no Brasil e se, uma vez implementado, o Imposto sobre Grandes Fortunas atenderia a sua expectativa, uma vez que uma sociedade que distribui de forma menos equânime seus recursos é uma sociedade que se afasta de um modelo de justiça.

Assim, mostra-se importante o debate sobre o Imposto sobre Grandes Fortunas e a reflexão acerca dos impedimentos e dos benefícios na sua implementação no Brasil, sobretudo quanto ao desenvolvimento socioeconômico do país.

Amartya Sen faz parte do liberalismo igualitário, linha de pensamento que defende a existência de instituições e de políticas que trabalhem para fornecer direitos iguais às pessoas. Essa corrente de pensamento não está focada apenas no proporcionar maior liberdade às pessoas e o que lhes trará de benefício, mas reflete sobre as vantagens e desvantagens que há nas escolhas individuais para toda uma comunidade⁸.

Acredita-se, neste caso, que cabe ao Estado proporcionar às pessoas o acesso igualitário a tais direitos, protegendo o patrimônio individual para aferir essa liberdade. Amartya Sen defende que as políticas devem considerar as diferenças

⁸ *Ibidem*, p. 58.

individuais de forma a desenvolver as capacidades das pessoas, sem suprimir as suas singularidades.

Considera-se que a melhor distribuição de renda proporciona maior liberdade de escolha para mais pessoas, protegendo os indivíduos e suas liberdades. Quanto mais desenvolvida uma nação, maior liberdade de escolha terá seus cidadãos e vice-versa.

Amartya Sen relaciona-se com o Estado Fiscal, sobretudo porque se trata de um Estado que sempre esteve conjugado com a liberdade individual e nesse contexto, ao mesmo tempo em que ele se torna uma garantia contra o excesso da tributação dos que possuem menor capacidade contributiva, o que impediria o desenvolvimento, também é uma forma de arrecadar e destinar o gasto público⁹ para a prestação de direitos sociais e individuais, que permitem que as pessoas alcancem essa liberdade.

Se a tributação sobre as grandes fortunas for implementada, haverá uma maior proporcionalidade entre a capacidade contributiva e o ônus imposto ao particular, na qual se afeta mais quem possui maior renda, desonerando os mais carentes de recursos de um ônus tributário totalmente desproporcional.

É possível pensar nesta solução a partir do liberalismo igualitário de Amartya Sen, uma vez que o Imposto Sobre Grandes Fortunas representa uma tributação mais igualitária e proporcional, respeitando a capacidade contributiva.

Pretende-se demonstrar que uma tributação mais equânime pode representar a promoção das capacidades, tornando as pessoas mais livres em suas escolhas de vida, cenário promotor do desenvolvimento.

Este trabalho busca comprovar como é possível pensar em igualdade material, liberdade e justiça social a partir do liberalismo igualitário e de que forma tais ideias podem refletir na realidade brasileira e na implementação do Imposto sobre Grandes Fortunas.

⁹ De acordo com Emerson Cesar da Silva Gomes, o gasto público pode ser compreendido, em um sentido subjetivo e amplo como toda e qualquer despesa que o Estado, entidades paraestatais e entidades privadas que geram recursos públicos realizam. Em sentido subjetivo estrito, apenas as realizadas pelo Estado propriamente dito. Em sentido material amplo, todo o desembolso financeiro, incluindo até as despesas atípicas, como renúncia fiscal, empréstimo, dentre outras. Em sentido material estrito seriam apenas as despesas previstas na Lei nº 6.404/76. Para fins deste trabalho, adota-se o conceito subjetivo e material amplos, compreendendo o gasto público como toda despesa advinda do Estado e entidades que geram recursos públicos, bem como todas as despesas típicas e atípicas, as quais não estão previstas no orçamento público e são fundamentais, como os gastos tributários. GOMES, Emerson Cesar da Silva. **O Direito dos gastos públicos no Brasil**. São Paulo: Almedina, 2015, *et passim*.

O pensamento de Amartya Sen será objeto de análise no primeiro capítulo, no qual serão abordados os principais aspectos de sua teoria, seus conceitos, sua relação com o Estado Fiscal e de que forma o sistema tributário se relaciona com a liberdade substancial.

Em seguida, no segundo capítulo, pretende-se apresentar conceitos importantes para o sistema tributário e sua relação com o marco teórico, quais sejam, os das diferentes capacidades: contributiva e receptiva. Ao final, serão abordados os diversos aspectos que são necessários para que se alcance a liberdade igual e de que forma o sistema tributário contribui para este intuito.

O terceiro capítulo será dedicado ao Imposto sobre Grandes Fortunas, inicialmente com o Direito Comparado, onde o imposto ou seu equivalente já foi implementado e o resultado de tais experiências.

Em seguida, será apresentado o projeto do Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil, suas expectativas, seus possíveis pontos falhos e seus pontos fortes.

Ao final, encerra-se a pesquisa buscando refletir ou quiçá encontrar uma resposta ao questionamento sobre a importância de se tributar as grandes fortunas sob a ótica da liberdade igual.

O objetivo geral deste trabalho é demonstrar de que forma o Imposto sobre Grandes Fortunas pode contribuir ou não para o combate à desigualdade material, o aumento da liberdade e a formação de uma sociedade mais livre, justa e igualitária. Parte-se da vertente teórico-metodológica jurídico-social, segundo a qual o direito resulta das mudanças sociais, uma vez que a sociedade molda o direito.

O procedimento a ser utilizado será o raciocínio indutivo-dedutivo. Pelo raciocínio indutivo, parte-se do particular para o geral, no caso, do Imposto sobre Grandes Fortunas e seu papel no desenvolvimento. Segundo o raciocínio dedutivo, por outro lado, parte-se do geral para o particular, o que, no caso, importará na análise da desigualdade social e os meios pelos quais se pode reduzi-la, e, conseqüentemente, garantindo maior liberdade e igualdade substanciais. A partir da obra de Amartya Sen, busca-se vincular o Imposto sobre Grandes Fortunas ao desenvolvimento como liberdade e desmistificar, por assim dizer, as causas que impediram a sua implementação.

1. O DESENVOLVIMENTO COMO LIBERDADE E A IMPORTÂNCIA DO ESTADO FISCAL PARA ATINGIR A IGUALDADE SUBSTANCIAL NO CONTEXTO BRASILEIRO

1.1 Liberdade como fim e meio para o desenvolvimento

Seja em uma perspectiva econômica, social, ambiental ou humana, o desenvolvimento deve ser analisado de forma multidisciplinar. A medida do desenvolvimento de uma nação não deve se restringir ao aspecto econômico¹⁰, deve ser, pois, mais ampla do que a mera análise do seu Produto Interno Bruto ou do quanto ela lucra no mercado. A noção de desenvolvimento exige uma análise sobre a qualidade de vida das pessoas, seu bem-estar e as liberdades que efetivamente possuem.

A relação entre desenvolvimento e liberdade advém da percepção de que o seu conceito é um processo complexo de expansão de liberdades. Somente as liberdades substantivas permitem o desenvolvimento, pois a partir da liberdade de escolha, o ser humano torna-se agente promotor desse desenvolvimento, em sentido amplo.

O Estado Fiscal possui como principais fontes de arrecadação os tributos¹¹ e a emissão de títulos. Desta forma, como contrapartida desse “financiamento” do Estado pelo particular, o gasto público deve estar concentrado na realização dos direitos fundamentais e todos aqueles prescritos pela Constituição Federal¹².

Assim, uma tributação pensada sob a perspectiva da justiça distributiva¹³, concentrada na distribuição de bens entre todos que integram o sistema político

¹⁰ Nesse sentido, compreendem o desenvolvimento limitado ao crescimento da renda *per capita*: MEIER, Gerald. **Leading Issues in Economic Development**. 2 ed. Oxford: Oxford University Press, 1970. LUCAS, Robert Jr. (1988). **On the Mechanics of Economic Development**. Journal of Monetary Economics, Vol. 22, No. 1 (July, 1988), pp. 3-42.

¹¹ “Em relação ao exercício de 2020, a previsão de receitas tributárias no orçamento da União alcança a cifra de R\$ 570 bilhões de impostos, taxas, contribuição de melhoria e de R\$ 912 bilhões em contribuições, chegando a um total de R\$ 1.482 trilhões¹⁴. Afora as estimativas de receitas tributárias de Estados e Municípios.” (NETO, Manoel Cavalcante de Lima; MELLO, Marcílio Barenco Corrêa de. **A importância dos tributos e da dívida pública no papel do Estado Contemporâneo**. Revista de Direito Brasileira, v. 30, n. 11, p. 329-345, 2022., p. 333).

¹² *Ibidem*, p. 334.

¹³ Sobre justiça distributiva, Fernando F. Scaff expõe que o orçamento é um dos principais meios para redução das desigualdades. Assim, cabe ao Poder Legislativo e não apenas ao Judiciário, o qual realiza a justiça comutativa, trabalhar para atender a um dos objetivos da República, que é a eliminação da pobreza e redução das desigualdades sociais. Segundo ele, há uma certa liberdade para o legislador orçamentário decidir quanto ao gasto público, sendo possível realizar escolhas trágicas. SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento Republicano e Liberdade Igual**. Belo Horizonte: Fórum, 2018, *et passim*.

consegue aproximar-se do alcance da igualdade substancial e este deve ser o objetivo no direito brasileiro. Somente uma nação que promova a igualdade e a liberdade substanciais pode se desenvolver. O Estado Fiscal, portanto, tem um papel fundamental nessa promoção da igualdade, da liberdade, e, conseqüentemente, do desenvolvimento.

O liberalismo igualitário, denominado por Charles Taylor de “política da dignidade igual”¹⁴, é uma teoria política normativa segundo a qual uma sociedade justa é a que atribui uma responsabilidade compartilhada entre indivíduo e sociedade (cidadãos como corpo coletivo) na distribuição de direitos escassos de forma igualitária e na garantia de direitos sociais básicos¹⁵.

Para essa vertente, tais direitos devem ser proporcionados a todos sem quaisquer diferenças de raça, sexo, religião ou etnia. Os direitos estariam garantidos pelas instituições e aos indivíduos caberia decidir de que forma usufruir dessas garantias¹⁶.

Nesse sentido, é importante esclarecer o que se compreende por “igualitário” no âmbito das teorias de justiça. Como afirma Ronald Dworkin, todas as teorias políticas modernas serão igualitárias, se utilizado o termo, não no sentido de igual distribuição de renda, mas no de que todos devem ser tratados de forma igual, pois os interesses de todos importam da mesma forma¹⁷.

As distinções entre as teorias correspondem à forma pela qual interpretam a igualdade, em um sentido abstrato¹⁸. Nesse sentido, o liberalismo igualitário pode ser pensado como não tão distante do liberalismo clássico, mas nem tão próximo de um socialismo.

Seria como buscar um ponto intermediário entre a preocupação com a liberdade individual, própria do liberalismo, e a preocupação com os direitos sociais e a igualdade, própria do Estado de Bem-Estar Social. Para Will Kymlicka, essa compreensão é imprecisa, afirma que o liberal favorece uma economia mista e o

¹⁴ TAYLOR, Charles. **The Politics of Recognition**. In: GUTMANN, A. (org). *Multiculturalism and “The Politics of Recognition”*, Princeton: Princeton University Press, 1994, pp. 39-40, 43-44 e 60-61.

¹⁵ VITA, Álvaro de. **O liberalismo igualitário: sociedade democrática e justiça internacional**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2008, p. 161.

¹⁶ *Ibidem*.

¹⁷ DWORKIN, Ronald. **A virtude soberana. A Teoria e a prática da igualdade**. 2ª ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2011, p. X-XI.

¹⁸ *Ibidem*.

Estado de bem-estar social para chegar a uma melhor realização na prática do princípio da igualdade¹⁹.

Não se pode afirmar, contudo, que Amartya Sen busca um Estado assistencialista, mas um Estado que crie oportunidades para que as pessoas sejam livres e desenvolvam suas capacidades²⁰.

John Rawls é um dos principais teóricos do liberalismo igualitário. Em sua obra: “Uma Teoria de Justiça”, Rawls sustenta que cabe ao Estado proporcionar a igualdade de direitos básicos entre as pessoas e a desigualdade só seria justificada se fosse com o condão de beneficiar os menos favorecidos econômica e socialmente²¹.

Para Rawls, o argumento da igualdade de oportunidade encanta, pois, teoricamente admite que as pessoas partam de iguais condições. No entanto, ressalta que essa noção acaba caminhando para uma interpretação de que será mais bem sucedido quem tem mais mérito. Para ele, as liberdades iguais prevalecem sobre a igualdade de oportunidade, pois devem ser consideradas as diferenças pessoais, as quais perpetuam as condições desiguais²².

Ronald Dworkin afirma que a desigualdade proveniente de escolhas pessoais não seriam propriamente uma desigualdade a ser compensada, somente as derivadas de desvantagens. Entretanto, alerta que há desvantagens naturais que não são merecidas e serão sempre fonte de desigualdade, ao que conclui posteriormente que a igualdade completa de circunstâncias é impossível²³.

Por partir dos princípios e das instituições, o liberalismo igualitário de Rawls sofre muitas críticas. Uma delas advém do multiculturalismo, por afirmar que no liberalismo igualitário estariam sendo ignoradas as diferenças e a pluralidade de culturas, o chamado “liberalismo cego a diferenças²⁴”.

¹⁹ *Ibidem*, p. 112.

²⁰ PANSIERI, Flávio. **A crítica de Amartya Sen à concepção rawlsiana de justiça**. Sequência (Florianópolis), p. 181-206, 2016, p. 186.

²¹ RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 1997, p. 64.

²² Kymlicka, contudo, afirma que Rawls, quando critica a igualdade de oportunidades, acaba deixando espaço para que as desigualdades permaneçam, uma vez que se baseia nas desigualdades naturais e quase não trata das escolhas pessoais. KYMLICKA, Will. **Filosofia Política Contemporânea. Uma introdução**. Tradução Luis Carlos Borges; revisão da tradução: Marylene Pinto Michael. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 70-74.

²³ *Ibidem*, p. 102.

²⁴ VITA, Álvaro de. **O liberalismo igualitário: sociedade democrática e justiça internacional**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2008, p. 163.

Outras críticas podem ser assim sintetizadas: o liberalismo igualitário de Rawls parece retomar o contratualismo, além de conciliar princípios e ideias opostas: liberdade do Liberalismo e igualdade do Socialismo²⁵.

Ressalte-se que o Liberalismo Clássico, diferentemente do Liberalismo Igualitário, tinha como premissas a limitação dos poderes estatais, em oposição tanto ao Estado Absolutista quanto ao que se conhece hoje por Estado Social²⁶.

Os fundamentos do Liberalismo Clássico eram o direito natural e a ideia de relação contratual entre Estado e indivíduo, que deve ter sua liberdade preservada, enquanto se limitam os poderes do Estado²⁷.

Destacam-se na formação do pensamento liberal alguns autores como Thomas Hobbes, que iniciou a doutrina do contrato social, considerado o maior filósofo da Idade Moderna, precedente a Hegel²⁸.

Para John Locke, filósofo da tradição liberal, a liberdade e a propriedade eram direitos que deveriam ser protegidos pelo Estado, que era considerado como uma união entre proprietários livres, cabendo ao governo a proteção dos seus direitos naturais²⁹.

Apontado como o terceiro grande filósofo liberal, Jean-Jacques Rousseau foi inspirador teórico da Revolução Francesa³⁰. De acordo com a sua doutrina, cabe ao contrato social o papel de garantidor da liberdade e da propriedade³¹, principais defesas do Estado Liberal.

Adam Smith, grande influenciador do Estado Liberal, buscou relacionar o Estado à atividade econômica. Sua interferência não deveria ser nula, nem total, o Estado deveria conduzir as coisas para que caminhassem em sua “ordem natural”.³²

Acrescentou, Smith, que cada ser humano precisa do outro, mas tal afirmação não pode ser interpretada como se esperasse a caridade ou benevolência dos

²⁵ DIETERLEN, Paulette. **La filosofía política de John Rawls**. Revista Mexicana de Ciencias Políticas y Sociales, nueva época, ano XXXVII, n. 150, out-dez/1992, p. 108.

²⁶ BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica**. Trad. Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. 3ªED. – Bauru-SP: EDIPRO, 2005, p. 08.

²⁷ SILVA, Marcelo Lira. **Os Fundamentos do Liberalismo Clássico: A relação entre estado, direito e democracia**. Revista Aurora, v. 5, n. 1, 2011, p. 122.

²⁸ BOBBIO, Norberto. **A teoria das formas de governo**. Trad. Sérgio Bath. 4º ed. Brasília: Ed. da UNB, 1985, p. 107.

²⁹ MALISKA, Marcos Augusto. **Os Desafios do Estado Moderno. Federalismo e Integração Regional**. Curitiba/Munique, 2003. Tese de Doutorado. Programa de Doutorado em Direito da Universidade Federal do Paraná (estágio de doutoramento na Ludwig Maximilian Universität), p. 20.

³⁰ *Ibidem*.

³¹ *Ibidem*, p. 22.

³² SMITH, Adam. **A Riqueza das Nações**. São Paulo: Abril Cultural, 1983, p. 67.

demais³³. Portanto, para ele, na maioria das vezes, cada um age visando precipuamente ao seu próprio interesse e tais atitudes acabam repercutindo na sociedade³⁴. Verifica-se, assim, que a atuação do Estado é limitada, pois o interesse principal é o individual.

Amartya Sen, ao tratar do autointeresse em “Sobre Ética e Economia”, alerta para que não se adote uma interpretação equivocada do teórico liberal. Segundo Sen, Adam Smith não acreditava que o ser humano só se movia pelo autointeresse, referido pelo autor como amor-próprio, mas que esse era apenas um dos interesses que movem o ser humano e a economia³⁵.

Percebe-se, desta forma, que no Liberalismo Clássico o foco, até mesmo pelo contexto histórico e político da época, era combater o abuso do poder do Estado Absolutista. Assim, para proteger os direitos de liberdade e propriedade privada, seria importante que o Estado tivesse seus poderes limitados e que não interferisse na vida privada, o que se contrapõe com o Liberalismo igualitário, anteriormente destacado.

Para o Liberalismo igualitário, existe uma relação de cooperação entre Estado e sociedade para que os direitos sejam garantidos aos indivíduos. Ao Estado cabe intervir para garantir que as pessoas tenham uma vida digna, sem que essa intervenção represente a anulação de direitos individuais, como o de liberdade de escolher a vida que se quer levar, como compreende Amartya Sen³⁶.

Sen é um liberal igualitário, que descreveu muito bem os princípios do liberalismo e seus efeitos na economia e sociedade em sua obra *Desenvolvimento como Liberdade*³⁷.

Amartya Sen trabalha com o conceito de liberdade substantiva individual, que se aproxima ao de desenvolvimento das capacidades, em que o foco não é o fim, mas

³³ “Não é da benevolência do açougueiro, do cervejeiro ou do padeiro que esperamos nosso jantar, mas da consideração que eles têm pelo seu próprio interesse. Dirigimo-nos não a sua humanidade, mas a sua auto-estima, e nunca lhes falamos das nossas próprias necessidades, mas das vantagens que advirão para eles”. *Ibidem*, p. 50.

³⁴ *Ibidem*, p. 378.

³⁵ “O apoio que os crentes e defensores do comportamento autointeressado buscaram em Adam Smith é na verdade difícil de encontrar quando se faz uma leitura mais ampla e menos tendenciosa da obra smithiana. Na verdade, o professor de filosofia moral e economista pioneiro não teve uma vida de impressionante esquizofrenia. De fato, é precisamente o estreitamento, na economia moderna, da ampla visão smithiana dos seres humanos que pode ser apontado como uma das principais deficiências da teoria econômica contemporânea. Esse empobrecimento relaciona-se de perto com o distanciamento entre economia e ética.” SEN, Amartya Kumar. **Sobre ética e economia**. 1ª ed. São Paulo: Companhia das Letras, 1999, p.37, 39, 40 e 44.

³⁶ SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. São Paulo: Companhia das Letras, 2010, p. 33.

³⁷ *Ibidem*, p. 55, 104.

o potencial dos indivíduos frente a variadas situações³⁸. Nesse caso, ao Estado cabe a realização de políticas sociais que garantam o desenvolvimento dessas capacidades³⁹.

Para Sen, a pobreza não está relacionada exclusivamente com a renda, mas é, antes de tudo a privação de capacidades⁴⁰, sem se afastar da constatação de que os fatores possuem relação entre si, uma vez que a renda é um meio importante para aquisição das capacidades.

Como explica o autor, a desigualdade, sob a ótica econômica, deixa de lado as outras variantes como a saúde, longevidade, bem-estar e liberdades. Assim, deve-se ter um cuidado ao tratar de pessoa pobre e rica, medindo apenas o critério da renda, uma vez que alguém pode ter uma alta renda e ter uma doença incurável, ao mesmo tempo em que alguém de baixa renda gozar de plena saúde, por exemplo⁴¹.

Quando trata da justiça, Sen critica as teorias de justiça do século XX, principalmente a teoria de John Rawls. Sustenta que tais teorias não podem se limitar a trabalhar a questão no âmbito das instituições⁴² e se distanciarem das vidas reais das pessoas⁴³. Além disso, segundo ele, é preciso preocupar-se com as causas e com as possíveis soluções para os problemas da injustiça⁴⁴. Sua crítica também vai no sentido de ser impossível resolver essas questões com uma única teoria⁴⁵.

Rawls tende a comparar as relações entre as pessoas a partir de bens primários, o que, segundo Amartya Sen, é equivocado, sugerindo uma abordagem a partir das capacidades⁴⁶.

Além disso, Rawls enxerga a justiça como virtude principal das instituições sociais⁴⁷ e a partir daí, passa a estabelecer princípios que devem orientar as sociedades⁴⁸, em um nítido ressurgimento do contrato social⁴⁹. Já Sen afirma que,

³⁸ DE MENDONÇA, Luiz Jorge V. Pessoa. **Políticas sociais e luta de classes: uma crítica a Amartya Sen**. Textos & Contextos (Porto Alegre), v. 11, n. 1, p. 65-73, 2012, p. 69.

³⁹ *Ibidem*, p. 70.

⁴⁰ *Ibidem*, p. 120.

⁴¹ *Ibidem*, p. 128-129.

⁴² SEN, Amartya. **A ideia de justiça**. 1ª.ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2011, p. 40.

⁴³ *Ibidem*, p. 48.

⁴⁴ *Ibidem*, p. 35.

⁴⁵ *Ibidem*, p. 46-47.

⁴⁶ KANG, Thomas H. **Justiça e desenvolvimento no pensamento de Amartya Sen**. Brazilian Journal of Political Economy, v. 31, p. 352-369, 2011. p.355.

⁴⁷ RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 1997, p. 03.

⁴⁸ *Ibidem*, p. 12.

⁴⁹ PANSIERI, Flávio. **A crítica de Amartya Sen à concepção rawlsiana de justiça**. Sequência (Florianópolis), p. 181-206, 2016, p. 189.

Rawls, quando trabalha a justiça como equidade pressupõe que as pessoas estão todas em uma situação de igualdade⁵⁰. Para Sen, dentre as teorias focadas nas instituições, destacam-se principalmente o utilitarismo⁵¹, libertarismo e igualitarismo econômico⁵².

Sobre o utilitarismo, Amartya Sen ressalta que, ao partir do indivíduo, essa teoria afasta a possibilidade de comparações entre as pessoas. Afirma, adiante, que o utilitarismo possui algumas limitações, como não considerar as desigualdades quando se fala na distribuição das felicidades; não se importar com direitos não relacionados diretamente à utilidade, como direitos e liberdades; as abordagens utilitaristas, segundo ele, não são muito firmes, pois frequentemente influenciadas por algumas atitudes e condicionamentos. Para ele, portanto, o utilitarismo não é suficiente, uma vez que a preocupação com a privação de alguns direitos não auxilia na formação de condições para que as pessoas possam desenvolver suas capacidades⁵³.

Em resposta a essas críticas, John Rawls afirma que o foco nos bens primários decorre do fato de que quis elaborar uma teoria política e, como tal, não deve atentar-se apenas para os fins. Sendo política, sua teoria afasta-se das teorias compreensivas⁵⁴. Sen, por sua vez, afirma que Rawls interpretou de forma equivocada suas críticas, deixando de considerar a diferença entre capacitações e funcionamentos⁵⁵.

De acordo com o economista indiano Amartya Sen, a liberdade pode ser tanto o fim, quanto o meio para que se alcance o desenvolvimento⁵⁶. A liberdade pode ser

⁵⁰ SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. São Paulo: Companhia das Letras, 2010, p. 126-127.

⁵¹ Pode-se definir o utilitarismo tradicional como uma soma das utilidades e utilidade, na concepção clássica de Bentham poderia ser compreendida como prazer ou felicidade. Baseia-se no consequencialismo, ou seja, o julgamento das escolhas deve ocorrer a partir de suas consequências; welfarismo, isto é, as utilidades devem ser medidas no âmbito dos Estados. Por fim, o “ranking pela soma”, que significa a soma de todas as utilidades. SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. São Paulo: Companhia das Letras, 2010, *et passim*. O libertarismo defende a liberdade acima de qualquer outro valor, pegando a liberdade do mercado, que não deve sofrer a interferência do Estado. NOZICK, Robert. **Anarquia, Estado e Utopia**. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor Ltda, 1991, *et passim*. O igualitarismo econômico tem em Hayek seu principal representante, segundo o qual o igualitarismo do Estado de Bem-Estar Social destruía a liberdade das pessoas e de concorrência. Além disso, pregava que a economia deveria caminhar sem qualquer planejamento, mas de forma livre. HAYEK, Friedrich A. von. **O caminho da servidão**. Trad. Leonel Vallandro. 2. ed. São Paulo: Globo, 1977.

⁵² SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. São Paulo: Companhia das Letras, 2010, p. 80.

⁵³ *Ibidem*, p. 88-90.

⁵⁴ RAWLS, John. **The Priority of Right and Ideas of the Good**. Philosophy and Public Affairs, Vol. 17, No. 4 (Autumn, 1988), pp. 251-276, p. 88.

⁵⁵ SEN, Amartya. **Inequality Reexamined**. Cambridge, Mass.: Harvard University Press, 1992, p. 83.

⁵⁶ SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. São Paulo: Companhia das Letras, 2010, p. 25.

compreendida de diferentes formas, de acordo com o contexto histórico em que se examina.

Amartya Sen parte da diferença entre a liberdade substantiva e liberdades instrumentais (liberdades políticas, disponibilidades econômicas, oportunidades sociais e garantias de transparência e proteção social) e aborda o papel de todas elas no enfrentamento das privações enfrentadas pela humanidade⁵⁷.

A liberdade do Estado Liberal era uma liberdade negativa, até mesmo pelo contexto histórico de luta frente ao absolutismo estatal⁵⁸, ocupava-se em limitar os poderes do Estado, tornando as pessoas mais livres de sua interferência⁵⁹. Era uma liberdade meramente formal, somente alguns eram realmente livres, negativa e defensiva, pois se preocupava com a não intervenção do Estado⁶⁰.

Para Amartya Sen, a partir das liberdades e do combate às suas formas de privação é que se alcança o desenvolvimento⁶¹. A liberdade substantiva está relacionada à liberdade que as pessoas realmente possuem para viver da maneira que desejam, exemplificando como a “liberdade de participação política ou a oportunidade de receber educação básica ou assistência médica”⁶².

Quando trata da liberdade como fim e meio para o desenvolvimento, Sen sustenta que as nações mais desenvolvidas são as que permitem que as pessoas sejam mais livres no sentido de poderem escolher a forma que querem levar suas vidas, poderem optar por qual emprego aceitar, poderem decidir o que querem comer, dentre outras necessidades básicas⁶³. A base para a liberdade seria, portanto, o poder de decidir. Nesse sentido, o desenvolvimento requer a remoção de todas as fontes de privações das liberdades, dentre estas, a pobreza e a influência de Estados opressores⁶⁴.

⁵⁷ *Ibidem, et passim.*

⁵⁸ Nesse sentido as Revoluções Inglesas, como a Revolução Puritana e Revolução Gloriosa, que marcou a superação do absolutismo pelo liberalismo. MELLO, Leonel Itaussu Almeida. John Locke e o individualismo liberal. In: WEFFORT, Francisco C. **Os Clássicos da Política**. 13ªed. São Paulo: Ática, 2003, Volume 1, p. 81-82.

⁵⁹ BONAVIDES, Paulo. **O princípio da igualdade como limitação à atuação do Estado**. Revista Brasileira de Direito Constitucional, v. 2, n. 1, p. 209-223, 2003, p. 214.

⁶⁰ FARIA, José Eduardo. **Ideologia e função do modelo liberal de direito e estado**. Lua Nova: Revista de Cultura e Política, p. 82-92, 1988, p. 85.

⁶¹ SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. São Paulo: Companhia das Letras, 2010, *et passim.*

⁶² *Ibidem*, p. 19.

⁶³ *Ibidem*, p. 10.

⁶⁴ *Ibidem*, p. 16.

Por outro lado, as liberdades substantivas podem servir de instrumento para a promoção do desenvolvimento, afirmando Sen que o desenvolvimento é “um processo integrado de expansão de liberdades substantivas interligadas⁶⁵”.

A liberdade em Amartya Sen é para o indivíduo a liberdade de escolha, o que exige que lhe sejam conferidas oportunidades. Daí a razão pela qual é um conceito mais abrangente e que se adequa a um modelo de Estado que confira tais oportunidades, que possibilite que as pessoas tenham liberdade de escolha.

Dentre as liberdades instrumentais, Amartya Sen destaca cinco: a liberdade política, facilidades econômicas, oportunidades sociais, garantias de transparência e segurança protetora⁶⁶. Ambas seriam aptas para a promoção do desenvolvimento.

A liberdade política, compreendida tanto pela liberdade que permite aos cidadãos o direito de escolher seus representantes e fiscalizar seus mandatos, quanto pela liberdade de expor suas opiniões políticas e críticas, compatíveis com uma democracia⁶⁷. Nesse sentido, a liberdade política permite, através da escolha de diferentes representantes e de diferentes partidos políticos, avançar no desenvolvimento, pois as pessoas são livres para assim decidir.

Sobre as facilidades econômicas, Sen esclarece que seriam liberdades instrumentais no sentido de permitirem a quem possui a riqueza econômica utilizá-la para produção, consumo e troca. O aumento dessas rendas individuais e a forma como elas serão distribuídas podem ser instrumentos para o desenvolvimento⁶⁸, o que, no caso, não será possível se o aumento pequeno da renda for acompanhado de mais tributos⁶⁹. Para Amartya Sen, as facilidades econômicas são meios de produção de riquezas. No entanto, não deixa de criticar a forma pela qual essas riquezas são distribuídas⁷⁰.

Já as oportunidades sociais envolvem todos os recursos colocados à disposição das pessoas para que tenham uma vida com maior qualidade, como serviços na área da educação e saúde. As liberdades instrumentais favorecem o alcance das capacidades das pessoas e para que elas usufruam da liberdade

⁶⁵ *Ibidem*, p. 23.

⁶⁶ *Ibidem*, p. 25.

⁶⁷ *Ibidem*, p. 58-59.

⁶⁸ *Ibidem*, p. 59.

⁶⁹ Importante esclarecer que o foco do presente trabalho é a inequidade existente a partir do excesso de tributação sobre quem tem pouca renda, enquanto os que possuem rendas exorbitantes não são tributados proporcionalmente da mesma forma.

⁷⁰ SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. São Paulo: Companhia das Letras, 2010, *et passim*.

substancial⁷¹. Por exemplo, a falta de educação não permite o alcance de uma liberdade política, pois dificilmente haverá senso crítico e possibilidade de utilização desta liberdade como instrumento para o desenvolvimento.

As garantias de transparência dizem respeito ao princípio da confiança que rege as relações sociais. De certa forma, trabalha-se com uma expectativa e a falta de transparência não permite alcançar a liberdade. Segundo Amartya Sen, essas garantias podem inibir males como a irresponsabilidade financeira, a corrupção e demais atos ilícitos⁷².

A segurança protetora, última das liberdades instrumentais tratadas por Amartya Sen, representa a necessidade de que se protejam as pessoas de adversidades. É preciso que haja um sistema de proteção contra o desemprego involuntário e suplementos de rendas para aqueles que mais necessitam⁷³.

A valorização da liberdade passou por um processo conflituoso, encontrando pensamentos favoráveis e discordantes⁷⁴. Contudo, o desenvolvimento passa por uma inevitável relação com a expansão das liberdades reais⁷⁵. Amartya Sen utiliza-se da liberdade como elemento central para o seu conceito de desenvolvimento, pois permite que os indivíduos alcancem a posição de agentes⁷⁶. Sustenta que a liberdade é fundamental por duas razões: por proporcionar a oportunidade de o indivíduo buscar seus objetivos e por seu próprio processo de escolha⁷⁷. Seria o aspecto da oportunidade compreendido pela conveniência em se fazer alguma coisa e o aspecto do processo pela decisão do que e como fazer⁷⁸.

Embora tanto o estudo do capital humano quanto da capacidade humana tenha a pessoa como foco e valorize as suas condutas, é inegável que o fazem de forma diversa⁷⁹. Quando se fala em capital humano, a abordagem sempre foi no trabalho das pessoas visando ao aumento da produtividade, noção puramente

⁷¹ *Ibidem*.

⁷² *Ibidem*, p. 60.

⁷³ *Ibidem*.

⁷⁴ *Ibidem*, p. 261.

⁷⁵ PANSIERI, Flávio. **Liberdade como desenvolvimento em Amartya Sen**. Constituição, Economia E Desenvolvimento: Revista Eletrônica Da Academia Brasileira De Direito Constitucional 8(15), 453-479. Recuperado de <http://abdconstojs.com.br/index.php/revista/article/view/153>, 2020, p. 455.

⁷⁶ *Ibidem*, p. 456-457.

⁷⁷ SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. São Paulo: Companhia das Letras, 2010, p. 262.

⁷⁸ PANSIERI, Flávio. **Liberdade como desenvolvimento em Amartya Sen**. Constituição, Economia E Desenvolvimento: Revista Eletrônica Da Academia Brasileira De Direito Constitucional 8(15), 453-479. Recuperado de <http://abdconstojs.com.br/index.php/revista/article/view/153>, 2020, p. 457.

⁷⁹ SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. São Paulo: Companhia das Letras, 2010, p. 372.

capitalista. A partir do momento em que a valorização do ser humano deixa de ser apenas o quanto ele contribui para o mercado, a noção de capital vai sendo (ou deveria ser) substituída pelo conceito de agente, voltado para as suas capacidades⁸⁰.

A capacidade, para Amartya Sen, representa as liberdades substantivas que um indivíduo apresenta para que possa levar a vida que deseja⁸¹. É o poder escolher entre várias alternativas, que é fornecido a um indivíduo⁸².

Em outro momento, Sen ressalta a importância dessa abordagem individual, de o indivíduo saber exatamente o que quer, o que deseja e não sofra as consequências de uma classificação que lhe é imposta. A exemplo do que ocorreu nos ataques terroristas de 11 de setembro de 2001, em que o mundo ocidental rotulou todos os afegãos como inimigos ou perigosos. A importância de se conferir liberdade para que as pessoas sejam e vivam da forma que querem viver pode inclusive, ajudar a evitar esse tipo de generalização equivocada⁸³.

Quando se aborda o conceito de capacidade, volta-se para a noção de que o homem não é um instrumento do capitalismo, ele é um ser detentor de vontades, e que o desenvolvimento, inclusive do mercado, só será possível quando as pessoas trabalharem com maior liberdade. Nesse sentido, Sen afirma que a pobreza deve ser interpretada como a privação das capacidades⁸⁴.

Sen afirma que há um certo preconceito na abordagem sobre o mecanismo de mercado, o qual tem seus méritos e é necessário⁸⁵. Contudo, nem por isso defende a lógica do mercado tal como ela é praticada, pois sugere a aplicação da eficiência para as liberdades substantivas.

⁸⁰ Tal afirmação não exclui a possibilidade de que um mesmo elemento possa servir tanto de capital humano, quanto de formação da capacidade, para aumento da liberdade substantiva, como é o caso da educação. A educação promove um aumento do capital, ao permitir que a pessoa se torne mais eficiente na produção de mercadorias, bem como pode torná-la menos suscetível a armadilhas da falta de informação e de conhecimento. SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. São Paulo: Companhia das Letras, 2010, p. 373.

⁸¹ *Ibidem*, p. 120.

⁸² PANSIERI, Flávio. **Liberdade como desenvolvimento em Amartya Sen**. Constituição, Economia E Desenvolvimento: Revista Eletrônica Da Academia Brasileira De Direito Constitucional 8(15), 453-479. Recuperado de <http://abdconstojs.com.br/index.php/revista/article/view/153>, 2020, p. 458.

⁸³ SEN, Amartya, KLIKSBURG, Bernardo. **As pessoas em primeiro lugar: a ética do desenvolvimento e os problemas do mundo globalizado**, tradução Bernardo Ajzenberg, Carlos Eduardo Lins da Silva. São Paulo: Companhia das Letras, 2010, p. 38-39.

⁸⁴ SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. São Paulo: Companhia das Letras, 2010, p. 120.

⁸⁵ *Ibidem*, *et passim*.

Acrescenta que deve haver o conjunto do uso dos mercados com o desenvolvimento de oportunidades sociais, havendo, pois, uma abordagem mais ampla que enfatiza o desenvolvimento de vários tipos de liberdades⁸⁶.

Desta maneira, observa-se que a obra de Amartya Sen permite que se conjugue a lógica de mercado com o desenvolvimento das capacidades, sem deixar de lado a preocupação com o gasto público, uma vez que as suas realizações dependem de realizações políticas e sociais⁸⁷.

Sen não é um entusiasta cego do mercado, uma vez que critica os seus muitos problemas, reconhece a sua importância, inclusive para o desenvolvimento social, na medida em que se oferecem condições para a provisão de necessidades básicas, como a saúde, assistência médica, dentre outras⁸⁸.

Demonstra-se a importância do pensamento de Amartya Sen para países em desenvolvimento, como o Brasil, pois ele reforça em sua obra, “Desenvolvimento como Liberdade”, que são necessárias políticas públicas para a criação de oportunidades sociais⁸⁹. No caso do Brasil e de outros países subdesenvolvidos, não há como esperar que essas oportunidades sejam obtidas sem qualquer respaldo estatal. Há tanta desigualdade e tantas correções a serem feitas que ao indivíduo sozinho é impossível alcançar sua liberdade.

Indo mais além, Sen aproxima o conceito de capacidade do conceito de liberdade. A capacidade aumenta a possibilidade de as pessoas cuidarem de si e servirem aos outros e a passarem para uma condição de agentes do desenvolvimento⁹⁰. O sentido empregado por Amartya Sen para a palavra agente é justamente aquele que age, que se movimenta e torna possível mudanças na política, na economia, na sociedade, movido por seus objetivos e valores pessoais.⁹¹

As limitações ao desenvolvimento, para Sen, são fatores econômicos, os quais privam as pessoas de suas necessidades mais básicas e de uma vida com dignidade⁹², como a fome, ausência de moradia, de medicamentos e de saneamento

⁸⁶ *Ibidem*, p. 170.

⁸⁷ *Ibidem*, p. 189.

⁸⁸ *Ibidem*.

⁸⁹ *Ibidem*, *et passim*.

⁹⁰ PANSIERI, Flávio. **Liberdade como desenvolvimento em Amartya Sen**. Constituição, Economia E Desenvolvimento: Revista Eletrônica Da Academia Brasileira De Direito Constitucional , 8(15), 453-479. Recuperado de <http://abdconstojs.com.br/index.php/revista/article/view/153>, 2020, p. 459.

⁹¹ SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. São Paulo: Companhia das Letras, 2010, p. 34.

⁹² Para Daniel Sarmiento, a dignidade é desrespeitada não somente quando o homem é privado das liberdades básicas, mas quando não possui acesso à saúde, educação básica, à alimentação, à

básico. A ausência ou ineficiência de serviços públicos também afetam diretamente o desenvolvimento, pois permitem que as pessoas fiquem expostas a uma vida sem segurança adequada, sem assistência médica e educação, por exemplo. Já as negações de liberdades políticas e civis, segundo ele, estão relacionadas com os regimes autoritários e repercutem diretamente no desenvolvimento⁹³.

1.2 A promoção da igualdade substancial como desenvolvimento e o papel do Estado fiscal

De acordo com Ricardo Lobo Torres, os Estados Financeiros podem ser divididos em 4 espécies: 1) o Estado Patrimonial: cuja fonte de arrecadação advinha do próprio patrimônio do príncipe, presente até o início do século XVIII; 2) o Estado de Polícia: período do absolutismo esclarecido, em que se aumentam as receitas tributárias, cabendo ao monarca o papel de fisco; 3) o Estado Fiscal: que surge no Liberalismo⁹⁴, em que a receita agora provém do patrimônio do indivíduo, principalmente por meio dos tributos; 4) o Estado Socialista: cuja principal receita é proveniente do patrimônio público⁹⁵.

Nesse contexto, o tributo assume papel central como fonte arrecadatória do Estado, ao mesmo tempo em que se busca a progressividade tributária como caracterizadora da justiça fiscal⁹⁶.

A liberdade do indivíduo sempre esteve atrelada ao Estado Fiscal, desde a sua origem, rumando para um conceito de liberdade fiscal⁹⁷. Ao mesmo tempo em que o tributo⁹⁸ representa a ideia de liberdade individual frente ao Estado, ele pode

moradia, etc. SARMENTO, Daniel. **A ponderação de interesses na Constituição Federal**. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2000, p. 63-71.

⁹³ *Ibidem*, p.10.

⁹⁴ "A Constituição brasileira de 1824 estabeleceu a competência do Legislativo, para "fixar anualmente as despesas públicas, e repartir a contribuição direta" (art. 15, item 10) e separou a fazenda do imperador (art. 115) da fazenda nacional (art. 170)." TORRES, Ricardo Lobo. **A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal**. 1991, p. 99.

⁹⁵ *Ibidem*, p. 1.

⁹⁶ FAORO, Raimundo. Os donos do poder. **Formação do patronato político brasileiro**. Vol. 1. 10ª ed. São Paulo: Globo/Publifolha, 2000, p. 25.

⁹⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal**. 1991, p. 2.

⁹⁸ "A liberdade individual, em suas relações com o tributo, apresenta algumas características que devemos examinar: envolve a noção de *igualdade*, identifica-se com a *legalidade*, fundamenta-se na representação e às vezes aparece mesclada com a idéia de *felicidade*." *Ibidem*, p.109-110.

também ser opressor se o princípio da legalidade não bastar para reprimir um tributo que afronte essa mesma liberdade⁹⁹.

O tributo faz parte, pois, do desenvolvimento do Estado Moderno¹⁰⁰, no entanto, no Estado Patrimonial já se possuía a noção de que o tributo simbolizava a liberdade do indivíduo frente ao Estado, servindo como uma substituição das obrigações militares¹⁰¹. Contudo, o Estado Patrimonial oprimia essa liberdade e condenava o luxo¹⁰².

A tributação era considerada injusta, uma vez que os pobres também deveriam pagar tributos¹⁰³ no Estado Patrimonial, situação que nos dias de hoje não se mostra tão diferente.

O Estado Fiscal alargou a liberdade individual, apoiando as iniciativas comerciais, da indústria e dos serviços. Aos economistas coube o incentivo aos empréstimos, incentivos fiscais e o processo de industrialização¹⁰⁴. A importância da liberdade é tanta que só encontrou limitação com o constitucionalismo e declarações de direitos¹⁰⁵.

Verifica-se, no período, que há uma ascensão do princípio da capacidade contributiva e o tributo se torna coisa pública¹⁰⁶. No Estado Fiscal, a riqueza é admirada e o tributo proporciona liberdade do contribuinte frente ao Estado, que só poderá cobrar por sua riqueza dentro dos limites da legalidade¹⁰⁷.

Amartya Sen afirma que a liberdade é o fim e o meio para o desenvolvimento¹⁰⁸, o qual é alcançado através da extinção das fontes de privação da liberdade, como a pobreza, tirania, falta de oportunidades econômicas e sociais, negligência dos serviços públicos e Estados repressivos¹⁰⁹.

A tributação é necessária e representa também uma fonte de liberdade, uma vez que o Estado arrecadando mais terá mais condições de conduzir esse gasto

⁹⁹ *Ibidem*, p. 3.

¹⁰⁰ *Ibidem*, p. 7.

¹⁰¹ *Ibidem*, p. 37.

¹⁰² DIAS, Luís Fernando de Carvalho. **Luxo e Pragmáticas no Pensamento Econômico do Século XVIII**. Coimbra, Coimbra Ed., 1958, p. 15 e seguintes.

¹⁰³ WEBER, Carolyn/WILDA WSKY, Aaron. **A History of Taxation and Expenditure in the Western World**. Nova York, Simon and Schuster, 1986, p. 230.

¹⁰⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal**. 1991, p. 103.

¹⁰⁵ *Ibidem*, p. 98.

¹⁰⁶ *Ibidem*, p. 107.

¹⁰⁷ *Ibidem*, p. 139.

¹⁰⁸ SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. São Paulo: Companhia das Letras, 2010, p. 10.

¹⁰⁹ *Ibidem*, p.16-17.

público para aqueles que mais precisam, como mecanismo de redução das desigualdades. Em outras palavras, o Estado Fiscal promove a liberdade individual, substantiva, sendo motor também do desenvolvimento.

A busca por uma sociedade igualitária, em que as pessoas sejam tratadas de forma equânime e possuam os seus direitos respeitados, pode ser compreendida como um dever do Estado, que deve permitir aos seus cidadãos o mínimo para que consigam suprir suas necessidades básicas e viver com dignidade¹¹⁰.

Levando em conta o princípio da dignidade da pessoa humana e a abertura do catálogo de direitos fundamentais, não é possível os limitar aos previstos no rol do artigo 5º, da Constituição Federal, uma vez que tratados internacionais recepcionados na forma prevista no parágrafo segundo do mesmo artigo, bem como outros que são implícitos aos direitos positivados¹¹¹ devem ser considerados.

Para tanto, é preciso que se delimite o princípio para que se proteja com eficácia os direitos fundamentais e se verifique quando há efetivamente uma violação à dignidade humana, o que só o caso concreto muitas vezes permite verificar¹¹². A abertura não é negativa, mas traz novas exigências ao intérprete, inclusive a consideração das normas de direito internacional mais benéficas ao destinatário¹¹³.

Segundo Clèmerson Merlin Clève, existe uma relação intrínseca entre justiça e igualdade, presente tanto na construção normativa e institucional do ordenamento jurídico brasileiro, quanto na aplicação do direito. A noção de justiça, nesses casos, está na ideia de igualdade, uma sociedade justa pode ser compreendida como uma sociedade de iguais¹¹⁴.

Admitindo que os direitos fundamentais sejam trunfos contra a maioria, Jorge Reis Novais define o que representa ter um direito fundamental: possuir uma posição juridicamente garantida, por um lado, e, de outro, ter uma certa liberdade protegida

¹¹⁰ SILVA, Marília Ferreira. **Dever fundamental de atuação do Estado como elemento promotor da igualdade substancial e efetividade do sistema constitucional: desdobramentos da dignidade da pessoa humana**. RFD-Revista da Faculdade de Direito da UERJ, n. 31, p. 229-245, 2017, p. 238.

¹¹¹ SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988**. 4ª ed; Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 98-99.

¹¹² SARLET, Ingo Wolfgang; *et al.* **Comentários à Constituição do Brasil**. 1ª ed; São Paulo: Saraiva, 2013.

¹¹³ FONTANA, Cássia Camila Cirino dos Santos; FONTANA, Stanlei Ernesto Prause. **Dignidade da pessoa humana, abertura do catálogo dos direitos fundamentais e integridade: um novo desafio?**, p. 8. Disponível em: <https://red-idd.com>, acesso em 05/03/2023, às 17h15min.

¹¹⁴ CLÉVE, Clèmerson Merlin. **Ações Afirmativas, Justiça e Igualdade**. Revista Digital de Direito Administrativo, [S. l.], v. 3, n. 3, p. 542-557, 2016. DOI: 10.11606/issn.2319-0558.v3i3p542-557. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rdda/article/view/115614>. Acesso em: 10 mar. 2023, p. 544.

pelo Estado de Direito contra ameaças de terceiros¹¹⁵. Mesmo os direitos sociais, cuja dimensão positiva é mais evidente, são garantidos contra eventuais majorias que os ameacem por considerá-los indevidos ou por concordarem com o neoliberalismo.

Também é importante registrar que os direitos sociais são universais – dizem respeito a todos - e tal característica foi apontada, primeiramente, nos estudos socialistas de 1848¹¹⁶. Posteriormente, os direitos sociais passam a ser compreendidos como direitos fundamentais¹¹⁷.

Com o chamado constitucionalismo social, tais direitos passam a ser tutelados pelas constituições, por meio de cláusulas programáticas com conteúdo econômico e social¹¹⁸. Nesse contexto, a Constituição de Weimar de 1919 foi um exemplo, com a constitucionalização de direitos sociais, direitos econômicos e dos trabalhadores¹¹⁹.

Na segunda metade do século XX, ocorre um novo movimento, ainda preocupado com a constitucionalização dos direitos sociais, mas agora com o intuito de promover a integração social, reconhecem-se os direitos sociais e surge o Estado de bem-estar¹²⁰.

A expressão Estado Social de Direito consegue sintetizar bem o que representam o Estado de bem-estar e os direitos sociais¹²¹. O modelo de Estado de bem-estar está embasado na redução das desigualdades e, por essa razão, pode produzir transformação social¹²².

Não obstante a relação entre liberdade e desenvolvimento apresentada pelo economista indiano Amartya Sen¹²³, é inegável que, por trás dessa ideia, está a noção da busca pela igualdade material ou substancial. Para Sen, só é verdadeiramente livre quem tem o poder de decidir livremente, isto é, sem influências externas e sem privações de necessidades básicas, sobre a forma que se quer viver¹²⁴.

¹¹⁵ NOVAIS, Jorge Reis. **Direitos fundamentais: trunfos contra a maioria**. Coimbra: Coimbra, 2006, p. 34.

¹¹⁶ HERRERA, Carlos Miguel. **Estado, constituição e direitos sociais**. Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, v. 102, p. 371-395, 2007, p. 376.

¹¹⁷ *Ibidem*, p. 379.

¹¹⁸ *Ibidem*, p. 380.

¹¹⁹ *Ibidem*, p. 383.

¹²⁰ *Ibidem*, p. 386.

¹²¹ *Ibidem*, p. 388.

¹²² *Ibidem*, p. 392.

¹²³ SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. São Paulo: Companhia das Letras, 10ª reimpressão, 2021, p. 10.

¹²⁴ *Ibidem*, p. 27-30.

A liberdade de escolha e a promoção do cidadão à condição de agente transformador de sua realidade levam ao desenvolvimento¹²⁵. E essa liberdade pretendida por Sen só será possível em uma sociedade menos desigual, em que as pessoas tenham não só iguais oportunidades, mas em que sejam tratadas de forma igual na medida de suas desigualdades¹²⁶.

A igualdade de oportunidades só é possível quando são implementadas políticas públicas que permitam auxiliar as classes menos favorecidas para que elas consigam desenvolver suas habilidades, de forma a serem iguais por terem iguais pontos de partida¹²⁷. A igualdade formal – por mais importante que seja no Estado Democrático de Direito – não se destina à justiça social.

A promoção da igualdade substancial parece ser a fonte de uma sociedade em que seus sujeitos sejam mais livres, pois possuem iguais oportunidades, que podem levar a iguais condições de decidir sobre seus destinos. Ao mesmo tempo, através da liberdade, os sujeitos podem combater as desigualdades, uma vez que ela deve ser pensada como liberdade política, facilidades econômicas, oportunidades sociais, garantias de transparência e segurança protetora¹²⁸.

As liberdades individuais aumentam as capacidades dos sujeitos e permitem, como a liberdade política, maiores capacidades de decidir e de participar do processo democrático, base para uma política de redução de desigualdades¹²⁹. É que com o acesso de mais pessoas, de diferentes tendências e classes sociais, quebra a hegemonia política das instituições e introduz o pluralismo.

Para o alcance da justiça distributiva, pode-se pensar, segundo Nancy Fraser, tanto em uma política de distribuição quanto em uma política de reconhecimento das capacidades¹³⁰.

¹²⁵ *Ibidem*, p. 34.

¹²⁶ Embora se façam críticas à utilização do conceito de liberdade de forma elástica por Amartya Sen, em sua obra pode-se verificar que as diferentes noções de liberdade acabam cedendo espaço à noção de capacidade, ponto central de sua obra. RIBEIRO, Cláudio Oliveira; MENEZES, Roberto Goulart. **Políticas públicas, pobreza e desigualdade no Brasil: apontamentos a partir do enfoque analítico de Amartya Sen**. Textos & Contextos (Porto Alegre), v. 7, n. 1, p. 42-55, 2008, p. 47-48.

¹²⁷ CLÉVE, Clèmerson Merlin. **Ações Afirmativas, Justiça e Igualdade**. Revista Digital de Direito Administrativo, [S. l.], v. 3, n. 3, p. 542-557, 2016. DOI: 10.11606/issn.2319-0558.v3i3p542-557. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rdda/article/view/115614>. Acesso em: 10 mar. 2023, p. 545.

¹²⁸ SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. São Paulo: Companhia das Letras, 10ª reimpressão, 2021, p. 58.

¹²⁹ *Ibidem*.

¹³⁰ FRASER, Nancy. **Redistribuição, reconhecimento e participação. Por uma concepção integrada da Justiça**. In: SARMENTO, Daniel, IKAWA, Daniela e PIOVESAN, Flávia (Coords.). **Igualdade, diferença e direitos humanos**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2008, p. 167-189.

As capacidades representam a possibilidade que é fornecida ao indivíduo de viver e transformar sua vida, da maneira pela qual deseja, ou seja, de promover suas realizações, denominada por Sen de efetivações.¹³¹

Quanto ao desenvolvimento, deve-se observar que a acepção que se adota no presente trabalho não é de viés econômico, mas de um direito ao desenvolvimento que possui um significado mais amplo, ou seja, de desenvolvimento humano, cujos pilares são tanto a liberdade quanto a igualdade material¹³².

A noção mais humana de desenvolvimento teve como marco o Colóquio da Academia de Direito Internacional de Haia, no ano de 1979, oportunidade em que se debruçou sobre a importância de pensar o desenvolvimento como um meio de garantir a equidade, voltado para o estabelecimento de metas de combate à pobreza, de proteção das minorias, de segurança jurídica e de acesso à justiça¹³³.

Para Flávia Piovesan, o direito ao desenvolvimento deve ser compreendido como direito humano universal, caracterizado, sobretudo, por sua indivisibilidade¹³⁴. Nessa noção mais recente de desenvolvimento, considerando o fator da inclusão social, a solidariedade deve ser a base da igualdade substancial¹³⁵, pois permite que se promovam medidas criativas de oportunidades às pessoas e, conseqüentemente, de redução das desigualdades.

Contudo, atingir o desenvolvimento não é algo simples; ao contrário, trata-se de processo complexo, devendo ser analisada a peculiaridade de cada realidade social para que não se cometam excessos ou se obtenham fins não esperados, com mais desigualdade¹³⁶, sendo que, em muitas circunstâncias, “perde-se para a maioria”, que nem sempre representa uma vitória democrática ou mais igualitária.

Uma vez constatada a importância dos pilares da liberdade e da igualdade, volta-se o olhar para o grave problema da desigualdade no Brasil, que só tem

¹³¹ SEN, Amartya. **O desenvolvimento como expansão de capacidades**. Lua Nova: Revista de Cultura e Política, n. 28-29, p. 313-334, abr. 1993, *et passim*..

¹³² SANTOS, Adrianna de Alencar Setubal; CECATO, Maria Aurea Baroni. **Instrumentalidade do Direito ao Desenvolvimento para a Concretização do Desenvolvimento Humano: pilares da igualdade e da liberdade**. Revista de Direito Sociais e Políticas Públicas, v. 4, n. 1, p. 99-119, 2018, p. 100.

¹³³ TRUBEK, David M. **O “império do direito” na ajuda ao desenvolvimento: passado, presente e futuro**. In.: RODRIGUEZ, José Rodrigo et al (Orgs.). O novo direito e desenvolvimento: presente, passado e futuro – textos selecionados de David M. Trubek. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 221.

¹³⁴ PIOVESAN, Flávia. **Direito ao Desenvolvimento: Desafios contemporâneos**. In. Flávia Piovesan et al (Coords.). Direito ao desenvolvimento. Belo Horizonte: Fórum, 2010, p. 95- 116, p. 100.

¹³⁵ PEREZ LUÑO, Antonio Enrique de. **Dimensiones de la igualdad**. Madrid: Dykinson., 2005, p. 101.

¹³⁶ SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. São Paulo: Companhia de Bolso, 10ª reimpressão, 2021, p. 127.

progredido nos últimos anos. A desigualdade afeta a sociedade como um todo, mas, sem dúvida, prejudica ainda mais as camadas mais pobres da população.

De acordo com os estudos elaborados pelo *World Inequality Lab*, integrante da Escola de Economia de Paris, o Brasil é apontado como um dos países mais desiguais do mundo e a diferença entre níveis extremos é de longa data¹³⁷. Segundo o referido Relatório, os 10% mais ricos representam 58,6% da renda do país. Isso significa que 50% da população mais pobre ganha 29 vezes menos do que os 10% mais ricos. Em termos patrimoniais, os 50% mais pobres possuem apenas 0,4% da riqueza do país, enquanto os 10% mais ricos 80% de todo o patrimônio brasileiro¹³⁸.

Este relatório revela fatores ainda mais graves quando aponta como uma das causas para a ascensão da desigualdade no Brasil a desregulação financeira e a falta de uma reforma fiscal eficaz. De acordo com o estudo, a situação se agrava quando se trata dos ultra ricos, que aumentaram sua fortuna após a pandemia da Covid-19¹³⁹.

Como sugestão para o combate dessa desigualdade, o Relatório indica a taxa progressiva dos ultra ricos, o que permitiria que se avançasse com investimentos em educação, saúde e transição ecológica, investimentos que proporcionam maiores liberdade e igualdade.

No entanto, deve-se ter um cuidado ao abordar a desigualdade, pois se trata de questão que não se limita ao aspecto econômico. As desigualdades no Brasil atingem ordens diversas: social, econômica, racial, regional e de gênero, por exemplo¹⁴⁰. Tais condições afetam diretamente as pessoas e exigem estratégias de enfrentamento específicas.

Essas desigualdades afetam sensivelmente o desenvolvimento do país. Enquanto o Brasil for o país em que alguns possuem oportunidades de serem livres para decidirem a forma pela qual pretendem viver e a imensa maioria vive em estado

¹³⁷ FERNANDES, Daniela. **4 dados que mostram por que Brasil é um dos países mais desiguais do mundo, segundo relatório**. BBC News Brasil, Paris, 7 de dezembro de 2021. Disponível em: <https://www.bbc.com/portuguese/brasil-59557761>. Acesso em 14 de março de 2023.

¹³⁸ *Ibidem*.

¹³⁹ *Ibidem*.

¹⁴⁰ Observa-se, para retratar a desigualdade na tributação brasileira, que os tributos sobre o consumo das mulheres incidem com mais intensidade, em comparação ao gênero masculino. Isso não apenas porque, em tese, as mulheres consomem mais e produtos diferenciados em relação a eles, mas porque os mesmos produtos em versão feminina e masculina apresentam diferenças injustificáveis, alçando entre os pesquisadores o termo “pink tax” (taxa rosa). Observou-se uma taxa rosa, por exemplo, nos brinquedos em 3%, higiene e cuidados pessoais que chegou a 36%, material escolar em 24%, vestuário adulto em 54%, vestuário infantil com 13%. RUEDIGER, Marco Aurélio. **Existe taxa rosa no Brasil?** 2020. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/30152>. Acesso em 12/11/2023, às 10h29min.

de submissão aos poderosos e aos que mais possuem renda, não haverá um desenvolvimento como um todo, seja no caráter econômico, seja no caráter humano.

Como já salientado, na linha do pensamento de Sen, a expansão da liberdade é tanto um meio quanto um fim para o desenvolvimento¹⁴¹. Assim, em uma sociedade desenvolvida as pessoas, automaticamente, possuem maior liberdade e maior capacidade de exercer seu papel de agentes de transformação. Do mesmo modo, em sociedades em que as pessoas possuem maior liberdade para decidirem e levarem a vida da maneira que optam, as chances de um maior desenvolvimento crescem.

Quando Sen sai da esfera estritamente econômica para observar e propor o tratamento da desigualdade, tem-se um avanço na forma de encarar o problema para centralizar a solução na realização da capacidade humana, que pode variar muito por ser medida por aspectos culturais¹⁴².

Ainda que no Brasil se reconheça o dever do Estado na prestação de direitos sociais, como educação, saúde, saneamento básico, segurança, o país encontra-se muito dividido entre aqueles que podem optar pelo serviço privado, em tese, de maior qualidade, e aqueles chamados subcidadãos, que precisam do serviço público por não possuírem condições econômicas de o substituírem pelo serviço privado. Assim, sofrem com a demora e dificuldade de acesso e menor qualidade do serviço¹⁴³.

Apesar de se constatar um crescimento econômico global, ainda se percebe a negação de liberdades a muitas pessoas. Sem essa liberdade, persistem antigos problemas como a fome, violação de liberdades políticas, violação dos direitos das mulheres, violações e degradação do meio ambiente, dentre outros¹⁴⁴.

Segundo Sen, no Brasil - ao contrário de países asiáticos como Japão e China, em que o aumento de oportunidades sociais foi a chave para o sucesso na melhoria dos índices de emprego e de melhor qualidade de vida -, embora tenha ocorrido um aumento do Produto Interno Bruto em ritmo acelerado, não se observou uma desaceleração da desigualdade, do desemprego e da má prestação do serviço público de saúde¹⁴⁵.

¹⁴¹ SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. São Paulo: Companhia das Letras, 10ª reimpressão, 2021, p. 10.

¹⁴² RIBEIRO, Cláudio Oliveira; MENEZES, Roberto Goulart. **Políticas públicas, pobreza e desigualdade no Brasil: apontamentos a partir do enfoque analítico de Amartya Sen**. Textos & Contextos (Porto Alegre), v. 7, n. 1, p. 42-55, 2008, p. 46-47.

¹⁴³ *Ibidem*, p. 48.

¹⁴⁴ *Ibidem*, p. 50.

¹⁴⁵ *Ibidem*, p. 52.

A desigualdade no Brasil revela que o país enfrenta um problema sério com a pobreza, uma vez que esta encontra dois determinantes principais: a escassez de recursos e sua má distribuição¹⁴⁶. Em termos gerais e em comparação com outros países desenvolvidos, o Brasil pode ser considerado pobre, mas se comparado a outros países em desenvolvimento, pode ser visto como um dos países em melhores condições de enfrentar a desigualdade e a pobreza.

Dentro da realidade brasileira não isonômica, questiona-se de que forma o Estado poderia atuar na redução das desigualdades sociais. Sabe-se que o Estado brasileiro, por próprio mandamento constitucional, é um Estado de Bem-Estar Social, ou seja, aquele que não pode se manter alheio aos problemas sociais ou definir o orçamento em bases “neutras”, pois é seu dever promover a igualdade.

Sendo a desigualdade o principal problema social brasileiro, ao Estado cabe esse papel importantíssimo de redução dessa mazela e nesse contexto é importante refletir sobre qual o papel do Estado Fiscal.

Primeiramente, o Estado Fiscal, que é aquele cuja principal fonte arrecadatória provém de tributos, que pode ser o principal mecanismo de redução das desigualdades.

Questiona-se se o problema da desigualdade de renda já se encontra na forma de arrecadação ou se haveria um defeito na distribuição dos valores arrecadados. A resposta que se mostra adequada é que ambos possuem parcela de culpa na formação dessa realidade.

Começando pela origem do caos, percebe-se que a forma de arrecadação de tributos deve ser repensada, sobretudo a existência de uma matriz tributária regressiva¹⁴⁷. A preferência pelo consumo¹⁴⁸ como principal base tributária demonstra uma clara violação à capacidade contributiva¹⁴⁹, que nada mais é que certa disponibilidade econômica que possui um indivíduo¹⁵⁰.

¹⁴⁶ *Ibidem*, p. 125.

¹⁴⁷ GASSEN, Valcir; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra Regina da F. **Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos**. Sequência (Florianópolis), p. 213-234, 2013, p. 225.

¹⁴⁸ SUGIN, Linda. **Theories of distributive justice and limitations on taxation: what Rawls demands from tax systems**. Fordham Law Review, v. 72, n. 5, p. 1.991-2.014, 2004, p. 2008-2009.

¹⁴⁹ SANDRI, Guilherme Sangalli. **Justiça Distributiva Fiscal: o princípio da capacidade contributiva como fundamento para uma tributação justa**. Dissertação (Mestrado em Direito). Universidade do Vale do Rio dos Sinos. São Leopoldo-RS, 2019, p. 120.

¹⁵⁰ MEIRELLES, José Ricardo. **O princípio da capacidade contributiva**. Brasília. a.34, n. 136, out/dez. 1997, p. 335-336.

Isso porque quando a tributação recai sobre a renda é possível tributar mais quem auferir mais renda, em outras palavras, contribui mais quem pode mais. Já quando a tributação recai mais sobre produtos de consumo¹⁵¹, todos, independentemente do poder aquisitivo, contribuem de forma igual, ou seja, em evidente afronta ao princípio da igualdade material¹⁵².

A tributação, por si só, não pode ser vista de forma negativa, pois dentro de um Estado Fiscal ela acaba sendo uma realidade necessária¹⁵³. O Estado Fiscal, como já ressaltado, tem sua origem no Estado Liberal, propriamente na liberdade política (liberdade instrumental para Amartya Sen)¹⁵⁴.

Em outro contexto, pode-se compreender a tributação como ônus imposto ao particular, que abdica de parte de sua liberdade¹⁵⁵. Ao mesmo tempo, a tributação¹⁵⁶ é também uma importante fonte de financiamento dos direitos sociais e dos próprios direitos individuais.

Se, por um lado, a tributação restringe a liberdade, por outro promove a própria liberdade ao viabilizar a arrecadação de recursos para que o Estado de Direito cumpra uma de suas finalidades, que é dar efetividade aos direitos e garantias fundamentais.

O problema da desigualdade não pode ser resolvido sem o incentivo estatal. Verifica-se que as pessoas, sozinhas, não conseguem mudar sua realidade ou posição social e que a ascensão pelo mérito não passa, muitas vezes, de uma ilusão.

Ao lado da noção de prestação de direito social, deve-se associar a existência de um custo¹⁵⁷, razão pela qual a forma de custeio sempre acaba sendo dividida entre

¹⁵¹ Sobre a possibilidade de a tributação recair sobre a renda ou outras fontes ao invés do consumo, ver CHRISTIANS, Allison. Fair Taxation as a Basic Human Right, 2009, **University of Wisconsin Legal Studies Research Paper** nº. 1066. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1272446. Acesso em 12/11/2023, às 14h01min.

¹⁵² SANDRI, Guilherme Sangalli. **Justiça Distributiva Fiscal: o princípio da capacidade contributiva como fundamento para uma tributação justa**. Dissertação (Mestrado em Direito). Universidade do Vale do Rio dos Sinos. São Leopoldo-RS, 2019, p. 120.

¹⁵³ Sobretudo porque todos os direitos possuem custos, sejam individuais ou sociais. HOLMES, Stephen; SUSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos**. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2019, p. 2, livro eletrônico.

¹⁵⁴ SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento Republicano e Liberdade Igual**. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 285.

¹⁵⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **A ideia de liberdade no Estado patrimonial e no Estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 121.

¹⁵⁶ MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas apontam como funções principais da tributação a repartição entre o público e o privado e a distribuição, segundo a qual se determina de que forma o produto da arrecadação será distribuído entre os indivíduos. MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 101.

¹⁵⁷ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2012, p. 51-52.

Estado e particular. Para o Estado Fiscal cabe o controle do equilíbrio entre o que se arrecada e se retira do particular e o que retorna em investimento dos direitos fundamentais¹⁵⁸.

Como já se ressaltou, no Brasil, arrecada-se muito e de forma desproporcional com a renda e a capacidade contributiva das pessoas, o que acaba sendo o centro do problema da desigualdade, aliada à forma pela qual essa receita é distribuída, uma vez que pouco ou nada do produto destina-se a atender aos objetivos da República Federativa do Brasil¹⁵⁹.

A questão da preferência da tributação sobre o consumo¹⁶⁰, pois, reflete um problema sério do país¹⁶¹, de violação aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva¹⁶².

Nesse cenário, não há como se pensar em redução das desigualdades sem uma análise sobre o papel do Estado Fiscal. Sendo a tributação um mal necessário, é papel do Estado coordená-la de uma forma mais justa. Assim, uma forma de se pensar o sistema é adotando-se como critério o da capacidade contributiva, segundo a qual, já que os sacrifícios são necessários, que estes sejam impostos de forma igualitária, citado muitas vezes pela doutrina tributária de princípio da igualdade de sacrifícios absolutos¹⁶³, o qual se distingue do princípio da igualdade de sacrifícios proporcionais, que parece ser mais adequado ao que se pretende analisar neste trabalho.

Pela noção de igualdade de sacrifícios proporcionais, pensa-se em um sistema tributário em que a restrição de direitos, a imposição de sacrifícios, deve ser proporcional ao nível de bem-estar experimentado por determinadas pessoas. Em outras palavras, se a pessoa for mais rica terá que sofrer uma maior restrição em sua

¹⁵⁸NOGUEIRA, André Murilo Parente; ROSSO, Maria Izabel Souza. **O Estado Fiscal e o poder de tributar**. Revista Jurídica da Presidência, v.9, n.84, p. 195-207, abril/maio de 2007, p. 197.

¹⁵⁹ *Ibidem*, p. 204.

¹⁶⁰ LODI, Ricardo Ribeiro. **Piketty e a reforma tributária igualitária no Brasil**. RFPTD, v. 3, n.3, 2015. Disponível em: <http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/download/15587/11798>. Acesso em 12/11/2023, às 14h10min.

¹⁶¹ CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL 2015. **Análise por tributos e bases de incidência**. Receita Federal. Ministério da Fazenda. CETAD – Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. Setembro de 2016.

¹⁶² Verifica-se que, enquanto a tributação sobre o patrimônio representa 3,52% dos tributos, a tributação sobre a renda representa 24,14%, a tributação sobre o consumo chega ao patamar de 68,20%, de acordo com GASSEN, Valcir; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra Regina da F. **Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos**. Sequência (Florianópolis), p. 213-234, 2013, p. 214-215.

¹⁶³ MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 39.

liberdade pela tributação, enquanto os mais pobres deverão sofrer menores restrições¹⁶⁴.

O gasto tributário, assim como as demais prestações estatais, permite que se realize a justiça social, sobretudo quando se proporcionam serviços sociais, como sistemas de saúde, seguro-desemprego, creches, pois o fornecimento de isenções ou redução da alíquota de impostos a quem ganha menos, a concessão de créditos, dentre outras medidas, também faz com que a renda, de certa forma, seja mais bem distribuída ¹⁶⁵. Afinal, não é razoável que quem mais precise de prestações estatais pague mais tributos.

Como já se ressaltou, quando o Estado implementa medidas em prol da igualdade, estas só deixarão de ser remédios a sintomas graves da sociedade brasileira desigual quando a igualdade a ser proporcionada seja a igualdade de oportunidades ou a existência de um mínimo social¹⁶⁶, pois somente a partir daí será dado um passo importante para a cura desse mal.

Dentre as noções de igualdade de oportunidades, parte da doutrina defende que seria melhor admitir uma igualdade de posições, em que se facilita o acesso a determinados bens, no qual entraria a ampliação de acesso aos serviços públicos, antes prestados apenas a poucos, como a saúde e a educação, através da participação dos contribuintes¹⁶⁷.

Deve-se ter um cuidado, pois, ao se pensar em igualdade de oportunidades para que ela não seja um mero discurso e não combata com eficácia a raiz do problema, que é a redistribuição e a garantia das posições sociais, pois nesse caso acabará aprofundando a desigualdade, uma vez que mantém uma estrutura desigual¹⁶⁸.

Portanto, conforme se demonstrou, adotar a igualdade como lema, sem maiores reflexões, acaba sendo ineficaz, pois ela pode servir tanto para perpetuar a desigualdade, quanto para contribuir para uma sociedade mais equânime.

¹⁶⁴ *Ibidem*, p. 41.

¹⁶⁵ *Ibidem*, p. 65.

¹⁶⁶ *Ibidem*, p. 106.

¹⁶⁷ HACHEM, Daniel Wunder. **A maximização dos direitos fundamentais econômicos e sociais pela via administrativa e a promoção do desenvolvimento**. Revista Direitos Fundamentais & Democracia, [S. l.], v. 13, n. 13, p. 340–399, 2013. Disponível em: <https://revistaeletronicardfd.unibrazil.com.br/index.php/rdfd/article/view/417>. Acesso em: 09 de abril de 2023, p. 373.

¹⁶⁸ *Ibidem*.

O Estado Fiscal pode atuar no combate às desigualdades, desde que sempre pensado ao lado da capacidade contributiva, ao lado das políticas públicas de incentivo das prestações sociais e garantia dos direitos fundamentais.

É importante ressaltar que a definição de uma política pública tem início na definição do orçamento. O sistema é construído para que os Poderes Legislativo e Executivo trabalhem em conjunto, uma vez que nenhuma receita ou despesa pode surgir sem previsão na lei orçamentária anual, nos termos do artigo 167, incisos I e II, da Constituição Federal. Desta maneira, exige-se uma prova da necessidade da realização daquela despesa.

Nesse contexto, passa-se a falar em prioridades, levando-se em conta que os orçamentos não podem mais ser pensados como meros instrumentos contábeis. A partir do momento em que eles intervêm no domínio econômico e fiscal, passam a ser tratados como instrumento de política fiscal¹⁶⁹.

Assim, considerando o impacto do orçamento sobre os direitos sociais, deve-se atentar para a vinculação de receitas e um percentual mínimo de gastos, evitando-se que tenha um retrocesso social, bem como não se tenha um desequilíbrio a ponto de impactar a garantia dos direitos fundamentais¹⁷⁰.

E para que se garanta a eficácia dos direitos fundamentais, é impossível não se falar em princípio da proporcionalidade¹⁷¹, pois esse deve ser a resposta às ações e omissões do Estado que se afastam da garantia dos direitos fundamentais¹⁷².

Como visto, o Estado Fiscal e a adoção de políticas que atentem para a realização de direitos fundamentais exercem um papel primordial na redução das desigualdades. Talvez seja essa a dificuldade tão grande em um país como o Brasil de se reduzir efetivamente a distância entre o muito rico e o muito pobre, de se proporcionar uma vida digna a milhões de brasileiros miseráveis.

¹⁶⁹ PINTO, Élda Graziane. **Financiamento de direitos fundamentais: políticas públicas vinculadas, estabilização monetária e conflito distributivo no orçamento da União do pós-Plano Real**. Belo Horizonte: Editora O Lutador, 2010, p. 40.

¹⁷⁰ *Ibidem*, p. 43.

¹⁷¹ Como ensina BONAVIDES, “a proporcionalidade é o instrumento mais poderoso de garantia dos direitos fundamentais contra possíveis e eventuais excessos perpetrados com o preenchimento do espaço aberto pela Constituição ao legislador para atuar formulativamente no domínio das reservas de lei.” BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. 859 p, p.425.

¹⁷² PINTO, Élda Graziane. **Financiamento de direitos fundamentais: políticas públicas vinculadas, estabilização monetária e conflito distributivo no orçamento da União do pós-Plano Real**. Belo Horizonte: Editora O Lutador, 2010, p. 347.

1.3 O papel do Estado Fiscal e da justiça distributiva

O Estado Fiscal, como já exposto, possui nos tributos não sua única, mas sua maior fonte arrecadatória, prerrogativa conferida através de uma Constituição, que também delimita esse poder estatal¹⁷³.

Esse Estado Fiscal está fundamentado sob dois pilares: o do contrato social e o da soberania. Sob o contrato social, quanto à publicidade que se dá à cobrança do tributo, em que o particular cede parte de seus bens privados em prol da manutenção de sua liberdade, o que segue a estrutura de um contrato com deveres e obrigações recíprocas. O ato de transformar tributo em algo público seria o “preço mínimo da liberdade¹⁷⁴”. No que diz respeito à soberania, seria a admissão da existência de um poder superior ou semelhante ao Estado¹⁷⁵.

Embora esteja muito presente no Estado Moderno, o Estado Fiscal não é uma novidade¹⁷⁶. Na Idade Média e no Estado Liberal, essa preocupação com a preservação da liberdade torna-se ainda maior, o que acarretou o exercício de uma tributação de forma limitada¹⁷⁷.

No Estado Social, o foco do Estado Fiscal passa a ser a prestação de direitos sociais e a forma como estes serão custeados. Tal tarefa acaba sendo custeada pelo povo, amparada em um sistema tributário, como forma de sustentação do Estado de Bem-Estar¹⁷⁸.

Esse aumento de responsabilidades do Estado Social acaba trazendo consequências ao contribuinte, que assumirá a responsabilidade do custeio das obrigações estatais.

Ao Estado Fiscal, por sua vez, coube o papel de equilibrar essa relação arrecadatória e muitas vezes predatória, por meio do desenvolvimento da função extrafiscal do tributo¹⁷⁹.

¹⁷³ NOGUEIRA, André Murilo Parente; ROSSO, Maria Izabel Souza. **O Estado Fiscal e o poder de tributar**. Revista Jurídica da Presidência, v.9, n.84, p. 195-207, abril/maio de 2007, p. 196.

¹⁷⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **A ideia de liberdade no Estado patrimonial e no Estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 121.

¹⁷⁵ NOGUEIRA, André Murilo Parente; ROSSO, Maria Izabel Souza. **O Estado Fiscal e o poder de tributar**. Revista Jurídica da Presidência, v.9, n.84, p. 195-207, abril/maio de 2007, p. 196

¹⁷⁶ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2012, p. 191

¹⁷⁷ NOGUEIRA, André Murilo Parente; ROSSO, Maria Izabel Souza. **O Estado Fiscal e o poder de tributar**. Revista Jurídica da Presidência, v.9, n.84, p. 195-207, abril/maio de 2007, p. 196.

¹⁷⁸ *Ibidem*, p. 196-197.

¹⁷⁹ *Ibidem*, p. 197.

O atual Estado Fiscal é caracterizado pela diversificação da despesa fiscal, através do reconhecimento da concessão de benefícios fiscais, de forma que os Estados possam interferir de forma direta nas despesas, como se fossem subvenções ou subsídios¹⁸⁰.

José Casalta Nabais, ao tratar do Estado português, alerta para o cuidado que se deve ter na compreensão do Estado Fiscal para que essa intervenção sobre a propriedade privada não se torne invasiva, propondo a sua moderação, mesmo se houver redução na promoção de direitos econômicos, sociais e culturais. O receio do jurista português é que o Estado Fiscal se engrandeça de tal forma que domine a economia e os direitos sociais¹⁸¹, razão pela qual o autor afirma que se deve cuidar para que o poder de gestão fiscal não seja ilimitado, nem se torne abusivo¹⁸².

Para Nabais, o Estado Fiscal vive, nos dias de hoje, uma crise de sustentabilidade¹⁸³. Acrescenta o autor que a sustentabilidade deve ser compreendida sob diversos aspectos: econômico-financeira, político-jurídica, social e ambiental¹⁸⁴, além do fiscal.

A sustentabilidade fiscal é nada mais do que a sustentabilidade financeira do Estado¹⁸⁵. Em um sentido mais amplo, possui uma função de instrumento de equilíbrio em vários campos, como o econômico, ecológico e social¹⁸⁶. Se pensada a sustentabilidade na perspectiva do contribuinte, para Nabais existe um verdadeiro *apartheid fiscal*¹⁸⁷, no qual se percebem dois tipos de contribuintes: aquele trabalhador que paga os impostos, cujo ônus é distribuído de acordo com a sua capacidade contributiva e aqueles trabalhadores independentes que pagam bem menos, como é o caso de trabalhadores liberais que recolhem menos impostos com CNPJ, no Brasil, seja em razão do regime fiscal escolhido, seja pela influência que possuem nos grupos em que estão inseridos¹⁸⁸.

A sustentabilidade orçamentária teria alguns pilares, segundo Allen Schick, são a solvência, que diz respeito à capacidade de o governo cumprir suas obrigações;

¹⁸⁰ NABAIS, José Casalta. **A crise do Estado Fiscal**. TRAJECTÓRIAS DE SUSTENTABILIDADE TRIBUTAÇÃO E INVESTIMENTO, p. 17, 2017, p. 42.

¹⁸¹ *Ibidem*, p. 202-203.

¹⁸² *Ibidem*, p. 33.

¹⁸³ *Ibidem*, p. 30.

¹⁸⁴ *Ibidem*, p. 46.

¹⁸⁵ *Ibidem*, p. 24.

¹⁸⁶ *Ibidem*.

¹⁸⁷ *Ibidem*, p. 50.

¹⁸⁸ *Ibidem*, p. 51.

o crescimento, que é a política fiscal escolhida visando ao crescimento econômico; a estabilidade, que diz respeito à capacidade de pagar as contas futuras com o orçamento presente e equidade, que seria a possibilidade de pagar as obrigações de hoje sem comprometer as gerações futuras¹⁸⁹.

A contradição do sistema tributário brasileiro também pode ser sentida pela forma com que o legislador definiu a hipótese de incidência do Imposto sobre Veículo Automotor (IPVA), com a redação anterior à Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023, que previa sua incidência somente sobre a propriedade de veículo automotor e afastava a incidência de tributo sobre aeronaves, veículos aquáticos, como lanchas e iates, que são de propriedade de quem mais possui renda.

A referida Emenda buscou corrigir tal disparidade ao modificar a redação do artigo 155, inciso III, da Constituição Federal, para incluir como hipótese de incidência veículos motores aquáticos e aéreos. Trata-se de inovação importante, que visa a reduzir o impacto da desigualdade tributária.

Da mesma forma, a isenção do imposto sobre carros antigos, que não diferencia a propriedade de um colecionador daquele que tem um único carro com pouco poder aquisitivo demonstra o quanto o sistema é desigual.

Tal preocupação se distancia um pouco da realidade brasileira, na qual a desigualdade social¹⁹⁰ assume proporções sem igual comparação e grande parte das razões que fazem com que o Brasil seja um dos países mais desiguais do mundo está na sua matriz tributária regressiva¹⁹¹.

No Brasil, os tributos incidem preponderantemente sobre três bases: renda, patrimônio e consumo¹⁹². Sobre consumo recai a tributação indireta, em que se diferenciam as figuras do contribuinte de direito e contribuinte de fato. A desigualdade

¹⁸⁹ CAMPOS, Luciana Ribeiro. A sustentabilidade como princípio estruturante do Direito Orçamentário. In: **Direito orçamentário em busca da sustentabilidade. Do planejamento à execução orçamentária**. 2015, p.240.

¹⁹⁰ Ressalte-se que quando se fala em desigualdade, não é somente a desigualdade de renda que entra em questão, assim como a desigualdade segundo as diferenças de talento e capacidades. VITA, Álvaro de. **Uma concepção liberal-igualitária de justiça distributiva**. Revista Brasileira de Ciências Sociais, v. 14, p. 41-59, 1999, p. 45.

¹⁹¹ GASSEN, Valcir; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra Regina da F. **Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos**. Sequência (Florianópolis), p. 213-234, 2013, p. 225.

¹⁹² D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. **A regressividade da matriz tributária brasileira: debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica, política e social**. Dissertação (Mestrado em Direito). Universidade de Brasília (UNB). Brasília, 2015, p. 126.

é percebida na incidência majoritária do ônus tributário sobre os contribuintes de fato.¹⁹³

Por tais razões, fala-se até que existe um duplo efeito regressivo tributário, pois além de recair um maior ônus sobre quem arrecada menos, há ainda um certo disfarce na cobrança de tributos indiretos, que representam 70% dos tributos brasileiros¹⁹⁴.

A desigualdade na tributação, verificada quando se onera mais quem ganha menos, acaba reforçando um cenário em que as camadas mais pobres da população não conseguem acumular maiores rendas, pois sempre deverão destinar mais, proporcionalmente, do que ganham para consumir os mesmos produtos do que alguém que possua renda maior deverá desembolsar¹⁹⁵.

Por outro lado, a tributação direta sobre renda e patrimônio deveria equilibrar essa balança e reduzir a regressividade tributária. No entanto, considerando que tais produtos representam cerca de 30% do total, permanece o caráter regressivo¹⁹⁶.

Essa característica é forte e é mantida, ainda que se verifique nos últimos anos que o país tenha registrado um aumento na renda auferida pela camada mais pobre da população, pois esse aumento provavelmente deve ter vindo de um melhor direcionamento da despesa pública e, não, em razão da tributação¹⁹⁷.

A regressividade, pois, do sistema tributário brasileiro, é caracterizada por tributar mais quem menos ganha, o que é visível quando se constata a preferência de impostos sobre o consumo. Além disso, os contribuintes não possuem a real noção da forma pela qual são ordenadas as políticas estatais, razões que dificultam a liberdade de as pessoas poderem reivindicar um formato mais compatível com a

¹⁹³ *Ibidem*, p. 128.

¹⁹⁴ *Ibidem*.

¹⁹⁵ HIGGINS, Sean.; PEREIRA, Claudiney. **The effects of Brazil's high taxation and social spending on the distribution of household income**. Tulane University. 2013, p. 08.

¹⁹⁶ SILVEIRA, Fernando Gaiger e outros. **Qual o impacto da tributação e dos gastos públicos sociais na distribuição de renda no Brasil? Observando os dois lados da moeda**. in Progressividade da tributação e desoneração da folha de pagamentos : elementos para reflexão / organizadores: José Aparecido Carlos Ribeiro, Álvaro Luchiezi Jr., Sérgio Eduardo Arbulu Mendonça. Brasília : Ipea : SINDIFISCO : DIEESE , 2011. 154 p. : gráfs., tabs., p. 46.

¹⁹⁷ D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. **A regressividade da matriz tributária brasileira: debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica, política e social**. Dissertação (Mestrado em Direito). Universidade de Brasília (UNB). Brasília, 2015, p. 142.

justiça social¹⁹⁸. Muitas vezes essa realidade é mascarada pelos próprios juristas, ao afastar dos contribuintes uma interpretação sobre a matriz tributária regressiva¹⁹⁹.

Quando se trata da tributação incidir majoritariamente sobre o consumo, observa-se a dificuldade no atendimento ao princípio da capacidade contributiva, pois a base é o consumo e não faz distinção entre os contribuintes, que leve em conta o seu patrimônio²⁰⁰.

Uma das formas de correção dessa característica regressiva do sistema começa pela formação de sujeitos conscientes dessa realidade²⁰¹ e, em razão disso, livres para protestar contra a realidade que lhes prejudica e causa ainda mais desigualdade, ou como ensina Amartya Sen, sujeitos que são agentes de transformação da realidade²⁰², uma vez que a regressividade é resultado de escolhas políticas e pode ser modificada.

Sobre a igualdade, destaque-se que no Estado Liberal não somente a igualdade formal era valorizada, mas também uma igualdade meritória, cuja preocupação seria a de assegurar iguais pontos de partida para aqueles que se encaixavam em idênticas capacidades²⁰³.

Para Álvaro de Vita, como no Brasil a divisão da sociedade em distintas classes sociais é perfeitamente admitida e tolerada, é muito difícil que se alcance uma igualdade de forma a que todos tenham iguais pontos de partida²⁰⁴.

A desigualdade baseada nas diferentes capacidades, segundo Kaus, gera uma justificativa entre aqueles que possuem rendas mais elevadas, que afirmam apresentarem uma condição especial, um conhecimento superior que justifica o tratamento diferenciado²⁰⁵.

Neste caso, um Estado mínimo poderá fatalmente tornar a desigualdade ainda maior, razão pela qual é importante que se tenha um Estado que ampara e batalha pela redução dessas diferenças.

¹⁹⁸ *Ibidem*, p. 145.

¹⁹⁹ WARAT, Luis Alberto. **Introdução geral ao Direito I: interpretação da lei temas para uma reformulação**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1994, p. 15.

²⁰⁰ D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. **A regressividade da matriz tributária brasileira: debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica, política e social**. Dissertação (Mestrado em Direito). Universidade de Brasília (UNB). Brasília, 2015, p. 152.

²⁰¹ *Ibidem*, p. 154.

²⁰² SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. São Paulo: Companhia das Letras, 2010, p. 34.

²⁰³ VITA, Álvaro de. **Uma concepção liberal-igualitária de justiça distributiva**. Revista Brasileira de Ciências Sociais, v. 14, p. 41-59, 1999, p. 44.

²⁰⁴ *Ibidem*.

²⁰⁵ KAUS, Mickey. **The end of equality**. Nova York, Basic Books, 1992, p. 37.

A distribuição do ônus tributário no Brasil ocorre de forma tão desigual, pois se verifica que as famílias de baixa renda pagam proporcionalmente em relação à renda um valor mais elevado do que as famílias mais ricas. Nesse sentido, de acordo com dados do DIEESE, quem possui renda de até dois salários-mínimos despende quase metade de sua renda em tributos, já as famílias com renda acima de trinta salários-mínimos gastam apenas cerca de 26,3% de sua renda em tributos²⁰⁶.

A função extrafiscal tributária assume uma importante vinculação com a equidade e a justiça distributiva. Tal função atende aos objetivos da República Federativa do Brasil, previstos no artigo 3º da Constituição Federal, quais sejam: a construção de uma sociedade igualitária, dignidade da pessoa humana e a erradicação da pobreza e de desigualdades sociais e regionais.

Portanto, é necessária uma maior intervenção do Estado na ordem social, bem como na economia privada, em prol de um Estado em que o sistema tributário não tenha como preocupação principal e quase exclusiva a de arrecadar por arrecadar, mas um sistema em que a função extrafiscal ascenda, para permitir um equilíbrio nas relações sociais²⁰⁷.

No Brasil, infelizmente, o Estado Fiscal arrecada muito, mas destina pouco desse produto para o atendimento dos deveres constitucionais²⁰⁸, o que decorre, principalmente da má gestão da coisa pública e da elevada dívida pública, que acaba sendo um entrave para a realização de direitos sociais.

É importante ressaltar que quando se fala em função interventiva e indutiva, não se refere tão somente à indução econômica, mas, principalmente, à intervenção para a defesa dos direitos previstos na ordem social²⁰⁹. Há também uma distinção entre função incentivadora e função indutora, sendo que esta nem sempre será incentivadora²¹⁰.

A ideia de justiça distributiva, a princípio, repousa na noção de uma justa distribuição do ônus tributário. A par das discussões sobre uma aparente injustiça ou justiça na cobrança de tributos pelo Estado, fato é que a tributação é importante e

²⁰⁶ GASSEN, Valcir; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra Regina da F. **Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos**. Sequência (Florianópolis), p. 213-234, 2013, p. 224.

²⁰⁷ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 585.

²⁰⁸ NOGUEIRA, André Murilo Parente; ROSSO, Maria Izabel Souza. **O Estado Fiscal e o poder de tributar**. Revista Jurídica da Presidência, v.9, n.84, p. 195-207, abril/maio de 2007, p. 204.

²⁰⁹ *Ibidem*, p. 207.

²¹⁰ *Ibidem*, p. 208.

necessária, seja em um Estado Liberal ou em um Estado que valorize a proteção dos direitos sociais. Desta forma, sendo um “mal necessário”, devem ser estudadas as formas de tornar a tributação mais justa²¹¹.

Nesse sentido, Fernando Facury Scaff trata do papel do Poder Legislativo na justiça distributiva, pois detém poder para elaborar as leis orçamentárias, cabendo a esse poder fazer escolhas, muitas vezes, trágicas, já que são escolhas sobre quais direitos devem ser priorizados e quais devem ser deixados em um segundo plano²¹².

De início, destaque-se que a tributação sempre foi pensada como uma forma de retirada de patrimônio privado em prol de algum interesse público e aí é que se verificava em um Estado Liberal o objetivo de custeio do próprio Estado; em um Estado Social, o custeio das políticas públicas; e em um Estado Democrático de Direito, o custeio dos direitos fundamentais²¹³.

Destaque-se que a doutrina tributarista, de uma forma geral, acaba reduzindo a sua concepção sobre justiça tributária e numa dessas concepções reducionistas compreende-se como justa a tributação que incida de forma igual sobre todos os contribuintes, ainda que estes sejam diferentes²¹⁴.

Sempre ressaltando que os direitos fundamentais possuem custos, a sua proteção demanda uma análise de gestão pública que, para Nabais, relaciona-se especificamente a três tipos de custos: os relacionados ao dever de defender sua pátria, custos relacionados ao direito ao voto e os custos relacionados ao dever de pagamento de tributos²¹⁵.

Nesse caso, como a tributação é a principal fonte para o financiamento do Estado, acaba se tornando também a principal fonte de garantia da efetividade dos direitos fundamentais²¹⁶. Por um lado, portanto, há o dever estatal de promoção dos

²¹¹ SANDRI, Guilherme Sangalli. **Justiça Distributiva Fiscal: o princípio da capacidade contributiva como fundamento para uma tributação justa**. Dissertação (Mestrado em Direito). Universidade do Vale do Rio dos Sinos. São Leopoldo-RS, 2019, p. 17.

²¹² SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento republicano e liberdade igual. Ensaio sobre direito financeiro, República e Direitos Fundamentais no Brasil**. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 246.

²¹³ CALIENDO, Paulo. **Tributação e ordem econômica: os tributos podem ser utilizados como instrumentos de indução econômica?** Revista Direitos Fundamentais & Democracia, [S. l.], v. 20, n. 20, p. 193–234, 2016. Disponível em: <https://revistaeletronicardfd.unibrasil.com.br/index.php/rdfd/article/view/685>. Acesso em: 16 fev. 2023, p. 207.

²¹⁴ FOLLONI, André. **Isonomia na tributação extrafiscal**. Revista Direito GV, v. 10, p. 201-220, 2014, p. 203.

²¹⁵ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2012, p. 51-52.

²¹⁶ *Ibidem*, p. 90.

direitos fundamentais e, de outro, o dever constitucional de pagar tributos²¹⁷. Daí a importância de se estudar e repensar as formas de tributação, sobretudo no Brasil.

Não obstante o Estado também goze da dívida pública como outra forma de financiamento estatal, observa-se que o tributo é a forma mais justa e eficaz, uma vez que a dívida é devida, em algum momento haverá de ser paga. Segundo Piketty, é preferível taxar os mais ricos do que emprestar dinheiro deles²¹⁸.

Desse modo, compreende-se que a tributação estaria mais próxima de uma justiça distributiva se pensada de acordo com a capacidade contributiva de seus contribuintes²¹⁹. A capacidade contributiva visa a garantir que o cidadão contribua de acordo com suas capacidades econômicas²²⁰.

Para Dworkin, a tributação não pode ser realizada atentando-se aos aspectos legais, pois também é importante verificar determinados requisitos de moralidade²²¹. Para Will Kymlicka, seu pensamento, sobretudo a teoria do seguro, leva à conclusão de que o Imposto de Renda seria uma forma de recolher os prêmios que as pessoas estão dispostas a pagar e os benefícios sociais seriam formas de compensar aqueles que estão em desvantagens naturais²²².

Tenta-se sempre responder à pergunta sobre como distribuir os bens em uma sociedade, ou seja, qual o critério que será utilizado. Nessa perspectiva, uma tributação progressiva parece estar próxima da justiça distributiva, pois acaba por envolver uma melhor distribuição de renda.

O princípio da capacidade contributiva, presente no parágrafo primeiro do artigo 145 da Constituição Federal não pode ser interpretado de forma restritiva, de maneira a que a capacidade contributiva só seja observada “sempre que possível” e

²¹⁷ ALVES, Geovane Machado; FILHO, Ivan de Oliveira. **A Constituição Federal e a defesa dos direitos dos contribuintes: apontamentos sobre o princípio da dignidade da pessoa humana e suas implicações no direito tributário**. Revista Direitos Fundamentais & Democracia, [S. l.], v. 17, n. 17, p. 145–167, 2015. Disponível em: <https://revistaeletronicardfd.unibrazil.com.br/index.php/rdfd/article/view/564>. Acesso em: 18 fev. 2023, p. 159.

²¹⁸ PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Tradução Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 662.

²¹⁹ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2012, *et passim*.

²²⁰ GASSEN, Valcir; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra Regina da F. **Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos**. Sequência (Florianópolis), p. 213-234, 2013, p. 220.

²²¹ DWORKIN, Ronald. **A raposa e o porco-espinho: justiça e valor**. São Paulo: Martins Fontes, 2014, p. 8.

²²² KYMLICKA, Will. **Filosofia Política Contemporânea. Uma introdução**. Tradução Luis Carlos Borges; revisão da tradução: Marylene Pinto Michael. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 103.

que incida apenas sobre os impostos. Segundo Marciano Buffon, o texto constitucional não poderia trazer comando impossível de ser cumprido²²³. Para este autor, o princípio da capacidade contributiva está intimamente relacionado com o princípio da igualdade, a dignidade da pessoa humana e o princípio da solidariedade²²⁴.

De acordo com Paulo de Barros Carvalho, para atender ao comando do parágrafo primeiro do artigo 145 da Constituição Federal, é preciso que o legislador verifique situações que ostentem uma maior capacidade econômica do contribuinte, analisando a capacidade contributiva absoluta ou objetiva. É também possível, segundo ele, pensar na capacidade contributiva em sentido subjetivo ou relativo, quando se verifica de que forma os contribuintes poderão contribuir, de acordo com a repercussão econômica do evento, em realização do princípio da isonomia²²⁵.

Deve-se atentar que, embora o cidadão deva contribuir para o Estado através do sistema tributário, este também deve proporcionar-lhe condições mínimas e dignas de sobrevivência. Por esta razão, deve-se pensar no respeito à capacidade contributiva, para que não seja retirada do contribuinte a capacidade de gerar mais riquezas²²⁶.

Destaque-se que o princípio da capacidade contributiva se diferencia da tributação extrafiscal, compreendida como a instituição de tributos que tenham por objetivo a indução de comportamentos, afetando a liberdade dos cidadãos²²⁷.

A diferença entre elas é que a tributação extrafiscal pretende mudar a realidade, partindo de uma noção de redistribuição de renda e realização da igualdade, enquanto a capacidade contributiva tenta realizar a justiça social a partir da realidade encontrada²²⁸.

²²³ BUFFON, Marciano. **Princípio da capacidade contributiva: uma interpretação hermeneuticamente adequada.** In: CALLEGARI, André Luis; STRECK, Lenio Luiz; ROCHA, Leonel Severo (org). *Constituição, sistemas sociais e hermenêutica*: anuário do programa de pós-graduação em Direito da Unisinos, n. 8., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011, p. 249.

²²⁴ *Ibidem*, p. 253.

²²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 20ªed. rev., São Paulo: Saraiva, 2008, p. 182.

²²⁶ GASSEN, Valcir; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra Regina da F. **Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos.** Sequência (Florianópolis), p. 213-234, 2013, p. 222-223.

²²⁷ FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. **Revista Direito GV**, v. 10, p. 201-220, 2014, p. 205.

²²⁸ CALIENDO, Paulo. **Tributação e ordem econômica: os tributos podem ser utilizados como instrumentos de indução econômica?** Revista Direitos Fundamentais & Democracia, [S. l.], v. 20, n. 20, p. 193-234, 2016. Disponível em:

A tributação brasileira mostra-se atualmente, ao que parece, contrária ao princípio da capacidade contributiva, uma vez que a preferência é pela tributação de consumo, que se mostra distante do ideal de justiça distributiva²²⁹, uma vez que não analisa a capacidade contributiva e onera de forma igualitária tanto aqueles que possuem uma renda elevada, quanto os que são pobres.

A opção pela utilização do consumo como base para a tributação, além de violar a capacidade contributiva, contribui ainda mais para a formação e manutenção de uma sociedade cada vez mais desigual, tornando o sistema tributário brasileiro um dos mais regressivos do mundo²³⁰.

A preferência da matriz tributária no Brasil é evidente e os dados são alarmantes: enquanto a tributação sobre o patrimônio representa 3,52% dos tributos, a tributação sobre a renda representa 24,14%, a tributação sobre o consumo chega ao patamar de 68,20%²³¹.

Os principais tributos sobre o consumo são indiretos, ou seja, o consumidor de fato é que acaba arcando com o ônus de pagar por tais tributos, como é o caso do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), ISS (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza) e ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação²³²).

Quando se pensa em justiça tributária, é bem recorrente a sua associação com o princípio da isonomia fiscal, a qual pode ser alcançada, segundo a doutrina, pela neutralidade econômica dos tributos²³³.

Tal princípio tem destaque na ideia de Estado Liberal, de um Estado neutro, que não interfere na atividade econômica e quanto à neutralidade dos tributos, quer-

<https://revistaeletronicardfd.unibrazil.com.br/index.php/rdfd/article/view/685>. Acesso em: 16 fev. 2023, p. 227.

²²⁹ SANDRI, Guilherme Sangalli. **Justiça Distributiva Fiscal: o princípio da capacidade contributiva como fundamento para uma tributação justa**. Dissertação (Mestrado em Direito). Universidade do Vale do Rio dos Sinos. São Leopoldo-RS, 2019, p. 120.

²³⁰ GASSEN, Valcir; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra Regina da F. **Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos**. Sequência (Florianópolis), p. 213-234, 2013, p. 214.

²³¹ *Ibidem*, p. 214-215

²³² *Ibidem*.

²³³ VIEGAS, VivianeNery. **Justiça Fiscal e igualdade tributária: a busca de um enfoque filosófico para a tensão entre poder de tributar e direito de tributar frente à modernidade tardia no Brasil**. Revista Direitos Fundamentais & Democracia, [S. l.], v. 7, n. 7, p. 66–89, 2010. Disponível em: <https://revistaeletronicardfd.unibrazil.com.br/index.php/rdfd/article/view/111>. Acesso em: 15 fev. 2023, p. 68.

se a sua não interferência sobre grupos econômicos determinados, de forma a favorecê-los ou prejudicá-los²³⁴.

²³⁴ *Ibidem*, p. 70.

2. A ESTRUTURA TRIBUTÁRIA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

2.1 A quebra da capacidade contributiva e a regressividade do sistema tributário

A Constituição Federal de 1988 estabelece um Estado Democrático de Direito, tendo por finalidade a busca do bem comum e a realização da justiça social²³⁵.

Ainda que apresente um rol de liberdades, a Carta Magna não se distancia da proteção dos direitos sociais, uma vez que para dar efetividade aos direitos fundamentais é preciso que estes sejam articulados com as liberdades e com os direitos sociais²³⁶.

Quando trata de tais objetivos, principalmente da justiça social, soa como estranho ou quase impossível associar essas preocupações com o liberalismo, com seu estereótipo de ser um pensamento focado na liberdade individual e na vida privada.

Como visto anteriormente, porém, o liberalismo nem sempre pode ser compreendido desta forma. O liberalismo igualitário demonstra essa preocupação com a justiça social. É equivocado afirmar que o liberalismo igualitário pretende alcançar uma igualdade distributiva, permitindo tão somente que todos possam consumir ou adquirir bens da mesma maneira²³⁷, o liberalismo igualitário também pretende que os indivíduos estejam em uma situação de igualdade social e política²³⁸. Desta forma, tratar de equidade de oportunidades sem tratar da desigualdade seria um discurso vazio²³⁹.

Ao tratar do mecanismo de mercado, Onofre Alves Batista Júnior ressalta que é importante distinguir duas funções do governo: a função alocativa, que é a que arrecada recursos e a função distributiva, que é a forma pela qual tais recursos são

²³⁵ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O Estado Democrático de Direito Pós-Providência Brasileiro em busca da Eficiência Pública e de uma Administração Pública mais democrática**. Revista Brasileira de Estudos Políticos, v. 98, p. 119-158, 1 jul. 2008.p. 122-123.

²³⁶ *Ibidem*, p. 123-124.

²³⁷ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. OLIVEIRA. Ludmila Mara Monteiro de. **Liberalismo, Desigualdade e Direito Tributário**. Revista Brasileira de Estudos Políticos. Belo Horizonte, nº 110, jan./jun. 2015, pp. 217-272, p. 248.

²³⁸ VITA, Álvaro de. **Liberalismo, justiça social e responsabilidade individual**. DADOS – Revista de Ciências Sociais, v. 54, n. 4, p. 569-608, 2011 [In: PINZANI, Alessandro; TONETTO, Milene C. (eds.). Teoria crítica e justiça social. Florianópolis: Nefiponline, 2012, p. 29-73], p. 574.

²³⁹ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. OLIVEIRA. Ludmila Mara Monteiro de. **Liberalismo, Desigualdade e Direito Tributário**. Revista Brasileira de Estudos Políticos. Belo Horizonte, nº 110, jan./jun. 2015, pp. 217-272, p. 249.

distribuídos. Um Estado com uma boa função alocativa nem sempre terá uma boa função distributiva e vice-versa²⁴⁰. Afirma o autor que não cabe ao mercado essa função distributiva, nem a realização da justiça social²⁴¹.

Portanto, em uma economia capitalista, a melhor forma de combate às desigualdades é através do direito tributário, sendo considerado o principal meio de redistribuição²⁴². Isso porque com a tributação aumenta a receita pública necessária para a realização de políticas sociais²⁴³.

De acordo com Onofre Batista Júnior, em um Estado Tributário, como o Brasileiro, os tributos são a base de suas finanças, fazendo-o de acordo com o princípio da capacidade contributiva e da justiça social²⁴⁴, guiado para realizar o bem comum.

Como um Estado de Justiça Social, o Estado Democrático de Direito brasileiro deve tributar daqueles que mais possuem para atender aos que mais necessitam prestando direitos sociais, como saúde e educação²⁴⁵. Ressalta o mesmo autor que, dentre as mazelas que podem afetar este modelo, está a tributação regressiva²⁴⁶.

Além disso, o Estado Democrático de Direito tem como pressuposto a participação popular, rompendo-se as barreiras que separam o Estado do povo²⁴⁷.

O Estado Tributário é caracterizado pela distribuição da despesa pública visando à redução das desigualdades sociais e a proporcionar condições mínimas de uma vida com dignidade²⁴⁸ e apta ao desenvolvimento da liberdade e capacidades individuais²⁴⁹.

²⁴⁰ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. OLIVEIRA. Ludmila Mara Monteiro de. **Liberalismo, Desigualdade e Direito Tributário**. Revista Brasileira de Estudos Políticos. Belo Horizonte, nº 110, jan./jun. 2015, pp. 217-272, p. 224.

²⁴¹ *Ibidem*, p. 228.

²⁴² SUGIN, Linda. **Theories of distributive justice and limitations on taxation: what Rawls demands from tax systems**. Fordham Law Review, v. 72, n. 5, p. 1.991-2.014, 2004, p. 2013-2014.

²⁴³ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. OLIVEIRA. Ludmila Mara Monteiro de. **Liberalismo, Desigualdade e Direito Tributário**. Revista Brasileira de Estudos Políticos. Belo Horizonte, nº 110, jan./jun. 2015, pp. 217-272, p. 258.

²⁴⁴ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O Estado Democrático de Direito Pós-Providência Brasileiro em busca da Eficiência Pública e de uma Administração Pública mais Democrática**. Revista Brasileira de Estudos Políticos, v. 98, p. 119-158, 1 jul. 2008, p. 127.

²⁴⁵ *Ibidem*, p. 128.

²⁴⁶ *Ibidem*, p. 129.

²⁴⁷ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Participação popular na administração pública**. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, n. 191, jan./mar. 1993, p. 32.

²⁴⁸ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O Estado Democrático de Direito Pós-Providência Brasileiro em busca da Eficiência Pública e de uma Administração Pública mais Democrática**. Revista Brasileira de Estudos Políticos, v. 98, p. 119-158, 1 jul. 2008, p. 155.

²⁴⁹ SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. São Paulo: Companhia das Letras, 2010, *et passim*.

Para que se possa falar em justiça fiscal é importante que o sistema tributário esteja adequado à igualdade e à capacidade contributiva²⁵⁰, uma vez que a justiça fiscal é uma das formas de realização da justiça política²⁵¹.

Não é mais possível conceber um Estado assistencialista ou mínimo. Nenhum extremo se compatibiliza com o Estado democrático e com uma Administração Pública eficiente. O ideal hoje é um modelo em que o Estado possa prestar de forma adequada os direitos fundamentais e promover a inclusão dos grupos marginalizados²⁵².

Assim, o Estado Tributário Distribuidor deve respeitar o princípio da capacidade contributiva, para realizar a justiça fiscal²⁵³ e proporcionar maiores liberdades substantivas. Pode-se dizer que a busca pela justiça fiscal se dá de forma interventiva e pela justiça social de forma prestacional²⁵⁴.

A lei orçamentária é considerada uma das mais importantes de um país, pois a partir dela é que se estabelece a forma pela qual se dará a alocação e distribuição dos recursos públicos.

Observa Fernando Facury Scaff que um orçamento só será republicano se respeitar os objetivos da República Federativa do Brasil, traçados no artigo terceiro da Constituição Federal de 1988, com especial destaque para a garantia do desenvolvimento nacional e a redução das desigualdades sociais e regionais²⁵⁵.

Acrescenta Scaff que só haverá, de fato, um orçamento republicano quando houver um equilíbrio entre o que se arrecada e o que se gasta, para que todos possam usufruir de uma liberdade igual²⁵⁶.

²⁵⁰ FREITAS, Leonardo Buissa, BEVILACQUA, Lucas. **Progressividade na tributação sobre a renda com vistas à justiça fiscal e social** Interesse público. Belo Horizonte: Fórum – 2015 professor.pucgoias.edu.br, p. 88.

²⁵¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 10. ed. Rio de Janeiro/São Paulo: Renovar, 2003, p. 123-124.

²⁵² GUSTIN, Miracy. **Importância da constituição de capital social e humano em comunidades periféricas e de exclusão**. Revista governança social. Belo Horizonte, Ano I, Edição 3, p. 13, ago./nov. 2008, p. 10.

²⁵³ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O Estado Democrático de Direito Pós-Providência Brasileiro em busca da Eficiência Pública e de uma Administração Pública mais Democrática**. Revista Brasileira de Estudos Políticos, v. 98, p. 119-158, 1 jul. 2008, p. 129.

²⁵⁴ CLÉVE, Clèmerson Merlin. **Atividade legislativa do Poder Executivo**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2.000, p. 146.

²⁵⁵ SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento republicano e liberdade igual. Ensaio sobre direito financeiro, República e Direitos Fundamentais no Brasil**. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 267.

²⁵⁶ *Ibidem*.

A capacidade contributiva é a capacidade arrecadatória, o que em um orçamento republicano deverá ser proporcional ao quanto se aufere, isto é, o ideal é que quem ganhe mais, contribua mais²⁵⁷, visando a atender ao preceito constitucional.

Nota-se, portanto, que respeitar a capacidade contributiva é também buscar a isonomia²⁵⁸ e uma das principais formas de se alcançar a justiça fiscal²⁵⁹. Denota, como afirma José Marques Domingues de Oliveira, a existência de uma riqueza por parte do contribuinte, a qual deverá ser tributada, desde que respeitados os limites do mínimo existencial e da vedação do confisco.

A forma pela qual incidirá o tributo sobre a riqueza observada é que será a responsável pela aferição se o sistema tributário em questão está atendendo ou não ao princípio da capacidade contributiva²⁶⁰.

Dentre os princípios tributários, o da progressividade parece ser o que mais se relaciona com a capacidade contributiva, pois representa a alteração de uma alíquota em conformidade com a alteração da base de cálculo, a exemplo do que ocorre com o Imposto de Renda²⁶¹.

Torna-se, como afirma Ricardo Lobo Torres, uma regra para o alcance da justiça, tanto a fiscal quanto a social, o contribuir de acordo com as suas capacidades, isto é, de acordo com a capacidade contributiva²⁶². É o aceitar um sacrifício individual em busca do bem comum, em um intuito de solidariedade.

A capacidade contributiva é um princípio presente desde a Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, que em seu artigo 13 estabelecia que seria necessário um esforço comum entre Estado e cidadão, visando à manutenção das despesas públicas, devendo o cidadão contribuir de acordo com as suas possibilidades²⁶³.

²⁵⁷ *Ibidem*, p. 278.

²⁵⁸ Nesse sentido: TIPKE, Klaus, LANG, Joachim. **Direito tributário**. Tradução de Luiz Doria Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008, v. 1., p. 191 e COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 80.

²⁵⁹ CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 23ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 87.

²⁶⁰ OLIVEIRA, José Marques Domingues de. **Direito tributário: capacidade contributiva – conteúdo e eficácia do princípio**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 57.

²⁶¹ SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento republicano e liberdade igual. Ensaio sobre direito financeiro, República e Direitos Fundamentais no Brasil**. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 283.

²⁶² TORRES, Ricardo Lobo. **A idéia de liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 134.

²⁶³ CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo : Dialética, 1996. p. 37.

Para Francisco Moschetti, não se trata da capacidade econômica pura e simples, mas desta capacidade com um acréscimo que é o dever de solidariedade, de olhar em prol da comunidade²⁶⁴. A Constituição de 1988 é impositiva quanto à observância do princípio da capacidade contributiva²⁶⁵.

A capacidade contributiva corresponde à riqueza do indivíduo, a que se pode verificar após a satisfação de suas necessidades básicas. Nesse sentido, por ser riqueza, parte dela pode ser repassada ao Estado, uma vez respeitado o chamado mínimo existencial²⁶⁶.

Esse mínimo corresponde àqueles direitos que, independentemente de razões socioculturais, são necessários a qualquer ser humano. Contudo, não é apenas o direito à sobrevivência, o que abrange, além do direito a se alimentar, o direito de ter acesso a uma comida saudável, a ter água (potável) para matar a sede, a uma roupa para vestir, a ter uma moradia digna e não uma morada em locais que possuam algum risco à saúde, é ter garantido o acesso à saúde pública, dentre outros²⁶⁷.

É a vida digna, a vida que proporcione ao indivíduo o desenvolvimento de suas capacidades, ou seja, de exercer as liberdades substantivas para levar a vida que se deseja. Como ilustra bem Amartya Sen, é o jejum realizado por uma pessoa abastada, que possui a capacidade de escolher não comer, diferentemente daquela que passa fome extrema e tem seu jejum derivado da ausência dessa mesma capacidade²⁶⁸.

Klaus Tipke alerta que o Estado não pode suprimir através dos tributos o que o Estado Social precisa devolver às pessoas²⁶⁹. Obviamente, a supressão não corresponde às manifestações de riquezas que vão além do mínimo vital, mas àqueles

²⁶⁴ MOSCHETTI, Francisco. **El principio de capacidad contributiva**. Madrid : Instituto de Estudios Fiscales, 1980. p. 279.

²⁶⁵ Ainda que haja uma certa controvérsia sobre a expressão “sempre que possível” contida no parágrafo primeiro do artigo 145 da Constituição Federal, trata-se de questão que, segundo Roque Carrazza, não exclui o caráter coercitivo de se observar a capacidade contributiva. Assim o “sempre que possível” é aplicado ao caráter pessoal dos impostos e não, à capacidade contributiva. CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 4. ed. Malheiros, 1993. p. 60-61.

²⁶⁶ BONOMO, Carla **A eficácia da capacidade contributiva e a justiça social**. Revista do Direito Público, [S. l.], v. 4, n. 2, p. 29–42, 2009. DOI: 10.5433/1980-511X.2009v4n2p29. Disponível em: <https://ojs.uel.br/revistas/uel/index.php/direitopub/article/view/10751>. Acesso em: 18 out. 2023, p. 36.

²⁶⁷ SARMENTO, Daniel. **Dignidade da Pessoa Humana na Ordem Constitucional Brasileira: conteúdo, trajetórias e metodologia**. Tese apresentada no concurso público para Professor Titular de Direito Constitucional da Faculdade de Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ/RJ. Rio de Janeiro, 2015, p. 215.

²⁶⁸ SEN, Amartya. **Desenvolvimento como Liberdade**. São Paulo: Companhia das Letras, 2010, p. 105.

²⁶⁹ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 34.

que excedem a esse patamar, pois a tributação de forma progressiva sobre elas aproxima-se da justiça fiscal.

Por outro lado, deve ser observada a proibição do confisco, isto é, o contribuinte não poderá ser tributado a ponto de ter violado seu direito de propriedade²⁷⁰.

Sobre esse limite, trata-se de conceito jurídico indeterminado, pois dá margem ao Poder Judiciário analisar no caso concreto o que seria um tributo confiscatório. Ainda assim, essa análise deverá ser realizada tendo em vista todo o sistema tributário e não apenas o tributo contestado²⁷¹.

Observa-se, portanto, que a exigência normativa constitucional é a de que o tributo seja razoável e proporcional, na medida em que não viole o mínimo existencial, nem caracterize o confisco²⁷².

Essa riqueza pode ser observada, sobretudo, pela renda, patrimônio e consumo. No direito tributário italiano, inclusive, há uma distinção entre a riqueza direta, que estaria representada pela renda e patrimônio, da riqueza indireta, representada pelo consumo²⁷³. De acordo com Roque Antonio Carrazza, a riqueza que deve ser levada em conta não é a riqueza real, pois esta não poderia servir de parâmetro ao legislador, em seu lugar deve ser observada a riqueza aparente, objetiva²⁷⁴. Esta que servirá de parâmetro para que se elaborem normas em respeito à capacidade contributiva.

A relação da capacidade contributiva com a igualdade traz à tona a importância de responder à seguinte indagação, já levantada pela doutrina: “quem são os iguais e quem são os desiguais²⁷⁵.”

A solução para esta questão, segundo Celso Antonio de Mello, advém da análise de qual critério é utilizado para desigualar; a relação entre o elemento desigual

²⁷⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 37. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 41.

²⁷¹ *Ibidem*, p. 41. Também nesse sentido a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, ADC-MC 8/DF, Rel. Min. Celso de Mello, j. 13.10.1999, DJ: 04.04.2003, p. 38.

²⁷² BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADI 2.551- MCQO, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 2-4-03, DJ de 20-4-06

²⁷³ *Ibidem*, p. 37.

²⁷⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29.ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 101-102.

²⁷⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3. ed. 20 tiragem. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 10-11.

e o tratamento jurídico diferenciado e a compatibilidade entre essa distinção e os valores constitucionais²⁷⁶.

A capacidade contributiva pode ser dividida em absoluta ou objetiva e relativa ou subjetiva. A capacidade contributiva absoluta é aquela cuja manifestação de riqueza está no próprio preceito normativo, na hipótese de incidência do tributo²⁷⁷.

Poderá ser também relativa quando leva em conta as características subjetivas do contribuinte para definir sua riqueza. Trata-se de analisar se o sujeito pode ou não contribuir para as despesas estatais²⁷⁸.

Em tributos diretos, é mais perceptível o respeito à capacidade contributiva, uma vez que se trabalha, segundo José Casalta Nabais, com a riqueza real do sujeito passivo tributário. Já nos tributos indiretos, a capacidade contributiva aparece como parâmetro para aferição da riqueza, em sua relação com a capacidade de aquisição de bens e serviços²⁷⁹.

O princípio, conforme já definiu o Supremo Tribunal Federal em relação às taxas²⁸⁰, bem como parcela da doutrina, não se aplica exclusivamente aos impostos, mas a qualquer espécie de tributo²⁸¹.

A capacidade contributiva está presente até mesmo na previsão da concessão da justiça gratuita a um ou alguns atos processuais, prevista no artigo 98, § 5º, do Código de Processo Civil, pois leva em conta a capacidade econômica da parte, quando dispõe: “A gratuidade poderá ser concedida em relação a algum ou a todos os atos processuais, ou consistir na redução percentual de despesas processuais que o beneficiário tiver de adiantar no curso do procedimento”.

Não obstante a controvérsia, é fato que a capacidade contributiva é observada em sistemas tributários progressivos, ou seja, em que as alíquotas são elevadas em

²⁷⁶ *Ibidem*, p. 21.

²⁷⁷ VALLE, Maurício Dalri Timm do. **Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 462.

²⁷⁸ *Ibidem*, p. 463.

²⁷⁹ NABAIS, José Cabalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 2004, p. 480-481.

²⁸⁰ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. (1ª Turma). Recurso Extraordinário com Agravo – ARE-AgR Relator Min. Dias Toffoli. DJe: 19.06.2015. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4291095>. Acesso em 19-10-2023, às 09h40min.

²⁸¹ Em sentido favorável à aplicação extensiva, MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 37. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 40, assim como Paulo de Barros Carvalho, que trata do princípio como responsável “para aferir-se o impacto da carga tributária e o critério comum dos juízos de valor sobre o cabimento e a proporção do expediente impositivo.” CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 20ªed.rev. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 181.

conformidade com a elevação da base de cálculo. Como explica Baleeiro²⁸², a progressividade é analisada sobre a capacidade econômica, ou, em outras palavras, quem possui maior riqueza deverá sofrer a incidência de alíquotas maiores.

Por outro lado, os sistemas tributários regressivos não observam essa relação entre capacidade contributiva e aumento da carga tributária. Ao contrário, nesses sistemas se tributa mais quem possui menor capacidade econômica.

Considerando o mandamento constitucional de realização da justiça social e de aplicação da capacidade contributiva para tal intuito, qualquer norma que revele uma tributação regressiva será inconstitucional²⁸³, justamente por deixar de realizar a justiça social.

Há que se distinguir, contudo, a progressividade e a regressividade sobre tributos diretos e indiretos. Nos tributos indiretos, que é o caso da tributação sobre bens e serviços de consumo, a progressividade será observada quando houver uma maior alíquota sobre os produtos e serviços da população de maior renda. Em sentido contrário, haverá a regressividade nesses tributos quando uma menor alíquota incidir sobre bens e serviços da população de menor renda²⁸⁴.

Nota-se, pois, a dificuldade que existe no controle da progressividade dos tributos incidentes sobre bens e serviços de consumo, uma vez que a base de cálculo é uma mera estimativa da renda do sujeito passivo. Nesse sentido, o sistema tributário brasileiro falha, pois, além de tributar excessivamente esses produtos e serviços, nada estabelece para que se atenda à capacidade contributiva desses sujeitos passivos.

Nos sistemas tributários em que predominam os tributos indiretos, como é o caso do Brasil, essa regressividade é facilmente percebida, em clara afronta ao princípio da igualdade²⁸⁵. Nesse sentido, torna-se ilusório afirmar que há uma alta carga tributária e que esta deve ser diminuída, pois a questão que importa não é esta, mas a forma pela qual se distribui essa carga²⁸⁶.

²⁸² BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 271.

²⁸³ FEITAL, Thiago Álvares. **Quem é o sujeito do direito tributário? : tributação, desigualdade e cidadania**. 2ªed. rev., exp. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021, p. 101.

²⁸⁴ *Ibidem*, p. 102.

²⁸⁵ *Ibidem*, p. 102.

²⁸⁶ *Ibidem*, p. 105.

Essa regressividade do sistema brasileiro por ser a que mais retira dos mais pobres e mais transfere aos mais ricos é, segundo Thiago Feital, uma “aberração ética e jurídica²⁸⁷”.

Além da relação entre regressividade e desigualdade, é importante observar que tal quadro denota também uma má destinação do gasto público por parte do administrador, o que contribui para aumentar essas disparidades²⁸⁸. No Brasil, o que ocorre é um movimento contrário aos demais países do globo, uma vez que tem proliferado teorias que defendem o menor gasto público e social²⁸⁹.

Sobre o gasto público, observam David Stuckler e Sanjay Basu que as políticas e a forma de escolha do gasto público determinam quase todos, senão todos, os aspectos da vida de uma pessoa, inclusive sobre quem tem mais risco de ficar doente, quem tem mais propensão a se recuperar de uma fase ruim, dentre outros²⁹⁰.

A austeridade, pois, em meio às exigências da sociedade brasileira e os mandamentos constitucionais não contribui em nada para a realização da justiça social, ao contrário, tem causado grandes tragédias, como a fome, o desemprego, a ausência de moradias e de tratamento adequado à saúde²⁹¹, necessidades básicas e que necessitam estar na mira do gasto público, com prioridade²⁹².

2.2 Capacidade receptiva e o orçamento republicano

Se a capacidade contributiva é a capacidade que o indivíduo possui de contribuir com o Estado, por meio dos tributos, a capacidade receptiva corresponde à capacidade que o indivíduo possui de receber esse gasto público, ou seja, direito de

²⁸⁷ *Ibidem*, p. 108.

²⁸⁸ MEDEIROS, Marcelo., SOUZA, Pedro. (1844- Texto para discussão). **Gasto público, tributos e desigualdade de renda no Brasil**. Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 2013, p. 28.

²⁸⁹ KERSTENETZKY, Celia Lessa ; GUEDES, Graciele Pereira. **Great Recession, great regression? The welfare state in the twenty-first century**. Cambridge Journal of Economics, 2021, p. 151-194.

²⁹⁰ STUCKLER, David; BASAU, Sanjay. **A economia desumana: como as políticas públicas afetam a nossa saúde**; tradução Maria Lúcia de Oliveira, 1ª ed. Rio de Janeiro: Best Business, 2022, p. 183-184.

²⁹¹ *Ibidem*, *et passim*.

²⁹² Nesse sentido, Marçal Justen Filho, observa o princípio da capacidade contributiva demonstra um certo pessimismo e desânimo, uma vez que as soluções parecem distantes. JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição Passiva Tributária**. CEJUP: Belém, 1986, p. 232.

aqueles que menos arrecadam de serem assistidos pelo Estado, em busca da redução das desigualdades sociais²⁹³.

A importância dos tributos nessa busca é inegável, ante os objetivos da República, traçados pela Constituição Federal. Contudo, como observa Vito Tanzi, o que mais causará impacto na busca pela igualdade é o gasto público e a forma como ele é administrado²⁹⁴, uma vez que o destino da verba deverá ir efetivamente para aqueles que mais precisam.

Como ensina Fernando Facury Scaff, destinar a maior parte da verba pública com os que menos possuem não tem a finalidade pura e simples de enriquecê-los, mas de apenas colocá-los em um mesmo nível dos demais, para que gozem da mesma liberdade que os outros, a chamada liberdade igual²⁹⁵.

Acrescenta Scaff que essa liberdade igual proporciona que a educação ou a saúde de qualidade não sejam mais exemplos de exclusão social, mas ao contrário, sejam direito disponível a todos, independentemente da renda que possuam²⁹⁶.

Uma política pública republicana é a que observa, na condução do gasto público, a capacidade receptiva dos grupos mais vulneráveis²⁹⁷. Assim como na capacidade contributiva, quanto à capacidade receptiva é preciso pensar progressivamente, de forma que o gasto público seja empregado de forma progressiva com quem mais precisa. É a ideia de orçamento centrífugo, ou seja, do orçamento focado em distribuir a renda e não as concentrar, como seria a noção de um orçamento centrípeto²⁹⁸.

Quando o Estado investe em saúde e educação, por exemplo, o quanto é investido afeta diretamente as camadas mais pobres da população, que necessitam do serviço de saúde e educação públicas. Por esta razão, o gasto deve observar a capacidade receptiva, ou seja, ser direcionado mais progressivamente à necessidade de quem recebe²⁹⁹.

²⁹³ SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento republicano e liberdade igual. Ensaio sobre direito financeiro, República e Direitos Fundamentais no Brasil**. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 278.

²⁹⁴ TANZI, Vito. **Informe del relator general**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2002, p. 314.

²⁹⁵ SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento republicano e liberdade igual. Ensaio sobre direito financeiro, República e Direitos Fundamentais no Brasil**. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 288.

²⁹⁶ *Ibidem*.

²⁹⁷ *Ibidem*.

²⁹⁸ *Ibidem*.

²⁹⁹ *Ibidem*, p. 290.

Ao contrário, a política de austeridade parece cada vez mais afetar a vida das pessoas, comprometendo diretamente a prestação dos direitos sociais³⁰⁰. Nota-se, que dentre os direitos que mais sofrem com a austeridade fiscal é o direito à saúde, em todo o mundo³⁰¹.

No Brasil, especificamente, os discursos pró-austeridade fiscal tem crescido desde o ano de 2015, o que se torna preocupante, pois afastar o Estado da prestação de direitos sociais em um país em que tantas pessoas são carentes parece ser uma marcha para o regresso³⁰².

A expressão “capacidade receptiva” foi tratada pela primeira vez por Regis Fernandes de Oliveira³⁰³, para definir justamente essa capacidade para receber a política estatal que visa a garantir os direitos fundamentais, direitos estes que permitem à pessoa ter a mesma liberdade para escolher a vida que se quer levar.

É importante ressaltar que as políticas públicas compensatórias, ou seja, as que visam a transformar uma realidade daqueles que já foram discriminados, para que possuam as mesmas oportunidades, como a política de quotas e demais ações afirmativas, devem ser temporárias³⁰⁴.

Nesse sentido, o orçamento republicano deve ser elaborado para destinar o gasto público para a construção de tais condições que permitam elevar alguns indivíduos a gozar da mesma igualdade que os demais. Algumas políticas públicas, como as chamadas ações afirmativas devem ser temporárias, sob pena de se tornarem prejudiciais e criarem um desequilíbrio novo entre aqueles que são destinatários das medidas e aqueles que não são.

Para tratar da forma pela qual será destinado o gasto público para a prestação dos direitos sociais é necessária uma melhor compreensão sobre as políticas públicas³⁰⁵. A necessidade de intervenção estatal na prestação desses direitos está

³⁰⁰ Nesse sentido, David Stuckler e Sanjay Basu ao tratarem da política do sistema de saúde norte-americano e britânico. STUCKLER, David; BASU, Sanjay. **A economia desumana: como as políticas públicas afetam a nossa saúde**. 1ª ed., Rio de Janeiro: Best Business, 2022, p.137.

³⁰¹ *Ibidem*, p. 185.

³⁰² GOMES, Ana Maria Isar dos Santos; CLARK, Giovani. **Neoliberalismo de austeridade, performance e dissenso**. Revista Direitos Fundamentais & Democracia, 2021, 26(1), 211–237, p. 222. Disponível em: <https://doi.org/10.25192/issn.1982-0496.rdfd.v26i11604>. Acesso em 23/10/2023 às 15h48min.

³⁰³ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. 6ª ed. São Paulo: RT, 2014, *et passim*.

³⁰⁴ PIOVESAN, Flavia. **Ações afirmativas e direitos humanos**. Revista USP, n. 69, p. 36-43, 2006, p. 40.

³⁰⁵ BUCCI, Maria Paula Dallari. **O conceito de política pública em direito**. In: Políticas Públicas: Reflexões sobre o conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 1-50, p. 4.

presente desde o século XX, ou seja, como ensina Maria Paula Dallari Bucci, o paradigma dos direitos sociais compreende um Estado que intervém para prestar esses direitos, da mesma forma pela qual intervém na economia³⁰⁶.

A positivação dos direitos sociais na Constituição Federal de 1988, assim como em outros diplomas normativos infraconstitucionais demonstra a necessidade de atuação estatal e a importância das políticas públicas.

Nesse contexto, para que não haja uma regressão ou se deixe de concretizar determinada política, é importante que, em se tratando de garantir direitos fundamentais e sociais, trabalhe-se com políticas de estado e não de governo.

A política de estado é uma política que ultrapassa os limites temporais e que não depende do partido ou do governante que a instituiu para que se mantenha viva³⁰⁷. Deve ser o caso, por exemplo, de uma política habitacional e de qualquer política que vise ao combate das desigualdades, pois a sua extinção afetará a vedação do retrocesso social, uma vez que, obtido um patamar de realização, tornam-se direitos subjetivos e, portanto, pela segurança jurídica, não podem mais ficar desprotegidos³⁰⁸.

Ao contrário, a política de governo é temporária, está atrelada ao governante e a sua linha política, não mantendo compromissos de continuidade com a gestão que a sucede³⁰⁹. Por esta razão, a efetivação dos direitos sociais deve caracterizar políticas de estado e não de governo. É inadmissível que se aceite o retrocesso, sob a justificativa de se tratar de um mero “programa de ação governamental³¹⁰”.

Assim, se se caminha para um orçamento republicano, que, de fato, mantenha um equilíbrio entre a capacidade contributiva e receptiva, tais medidas não podem ser objetivo de política de governo, devem ser políticas de estado e não podem retroceder.

Segundo Canotilho, existe uma relação intrínseca entre a vedação ao retrocesso e a segurança jurídica³¹¹. A própria Constituição Federal não visa apenas

³⁰⁶ *Ibidem*, p. 5.

³⁰⁷ *Ibidem*, p. 19.

³⁰⁸ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. Coimbra: Livraria Almedina, 1991, p. 474.

³⁰⁹ BUCCI, Maria Paula Dallari. **O conceito de política pública em direito**. In: Políticas Públicas: Reflexões sobre o conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 1-50, p. 18.

³¹⁰ *Ibidem*.

³¹¹ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. Coimbra: Livraria Almedina, 1991, p. 474.

a proteger relações futuras, mas também a proteger o que já se conquistou, de políticas que tendam a retirar tais conquistas³¹².

Como se observa, a garantia dessas conquistas no âmbito infraconstitucional deverá impedir que o Executivo adote medidas supressivas, sem maiores justificativas³¹³. O Judiciário poderá exercer um controle de constitucionalidade prévio e posterior à vigência da norma.

Sobre a possibilidade de controle das políticas públicas pelo Poder Judiciário, Maria Paula Dallari Bucci afirma inicialmente que, por ser a política pública uma atividade própria do Poder Executivo, o controle por outro poder poderia ser considerado, inicialmente, impróprio³¹⁴.

Torna-se fundamental, pois, nessa intervenção, definir seus limites, ou seja, até que ponto o Poder Judiciário poderá interferir na política pública. Para Dallari, é importante retomar a ideia de normas programáticas de José Afonso da Silva, segundo o qual tais normas consistem em programas de ação, os quais impedem que os poderes não intervenham para realizá-las³¹⁵.

Nesse sentido, os Poderes Públicos não podem ser omissos na realização dos direitos sociais³¹⁶, o que envolve a intervenção do Judiciário quando se está diante de uma norma inconstitucional definidora de política pública. A possibilidade de levar essa questão à Corte é a própria aplicação da inafastabilidade da jurisdição, contida no artigo 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal³¹⁷.

2.3 A importância do sistema tributário para garantia da liberdade igual

³¹² STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica Jurídica e(m) Crise**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2001, p. 55.

³¹³ ANDRADE, Júlio Thalles de Oliveira. **Os Direitos fundamentais sociais à luz do princípio da vedação ao retrocesso social**. Revista Eletrônica Direito e Política, [S. l.], v. 11, n. 1, p. 180–199, 2016. DOI: 10.14210/rdp.v11n1.p180-199. Disponível em: <https://periodicos.univali.br/index.php/rdp/article/view/8708>. Acesso em: 24 out. 2023, às 08h56min.

³¹⁴ BUCCI, Maria Paula Dallari. **O conceito de política pública em direito**. In: Políticas Públicas: Reflexões sobre o conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 1-50, p. 22.

³¹⁵ SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 3ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 137-138.

³¹⁶ BUCCI, Maria Paula Dallari. **O conceito de política pública em direito**. In: Políticas Públicas: Reflexões sobre o conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 1-50, p. 29.

³¹⁷ *Ibidem*, p. 31.

Por mais contraditório que pareça, a liberdade igual nada mais é do que a igual liberdade para ser diferente³¹⁸. Só com o devido respeito às diferenças é que será possível garantir às pessoas uma real liberdade.

A igualdade é dinâmica, pois a vida assim o é. Atualmente a pretensão de igualdade não se satisfaz apenas com a igualdade formal. É da vertente liberal a noção da garantia de igualdade de acesso às liberdades ou de igualdade de oportunidades, sem que haja qualquer relação necessária ou compromisso com a produção de um resultado³¹⁹.

As diferenças devem ser respeitadas para que se alcance uma liberdade igual e seja possível a construção de uma sociedade menos desigual. Oportuno fazer a distinção entre diferença e desigualdade, como o faz Fernando Facury Scaff. Segundo o professor, as diferenças dizem respeito a características individuais, que tornam o indivíduo um ser único, já as desigualdades consistem na manifestação externa dessas diferenças, como a renda, a escolarização, oportunidades, etc³²⁰.

Nesse sentido e no combate à redução dessas diferenças, destaca-se o papel do Estado, que tem no orçamento o principal meio para redução dessas desigualdades. A ele cabe arrecadar de muitas pessoas e redistribuir visando ao bem comum³²¹.

Ainda que existam dificuldades, sobretudo porque a distribuição de riquezas envolve jogo político de diferentes interesses e há muito tempo que é assim³²², o sistema tributário possui um papel relevante nesse intuito e pode contribuir para uma sociedade mais igualitária, uma vez que a relação equilibrada entre liberdade e igualdade garante a proteção dos direitos fundamentais³²³.

A liberdade igual, que assegura a todos igual liberdade dificilmente será alcançada sem qualquer intervenção do poder político, pois as sociedades são desiguais e há vontade e interesse na perpetuação dessa condição³²⁴.

³¹⁸ BINENBOJM, Gustavo. **Liberdade igual. O que é e por que importa**. Rio de Janeiro: História Real, Editora Intrínseca, 2020, *et passim*.

³¹⁹ *Ibidem*.

³²⁰ SCAFF, Fernando Facury. **Da igualdade à liberdade. Considerações sobre o princípio jurídico da igualdade**. 1ª ed. – Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2022, p. 14.

³²¹ *Idem*, p. 60.

³²² PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Tradução Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 27.

³²³ SCAFF, Fernando Facury. **Da igualdade à liberdade. Considerações sobre o princípio jurídico da igualdade**. 1ª ed. – Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2022, p. 81.

³²⁴ *Ibidem*.

Quando se trata de poder público que tenha como objetivo a redução das desigualdades, como é o caso do Brasil, é preciso trabalhar desde a arrecadação até o gasto público³²⁵.

Nesse contexto, o sistema tributário deve possuir uma lógica que permita garantir as iguais liberdades, seja pela forma como é distribuído o ônus tributário, que impactará nessa garantia, seja pela forma de distribuição dessa arrecadação, ou seja, do gasto público, papel destinado ao orçamento público.

No atual cenário brasileiro, observa-se um sistema tributário no qual predomina a incidência sobre o consumo em detrimento da renda e do patrimônio³²⁶, o que contribui para que os mais pobres acabem sofrendo uma carga maior de tributos em proporção com os que possuem maior renda.

O sistema tributário brasileiro é considerado um sistema injusto, que facilita a concentração de renda e penaliza os mais pobres. Para combater esse caráter regressivo do sistema, é necessário repensá-lo, sobretudo para tentar compreendê-lo de uma forma um pouco diferente da noção quase libertária de pensar o direito de propriedade como uma “vaquinha”, segundo o qual os proprietários dispõem de parcela de seu patrimônio para doar aos que mais precisam³²⁷.

Desta forma, quando o Estado, por meio do sistema tributário, exerce a função redistributiva das riquezas, ao retirar de quem mais possui para dar àquele que menos tem, ele está determinando como regular o direito de propriedade. Segundo Paulo Caliendo, o sistema tributário deve ser compreendido como um sistema que arrecada, cria, mantém e transmite a propriedade³²⁸.

Tratar da justiça tributária revela uma certa complexidade, uma vez que depende do conceito que se possui de justiça. No entanto, dentre tantos conceitos de justiça tributária, é comum compreendê-la associada à igualdade de tratamento das pessoas³²⁹.

³²⁵ *Idem*, p. 89.

³²⁶ BALEEIRO, Aliomar (1905-1978). **Limitações constitucionais ao poder de tributar** / Aliomar Baleeiro. – 8. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. – Rio de Janeiro: Forense, 2010.

³²⁷ MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 51.

³²⁸ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica** / Paulo Caliendo. – Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 270.

³²⁹ SCHEVE, Kenneth. STASAVAGE, David. **Taxing the rich**: a history of fiscal fairness in the United States and Europe. Princeton University Press. Princeton. New Jersey. 2016. [e-Book], p. 206-207.

No entanto, tratar as pessoas de forma igual e tributá-las da mesma maneira pode gerar uma situação de desigualdade e nesse sentido, de injustiça tributária, uma vez que sobre todos incidirá o mesmo ônus tributário, o que onera demais quem menos possui.

Para Paulo Caliendo, o melhor critério para que se atenda à justiça tributária é o respeito à capacidade contributiva, a qual nada mais é que a teoria do talento pessoal para o acúmulo de riquezas³³⁰.

Ainda que no Código Tributário não conste especificamente a previsão da chamada justiça tributária, ela deriva da interpretação dos princípios tributários da seletividade, progressividade, extrafiscalidade e pessoalidade³³¹. Na Constituição Federal, ela foi incluída pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023, como princípio a ser observado pelo Sistema Tributário Nacional.

A tributação sobre o consumo, sobretudo nos tributos indiretos, ao que tudo indica, não respeita o princípio da progressividade e da capacidade contributiva. Ao contrário, os tributos diretos parecem ser os mais adequados para atender aos referidos princípios³³².

Assim, ao lado daquela sensação de que o sistema tributário é injusto e regressivo, para recuperar a confiança no sistema seria necessário torná-lo mais progressivo³³³.

O tributo será progressivo, segundo Piketty, quando o valor cobrado for maior para os mais ricos, riqueza que será calculada tanto pela renda, quanto pelo capital ou pelo consumo. Será regressivo quando, ao contrário, seja pelos benefícios que fornece aos mais ricos ou pela facilitação de condutas ilícitas de evasão, o valor cobrado será menor dos mais ricos³³⁴.

Em uma análise crítica, Piketty aponta que o principal objetivo do imposto é a regulação do capitalismo e não o financiamento do Estado Social. Isso para que se combata um sistema com intensas desigualdades patrimoniais e com crises

³³⁰ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica** / Paulo Caliendo. – Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 274-275.

³³¹ BALEEIRO, Aliomar (1905-1978). **Limitações constitucionais ao poder de tributar** / Aliomar Baleeiro. – 8. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. – Rio de Janeiro: Forense, 2010.

³³² STIGLITZ, Joseph E. **The price of inequality: how today's divided society endangers our future**. 1st. ed. W.W. Norton & Company, Inc. New York, N.Y. 2012, p. 96.

³³³ *Ibidem*.

³³⁴ PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Tradução Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 614.

financeiras³³⁵, o que no Brasil é necessário para que se atenda aos objetivos da República Federativa do Brasil, dentre os quais está a redução das desigualdades sociais e regionais.

A elevação dos tributos sobre as classes mais baixas em detrimento das médias e altas demonstra, de acordo com o mesmo autor, que as críticas sobre um excesso de tributação mostram-se inadequadas³³⁶.

O que se percebe, pois, é um critério inadequado na distribuição desse ônus. O contribuinte brasileiro pobre paga mais tributos que o rico, o milionário e o detentor de grandes fortunas. Um fato que comprova essa afirmação é a forma pela qual são distribuídas as alíquotas do Imposto de Renda no país, que, neste ano de 2024, passou a ser: a) renda até R\$2.593,21: isento³³⁷; b) renda entre R\$2.593,21 e R\$2.826,65: alíquota de 7,5%; c) renda entre R\$2.826,66 e R\$3.751,05: alíquota de 15%; d) renda entre R\$3.751,06 e R\$4.664,65: alíquota de 22,5%; e) renda acima de R\$4.664,68: alíquota de 27,5%.

A Reforma Tributária, aprovada em sua primeira etapa, no dia 20 de dezembro de 2023 (Emenda Constitucional nº 132), estabeleceu alterações na tributação sobre o consumo. Destaca-se a unificação de tributos e a extinção do Programa de Integração Social (PIS), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), Imposto sobre Serviços (ISS). Os dois primeiros serão unificados na Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e os últimos no Imposto sobre Bens e Serviços (IBS)³³⁸.

De acordo com Nota Técnica do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), sobre a Reforma Tributária e suas estimativas, é possível verificar alguns pontos positivos, sobretudo quanto ao efeito redistributivo³³⁹.

³³⁵ *Idem*, p. 640.

³³⁶ PIKETTY, Thomas. **A economia da desigualdade**. Tradução André Telles. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2015, p. 101.

³³⁷ Alteração promovida pela Medida Provisória nº 1.206/2024, publicada em 06 de fevereiro de 2024. Disponível em: <https://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?jornal=600&pagina=1&data=06/02/2024>. Acesso em 22/04/2024, às 09h26min.

³³⁸ BRASIL. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em 10/02/2024, às 09h12min.

³³⁹ GOBETTI, Sérgio Wulff, MONTEIRO, Priscila Kaiser. **Impactos redistributivos da reforma tributária: estimativas atualizadas**. Nota Técnica nº 18. Carta de Conjuntura. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA). 3º trimestre de 2023. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/12384/1/CC_n60_nota18_NT_reforma_tributaria.pdf. Acesso em 10/02/2024, às 11h23min.

A segunda fase da Reforma Tributária, que terá como foco mudanças na tributação da renda, deverá ter suas propostas encaminhadas ao Congresso Nacional no prazo de noventa dias da data da promulgação da primeira fase, que ocorreu em 20 de dezembro de 2023³⁴⁰. Portanto, ainda não se tem informações e expectativas sobre o efeito redistributivo das propostas.

No entanto, a Reforma já demonstra que o sistema tributário tem uma importante função, sobretudo em um país subdesenvolvido como o Brasil, que é a função redistributiva. Os tributos, de acordo com o Professor Onofre Alves Batista Junior, não representam apenas um financiamento dos serviços do Estado, mas colocam em prática uma política pública cujo objetivo é buscar essa justiça fiscal³⁴¹.

A função distributiva dos tributos já foi admitida por Ronald Dworkin, que afirmou que o imposto de renda progressivo poderia ser a chave para a redução da desigualdade³⁴². No mesmo sentido, o autor afirma que a tributação não é injusta por tributar em excesso, mas porque não proporciona sequer as condições necessárias para que as pessoas vivam com dignidade³⁴³.

Segundo o professor Onofre Alves Batista Junior, para o alcance de um Estado mais democrático seria imprescindível que a arrecadação observasse a capacidade contributiva, com o incremento da tributação progressiva e direta em detrimento da indireta, atentando-se para a essencialidade. Ao lado disso, seria necessário, no aspecto da redistribuição, a busca por uma justiça social³⁴⁴.

Na procura pela garantia da liberdade igual, compreende-se que o sistema tributário deveria repensar suas bases, para que haja uma distribuição mais equânime desse ônus. No entanto, como alertam Thomas Nagel e Liam Murphy, tal critério não

³⁴⁰ BRASIL. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em 11/02/2024, às 17h19min.

³⁴¹ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O outro leviatã e a corrida ao fundo do poço**. 1. ed. São Paulo: Almedina, 2015^a, p. 85-86 e 462.

³⁴² DWORKIN, Ronald. **A virtude Soberana: a teoria e a prática da igualdade**. Tradução: Jussara Simões; revisão técnica e da tradução Cícero Araújo, Luiz Moreira. – São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 187 e 229.

³⁴³ DWORKIN, Ronald. **A raposa e o porco-espinho: justiça e valor** / Ronald Dworkin; tradução Marcelo Brandão Cipolla. – São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2014, p. 574-575.

³⁴⁴ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. O Estado Democrático de Direito Pós-Providência brasileiro em busca da eficiência pública e de uma administração pública mais democrática. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**, v. 98, p. 119-158, 2008.

é suficiente se a receita tributária não for empregada com a mesma finalidade distributiva³⁴⁵.

Portanto, há que se ter um cuidado para que todo o sistema, tanto o orçamentário quanto o tributário trabalhe em prol da justiça fiscal. Não se pode mais admitir um sistema que reduza a tributação sobre a renda e o patrimônio e privilegie a incidência sobre o consumo, pois desta forma os tributos acabam servindo de meras “contribuições sobre serviços prestados³⁴⁶”.

Somente desta maneira e com estas cautelas apontadas é que será possível que o sistema tributário exerça seu importante papel de permitir o alcance da liberdade igual.

³⁴⁵ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 178.

³⁴⁶ BALEEIRO, Aliomar (1905-1978). **Limitações constitucionais ao poder de tributar** / Aliomar Baleeiro. – 8. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. – Rio de Janeiro: Forense, 2010.

3. IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS NO BRASIL E NO EXTERIOR

3.1. Imposto sobre Grandes Fortunas no exterior

Para Thomas Piketty, a tributação de fortunas, que já é por ele intitulada de “imposto confiscatório sobre rendas excessivas”, teve sua semente plantada nos Estados Unidos.

Em sua obra “O Capital”, o autor defende que é preciso tributar a riqueza, tratando a esse respeito de um imposto mundial e progressivo sobre o capital³⁴⁷, compreendido como tal os ativos imobiliários, financeiros e corporativos. Para ele, o imposto sobre a fortuna seria um complemento ao imposto sobre a renda, pois atende ao princípio da capacidade contributiva.

A ideia de taxaço das fortunas nos Estados Unidos adveio da percepção da desigualdade no país. Constatou-se, a esse propósito, que 2% da população detinha mais de 50% de toda a renda do país e 2/3 não possuía renda alguma³⁴⁸. Segundo Piketty, no período entreguerras, nos Estados Unidos, a taxaço era muito elevada sobre as rendas e a herança, chegando até a 70%.

Para o autor, o imposto progressivo é a principal forma de conciliar interesses liberais com ideias de justiça social, ante a previsibilidade e respeito às liberdades individuais³⁴⁹. Como visto no primeiro capítulo, é a expansão dessas liberdades que promove o desenvolvimento, o que demonstra a importância da preocupação de Piketty.

Segundo ele, na Europa nunca se verificaram alíquotas tão elevadas, à exceção do Reino Unido, que chegou ao patamar de taxar a herança com uma alíquota de 98%, na década de 1940³⁵⁰.

No exemplo dos Estados Unidos, observou-se que a elevação das taxas para cerca de 80% sobre as maiores rendas não levaria a uma redução do crescimento do país, mas faria com que esse crescimento obedecesse a critérios mais proporcionais

³⁴⁷ PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Tradução Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 51-52.

³⁴⁸ *Idem*, p. 627.

³⁴⁹ *Idem*, p. 628.

³⁵⁰ *Idem*, p. 629.

e haveria uma redução dos chamados comportamentos econômicos inúteis³⁵¹, ou seja, dos comportamentos que não produzem e que em nada agregam a economia.

Pedro Eliezer Maia explica que há dois modelos de tributação sobre a riqueza: o norte-americano e o inglês, que se ocuparam de tributar a renda e as riquezas que são transmitidas, como no caso da herança e da doação, e o sistema francês, que tributa as grandes fortunas e as reconhece sobre o patrimônio global de cada indivíduo³⁵².

No Brasil, observa-se que o IGF foi fortemente influenciado pelo sistema francês, seja pelas datas em que as discussões sobre o imposto tiveram força na Assembleia Constituinte, seja pelo termo “grandes fortunas”, uma tradução literal do imposto francês. Em 1981, a Nova Assembleia Nacional Francesa introduziu o *Impôt sur les Grandes Fortunes*. Esse imposto foi abolido em 1986, quando os conservadores obtiveram maioria no Parlamento francês. Mas, em 1988, quando os socialistas venceram as eleições legislativas novamente, recriaram o imposto, sob o nome de *Impôt Solidarité sur La Fortune*³⁵³.

Anteriormente, contudo, a França já havia manifestado sua vontade de introduzir um tributo dessa natureza. Após a Revolução Francesa já se falava em tributar as fortunas, mas somente em 1914 foi criada a “Taxe Annuelle sur la Fortune”. Logo após a Segunda Guerra Mundial, foi criado o “Impôt de Solidarité Nationale³⁵⁴”.

Sobre a primeira experiência francesa, a grande fortuna foi definida como todo o patrimônio superior a 3 milhões de francos, o que foi atualizado progressivamente, até atingir o patamar de 3,6 milhões de francos em 1986³⁵⁵. No caso, a lei de finanças, de 1982, instituiu como contribuinte do imposto somente as pessoas físicas domiciliadas na França ou não domiciliadas, mas que possuam patrimônio no país. Os bens sobre os quais o imposto incidia eram tanto os que compunham o patrimônio mobiliário quanto o imobiliário e os bens de transmissão a título gratuito.

³⁵¹ *Idem*, p. 634.

³⁵² MAIA, Pedro Eliezer. LAGE, Telder Andrade. **O imposto sobre grandes fortunas: um instrumento para a justiça tributária**. Dissertação de mestrado. Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito. Belo Horizonte, 2016, p. 57-58.

³⁵³ CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de. **As discussões sobre a regulamentação do Imposto Sobre Grandes Fortunas: a situação no Brasil e a experiência internacional**. Rio de Janeiro: IPEA, 2011, 50 p. (Nota Técnica), p. 19.

³⁵⁴ MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. **Imposto sobre grandes fortunas no Brasil: origens, especulações e arquétipo constitucional**. São Paulo: MPEd., 2010.

³⁵⁵ BABEAU, André. **l'expérience française d'impôt sur les grandes fortunes (IGF) 1982-1986**. *Revue d'économie politique*, v. 97, n. 3, p. 321-336, 1987, p. 321.

Dentre os bens isentos do imposto estavam os de uso profissional, objetos de antiguidade, de coleção, de arte, de propriedade literária ou artística, além de algumas isenções parciais como no caso de propriedade rural com valor de até 500.000 francos³⁵⁶. As pesquisas demonstraram que, na época, grande parte do patrimônio tributado era não mobiliário³⁵⁷.

Na França, os argumentos favoráveis à instituição do tributo em 1982 foram, em síntese, 4: 1º) a existência de um método de controle dos demais tributos; 2º) tratar da equidade horizontal, na qual se estabelece uma faculdade de contribuir de forma mais igualitária, segundo as capacidades contributivas de cada um; 3º) aumentar a eficácia econômica no sentido de não somente tributar o patrimônio improdutivo, mas também a renda e o capital; 4º) proporcionar uma equidade vertical, visando à redução da desigualdade na distribuição da renda³⁵⁸.

A experiência francesa, tanto em um primeiro momento, quanto a sua revogação e posterior reintrodução do Imposto sobre Grandes Fortunas em 1988, revela um papel simbólico importante, retratando os interesses, ora de uma maioria, ora de uma minoria popular³⁵⁹. Ressalte-se que o tributo foi revogado em 1987, pelo Parlamento Conservador, porque observou-se a baixa arrecadação, ou seja, de apenas 0,5% das famílias francesas³⁶⁰.

O Imposto sobre Grandes Fortunas francês foi retomado em 1988, com o nome de “*Impôt de Solidarité sur la Fortune*”, pelo governo de esquerda, e o tributo, embora com algumas modificações, permanece em vigor até hoje na França³⁶¹. Destaque-se que, hoje, o imposto tem uma finalidade reduzida, pois comporta apenas o patrimônio imobiliário, o que, por diminuir a sua abrangência perante os detentores

³⁵⁶ *Idem*, p. 322-323.

³⁵⁷ *Idem*, p. 328.

³⁵⁸ *Idem*, p. 330.

³⁵⁹ *Idem*, p. 335-336. “Finalement l’introduction de l’impôt sur les grandes fortunes fut surtout un acte ‘symbolique’. Il s’agissait de l’atteindre ‘le grand capital’ à un moment où la ‘rupture avec le capitalisme’ figurait au programme de la nouvelle majorité de mai de 1981.” (...)

“Sa suppression eut en fait également un caractère symbolique : la suppression d’un impôt payé par un demi-pourcent des contribuables n’est certes guère susceptible d’être applaudie par les foules, mais la nouvelle majorité tenait sans doute à montrer clairement qu’elle ne reprenait pas à son actif l’analyse de ‘lutte des classes’ développée par la précédente, dans ses débuts.”

³⁶⁰ CARVALHO, Pedro Humberto Bruno de. **As discussões sobre a regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas: a situação no Brasil e a experiência internacional**. Nota Técnica IPEA. Rio de Janeiro, 2011.

³⁶¹ QUILICE, Thiago Ferreira. **Situação do imposto sobre grandes fortunas no Brasil e no exterior: uma revisão de literatura**. Business and Management Review, v. 5. p. 1-9. fev./2016. p. 4.

de fortunas, provocou indignação em grande parte da população que chamou o atual presidente de “presidente dos ricos³⁶²”.

Ressalta-se que havia uma preocupação no país que era a de que o “Impôt solidarité sur les fortunes”, somado ao Imposto sobre a Renda, não poderia ser superior a 50% da renda bruta³⁶³. Observou-se, igualmente, que entre 1992 a 2010 a arrecadação mais que quadruplicou com o ISF.

O imposto francês serviu de influência não só para a previsão do IGF brasileiro, mas para vários países, os quais, em sua grande maioria não tiveram o mesmo êxito.

Atualmente, na França, o imposto incide mediante quatro diferentes alíquotas, atingindo patrimônios que ultrapassem o valor de 800.000 euros. Entre 1992 e 2010, o número de contribuintes aumentou, bem como da arrecadação que foi de 1 bilhão de euros no ano de 1992 para 4,5 bilhões em 2010³⁶⁴.

A instituição do imposto sobre grandes fortunas, na França, pode ser considerada uma experiência bem-sucedida. Isso porque houve um aumento tanto na arrecadação quanto no número de contribuintes, ou seja, demonstra um crescimento econômico que conseqüentemente aumenta o número de ricos no país³⁶⁵.

Outra característica importante que contribui para o êxito da tributação sobre grandes fortunas na França é o limite de isenção elevado e a fiscalização complexa e organizada³⁶⁶.

A Espanha adotou o Imposto sobre Grandes Fortunas primeiramente em 1977, sob a denominação de “Impuesto sobre el patrimonio”. Como explica Sérgio Mota, na realidade tratava-se de imposto extraordinário sobre o patrimônio líquido das pessoas físicas. Tinha a intenção de ser provisório, mas se tornou definitivo em 1992³⁶⁷.

A hipótese de incidência deste tributo é todo patrimônio que ultrapasse o valor de 700 mil euros. Esse imposto não foi aplicado nos anos de 2008 a 2010, em razão

³⁶² FERNANDES, Daniela. **Reforma do imposto sobre fortuna na França reacende debate sobre taxaço dos mais ricos**. BBC News Brasil, Paris, 16 de outubro de 2017. Disponível em: <https://www.bbc.com/portuguese/internacional-41617305>. Acesso em 19/03/2024, às 22h33min.

³⁶³ CARVALHO, Pedro Humberto Bruno de. **As discussões sobre a regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas: a situação no Brasil e a experiência internacional**. Nota Técnica IPEA. Rio de Janeiro, 2011, p. 19.

³⁶⁴ *Ibidem*.

³⁶⁵ *Idem*, p. 34.

³⁶⁶ *Ibidem*.

³⁶⁷ MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. **Diretrizes básicas e regra matriz de incidência do Imposto sobre Grandes Fortunas**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, v. 150, p. 215-244, 2022, p. 218.

da recessão econômica. Em 2011, voltou a vigorar e foi prorrogado até o ano de 2020, quando foi definido sua vigência por prazo indeterminado e a desnecessidade de prorrogação anual³⁶⁸. As alíquotas do tributo são progressivas e variam de 0,5 a 2,5%.

Além deste, na Espanha foi instituído no ano de 2022 o “Impuesto Temporal de la Solidaridad de las Grandes Fortunas”, que incide sobre os patrimônios superiores a 3 milhões de euros, com isenção de um patrimônio mínimo de 700 mil euros, sobrepondo-se ao Imposto sobre o Patrimônio³⁶⁹.

A intenção é de que esse imposto tenha vigência temporária, pois visa a atender as consequências de uma alta inflação e do disparo no preço da energia. A expectativa é que se arrecade, aproximadamente, 3,1 bilhões de euros e que essa receita seja destinada a atender à população mais pobre³⁷⁰.

Apesar dos aspectos positivos do tributo sobre as grandes fortunas, observou-se, no último ano, uma fuga de diversos contribuintes espanhóis para Portugal. Os espanhóis buscaram o país vizinho para alterar seu domicílio fiscal e, assim, fugir da tributação³⁷¹.

Além disso, observou-se uma baixa arrecadação, com apenas 900 mil declarantes e a ausência de uma estrutura de fiscalização e de avaliação das propriedades e dos ativos financeiros³⁷².

Em Portugal, não se criou um tributo específico sobre as grandes fortunas. No entanto, algumas medidas foram instituídas com intenção semelhante, que foi a incidência de tributo sobre patrimônios imobiliários de valor superior a 600.000 euros por contribuinte³⁷³.

³⁶⁸ MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. **Imposto sobre grandes fortunas no Brasil**. São Paulo: MPEd., 2010, p. 221.

³⁶⁹ *Ibidem*.

³⁷⁰ **Espanha: governo aplica imposto temporário sobre grandes fortunas**. GZH, 2022. Disponível em: <https://gauchazh.clicrbs.com.br/mundo/noticia/2022/09/espanha-governo-aplica-imposto-temporario-sobre-grandes-fortunas-cl8no7xbv000201cy1g5ev73r.html>. Acesso em 21/06/2024, às 21h01min.

³⁷¹ GOMES, Joana Abrantes. **Ricos espanhóis “fogem” para Portugal após imposto sobre fortunas e recuo do PS nos residentes não habituais**. ECO. 2023. Disponível em: <https://eco.sapo.pt/2023/11/23/ricos-espanhois-fogem-para-portugal-apos-imposto-sobre-fortunas-e-recuo-do-ps-nos-residentes-nao-habituais/#:~:text=Foi%20a%207%20de%20novembro,Galiza%2C%20a%20reativ%C3%A1%2Dio>

³⁷² CARVALHO, Pedro Humberto Bruno de. **As discussões sobre a regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas: a situação no Brasil e a experiência internacional**. Nota Técnica IPEA. Rio de Janeiro, 2011, p. 16.

³⁷³ CATARINO, João Ricardo; CAVALCANTE, Denise Lucena. Imposto sobre as grandes fortunas: estudo luso-brasileiro acerca da sua admissibilidade. *Nomos*, Fortaleza, v. 37, n. 1, jan./jun. 2017. Disponível em <http://www.periodicos.ufc.br/nomos/article/view/11741>. Acesso em 24/03/2024, às 18h38min.

Porém, a tributação sempre foi sobre o patrimônio líquido de acordo com Gabriel Ventejol, Robert Blot e Jacques Meraud. Já outros como Carlos Henrique Abrão sustentam que o imposto existiu, mas foi abandonado³⁷⁴.

No Reino Unido, nunca houve a instituição de um tributo sobre as grandes fortunas, mas em uma análise comparativa com a taxaçaõ brasileira, é fácil perceber que o Reino Unido tributa, de forma mais severa, os mais ricos, em razão das alíquotas incidentes sobre o Imposto de Renda e sobre a herança³⁷⁵.

Na Holanda, destaca-se o imposto sobre ganho presumido de capital, bem como o imposto sobre a renda com novas alíquotas instituído no ano de 2001, e que, assim, extinguiu a forma autônoma de tributação sobre as riquezas³⁷⁶, que era imposto sobre o patrimônio líquido.

No ano de 1922, foi instituído um imposto sobre as fortunas na Alemanha (*Vermögensteuer*), mas, em 1996, ele foi declarado inconstitucional por decisão da Suprema Corte. Dentre os fundamentos para a declaração estão o desequilíbrio que havia entre os detentores de ativos imobiliários e os ativos financeiros, sendo os primeiros avaliados pelo valor cadastral e os segundos pelo valor de mercado. Outro fundamento que levou à declaração de inconstitucionalidade do tributo é que o imposto, juntamente com o imposto de renda, levaria a um confisco, pois importaria uma tributação superior a 50% da renda³⁷⁷.

Em 2010, Liechtenstein extinguiu o tributo sobre herança e tributou a riqueza a partir do imposto sobre a renda. Desta forma, ainda que não exista um tributo específico sobre a riqueza, ela não deixa, por esta razão, de ser taxada³⁷⁸.

Em Luxemburgo, o Imposto sobre Grandes Fortunas incide apenas sobre o patrimônio das pessoas jurídicas, especificamente em seus ativos líquidos sob uma única alíquota de 0,5%. Para as empresas que ultrapassem o patrimônio de 500

³⁷⁴ MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. **Imposto sobre grandes fortunas no Brasil**. São Paulo: MPed., 2010, p. 216.

³⁷⁵ ATKINSON, Anthony B. **Inequality: what can be done?** Harvard University Press. Cambridge, Massachusetts, London, England. 2015.

³⁷⁶ VALLE, Gabriel Arbex. **Imposto sobre Grandes Fortunas: análise em face das peculiaridades da realidade brasileira**. Dissertação de Mestrado (Direito). Universidade Federal de Minas Gerais. Belo Horizonte, 2018, p. 222.

³⁷⁷ CARVALHO, Pedro Humberto Bruno de. **As discussões sobre a regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas: a situação no Brasil e a experiência internacional**. Nota Técnica IPEA. Rio de Janeiro, 2011, p. 18.

³⁷⁸ VALLE, Gabriel Arbex. **Imposto sobre Grandes Fortunas: análise em face das peculiaridades da realidade brasileira**. Dissertação de Mestrado (Direito). Universidade Federal de Minas Gerais. Belo Horizonte, p. 224, 2018.

milhões de euros ainda é cobrada uma outra taxa complementar³⁷⁹. Em 2006, foi extinto o tributo sobre pessoas físicas, permanecendo a tributação sobre as pessoas jurídicas³⁸⁰.

Na Irlanda, houve a instituição de tributo sobre a riqueza, em 1974, mas acabou sendo extinto no ano de 1978, em razão da baixa arrecadação e do limite de isenção, que era muito elevado³⁸¹. Em compensação, há no país um imposto sobre a herança e sobre a renda, que possuem ambas as alíquotas progressivas³⁸².

Deve-se destacar que, para Sergio Ricardo Ferreira Mota, tanto o imposto instituído na Irlanda quanto o instituído em Luxemburgo não podem ser considerados impostos sobre grandes fortunas, da mesma forma que o imposto existente na França. Tais tributos estariam mais bem caracterizados como impostos sobre o patrimônio líquido³⁸³.

Na Suíça, o Imposto sobre as Grandes Fortunas possui uma alíquota que varia entre 0,2% e 1%, a depender do local. As isenções são fixadas conforme o cantão e a lei que regulamenta o imposto no local³⁸⁴.

Para Sergio Ricardo Ferreira Mota, o imposto, na verdade, não incide sobre as grandes fortunas, mas sobre o patrimônio líquido. No entanto, para o estudo realizado pelo Insper – Instituto de Ensino e Pesquisa, a Suíça está dentre os únicos países europeus que tributam verdadeiramente as grandes fortunas³⁸⁵.

Dentre as razões apontadas como causa para a abolição do imposto no país estão o perigo de transferência de capitais para o exterior, sobretudo para paraísos fiscais, bem como o custo elevado para gerir e fiscalizar o tributo. Aponta-se ainda, no

³⁷⁹ VILELA, Pedro Rafael. Como funciona a taxação de grandes fortunas em outros países? **Brasil de Fato**. 2020. Disponível em: <https://www.brasildefato.com.br/2020/08/28/como-funciona-a-taxacao-de-grandes-fortunas-em-outros-paises>. Acesso em 22/06/2024, às 00h29min.

³⁸⁰ PWC. Luxembourg Corporate – Other taxes. 30 de janeiro de 2018. Disponível em: <<http://taxsummaries.pwc.com/ID/Luxembourg-Corporate-Other-taxes>>. Acesso em 22/06/2024, às 00h33min.

³⁸¹ IRELAND. **A wealth tax for Ireland**. The Sinn Féin Proposal. Disponível em: <<http://www.sinnfein.ie/files/2013/WealthTaxProposalsWeb.pdf>>. Acesso em 22/06/2024, às 00h39min.

³⁸² DELOITTE. **Taxation and Investment in Ireland 2017**. Disponível em: <<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-irelandguide-2017.pdf>>. Acesso em 25/03/2024, às 21h54min.

³⁸³ MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. Imposto sobre grandes fortunas no Brasil. São Paulo: MPed., 2010, p. 223-224.

³⁸⁴ *Idem*, p. 17.

³⁸⁵ *Idem*, p. 217.

caso da Suíça e em países que previram a incidência também sobre pessoas jurídicas, a distorção da alocação de recursos³⁸⁶.

Além disso, destaca-se que a Suíça é um país que possui baixas estatísticas de iniquidade, o que reforça a desnecessidade do imposto, para que se atinja tal finalidade³⁸⁷.

A Áustria importou o imposto sobre grandes fortunas alemão em 1939, o qual foi revogado em 1994³⁸⁸, o que para Sérgio Ricardo Ferreira Mota, como já acima descrito, não representou, de fato, um imposto sobre grandes fortunas, em razão do valor estabelecido como hipótese de incidência³⁸⁹.

Na República Tcheca foi instituído um imposto sobre as rendas que excedessem ao quádruplo da média de renda no país, mas dentro do sistema do Imposto de Renda, caracterizando, na linha já comentada, mais um imposto sobre o patrimônio líquido do que um imposto sobre uma grande fortuna³⁹⁰.

Na Grécia, houve uma tentativa de se tributar a riqueza de forma temporária, através da “solidarity tax”, incidente sobre aqueles que percebam mais de 100 mil euros ao ano³⁹¹.

No que diz respeito a um imposto sobre grandes fortunas, embora alguns estudos tenham sido realizados, o imposto não foi implementado³⁹², restando apenas a tributação sobre o patrimônio líquido.

De forma semelhante à Áustria e à Suíça, a Dinamarca adotou um imposto sobre o patrimônio líquido e o extinguiu na década de 1990.

³⁸⁶ CARVALHO, Pedro Humberto Bruno de. **As discussões sobre a regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas: a situação no Brasil e a experiência internacional**. Nota Técnica IPEA. Rio de Janeiro, 2011, p. 15.

³⁸⁷ EMMENEGGER Patrick, MARX, Paul. **The Politics of Inequality as Organised Spectacle: why the Swiss do not want to tax the rich**. *New Political Economy*, 2019, 24:1, 103-124. Disponível em: <http://doi.org/10.1080/13563467.2017.1420641>. Acesso em 22/06/2024, às 09h43min.

³⁸⁸ RANGEL, Paulo Euclides. **Tributação patrimonial e transmissão gratuita: por um imposto federal sobre sucessões e doações**. *Tributação em Revista*, Brasília, n. 29, jul./set. 1999. p. 37.

³⁸⁹ MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. **Imposto sobre grandes fortunas no Brasil**. São Paulo: MPed., 2010, p. 223-224, p. 219.

³⁹⁰ MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. **Imposto sobre grandes fortunas no Brasil**. São Paulo: MPed., 2010, p. 223-224, p. 224.

³⁹¹ VALLE, Gabriel Arbex. **Imposto sobre Grandes Fortunas: análise em face das peculiaridades da realidade brasileira**. Dissertação de Mestrado (Direito). Universidade Federal de Minas Gerais. Belo Horizonte, 2018, p. 217.

³⁹² AGÜERO, Antonia Agulló. **Impuesto sobre el patrimonio líquido en derecho comparado**. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 40, abr./jun. 1987, p. 17.

O imposto incidia sobre todo o patrimônio líquido que excedesse o valor de 155 mil dólares, para o qual era aplicada a alíquota de 2,2%³⁹³.

A revogação do imposto coincide com as razões apontadas para os impostos na Áustria, Suécia e Finlândia, ou seja, em razão da baixa taxa de iniquidade nesses países, não se justificaria uma taxação mais agressiva sobre a riqueza³⁹⁴.

Em 1911, foi instituído na Noruega o chamado *Formuesskatt* e, após a Segunda Guerra Mundial, foi criado um imposto extraordinário sobre o patrimônio.

A natureza do tributo instituído pela Noruega é controvertida. De acordo com o Núcleo de Tributação do Insper, o país adotou um tributo sobre as grandes fortunas, tendo como hipótese de incidência a riqueza que ultrapasse 135 mil euros³⁹⁵.

Já a doutrina aponta como um imposto sobre o patrimônio líquido, que não importa, verdadeiramente, em um tributo sobre grandes fortunas³⁹⁶.

A Islândia não possuiu propriamente um imposto sobre grandes fortunas. Adotou a tributação sobre a riqueza, a qual foi extinta no ano de 2006. Em razão da crise financeira que assolou o país, foi reintroduzido de forma temporária, tendo vigorado entre os anos de 2010 a 2013.

Atualmente, não existe mais um imposto sobre a riqueza nos referidos moldes. Em contrapartida, o imposto sobre a herança incide com uma alíquota de 10% sobre o patrimônio que exceder 1,5 milhão de coroas islandesas³⁹⁷.

Na Finlândia, inicialmente, foi instituído um tributo temporário sobre a fortuna e renda, no período da Primeira Guerra Mundial, o chamado “Varallisuusvero”.

O imposto incidia sobre todo o patrimônio que excedesse a 1 milhão de marcos finlandeses, com uma alíquota fixa de 0,9%. Verifica-se que a Finlândia também tributava o patrimônio das pessoas jurídicas.

³⁹³ CARVALHO, Pedro Humberto Bruno de. **As discussões sobre a regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas: a situação no Brasil e a experiência internacional**. Nota Técnica IPEA. Rio de Janeiro, 2011, p. 18.

³⁹⁴ *Ibidem*.

³⁹⁵ MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. **Imposto sobre grandes fortunas no Brasil**. São Paulo: MPed., 2010, p. 223-224, p. 209.

³⁹⁶ *Idem*, p. 210.

³⁹⁷ VALLE, Gabriel Arbex. **Imposto sobre Grandes Fortunas: análise em face das peculiaridades da realidade brasileira**. Dissertação de Mestrado (Direito). Universidade Federal de Minas Gerais. Belo Horizonte, 2018, p. 223.

Tal imposto passou a ser permanente após o ano de 1920 e foi extinto em 2006, em razão dos baixos índices de iniquidade no país³⁹⁸.

Nos países anglo-saxônicos frequentemente se utilizam das *estate tax* e *gift tax*, que representam, respectivamente, o tributo *causa mortis* e doação, além do imposto sobre grandes fortunas e tributo sobre o patrimônio imobiliário. Nos Estados Unidos, especificamente, tributa-se a riqueza e se exclui a herança, para que o patrimônio adquirido do trabalho seja diferenciado do patrimônio “ganho”. Segundo afirma Duff, isso ocorre porque a herança não visa a arrecadar, como ocorre com a renda advinda do trabalho e da poupança³⁹⁹.

Nos Estados Unidos, destacou-se a chamada “Tobin Tax”, que foi criada pelo economista de nome James Tobin, cuja ideia principal era a de tributar o mercado *spot*, incluindo as transações em moeda estrangeira. As alíquotas deveriam incidir de forma proporcional à chamada maturidade da transação⁴⁰⁰. Tal tributo não foi um imposto específico sobre a riqueza ou a fortuna de alguém, mas seus objetivos eram praticamente os mesmos de um tributo desta natureza, bem como seus prós e contras⁴⁰¹.

Por exemplo, dentre os argumentos favoráveis apontados está o aumento da arrecadação e destinação da receita para projetos assistenciais. Dentre os argumentos contrários, o mesmo do Imposto sobre Grandes Fortunas, que é o perigo de fuga de rendas e transações para paraísos fiscais⁴⁰².

No Canadá não foi instituído um imposto específico sobre as grandes fortunas, o que se verificou foi a criação de um imposto sobre o patrimônio: “Property Tax” e sobre a herança: “Inheritance tax⁴⁰³”.

Na Colômbia, existe o Imposto de Renda sobre Ganho Presumido de Capital e, desde 1986, foi instituído o “Impuesto al Patrimonio”, que incide tanto sobre o patrimônio das pessoas físicas quanto das pessoas jurídicas e possui alíquotas

³⁹⁸ CARVALHO, Pedro Humberto Bruno de. **As discussões sobre a regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas: a situação no Brasil e a experiência internacional**. Nota Técnica IPEA. Rio de Janeiro, 2011.

³⁹⁹ DUFF, David G. **Alternatives to the Gift and Estate Tax**. Boston College Law Review, v. 57, 2016. p. 3-4.

⁴⁰⁰ BASSO, Leonardo Fernando Cruz; SILVA, Marcelo Roque da; DE PINHO, Fernando JM. **Renda mínima e tobin tax como instrumentos para aliviar a pobreza no Brasil**. Organizações & Sociedade, v. 9, p. 13-28, 2002, p. 14.

⁴⁰¹ *Idem*, p. 15.

⁴⁰² *Ibidem*.

⁴⁰³ MOTTA, Sérgio Ricardo Ferreira. Imposto sobre grandes fortunas no Brasil. São Paulo: MPEd., 2010.

progressivas. Este tributo foi extinto em 1991 e reintroduzido em 2010 e foi sucessivamente prorrogado⁴⁰⁴.

O referido tributo possui o intuito de tributar grandes fortunas, conforme se verifica da previsão 293-1, que prevê como fato gerador a posse de riqueza de valor igual ou superior a 3 bilhões de pesos colombianos, o que equivale atualmente a 3 milhões de reais⁴⁰⁵.

Além disso, existe um imposto que prevê uma única alíquota de 1% para os patrimônios excedentes a US\$105 mil dólares, o que equivale a R\$570 mil reais, aproximadamente.

Para Sérgio Ricardo Ferreira Mota, o país não adotou propriamente um Imposto sobre Grandes Fortunas, mas um imposto sobre o patrimônio global⁴⁰⁶.

No Uruguai, o “Impuesto al patrimonio” ainda está em vigor e, desde 1989, e incide tanto sobre o patrimônio das pessoas físicas quanto das pessoas jurídicas, conforme determinado pelo Título 14 do “Texto Ordenado – Impuesto al Patrimonio (introduzido pela Ley 16.736 de 5 de janeiro de 1996⁴⁰⁷).

Taxou-se a riqueza que excede a 2,21 milhões de pesos uruguaios, mediante alíquotas progressivas. A arrecadação do tributo teve um significativo aumento entre os anos de 1996 a 2010, aumentando mais de três vezes a arrecadação⁴⁰⁸.

No Suriname, existe um imposto incidente sobre a riqueza, cuja base de cálculo é o capital líquido. Assim, será tributado o patrimônio que exceder a 55 mil dólares americanos, o que equivale a aproximadamente trezentos mil reais.

Trata-se, pois, de uma taxaço do patrimônio, no entanto, não se mostra equivalente à taxaço das grandes fortunas no Brasil.

Na Argentina, observa-se a figura do Imposto sobre Bens Pessoais, instituído no ano de 1973 e que sofreu diversas modificaçoes, inclusive a progressividade das

⁴⁰⁴ *Idem*, p. 23.

⁴⁰⁵ COLÓMBIA. República de. Gobierno nacional. Lei 1370 de 2009. Por la cual se adiciona parcialmente el estatuto tributario. Disponível em: https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/ley_1370_2009.htm. Acesso em 18/06/2024, às 18h07min.

⁴⁰⁶ MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. **Imposto sobre Grandes Fortunas e imposto sobre o patrimônio líquido: distinção dos tributos**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, v. 155, p. 205-228, 2023.

⁴⁰⁷ URUGUAI. T.O. 1996 (Dec. 338/996) Título N° 14. Impuesto al Patrimonio (PAT). Dirección General Impositiva. Ministerio de Economía y Finanzas. Promulgación: 28.08.1996. Disponível em: <https://www.impo.com.uy/bases/todgi/14-1996/1>. Acesso em 18/06/2024, às 16h24min.

⁴⁰⁸ CARVALHO, Pedro Humberto Bruno de. **As discussões sobre a regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas: a situação no Brasil e a experiência internacional**. Nota Técnica IPEA. Rio de Janeiro, 2011, p. 22.

alíquotas. O que antes era calculado sobre a riqueza líquida, passou a ser a riqueza bruta em 1991⁴⁰⁹. Verificou-se que a arrecadação do tributo quintuplicou no país entre os anos de 1996 a 2010.

A Argentina tributou as grandes fortunas sob a forma de Contribuição Extraordinária sobre as Grandes Fortunas, para atender às demandas e minimizar os efeitos nocivos da pandemia, para atingir os patrimônios superiores a US\$2,2 milhões de pesos, nos termos da Lei nº 27.605, de 2020⁴¹⁰.

A experiência argentina constituiu em única contribuição e incidiu somente sobre pessoas físicas, mediante alíquotas progressivas e distintas para patrimônio dentro e fora do país. Algumas peculiaridades apontam para o sucesso do tributo argentino: a lei instituidora previu que, para o caso de repatriação de 30% do patrimônio declarado no exterior, seriam aplicadas as alíquotas para os patrimônios existentes no país⁴¹¹.

Outra medida importante foi a possibilidade de a Administração Federal da Receita Pública poder coletar informações visando ao combate da evasão fiscal⁴¹².

Apesar de se tratar de tributo de caráter extraordinário, observou-se uma arrecadação de \$ 247.503 milhões de pesos, pagos por aproximadamente 10 mil contribuintes⁴¹³.

No entanto, mostrou-se positiva para a finalidade a qual visava: minimizar os efeitos da pandemia, tendo sido observado que 80% dos contribuintes pagaram o tributo de forma espontânea⁴¹⁴.

Além disso, dos valores arrecadados, de acordo com o Relatório de Execução: a) \$49.501 milhões em vacinas e fortalecimento do Sistema de Saúde; b) \$49.501 milhões para manutenção do emprego e recuperação produtiva; c) \$49.501 milhões

⁴⁰⁹ *Idem*, p. 20.

⁴¹⁰ ARGENTINA. Boletín Oficial de la República Argentina. Ley 27605. Aporte solidário y extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la pandemia. 18.12.2020. Disponível em: <https://www.boletinoficial.gov.ar/detalleAviso/primera/238732/20201218>. Acesso em 18/06/2024, às 17h00min.

⁴¹¹ Avaliação dos efeitos da tributação progressiva: Análise dos casos da Argentina, Bolívia, Colômbia e Brasil no período recente. **PSI Internacional de Serviços Públicos**. Disponível em: https://pop-umbrella.s3.amazonaws.com/uploads/30ac9df7-7b16-447b-abda-24f86ab7f3b9_PSI_Cartilha_Evolucao_Efeitos_Tributacao_PORT_23-01_Dupla.pdf. Acesso em 22/06/2024, às 22h39min.

⁴¹² *Ibidem*.

⁴¹³ *Ibidem*.

⁴¹⁴ ARGENTINA. Boletín Oficial de la República Argentina. Ley 27605. Aporte solidário y extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la pandemia. 18.12.2020. Disponível em: <https://www.boletinoficial.gov.ar/detalleAviso/primera/238732/20201218>. Acesso em 18/06/2024, às 17h00min.

para a educação, especificamente o reforço e aumento do número de bolsas de estudo; d) \$61.876 milhões para programas de Energia, caracterizado pelo desenvolvimento e exploração de gás natural⁴¹⁵; e) \$37.125 milhões em infraestrutura urbana, com a instituição de programas para amenizar o déficit de moradia e as condições precárias dos bairros mais pobres.

Da experiência argentina, destaca-se seu êxito quanto à melhora na progressividade tributária para evitar o crescimento da desigualdade. Além disso, de acordo com o Centro de Economia Política Argentina, a maioria dos contribuintes, cerca de 74%, eram homens, os quais detêm o patrimônio mais rico⁴¹⁶.

Ainda que exista essa resposta positiva à instituição da taxaço das grandes fortunas na Argentina, destaca-se que é muito difícil a incorporação desse tributo ao sistema tributário argentino⁴¹⁷. A razão disso é que, desde o início, ele foi previsto como tributo temporário, extraordinário, e seria preciso convencer uma política de extrema-direita que governa atualmente o país.

A Bolívia adotou no ano de 2020 um Imposto sobre Grandes Fortunas, denominado justamente de “Impuesto a Las Grandes Fortunas”, conforme Lei nº 1.357. O parâmetro adotado para se definir uma grande fortuna foi o valor de 30.000.000 pesos bolivianos⁴¹⁸.

Surgiu no contexto de campanha eleitoral para a presidência da República, após um período de sete meses de governo ditatorial de Evo Morales, as eleições democráticas ocorreram no final do ano de 2020.

Assim como na Argentina, a intenção do imposto foi também, mas não somente, o de minimizar os efeitos da pandemia da Covid-19, contudo na Bolívia, apesar de posições favoráveis ao caráter temporário, o imposto foi instituído em caráter permanente.

De acordo com a Lei nº 1357, de dezembro de 2020, o sujeito passivo do tributo são pessoas físicas que residam na Bolívia ou que ali acumulem riqueza no valor de

⁴¹⁵ Avaliação dos efeitos da tributação progressiva: Análise dos casos da Argentina, Bolívia, Colômbia e Brasil no período recente. **PSI Internacional de Serviços Públicos**. Disponível em: https://pop-umbrella.s3.amazonaws.com/uploads/30ac9df7-7b16-447b-abda-24f86ab7f3b9_PSI_Cartilha_Evolucao_Efeitos_Tributacao_PORT_23-01_Dupla.pdf. Acesso em 22/06/2024, às 22h39min.

⁴¹⁶ *Ibidem*.

⁴¹⁷ *Ibidem*.

⁴¹⁸ MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. **Imposto sobre Grandes Fortunas e imposto sobre o patrimônio líquido: distinção dos tributos**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, v. 155, p. 205-228, 2023.

30 milhões de pesos bolivianos⁴¹⁹. A referida lei também isentou do imposto as pessoas jurídicas, sob a justificativa de não criar empecilho para as atividades produtivas que geram emprego⁴²⁰.

O IGF boliviano incide sobre bens imóveis, isentos os de natureza familiar, bem como veículos de uso pessoal, seja automotores, aéreos ou aquáticos. Observa-se que o tributo é progressivo e a lei prevê multa de 200% da alíquota para quem não paga o imposto.

Na Bolívia, o imposto sobre grandes fortunas foi além das expectativas, em outras palavras, alcançou êxito em seu objetivo. Para que se possa descrever em números, a expectativa do governo era de arrecadar 100 milhões de pesos bolivianos e até final do ano de 2021 a arrecadação foi por volta de 240 milhões de pesos, o que demonstra o quão positiva foi a instituição do tributo no país.

No entanto, apesar do êxito na arrecadação e da multa elevada imposta como sanção, o número de contribuintes que pagaram o imposto ainda é pequeno. Apenas 206 contribuintes pagaram, o que representa 0,0001% da população boliviana. Apesar disso, ressalte-se que a expectativa anterior ao projeto de lei era de que apenas 152 pessoas pagassem o tributo.

Percebe-se também, que, apesar das críticas, dentre as quais a violação aos direitos de privacidade dos milionários bolivianos e o risco de fuga de capitais, observa-se que as alíquotas não são excessivas e que o risco de decréscimo de investimento é exterminado quando se tributam apenas as pessoas físicas, que são as que verdadeiramente investem, e não o patrimônio das pessoas jurídicas.

O exemplo boliviano parece demonstrar porque, ainda que não seja um tributo que corrija os problemas de desigualdade social, sabendo-se que muitos contribuintes não paguem de forma espontânea, ainda que atinja uma pequena parte da população, é importante tributar as grandes fortunas. O impacto social e arrecadatário é visível, o

⁴¹⁹ Lei N° 1357, Lei de 28 de dezembro de 2020, Luis Alberto Arce Catacora, Presidente Constitucional do Estado Plurinacional da Bolívia. Recuperado de: https://siip.produccion.gob.bo/repSIIP2/files/normativa_12345_2912202080d1.pdf

⁴²⁰ Avaliação dos efeitos da tributação progressiva: Análise dos casos da Argentina, Bolívia, Colômbia e Brasil no período recente. **PSI Internacional de Serviços Públicos**. Disponível em: https://pop-umbrella.s3.amazonaws.com/uploads/30ac9df7-7b16-447b-abda-24f86ab7f3b9_PSI_Cartilha_Evolucao_Efeitos_Tributacao_PORT_23-01_Dupla.pdf. Acesso em 22/06/2024, às 22h39min.

que fica de exemplo para o Brasil, já que a Bolívia é também um país latino-americano e bastante desigual⁴²¹.

Na República Dominicana, existe um imposto sobre a riqueza, mas não pode ser considerada uma tributação sobre grandes fortunas, mas de forma semelhante a um imposto sobre o patrimônio imobiliário global⁴²².

Verifica-se que alguns países instituíram o Imposto sobre Grandes Fortunas como um tributo auxiliar, secundário do Imposto de Renda. É o caso da Suécia e da Colômbia. Tais países realizaram a separação entre a renda da propriedade e a proveniente de outras fontes. Compreendeu-se que a renda da propriedade era mais estável e normalmente adquirida com mais facilidade e com menos trabalho⁴²³.

Nos países islâmicos, cobra-se um percentual sobre a riqueza. O chamado “Zakat” é considerado tributo na Líbia, no Paquistão, na Arábia Saudita e na Malásia. Já no Líbano, Egito e Emirados Árabes Unidos o “Zakat” não é considerado tributo e é de contribuição facultativa⁴²⁴.

A experiência europeia, portanto, em sua grande maioria, não foi positiva em relação ao Imposto sobre Grandes Fortunas. Isso porque o tributo não se mostrou significativamente importante para reduzir as desigualdades e, considerando o baixo poder arrecadatório e o alto custo para fiscalização, não representou relevância para ser mantido⁴²⁵.

No continente africano, não se tem notícia de um tributo sobre grandes fortunas. Na Namíbia, por exemplo, há, tão-somente o “zakat” que é uma espécie de doação obrigatória dos muçulmanos e que é considerada tributo no país. O mesmo ocorre no Paquistão, na Arábia Saudita e na Malásia⁴²⁶.

Também se adota o “zakat” no Líbano, no Egito e nos Emirados Árabes Unidos, mas ele não é considerado tributo e é de contribuição facultativa⁴²⁷.

⁴²¹ BARRÍA, Cecília. Como a Bolívia se tornou o país que mais cresce na América do Sul. **BBC Mundo**. 29 de outubro de 2017. Disponível em: <https://www.bbc.com/portuguese/internacional-41753995>. Acesso em 22/06/2024, às 22h54min.

⁴²² VALLE, Gabriel Arbex. Imposto sobre Grandes Fortunas: análise em face das peculiaridades da realidade brasileira. Dissertação de Mestrado (Direito). Universidade Federal de Minas Gerais. Belo Horizonte, 2018, p.220.

⁴²³ TANABE, Noburo. *The taxation of net wealth (Impôt sur la fortune nette) (Impuesto sobre la riqueza neta)*. **Staff papers (International Monetary Fund)**, v. 14, n. 1, p. 124-168. mar./1967. p. 127.

⁴²⁴ *Idem*, p. 59.

⁴²⁵ *Idem*, p. 317-321.

⁴²⁶ NASCIMENTO, Natassia do. **A inexistente tributação da riqueza no Brasil e o imposto sobre grandes fortunas**. Dissertação de mestrado. Faculdade de Economia da Universidade Federal Fluminense. Programa de Pós-Graduação em Economia. Niterói, 2016, p. 59.

⁴²⁷ *Ibidem*.

Na África do Sul, que nunca teve um imposto sobre as grandes fortunas, mas tributa a renda e a herança mediante alíquotas progressivas⁴²⁸.

Destaca-se que o país, ao lado do Brasil, é considerado um dos mais desiguais do mundo⁴²⁹, o que reforça a importância do tributo, a partir das experiências positivas retratadas em outras partes do globo.

Na Argélia, de igual forma, não existe um tributo específico sobre as fortunas, no entanto, a forma como é tributada a renda, com alíquotas elevadas para patrimônio que exceda a 860 mil dólares, além de alíquotas progressivas que chegam a até 35% do patrimônio, embora não seja, acaba, para alguns produzindo o mesmo efeito de tributar as grandes fortunas⁴³⁰.

No Japão, a ideia da instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas era justamente criticar o acúmulo de riqueza pelas famílias tradicionais à custa de explorar a terra e de transmitir bens de forma hereditária.

Foi instituído em um pequeno período entre os anos de 1950 e 1953, porém, como o país já contava com um imposto de renda que já alcançava 85% do patrimônio, foi suprimido no ano de 1953.

Além disso, verificou-se uma arrecadação inexpressiva e uma dificuldade na realização da fiscalização e do combate à evasão⁴³¹.

A Coreia do Sul nunca adotou um tributo específico sobre as fortunas, mas nem por isso deixou de tributar a riqueza. Ademais, sempre taxou a herança e a renda de forma progressiva⁴³².

No Chipre, adotou-se um imposto incidente sobre a renda das pessoas físicas que ultrapassem 1.500 euros mensais, de forma progressiva, até atingir a alíquota de 3,5% para renda superior a 4.500 euros por mês⁴³³.

⁴²⁸ VALLE, Gabriel Arbex. **Imposto sobre Grandes Fortunas: análise em face das peculiaridades da realidade brasileira**. Dissertação de Mestrado (Direito). Universidade Federal de Minas Gerais. Belo Horizonte, 2018, p. 219.

⁴²⁹ **Disparidade de rendimento entre ricos e pobres aumenta na África, alerta Unctad**. ONU News. 10 de dezembro de 2021. Disponível em: <http://news.un.org/pt/story/2021/12/1773342>. Acesso em 22/06/2024, às 10h58min.

⁴³⁰ *Idem*, p. 220-221.

⁴³¹ VALLE, Gabriel Arbex. **Imposto sobre Grandes Fortunas: análise em face das peculiaridades da realidade brasileira**. Dissertação de Mestrado (Direito). Universidade Federal de Minas Gerais. Belo Horizonte, 2018, p. 219.

⁴³² NASCIMENTO, Natassia do. **A inexistente tributação da riqueza no Brasil e o imposto sobre grandes fortunas**. Dissertação de mestrado. Faculdade de Economia da Universidade Federal Fluminense. Programa de Pós-Graduação em Economia. Niterói, 2016, p. 62.

⁴³³ VALLE, Gabriel Arbex. **Imposto sobre Grandes Fortunas: análise em face das peculiaridades da realidade brasileira**. Dissertação de Mestrado (Direito). Universidade Federal de Minas Gerais. Belo Horizonte, p. 217, 2018.

Na Índia, foi instituído, em 1957, o *Annual Wealth Tax*, tendo como fato gerador somente a propriedade não produtiva, não incidindo sobre ativos financeiros e imóveis. As alíquotas são progressivas. Uma das críticas sempre destinadas a este imposto é a sua baixa arrecadação⁴³⁴.

Além disso, a Índia adotou outro tributo sobre o patrimônio total, mas este foi extinto no ano de 2015. O imposto possuía uma alíquota fixa de 1% para os valores que excediam 3 milhões de rúpias indianas.

A Índia é um país extremamente pobre e desigual, o que torna, por um lado, importante estudar um imposto sobre grandes fortunas no país. Até mesmo porque o país vivenciou um grande crescimento econômico nos últimos anos, mas o que tornou, por outro lado, o país ainda mais desigual⁴³⁵.

Observa-se que, embora a maioria dos países europeus não tenha mantido a taxaçoão de fortunas ou do patrimônio global, os sistemas tributários nesses países apresentam-se muito mais progressivos e equitativos que o brasileiro⁴³⁶, ao mesmo tempo em que a desigualdade social no Brasil é muito elevada, em comparação aos países europeus.

Segundo a Nota Técnica do IPEA analisada, o Brasil é um país que está em sétimo lugar no rol da distribuição global da riqueza, possuindo 1% das famílias mais ricas do mundo. Conclui-se, pois, que, caso implementado o Imposto sobre Grandes Fortunas no país, haveria um número significativo de contribuintes⁴³⁷.

Na Europa observou-se que muitos partidos de direita pregavam o fim do Imposto sobre Grandes Fortunas, o *Wealth Tax*, o que incutiu muitos debates no continente acerca da viabilidade do tributo a partir da década de 1990. O principal argumento era a baixa arrecadação e a diminuição do *quantum* tributado, ou seja, das riquezas⁴³⁸.

Segundo estudo elaborado por Kessler e Pestieau, a diminuição de arrecadação decorreu das grandes disparidades da tributação entre os países

⁴³⁴ CARVALHO, Pedro Humberto Bruno de. **As discussões sobre a regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas: a situação no Brasil e a experiência internacional**. Nota Técnica IPEA. Rio de Janeiro, 2011, p. 18.

⁴³⁵ GALLAS, Daniel. **Crescimento com desigualdade pode ameaçar Índia como potência em 2020**. BBC News Brasil. Disponível em: http://www.google.com/amp/s/www.bbc.com/portuguese/noticias/2009/04/090402_indiaeconomia_dg.amp. Acesso em 22/06/2024, às 11h33min.

⁴³⁶ *Idem*, p. 218.

⁴³⁷ *Idem*, p. 25.

⁴³⁸ *Idem*, p. 26.

européus. Enquanto, por exemplo, na França o limite de isenção era de US\$520 mil, em Luxemburgo era de US\$9 mil. Além disso, muitos ativos importantes estavam excluídos da base de cálculo do tributo, assim como em muitos países a limitação do que poderia ser tributado somava-se à do Imposto sobre a Renda, e, conseqüentemente, restringia muito a incidência do tributo⁴³⁹.

Dentre os países que adotaram o equivalente ao Imposto sobre Grandes Fortunas, de acordo com Sérgio Mota, somente na França se verificou efetivamente um imposto de tal natureza⁴⁴⁰.

A partir de todos esses exemplos no Direito Comparado sobre a taxaço de riquezas e de fortunas, observa-se que o sistema tributário brasileiro está muito aquém de ser um sistema equânime e progressivo. Isso porque, além de as alíquotas dos impostos serem muito inferiores às práticas internacionalmente adotadas, a desigualdade é também bem superior, o que somado à preferência pela tributação sobre o consumo e a isenção dos lucros e dividendos da cobrança de imposto de renda⁴⁴¹, demonstra ser um longo percurso a ser trilhado pelo país.

3.2. Imposto no Brasil: Projeto

O Imposto Sobre Grandes Fortunas sempre foi tema de intensos debates, tanto na doutrina brasileira como na estrangeira, pois tributar os detentores de grandes riquezas e tratar da questão da justiça fiscal, sempre contou com uma forte oposição, sobretudo dos setores mais influentes na sociedade.

No Brasil, as discussões culminaram com a previsão do Imposto sobre Grandes Fortunas na Carta Magna de 1988, como norma de eficácia limitada, ou seja, condicionada a lei complementar para produzir efeitos.

Sobre a previsão de lei complementar, discute-se na doutrina se seria necessária esta norma para traçar as diretrizes gerais do tributo ou para criá-lo. Parcela da doutrina, representada por Roque Antonio Carrazza e Luciano Amaro,

⁴³⁹ *Ibidem*.

⁴⁴⁰ MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. **Imposto sobre grandes fortunas no Brasil**. São Paulo: MP Ed., 2010.

⁴⁴¹ VALLE, Gabriel Arbex. **Imposto sobre Grandes Fortunas: análise em face das peculiaridades da realidade brasileira**. Dissertação de Mestrado (Direito). Universidade Federal de Minas Gerais. Belo Horizonte, p. 227, 2018.

defendem que a lei complementar seria apenas para traçar as normas gerais e o imposto poderia ser criado por lei ordinária⁴⁴².

Há, por outro lado, autores que compreendem que a exigência da lei complementar é para a criação do Imposto Sobre Grandes Fortunas, como Leandro Paulsen e Sacha Calmon Navarro Coelho⁴⁴³.

Desde a previsão constitucional, diversos projetos de lei complementar foram apresentados e sempre contaram com forte oposição, o que culminou na rejeição maciça dos referidos projetos. Tanto é que, até o momento, o imposto ainda não foi implementado.

Tenta-se compreender as razões pelas quais o Imposto sobre Grandes Fortunas ainda não foi regulamentado, uma vez que a intenção do legislador constituinte, ao que parece, sempre foi a de promover uma justiça fiscal.

A doutrina aponta algumas das razões pelas quais foi postergada a sua regulamentação. Dentre elas, a definição do que seria uma grande fortuna; se o sujeito passivo seriam apenas as pessoas físicas ou também as pessoas jurídicas; a necessidade de fixação de um método para avaliação de uma grande fortuna; a dificuldade no estabelecimento de qual critério das alíquotas predominaria, se a progressividade ou a proporcionalidade; se incidiria sobre patrimônio bruto ou líquido; se incidiria sobre a posse da grande fortuna ou apenas sobre a movimentação dessa renda; dentre outros⁴⁴⁴.

No Brasil, verifica-se, desde os tempos de Colônia, uma preferência pela tributação indireta, sobre o consumo⁴⁴⁵, papel que se tornou mais relevante a partir da década de 1930.

O Imposto de Renda, criado em 1922⁴⁴⁶, foi alcançando papel de maior destaque na tributação, chegando a representar 40% de toda a arrecadação em 1955. Em 1965, a instituição de um Sistema Tributário Nacional, prometia a realização de

⁴⁴² MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. **Imposto sobre grandes fortunas no Brasil: origens, especulações e arquétipo constitucional** / Sérgio Ricardo Ferreira Mota. – São Paulo: MP Ed., 2010, p. 200-202.

⁴⁴³ *Ibidem*.

⁴⁴⁴ QUEIROZ, Cid Heráclito de. **Liberdade e patrimônio: O imposto sobre grandes fortunas**. Carta Mensal. CNC: Rio de Janeiro, n. 467, fev./1994, p. 13/23.

⁴⁴⁵ MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. **Imposto sobre grandes fortunas no Brasil: origens, especulações e arquétipo constitucional** / Sérgio Ricardo Ferreira Mota. – São Paulo: MP Ed., 2010, p. 47.

⁴⁴⁶ NASCIMENTO, Natassia do. **A inexistente tributação da riqueza no Brasil e o imposto sobre grandes fortunas**. Dissertação de mestrado. Faculdade de Economia da Universidade Federal Fluminense. Programa de Pós-Graduação em Economia. Niterói, 2016, p. 72-77.

uma maior equidade na tributação, no entanto, ao contrário do esperado, acabou por favorecer uma elite e contribuiu para uma maior desigualdade⁴⁴⁷.

Observou-se uma intensificação da tributação sobre o consumo e sobre a produção nas décadas de 60 e de 80 e afastou-se ainda mais da utilização do Imposto sobre a Renda como fator de redução das desigualdades⁴⁴⁸.

Na Comissão Afonso Arinos, que foi uma Comissão Provisória de Estudos Constitucionais, anterior à Assembleia Nacional Constituinte, de 1º de fevereiro de 1987, o imposto sobre grandes fortunas, foi incluído, como de competência da União no artigo 137, inciso XI: “– propriedade de bens móveis de caráter suntuário, excluídos os de valor cultural, artístico ou religioso, definidos em lei complementar⁴⁴⁹.”

A mesma previsão esteve contida no Projeto da Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF) e da Comissão do Instituto dos Advogados de São Paulo (IASP)⁴⁵⁰.

Na verdade, não era inédita a ideia de tributação sobre riquezas no Brasil, o que pode ser observado anteriormente com a previsão de um imposto que incidiria sobre o patrimônio líquido do contribuinte, que foi sugerido pelo Grupo de Assessoramento Técnico da Comissão de Reforma Tributária da Secretaria de Planejamento da Presidência da República e do Instituto de Planejamento Econômico e Social⁴⁵¹.

No entanto, para o deputado federal Antônio Mariz, que sugeriu a inclusão do Imposto sobre Grandes Fortunas no texto constitucional, um imposto sobre o patrimônio líquido das pessoas físicas não iria resolver a desigualdade na tributação, pois o imposto continuaria a incidir demasiadamente sobre trabalhadores assalariados e autônomos⁴⁵², um dos principais focos quando se trata de criar o IGF.

⁴⁴⁷ *Ibidem*.

⁴⁴⁸ *Ibidem*.

⁴⁴⁹ BRASIL. **Anteprojeto Constitucional**, de 26 de setembro de 1986. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília-DF. Seção I, Suplemento Especial ao nº 185. Disponível em: <https://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/constituente/AfonsoArinos.pdf>. Acesso em 15/02/2024, às 10h22min.

⁴⁵⁰SOUZA, Hamilton Dias de. **Os tributos federais**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). A Constituição brasileira 1988: interpretações. 2. ed. Rio de Janeiro: AIDE; Forense Universitária; Fundação Dom Cabral, 1990, p. 320.

⁴⁵¹ INPES. **Estudos para a reforma tributária: proposta de reforma do sistema tributário brasileiro**. Textos para *Discussão* Interna, Rio de Janeiro, n. 104, mar. 1987^a.

⁴⁵² **FORTUNA: o autor da emenda de taxaço explica**. O Estado de São Paulo, São Paulo, 10 nov. 1987. Jornal da Tarde. p. 5.

Segundo Mariz, o Imposto sobre Grandes Fortunas representaria uma forma de equipar o Estado para promover a distribuição da renda da melhor forma possível, como um “instrumento de política econômica de longo alcance⁴⁵³.”

Após a aprovação do Imposto, o primeiro projeto de lei complementar (PLS nº162/1989), que visava a instituir o Imposto sobre Grandes Fortunas no país, foi de autoria do então senador Fernando Henrique Cardoso. No entanto, embora tenha sido aprovado pelas Casas Legislativas e pela Comissão de Constituição e Justiça, até o momento, ano de 2024, este projeto não foi votado no plenário⁴⁵⁴.

No ano 2000, alterou-se o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, por meio da Emenda Constitucional nº 31, para acrescentar ao artigo 80, inciso III, que o produto da arrecadação do Imposto sobre Grandes Fortunas será destinado ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, o que deu uma maior esperança do efeito redistributivo do imposto, já que o produto arrecadado seria destinado à camada mais pobre da população.

Em 2003, o então presidente Luís Inácio Lula da Silva apresentou a Proposta de Emenda Constitucional nº 41, que visava à reforma do Sistema Tributário Nacional. Dentre as suas previsões, constava a supressão da exigência de lei complementar para a regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas⁴⁵⁵. A proposta não foi aceita e foram apresentadas várias emendas contrárias à referida supressão.

O terceiro Programa Nacional de Direitos Humanos, no ano de 2009, aprovou o Decreto nº 7.037, atualizado posteriormente pelo Decreto nº 7.177/2010, que previa a implantação do IGF, com a finalidade de reduzir as desigualdades sociais existentes⁴⁵⁶.

O que se observa é que, sempre que se aproximam as eleições federais, o Imposto sobre Grandes Fortunas volta a ser discutido. Recentemente, o então candidato à presidência da República Ciro Gomes pelo Partido Democrático Trabalhista (PDT) trouxe, dentre as suas propostas de governo, a de taxaço das grandes fortunas. Para tanto, considerou como hipótese de incidência todo patrimônio

⁴⁵³ *Ibidem*.

⁴⁵⁴ BRASIL. Senado Federal. Projeto de Lei do Senado nº 162, de 1989. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/1487>. Acesso em 18/02/2024, às 21h08min.

⁴⁵⁵ FERNANDES, Andre Luiz. **Tributação sobre o patrimônio. O caso do imposto sobre grandes fortunas**. Revista de Direito Tributário da APET, p. 13-36. 2005.

⁴⁵⁶ MAMEDE, Aline Ribeiro. **A extrafiscalidade do Imposto sobre Grandes Fortunas como instrumento de emancipação dos Direitos Humanos**. 2011, 81 p. Dissertação (Mestrado) – Universidade de Fortaleza, Programa de Pós-Graduação em Direito Constitucional, Fortaleza, 2011.

superior a 20 milhões de reais, sobre os quais incidiria uma alíquota entre 0,5% e 1,5% e geraria uma receita de 60 bilhões de reais, atingindo aproximadamente 60 mil contribuintes. Além disso, previu uma redução da tributação sobre o consumo e aumento da incidência de tributos sobre a renda e o patrimônio⁴⁵⁷.

Destaque-se que, anteriormente, o Partido Socialismo e Liberdade (PSOL) apresentou Projeto de Lei Complementar nº 277/08, sugerindo a tributação sobre todo o patrimônio que exceder 2 milhões de reais, com alíquotas entre 1% a 5%⁴⁵⁸. O Partido dos Trabalhadores (PT) propôs a inclusão de uma contribuição sobre as grandes fortunas, assim como a sugestão de que o valor arrecadado fosse destinado a estados e municípios⁴⁵⁹.

No entanto, na Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023, a chamada Reforma Tributária, não foi prevista a taxação das grandes fortunas. Ao que parece, o foco no momento é tentar eliminar as distorções na tributação sobre a renda⁴⁶⁰, deixando essa questão para um momento posterior.

Observa-se que a riqueza é tributada no Brasil, por meio do Imposto de Renda e da sua transmissão entre vivos e após a morte⁴⁶¹. Previsto no artigo 153, inciso VII da Carta Magna, o Imposto sobre Grandes Fortunas é um tributo de competência exclusiva da União e depende de lei complementar para sua implantação. Em razão da previsão do artigo 80, inciso III, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que destina a receita proveniente do imposto para o Fundo de Combate e Erradicação de Pobreza, há quem afirme que seria um caso de exceção ao princípio da não vinculação dos impostos, tornando-o, portanto, um tributo com uma natureza de contribuição especial⁴⁶².

⁴⁵⁷ GOMES, Ciro. **Programa de Governo de Ciro Gomes – 2022**. Disponível em: https://static.poder360.com.br/2022/08/plano-ciro-tse-compactado_1.pdf. Acesso em 18/02/2024, às 22h09min.

⁴⁵⁸ BRASIL. Câmara dos Deputados. **PT quer taxação sobre grandes fortunas na Reforma Tributária**. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/115645-pt-quer-taxacao-sobre-fortunas-na-reforma-tributaria/#:~:text=Projeto%20do%20Psol,entre%201%25%20a%205%25>. Acesso em 19/02/2024, às 22h08min.

⁴⁵⁹ *Ibidem*.

⁴⁶⁰ BRASIL. Emenda Constitucional nº132, de 20 de dezembro de 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em 19/02/2024, às 22h02min.

⁴⁶¹ CARVALHO, Pedro Humberto Bruno de. **As discussões sobre a regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas: a situação no Brasil e a experiência internacional**. Nota Técnica IPEA. Rio de Janeiro, 2011, p. 09.

⁴⁶² VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. São Paulo: Atlas, 2007, p. 227.

No entanto, tal entendimento não é o que prevalece, uma vez que a doutrina majoritária não levanta maiores questionamentos acerca da natureza do Imposto sobre Grandes Fortunas.

A doutrina mais pessimista sobre a implantação do IGF quase sempre a rechaça sob as seguintes justificativas: a dificuldade no conceito e na verificação das grandes fortunas no patrimônio do contribuinte, bem como o perigo de fuga destas elevadas importâncias do país.

Sobre o termo “grandes fortunas”, para muitos, a sua indeterminabilidade dificulta até mesmo a verificação do fato gerador e a delimitação da sua base de cálculo⁴⁶³. A Comissão de Constituição e Justiça e Redação, ao analisar o Projeto de Lei Complementar 202 de 1989, justificou como um de seus motivos para a recusa à aprovação do Imposto, justamente, a dificuldade na interpretação do termo “grandes fortunas”, sendo controvertido se ele deveria incidir unicamente sobre o patrimônio ou também sobre outros bens de valor elevado⁴⁶⁴.

Dificilmente se explica hoje a não implantação do Imposto sobre Grandes Fortunas em razão da generalidade do termo. Como esclareceu Ives Gandra Martins, a razão pela qual se deu tal justificativa para rejeição do Projeto de Lei Complementar 202 foi pelo fato de não se ter uma grande fortuna como base de cálculo, já que, segundo ele, a quantia de R\$2.000.000,00 de valor do patrimônio iria apenas onerar ainda mais a classe média⁴⁶⁵, deixando de atingir aqueles que possuem uma maior capacidade contributiva, que são os detentores de patrimônio de valor muito mais expressivo.

A propósito, durante a pandemia, o senador Randolfe Rodrigues, foi autor do Projeto de Lei Complementar nº 101/2021, o qual previa a instituição da Contribuição Especial sobre Grandes Fortunas “para aliviar os efeitos da pandemia de Covid-19 que resultou na declaração de Emergência em Saúde Pública de importância Nacional (ESPIN) em decorrência da infecção Humana pelo novo Coronavírus (2019-nCov)⁴⁶⁶.”

⁴⁶³ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18ª edição, revista e atualizada. – Rio de Janeiro: Renovar, 2011, p. 384.

⁴⁶⁴ CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de. **As discussões sobre a regulamentação do Imposto Sobre Grandes Fortunas**: a situação no Brasil e a experiência internacional. Rio de Janeiro: IPEA, 2011, 50 p. (Nota Técnica), p. 29.

⁴⁶⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imposto sobre grandes fortunas. **Carta Mensal**. CNC: Rio de Janeiro, n. 669, dez./2010, p. 71/75.

⁴⁶⁶ BRASIL. SENADO FEDERAL. Projeto de Lei Complementar nº 101/2021. Institui a Contribuição Extraordinária sobre Grandes Fortunas para aliviar os efeitos da pandemia de Covid-19 que resultou na declaração de Emergência em Saúde Pública de importância Nacional (ESPIN) em decorrência da Infecção Humana pelo novo Coronavírus (2019-nCoV). Brasília. Senado Federal. 2021. Disponível em:

O projeto em questão transforma o IGF em uma contribuição extraordinária⁴⁶⁷, estabelecendo como hipótese de incidência o patrimônio superior a R\$4.670.000,00 (quatro milhões, seiscentos e setenta mil reais), estabelecendo uma progressividade em seu artigo 3º. Por fim, destina a receita tanto para os serviços de saúde com prioridade para as ações de combate à Covid-19, como à complementação do auxílio emergencial⁴⁶⁸.

Dentre as justificativas para a criação do Projeto de Lei Complementar está o aumento de pessoas na miséria e extrema pobreza durante a pandemia e dos bilionários⁴⁶⁹.

O fato de o termo “grandes fortunas” ser vago não pode servir de justificativa para a não implantação do Imposto. A Carta Magna está repleta de conceitos abertos e jurídicos indeterminados, o que não impede que, por exemplo, seja cobrado o Imposto sobre Veículos Automotores, em razão da vagueza da expressão “veículos automotores”, ou ainda, na esfera penal, uma prisão preventiva não possa ser decretada porque não se sabe ao certo o conceito de “garantia da ordem pública⁴⁷⁰”. A definição, pois, do que será compreendido como grande fortuna para fins de caracterizar a hipótese de incidência do imposto, caberá à lei complementar e ao intérprete fazê-lo.

<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=8986468&ts=1686180622667&disposition=inline>. Acesso em 18/03/2024, às 22h00min.

⁴⁶⁷ Justificado pelo autor do Projeto pelo respeito à anterioridade. *Idem*.

⁴⁶⁸ *Idem*. “Art. 6º Metade do produto da arrecadação da contribuição de que trata esta lei será destinada ao financiamento das ações e serviços de saúde, prioritariamente nas ações de combate à pandemia da Covid-19, e a outra metade será destinada ao financiamento de complementação do auxílio emergencial destinado às famílias mais vulneráveis, sendo que sua entrega obedecerá aos prazos e condições estabelecidos para as transferências de que trata o art. 159 da Constituição Federal.”

⁴⁶⁹ “No cenário nacional temos a seguinte situação: 5,1 milhões de brasileiros viviam na extrema pobreza antes da pandemia; de acordo com as Nações Unidas, estima-se que o ano de 2021 começará com 7,9 milhões de pessoas nesta condição¹. Contraditoriamente, o número de brasileiros bilionários cresceu de 45, em 2020, para 65 em 2021. No total, os brasileiros bilionários têm patrimônio conjunto de US\$ 291,1 bilhões (R\$ 1,6 trilhão), contra US\$ 127 bilhões (R\$ 710 bilhões) no ano passado².” *Idem*.

⁴⁷⁰ BRASIL. Lei nº 5.349, de 3 de novembro de 1967. Dá nova redação ao Capítulo III do Título IX do Código de Processo Penal. Brasília.” Art. 312. A prisão preventiva poderá ser decretada como garantia da ordem pública, por conveniência da instrução criminal ou para assegurar a aplicação da lei penal, quando houver prova de existência do crime e indícios suficientes da autoria.” Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/1950-1969/15349.htm#:~:text=da%20autoridade%20policial.-,Art.,e%20ind%C3%ADcios%20suficientes%20da%20autoria. Acesso em 04/03/2024, às 17h57min.

Nesse caso, seria importante e estaria resolvido o problema com a fixação de um mínimo delimitador da riqueza para a incidência do imposto, que correspondesse, de fato, a uma grande fortuna⁴⁷¹.

A insegurança jurídica que parece despontar dos Projetos de Leis Complementares já apresentados advém justamente da não fixação de parâmetros para a definição de uma grande fortuna. Assim, alguns projetos, tentando resolver essa questão, previram valores que seriam atualizados para estarem de acordo com o poder de compra do contribuinte, já outros estabeleciam como parâmetro o salário-mínimo ou múltiplos dos valores de isenção do Imposto de Renda⁴⁷².

Observa-se, pois, que os projetos de lei complementar não apresentaram um critério técnico para definir o que se trata de uma grande fortuna. É preciso que se analise a realidade brasileira e das diferenças de renda, nesse país desigual, para que se chegue a uma conclusão segura de qual montante ou qual critério técnico possa definir uma grande fortuna⁴⁷³.

Somado a isso, há quem defenda que deve ser analisado o patrimônio líquido do contribuinte, uma vez que não basta defini-lo em classes: alta, baixa ou média, para chegar ao sujeito passivo do Imposto sobre Grandes Fortunas. É preciso, segundo eles, que se verifiquem as informações fiscais e a declaração do Imposto de Renda para que se tribute, de fato, uma grande fortuna⁴⁷⁴.

Entretanto, é utópico pensar em uma realidade em que se tenha informação extremamente confiável acerca do patrimônio líquido dos contribuintes. O que seria possível, questionável ou não, seria aferir esses patrimônios com base nos dados informados na Declaração de Imposto de Renda. Trata-se de uma base para definição do que seria uma grande fortuna.

⁴⁷¹ MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. **Quantum mínimo delimitador da riqueza correspondente ao imposto sobre grandes fortunas no Brasil**. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 86, p. 324-341, maio/jun. 2009.

⁴⁷² CARVALHO, Pedro Humberto Bruno de. **As discussões sobre a regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas: a situação no Brasil e a experiência internacional**. Nota Técnica IPEA. Rio de Janeiro, 2011, p. 28.

⁴⁷³ CATARINO, João Ricardo. CAVALCANTE, Denise Lucena. Imposto sobre as grandes fortunas: estudo luso-brasileiro acerca da sua admissibilidade. **Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC**, v. 37, n. 1, 2017, p. 386-387. Disponível em: <http://periodicos.ufc.br/nomos/article/view/11741>. Acesso em 12/03/2024, às 22h42min.

⁴⁷⁴ MAIA, Pedro Eliezer. LAGE, Telder Andrade. **O imposto sobre grandes fortunas: um instrumento para a justiça tributária**. Dissertação de mestrado. Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito. Belo Horizonte, 2016, p. 130.

Portanto, não parece ser um óbice de tamanha grandiosidade a ponto de impedir a implantação do Imposto sobre Grandes Fortunas. Da mesma maneira, a alegação de que o IGF contribuiria para a fuga de riquezas do país⁴⁷⁵, trata-se de problema que seria resolvido facilmente com o estabelecimento de normas que a combatessem, como no caso do Projeto de Lei Complementar nº 128/2008, em que se previu multa no caso de subavaliação de bem, omissão, simulação, fraude ou conluio no intuito de ocultar bem ou sua titularidade⁴⁷⁶.

Além disso, estudos demonstram que os critérios que fazem com que um investidor traga sua fortuna para um país ou outro não dizem respeito aos tributos que são cobrados, mas ao grau de confiabilidade do país, tanto no sentido político quanto econômico⁴⁷⁷.

No caso do Brasil, há ainda um atrativo importante aos investidores que é a alta taxa de juros, além do óbice que são os diversos custos incidentes sobre a renda a ser enviada para outro país, como a taxa de câmbio, tarifas bancárias, o Imposto sobre Operações Financeiras e Imposto de Renda, que se a renda for enviada a paraísos fiscais, contam com alíquotas ainda maiores⁴⁷⁸.

Além disso, é possível realizar um controle dessa evasão por meio de cruzamento de dados entre as Fazendas Públicas, que permite verificar a correspondência entre os dados declarados e reais⁴⁷⁹.

Sem contar a possibilidade de a lei complementar que instituir o Imposto sobre Grandes Fortunas incluir como hipótese de incidência do tributo o patrimônio

⁴⁷⁵ Destaque-se que na ‘, onde o Imposto sobre Grandes Fortunas vigora desde o ano de 1988 não houve a experiência de evasão de capital relevante no país. Verificou-se, outrossim, a fuga em razão do aumento da alíquota do Imposto de Renda, como explica MAIA, Pedro Eliezer. **O imposto sobre grandes fortunas: um instrumento para a justiça tributária**. Dissertação de mestrado. Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito. Belo Horizonte, 2016, p. 138-139.

⁴⁷⁶ CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de. **As discussões sobre a regulamentação do Imposto Sobre Grandes Fortunas**: a situação no Brasil e a experiência internacional. Rio de Janeiro: IPEA, 2011, 50 p. (Nota Técnica), p. 40.

⁴⁷⁷ MAZZUCATO, Mariana. **O estado empreendedor: desmascarando o mito do setor público vs. setor privado** / Mariana Mazzucato; tradução Elvira Serapicos. – 1ª ed. – São Paulo: Portfolio-Penguin, 2014, p. 89.

⁴⁷⁸ VALLE, Gabriel Arbex. **Imposto sobre Grandes Fortunas: análise em face das peculiaridades da realidade brasileira**. Dissertação de Mestrado (Direito). Universidade Federal de Minas Gerais. Belo Horizonte, p. 253, 2018.

⁴⁷⁹ BRASIL, Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do. **Imposto sobre grandes fortunas deve ser implantado**. Disponível em: <http://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=14980:imposto-sobre-grandes-fortunas-deve-ser-implantado-sp-1078085170&catid=45&Itemid=73>. Acesso em: 2 de março de 2024, às 22h40min.

localizado tanto no Brasil quando no exterior, o que afastará, pois, o perigo da evasão de riquezas⁴⁸⁰.

Para Hugo de Brito Machado, no que é seguido por Kiyoshi Harada, a razão principal da não implantação do Imposto sobre Grandes Fortunas difere muito das apontadas, sendo de ordem apenas política⁴⁸¹. Isso porque os detentores de grandes fortunas sempre tiveram muita influência e poder político no Brasil⁴⁸².

Nesse mesmo sentido, Caio Bartine, ao afirmar que a inércia da União, ao não instituir o Imposto sobre Grandes Fortunas, caso raro de não exercício da competência tributária, é motivada por questões políticas⁴⁸³.

Observa-se que os próprios parlamentares poderiam ser tributados com a instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas, fator que se soma à influência dos super ricos para que a aprovação de uma lei complementar que institua o tributo nunca ocorra.

Como ensina Ferdinand Lassale, os fatores reais do poder é que fazem a verdadeira Constituição, que é resultado das relações de poder: grande indústria, poder econômico, latifundiários e poder intelectual⁴⁸⁴. Do mesmo modo, deve-se compreender que os mesmos interesses movem a aprovação das leis, tanto vetando as que não lhes são favoráveis, quanto aprovando as que lhes trazem algum benefício.

Desta forma, considerando que a instituição do tributo depende de lei complementar, a qual deve ser aprovada por um quórum especial, de maioria absoluta, nos termos do artigo 69 da Constituição Federal, é preciso buscar a aprovação da maioria absoluta das duas casas do Congresso Nacional⁴⁸⁵.

⁴⁸⁰ ARAUJO, José Evande C; SILVA, Jules Michelet P. Q. **Medidas antielisivas na instituição e cobrança do Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF)**. Brasília: Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados, 2015. p. 08-09.

⁴⁸¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 37ªed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 355.

⁴⁸² HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 26 ed. rev. atual. e ampl. - São Paulo: Atlas, 2017. [e-Book] p . 299.

⁴⁸³ BARTINE, Caio. **Direito tributário**. Coordenação: Marco Antônio Araújo Jr. e Darlan Barroso. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais Ltda., 2012, p. 50.

⁴⁸⁴ HESSE, Konrad. **A Força Normativa da Constituição**. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Fabris Editor, 1991, p. 9.

⁴⁸⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 5.003**, rel. min. Luiz Fux, j. 5-12-2019, P, *DJE* de 19-12-2019. “A aprovação de leis complementares depende de mobilização parlamentar mais intensa para a criação de maiorias consolidadas no âmbito do Poder Legislativo, bem como do dispêndio de capital político e institucional que propicie tal articulação, processo esse que nem sempre será factível ou mesmo desejável para a atividade legislativa ordinária, diante da realidade que marca a sociedade brasileira – plural e dinâmica por excelência – e da necessidade de tutela das minorias, que nem sempre contam com representação política expressiva. A ampliação da reserva de lei complementar, para além daquelas hipóteses demandadas no texto constitucional, portanto, restringe indevidamente o arranjo

Essa busca para aprovar uma lei, seja ordinária ou complementar, depende de toda uma articulação política, a qual independe apenas da vontade popular ou da vontade dos parlamentares. É preciso ir mais além.

Para que ocorra essa aprovação, é necessária uma intensa articulação e exercício de coalização, marca tão característica do presidencialismo brasileiro⁴⁸⁶. Além desse jogo interno entre Executivo e Legislativo, observa-se também que se os detentores de grandes fortunas são também os patrocinadores de campanhas políticas, dificilmente ocorrerá a aprovação de projetos que lhes cause algum prejuízo⁴⁸⁷.

Com a vedação da doação por pessoas jurídicas, os empresários assumiram esse papel. A título de exemplo, na última campanha eleitoral, de 2022, os responsáveis pelo financiamento da campanha eleitoral do candidato Jair Bolsonaro foram: o agronegócio, com cerca de R\$8,4 milhões de reais; o setor energético, com 5,9 milhões de reais e a construção civil, com 2,3 milhões de reais. O candidato Lula da Silva, por sua vez, teve sua campanha financiada, sobretudo, pelo setor cultural, com 4,2 milhões de reais; o varejo, com 3,6 milhões de reais e o mercado financeiro, com 1,8 milhão de reais⁴⁸⁸.

De acordo com dados divulgados na mesma matéria, empresários diretores de grandes empresas e bancos como Cosan, Grendene, Localiza, Calçados Beira-rio e Itaú, são os maiores investidores das últimas campanhas eleitorais⁴⁸⁹.

Uma das maiores fortunas presentes no Brasil vem do agronegócio. No entanto, esse setor acaba se tornando um sério problema, na medida em que essa exploração ocorre, na grande maioria das vezes, com desrespeito às leis ambientais

democrático-representativo desenhado pela Constituição Federal, ao permitir que Legislador estadual crie, por meio do exercício do seu poder constituinte decorrente, óbices procedimentais – como é o quórum qualificado – para a discussão de matérias estranhas ao seu interesse ou cujo processo legislativo, pelo seu objeto, deva ser mais célere ou responsivo aos ânimos populares.” Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/constituicao-supremo/constituicao.asp>. Acesso em 02/03/2024, às 23h02min.

⁴⁸⁶ SCHIER, Paulo Ricardo. **Presidencialismo de coalizão: contexto, formação e elementos da democracia brasileira**. Curitiba: Juruá, 2017, *et passim*.

⁴⁸⁷ A Lei nº 9.504, de 30 de setembro de 1997, em seu artigo 23 e parágrafo primeiro, prevê que o financiamento de campanhas eleitorais poderá ser realizado por pessoas físicas, desde que limitado a 10% da renda bruta auferida pelo doador no ano anterior à eleição.

⁴⁸⁸ GOMES, Bianca, CAETANO, Guilherme. **Empresários do agronegócio despontam como líderes em doações para campanhas eleitorais**. O Globo, São Paulo, 19 de setembro de 2022. Disponível em: <https://oglobo.globo.com/politica/eleicoes-2022/noticia/2022/09/empresarios-do-agronegocio-despontam-como-lideres-em-doacoes-para-campanhas-eleitorais.ghtml>. Acesso em 04/03/2024, Às 08h52min.

⁴⁸⁹ *Ibidem*.

e trabalhistas. Alguns fizeram fortuna desmatando a Amazônia, dentre outros biomas, e são responsáveis pelo financiamento de campanhas políticas⁴⁹⁰.

O poder que exercem as oligarquias rurais no Brasil não é recente. Ao contrário, desde a Proclamação da República, elas representam uma força que move a política do país⁴⁹¹. Nem mesmo o período populista de 1930 a 1964 foi capaz de afastar o setor da política, o qual obteve projetos de políticas econômicas específicas aprovados no Congresso Nacional⁴⁹².

Quando se trata de política pública, são vários os fatores que são determinantes, como a arrecadação de recursos políticos, a relação entre Poderes Executivo e Legislativo, fatores externos à tomada de decisão como a opinião dos eleitores, dos financiadores das campanhas, diretrizes partidárias, opinião pública, dentre outros⁴⁹³. Nesse contexto, o *lobbying* realizado por grupos de interesses é muito frequente, destacando-se, pois, o agronegócio⁴⁹⁴.

A influência política do agronegócio⁴⁹⁵ é tamanha que não é exagero atribuir a ele o *impeachment* da ex-presidente Dilma Roussef e a eleição do ex-presidente Jair Bolsonaro, a título de exemplo. Na Legislatura passada, verificou-se que a bancada ruralista era composta por 282 parlamentares, dentre os quais 243 deputados e 39 senadores⁴⁹⁶.

Sendo um setor que tanto produz, observa-se que o agronegócio contribui muito pouco com a receita tributária do país. Segundo dados da Receita Federal relativos ao ano de 2019, em consulta no dia 9 de julho de 2021, naquele ano o agro

⁴⁹⁰ MAGALHÃES, Ana. **Especial Nome aos bois.** Disponível em: <https://nomeaosbois.reporterbrasil.org.br/>. Acesso em 04/03/2024, às 11h36min.

⁴⁹¹LOCATEL, Celso Donizete.; LIMA, Fernanda Laize Silva de. **Agronegócio e Poder Político: políticas agrícolas e exercício do poder no Brasil.** Sociedade e Território. [S. l.], v. 28, n. 2, p. 57–81, 2017. DOI: 10.21680/2177-8396.2016v28n2ID11583. Disponível em: <https://periodicos.ufrn.br/sociedadeeterritorio/article/view/11583>, p. 59. Acesso em: 4 mar. 2024, às 14h36min.

⁴⁹² *Idem*, p. 60.

⁴⁹³ CUNHA, Paulo Roberto; DE MELLO-THÉRY, Neli Aparecida. **Financiamento privado de campanha eleitoral: O agronegócio bancando a queda do Código Florestal brasileiro de 1965.** Guaju, v. 3, n. 2, p. 3-31, 2017.

⁴⁹⁴ *Ibidem*.

⁴⁹⁵ “O Agro, que começa a ser utilizado como prefixo da linguagem hodierna de muitos brasileiros, faz subsumir suas adjetivações intrínsecas: o Agro(**negócio**) - que já foi Agribusiness - esconde sua única razão de ser que é o negócio/lucro; acoberta a Agri(**cultura**) apagando sua essência que é a produção de alimentos, a cultura alimentar; e desvia o olhar sobre o Agro(**tóxico**) ocultando as milhões de toneladas de venenos e seus impactos devastadores. O “Agro” apaga muitas coisas, restando a narrativa de sucesso, de recordes de produtividade... “a riqueza do Brasil”. JUNIOR, Marco Antonio Mitidiero, GOLDFARB, Yamila. **O Agro não é Tech, O Agro não é Pop, muito menos Tudo.** Friedrich Ebert Stiftung. Setembro de 2021, p. 04.

⁴⁹⁶ *Ibidem*.

arrecadou 6 bilhões de reais, o que equivale à metade do orçamento de um município como São Bernardo do Campo. Excluídos os valores relativos às contribuições previdenciárias, o valor é reduzido para 2 bilhões⁴⁹⁷.

Em contraposição, o setor varejista arrecadou 112 bilhões de reais e a Educação mais de 60 bilhões, o que demonstra o quanto o setor agro arrecada pouco em relação ao que produz⁴⁹⁸.

Alguns projetos de lei, dentre os quais o PL nº 10.823/22, do Estado de Goiás, proposto pelo governador do Estado Roberto Caiado. De acordo com o Projeto, convertido posteriormente na Lei nº 21.671/22, que criou uma taxa de 1,65% a incidir sobre o agronegócio, ao criar o Fundo de Infraestrutura (Fundefra)⁴⁹⁹.

A propósito e para demonstrar o quanto é delicado taxar o setor, a Confederação Nacional de Indústria ajuizou uma Ação Direta de Inconstitucionalidade nº7.363, cujo objeto foi a criação do Fundo Estadual de Infraestrutura. Em decisão liminar, de relatoria do Min. Dias Toffoli, foi deferido parcialmente o pedido para suspender a eficácia de alguns artigos questionados e conseqüentemente, a cobrança da taxa sobre o agro⁵⁰⁰. Posteriormente, em 25 de abril de 2023, a liminar foi revogada e a lei voltou a ser aplicada em sua integralidade⁵⁰¹.

Quanto aos tributos incidentes sobre a atividade, verifica-se que o mercado de agrotóxicos, insumo para a agricultura, o setor deixa de contribuir, em média, 3 bilhões de reais por ano, em razão das desonerações, das isenções de ICMS e da redução das alíquotas de PIS/PASEP e Cofins. Trata-se de uma clara ofensa ao princípio da seletividade, uma vez que a atividade nociva, o uso de agrotóxico, não é desestimulada⁵⁰².

⁴⁹⁷ *Idem*, p. 17.

⁴⁹⁸ *Ibidem*.

⁴⁹⁹ **Aprovado projeto que cria taxa de 1,65% sobre o agro em Goiás.** Brasília. 23/11/2022. Disponível em: <https://www.canalrural.com.br/nacional/brasil/aprovado-o-projeto-que-cria-a-taxacao-de-165-sobre-o-agro-em-goias/>. Acesso em 15/03/2024, às 15h28min.

⁵⁰⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 7.363. Goiás. Requerente: Confederação Nacional da Indústria. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília. 03/04/2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15357096922&ext=.pdf>. Acesso em 15/03/2024, às 16h13min.

⁵⁰¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 7.363. Goiás. Requerente: Confederação Nacional da Indústria. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília. 25/04/2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6596963>. Acesso em 15/03/2024, às 16h16min.

⁵⁰² *Idem*, p. 26.

São tantas isenções e tantos subsídios dirigidos ao setor que acaba tornando a participação do agronegócio no financiamento do Estado, mínima. Além disso, os problemas ambientais que a atividade gera, com o desmatamento, uso abusivo de água, utilização de trabalho escravo e exploração dos trabalhadores, desrespeito aos territórios de povos originários, etc, demonstram que o setor está muito longe de ser tributado da forma que deveria⁵⁰³.

Destaque-se que a tributação sobre a atividade do agronegócio, inclusive do Imposto sobre Grandes Fortunas, seria importante, uma vez que a matéria-prima para a atividade não pode sair do solo brasileiro, o que geraria riqueza e maiores valores arrecadados, sem perigo de evasão.

Além de todas as questões acima apresentadas que dificultam a implantação do Imposto sobre Grandes Fortunas, outro fato a torna menos atrativa, que é a imprescritibilidade da faculdade de exercer ou não a competência tributária.

O não exercício da competência tributária pela União não gera maiores consequências. Sequer a previsão na Lei Complementar nº 101/2000, que estabelece algumas sanções ao ente federativo que deixa de exercer sua competência tributária, em seu artigo 11⁵⁰⁴, pode ser aplicada ao Imposto sobre Grandes Fortunas, uma vez que a União não recebe transferências voluntárias, então acaba se tornando uma norma sem eficácia para a União.

Não obstante as críticas apontadas, frequentemente se discute na doutrina se seria realmente necessária a instituição de um novo tributo para taxar as grandes fortunas, de forma autônoma ao Imposto sobre a Renda, uma vez que este poderia apresentar novas alíquotas que acobertassem essa hipótese de incidência das “grandes fortunas”⁵⁰⁵.

⁵⁰³ *Idem*, p. 27.

⁵⁰⁴ “Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação. Parágrafo único. É vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no *caput*, no que se refere aos impostos. In: BRASIL. **Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/lcp/Lcp101.htm. Acesso em 21/02/2024, às 23h07min.

⁵⁰⁵ CATARINO, João Ricardo. CAVALCANTE, Denise Lucena. **Imposto sobre as grandes fortunas: estudo luso-brasileiro acerca da sua admissibilidade**. Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, v. 37, n. 1, 2017. Disponível em: <<http://periodicos.ufc.br/nomos/article/view/11741>>. Acesso em 25/02/2024, às 20h50min, p. 382.

Para Paulo Caliendo, a instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas proporcionaria um desestímulo à poupança, a fuga de patrimônio do Brasil, o confisco, a possibilidade de dupla ou tripla tributação sobre o patrimônio e a renda⁵⁰⁶.

Historicamente, no Brasil sempre se preferiu a tributação indireta sobre o consumo em detrimento da direta sobre a renda e o patrimônio⁵⁰⁷. O imposto de renda foi implantado pela Lei nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922, em seu art. 31⁵⁰⁸, e desde então se tornou o principal tributo sobre a renda do país.

A Constituição Federal de 1988, como ressaltado, trouxe a previsão do Imposto sobre Grandes Fortunas. Verificou-se na década de 1990 um forte movimento neoliberal⁵⁰⁹, responsável por contribuir para a adoção da tributação sobre o consumo com prioridade em detrimento da renda e do patrimônio. Observou-se, ademais, uma redução na progressividade de impostos como o Imposto de Renda. Nesse contexto desfavorável, qualquer proposta de Lei Complementar que visasse à criação do Imposto sobre as Grandes Fortunas acabava sendo rejeitada.

É preciso, contudo, que se apontem os aspectos positivos traçados pela doutrina para a instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas, quais sejam: atender ao efeito redistributivo; contribuir para a realização da justiça fiscal; combater a evasão fiscal; incentivar a utilização produtiva das riquezas e passar uma mensagem otimista aos brasileiros.

Quanto à realização da justiça fiscal e alcance de um sistema tributário mais justo, o Imposto sobre Grandes Fortunas parece realizar o principal óbice para a equidade do sistema, que é a sua regressividade. Ao tributar de forma diferenciada e exclusiva os detentores de grandes fortunas, o Imposto promete realizar o princípio da capacidade contributiva, para que o contribuinte seja onerado na medida de suas possibilidades.

⁵⁰⁶ CALIENDO, Paulo. Comentário ao art. 153, VII. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L.; (Coords.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013, p. 1.702.

⁵⁰⁷ MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. **Imposto sobre grandes fortunas no Brasil: origens, especulações e arquétipo constitucional** / Sérgio Ricardo Ferreira Mota. – São Paulo: MP Ed., 2010, p. 47.

⁵⁰⁸ BRASIL. Lei nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922. Orça a Receita Geral da República dos Estados Unidos do Brasil para o exercício de 1923. Rio de Janeiro. Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1901-1929/l4625.htm. Acesso em 26/02/2024, às 18h00.

⁵⁰⁹ LETTIERI, Marcelo. **Imposto de renda das pessoas físicas no Brasil: A desigualdade escancarada**. In: AFONSO, José Roberto. LUKIC, Melina Rocha. ORAIR, Rodrigo Octávio. SILVEIRA, Fernando Gaiger. *Tributação e desigualdade*. Belo Horizonte(MG): Letramento: Casa do Direito: FGV Direito Rio, 2017, p. 107-108.

O efeito redistributivo que pode causar o imposto também é outro aspecto favorável à sua implantação. Isso porque onerará de forma diferenciada os detentores das maiores fortunas e a receita arrecadada irá obrigatoriamente para o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, o que fará com que as pessoas mais pobres e que vivem em locais mais longínquos sejam beneficiadas com esses recursos.

Observado esse último aspecto, verifica-se o quanto o Imposto sobre Grandes Fortunas poderá garantir a liberdade igual, ou seja, fornecer às pessoas que recebem os recursos provenientes dessa arrecadação a liberdade para serem diferentes e que possuam oportunidades semelhantes.

Atualmente, segundo estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação, mesmo tendo uma carga tributária muito alta, o Brasil é um dos países com pior retorno à população do que arrecada com tributos⁵¹⁰.

É inegável que a instituição do Imposto aumentaria a arrecadação tributária, o que seria importante para a resolução de crises econômicas, como já verificadas na Espanha e na Islândia⁵¹¹.

Admite-se, por fim, que o Imposto sobre Grandes Fortunas seria eficaz no combate à evasão fiscal, pois facilitaria a declaração de informações sobre o patrimônio dos contribuintes, o que, no cruzamento de dados disponíveis nas Declarações de Imposto de Renda, auxiliaria a Administração Tributária e combateria a evasão fiscal⁵¹².

Deve-se lembrar que a atualidade é do capitalismo de fluxo e globalizado. De fluxo, pois não se pode mais pensar a globalização como apenas a troca de informações entre diferentes localidades e povos. A revolução tecnológica que permite a comunicação instantânea admite colocar a internet como o meio que liga e rege o capitalismo e as redes globais⁵¹³.

⁵¹⁰ IBPT NA IMPRENSA. **Estudo do IBPT mostra que o Brasil está entre os países com piores índices na devolução dos impostos sob a forma de serviços à população.** Disponível em: <https://ibpt.com.br/estudo-do-ibpt-mostra-que-o-brasil-esta-entre-os-paises-com-piores-indices-na-devolucao-dos-impostos-sob-a-forma-de-servicos-a-populacao/>. Acesso em 15/03/2024, às 14h08min.

⁵¹¹ MAIA, Pedro Eliezer. **O imposto sobre grandes fortunas: um instrumento para a justiça tributária.** Dissertação de mestrado. Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito. Belo Horizonte, 2016, p. 155-157.

⁵¹² EVANS, Chris. **Wealth taxes: problems and practice around the world.** Centre on Household Assets and Savings Management, 2013. Disponível em: <<https://www.birmingham.ac.uk/Documents/college-social-sciences/social-policy/CHASM/briefing-papers/2013/wealth-taxes-problems-and-practices-around-the-world.pdf>>. Acesso em: 7 de março de 2024, às 21h43min, p. 04.

⁵¹³ KUMAR, Krishan. **Da Sociedade Pós-Industrial à Pós-Moderna. Novas teorias sobre o mundo contemporâneo.** Tradução Ruy Jungmann. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1997, p. 23.

Segundo Chris Evans, o Imposto de Renda não é hábil para realizar o princípio da capacidade contributiva da mesma forma que o Imposto sobre Grandes Fortunas. Isso porque aquele torna possível grandes fortunas ficarem isentas de tributação, favorecendo atividades ilícitas como a evasão fiscal. Já o Imposto sobre Grandes Fortunas, nesse ponto, incidiria sobre o patrimônio afortunado, incluindo a propriedade, aeronaves e outros bens que estariam de fora da tributação sobre a renda⁵¹⁴.

Além disso, o Imposto sobre Grandes Fortunas, ao tributar de forma exclusiva esse patrimônio suntuoso, atuará de forma complementar ao Imposto de Renda, o que pode contribuir para a equidade do sistema tributário nacional, para que sejam tributadas as rendas muito elevadas, para as quais a maior alíquota do Imposto de Renda não se mostra adequada à capacidade contributiva.

Por fim, ressalta-se o efeito simbólico que a instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas causaria na sociedade brasileira, o que a inclusão de novas alíquotas ao Imposto de Renda não seria capaz de causar. A instituição de um novo imposto para atingir os mais afortunados seria capaz de aumentar a sensação, ao menos, de uma justiça tributária, em um sistema que taxa não apenas os que menos possuem renda, mas taxa de forma mais agressiva, com um imposto único, aqueles que mais possuem capacidade contributiva⁵¹⁵.

Na realidade, os argumentos contrários ao Imposto sobre Grandes Fortunas não possuem um caráter rigorosamente técnico, mas revelam a ideologia de quem tece as críticas.

Por exemplo, o argumento de que o IGF impactará baixa arrecadação não pode ser tomado com um rigor a ponto de desaprovar a lei complementar que visa a implementá-lo. Isso porque tal argumento nasceu da observância da experiência estrangeira de países desenvolvidos como a França. Não é possível prever o mesmo resultado para um país subdesenvolvido e tão desigual como o Brasil⁵¹⁶.

⁵¹⁴ *Ibidem*.

⁵¹⁵ *Ibidem*.

⁵¹⁶ Nesse sentido, MACHADO, Hugo de Brito *apud* MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. **Imposto sobre grandes fortunas no Brasil: origens, especulações e arquétipo constitucional** / Sérgio Ricardo Ferreira Mota. – São Paulo: MP Ed., 2010, p. 128-129.

Ademais, se esse argumento fosse válido, outros tributos, cuja arrecadação é baixa, também não seriam instituídos, como o Imposto Territorial Rural, que é o tributo de menor arrecadação dentre os tributos que incidem sobre a propriedade⁵¹⁷.

Quanto à dificuldade na fiscalização administrativa, trata-se de outro argumento que não se sustenta, uma vez que com a moderna fiscalização e integração de sistemas, não é difícil a verificação do patrimônio dos contribuintes, o que é até mais fácil do que a verificação da renda⁵¹⁸.

Estima-se que a instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas contribua para aumentar o investimento no capital produtivo, já que há uma preferência atual do brasileiro em investir em capital especulativo, que não gera emprego, nem trabalho⁵¹⁹.

Não há que se falar em bitributação com a implantação do IGF, pois este não se confunde com os demais tributos sobre a renda e o patrimônio, possuindo sujeitos passivos, fato gerador e base de cálculo diversos⁵²⁰. Até porque os ativos de um contribuinte podem ser tributados de formas diversas, como ocorre com o veículo automotor, por exemplo, que é objeto de incidência do IPVA, bem como, compõe a renda na Declaração Anual do Imposto sobre a Renda, não se tornando um exemplo de bitributação por conta disso⁵²¹.

Por outro lado, justificar a impossibilidade de instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas em razão do resultado negativo em outros países não é o mais adequado, pois são outras realidades, na maioria dos casos, países desenvolvidos, nos quais a distribuição da riqueza se dá de forma totalmente diversa⁵²².

⁵¹⁷ MIRANDA, Tiago. MACÁRIO, Lincoln. **Arrecadação sobre propriedade no Brasil é menor que sobre o consumo.** Câmara dos Deputados. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/465766-ARRECADACAO-TRIBUTARIA-SOBRE-PROPRIEDADE-NO-BRASIL-E-MENOR-QUE-SOBRE-O-CONSUMO#:~:text=A%20baixa%20arrecada%C3%A7%C3%A3o%20do%20ITR,e%20administrado%20pela%20Receita%20Federal>. Acesso em 09/03/2024, às 08h19min.

⁵¹⁸ MAIA, Pedro Eliezer. **O imposto sobre grandes fortunas: um instrumento para a justiça tributária.** Dissertação de mestrado. Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito. Belo Horizonte, 2016, p. 136.

⁵¹⁹ NASCIMENTO, Natassia do. **A inexistente tributação da riqueza no Brasil e o imposto sobre grandes fortunas.** Dissertação de mestrado. Faculdade de Economia da Universidade Federal Fluminense. Programa de Pós-Graduação em Economia. Niterói, 2016, p. 20-21.

⁵²⁰ CALIENDO, Paulo. Comentário ao art. 153, VII. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L.; (Coords.). **Comentários à Constituição do Brasil.** São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013, p. 1.702.

⁵²¹ VALLE, Gabriel Arbex. **Imposto sobre Grandes Fortunas: análise em face das peculiaridades da realidade brasileira.** Dissertação de Mestrado (Direito). Universidade Federal de Minas Gerais. Belo Horizonte, p. 248-249, 2018.

⁵²² CARVALHO JR., Pedro. PASSOS, Luana. Imposto sobre grandes fortunas. In: **A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas** / ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital.

Para Ives Gandra Martins, tributar a circulação da riqueza, os rendimentos e os lucros é a melhor alternativa ao Imposto sobre Grandes Fortunas, afirmando que haveria fuga de capitais e desinteresse pelo acúmulo de riqueza no país⁵²³.

A fuga de capitais, somado à baixa arrecadação foram as razões pelas quais a Proposta de Emenda Constitucional nº 45/2007 previu a revogação do Imposto sobre Grandes Fortunas⁵²⁴.

Dentre os críticos mais ferrenhos está Luiz Ricardo Gomes Aranha que, ao tratar do Imposto sobre Grandes Fortunas, acusou quem o defende de fazer demagogia inútil, pois, para ele, o verdadeiro exercício da justiça fiscal é deixando de tributar ou tributar de forma reduzida os detentores das pequenas rendas e não tributar quem detém as maiores rendas⁵²⁵.

Na realidade, o que se percebe é que nenhuma das críticas apontam algum empecilho de ordem material à instituição do tributo. Praticamente todas elas abordam algum aspecto que leva em conta a dificuldade na instituição do tributo, no que se refere à sua execução e a questões práticas⁵²⁶.

Dentre os defensores do tributo, a sua grande maioria o associa à redução das desigualdades no Brasil e na realização da justiça distributiva⁵²⁷. Kiyoshi Harada é favorável à instituição do imposto, mas se mostra pessimista, ao afirmar que nada vai mudar e os que possuem mais renda sempre permanecerão à margem do sistema tributário brasileiro⁵²⁸.

Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. p. 617.

⁵²³ LOPES, Yara Almeida; DE SOUZA, Pilar; ELOI, Paula Coutinho. **A não regulamentação do IGF e os entraves que o rodeiam**: Um estudo sobre o porquê da não normatização desta espécie tributária. Revista Em Tempo, v. 15, p. 107-129, 2016, p. 116-117.

⁵²⁴ “O Imposto sobre Grandes Fortunas não mais aparece no texto constitucional por dois motivos. Primeiro, porque sua exigência incentivar a fuga de capitais, não apenas estrangeiros, mas também nacionais. Segundo, porque a experiência internacional com esse imposto já demonstrou que sua receita é extremamente baixa, não compensando os problemas que acarreta.” BRASIL. Câmara de Deputados. Proposta de Emenda Constitucional nº 45, de 2007. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2007. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=453067&filename=Tramitacao-PEC%2045/2007. Acesso em 15/03/2024, às 20h52min. in

⁵²⁵ ARANHA, Luiz Ricardo Gomes. **Direito tributário: apreendendo**. – Belo Horizonte: Del Rey, 2001, p. 231-232.

⁵²⁶ PISCITELLI, Tathiane dos Santos. O imposto sobre grandes fortunas à luz da justiça distributiva. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, nº. 104. [abr. /jun. 2009], p. 127-139.

⁵²⁷ VALLE, Gabriel Arbex. **Imposto sobre Grandes Fortunas: análise em face das peculiaridades da realidade brasileira**. Dissertação de Mestrado (Direito). Universidade Federal de Minas Gerais. Belo Horizonte, p. 262, 2018.

⁵²⁸ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 26 ed. rev. atual. e ampl. - São Paulo: Atlas, 2017, p. 299. [e-Book]

Em um sentido intermediário entre os defensores e críticos do Imposto sobre Grandes Fortunas, está Marciano Seabra de Godoi, que propõe a instituição do tributo de forma temporária, apenas para corrigir a não incidência de tributos sobre o patrimônio dos mais ricos. Segundo ele, ao contrário do que se afirma, os detentores das grandes fortunas possuem parte do patrimônio isento de qualquer tributo, que é o caso das participações societárias, embarcações, aeronaves, joias, aplicações financeiras, ações, obras de arte⁵²⁹.

Outro imposto que poderia ser cobrado de forma mais severa é o imposto sobre a herança. Segundo Onofre Alves Batista Júnior, trata-se de aquisição de patrimônio sem qualquer esforço, por pura sorte, razão pela qual deveria ser tributado de maneira mais rigorosa. Diferentemente daqueles que conquistam, com o seu trabalho, as riquezas, as grandes fortunas⁵³⁰.

Para Thomas Piketty, os impostos sobre a renda, patrimônio e herança possuem caráter complementar um do outro. Segundo ele, o imposto sobre a herança não deveria incidir no momento de sua transmissão, mas deveria haver uma tributação sobre a renda e patrimônio adquiridos com a herança⁵³¹.

Uma das vantagens da implantação do Imposto sobre Grandes Fortunas é que ele poderá tributar patrimônios afortunados incompatíveis com a renda adquirida, caso típico de renda resultante de atividades ilícitas e de sonegação fiscal⁵³².

É importante esclarecer que, para que se verifique o quanto um sistema tributário realiza a justiça, é preciso que se analise tanto a forma de distribuição do ônus, quanto a forma como a receita distribuída, ou seja, o foco também deve ser o da despesa pública⁵³³.

Muitos autores defendem que o contribuinte do IGF seja somente a pessoa física, excluindo-se da obrigação as pessoas jurídicas. Isso porque a tributação sobre

⁵²⁹ GODOI, Marciano Seabra de. **Finanças públicas brasileiras: diagnóstico e combate dos principais entraves à igualdade social e ao desenvolvimento econômico**. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, v. 5, n.5, 2017, p. 35-36. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/25565>. Acesso em 11/03/2024, às 22h03min.

⁵³⁰BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O Outro Leviatã e a Corrida ao Fundo do Poço**. 1. ed. São Paulo: Almedina, 2015^a, p. 489.

⁵³¹ PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Tradução Monica Baumgarten de Bolle. – I. ed. – Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 513.

⁵³² MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. **Imposto sobre grandes fortunas no Brasil: origens, especulações e arquétipo constitucional** / Sérgio Ricardo Ferreira Mota. – São Paulo: MP Ed., 2010, p. 135.

⁵³³ SANCHES, J. L. Saldanha. **Justiça fiscal**. – Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos - FFMS, 2010, p. 15.

a pessoa física traria menos impacto econômico e traria como consequência maior efeito redistributivo⁵³⁴.

Ademais, caso a instituição do imposto recaísse também sobre as pessoas jurídicas, estas iriam facilmente burlar o seu pagamento ao incutirem no produto ou no serviço o valor tributado, o que foge ao objetivo e ao efeito redistributivo pretendido⁵³⁵.

A instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas deve atentar para não ocorrer uma incidência direta sobre aqueles que, embora possuam patrimônio elevado, não possuam renda de igual importância. No entanto, deve-se observar que o imposto pode servir de incentivo à utilização do patrimônio de forma produtiva⁵³⁶.

Há também outro ponto a ser considerado quanto à inviabilidade ou não da regulamentação do IGF que é o alto custo com a fiscalização do tributo em comparação ao seu potencial arrecadatório. Esbarra-se em uma questão aparentemente sem saída: caso a alíquota do novo tributo seja alta haverá um desincentivo à aquisição de patrimônio e caso seja baixa não haverá condições de se sustentar, já que a despesa será maior que a receita tributária⁵³⁷.

A cobrança do imposto sobre a parcela da população que no momento é a menos onerada com tributos e a distribuição dessa receita para o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza realiza a justiça tributária em um país tão desigual como o Brasil.

Com o Imposto sobre Grandes Fortunas se teria um sistema tributário mais redistributivo, o que possibilitaria o alcance da liberdade igual às pessoas para que possam desenvolver suas capacidades e viver da forma que desejam.

Como ensina Konrad Hesse, a vontade da Constituição é uma força que impõe o cumprimento dos mandamentos constitucionais⁵³⁸. Com a implementação do

⁵³⁴ CARVALHO JR., Pedro. PASSOS, Luana. **Imposto sobre grandes fortunas: o recente debate internacional e a situação no Brasil**. In: AFONSO, José Roberto. LUKIC, Melina Rocha. ORAIR, Rodrigo Octávio. SILVEIRA, Fernando Gaiger. *Tributação e desigualdade*. Belo Horizonte (MG): Letramento: Casa do Direito: FGV Direito Rio, 2017, p. 590.

⁵³⁵ VALLE, Gabriel Arbex. **Imposto sobre Grandes Fortunas: análise em face das peculiaridades da realidade brasileira**. Dissertação de Mestrado (Direito). Universidade Federal de Minas Gerais. Belo Horizonte, p. 275, 2018.

⁵³⁶ *Idem*, p. 276.

⁵³⁷ LOPES, Yara Almeida; DE SOUZA, Pilar; ELOI, Paula Coutinho. **A não regulamentação do IGF e os entraves que o rodeiam: Um estudo sobre o porquê da não normatização desta espécie tributária**. *Revista Em Tempo*, v. 15, p. 107-129, 2016, p. 115.

⁵³⁸ HESSE, Konrad. **A força normativa da Constituição**. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Fabris, 1991, p. 19.

IGF, será realizada a vontade do legislador constituinte. Não se trata, como esclarece André Dias Fernandes, de desmerecer totalmente as conquistas por mérito, mas que não o torne o único responsável dentro de uma economia de mercado⁵³⁹.

O Imposto sobre Grandes Fortunas, pois, não será implementado sem objeções, até mesmo pelas classes menos abastadas. Isso porque falta informação a respeito de quais contribuintes seriam atingidos pelo tributo, de que forma e como o sistema tributário pode ser menos injusto.

No entanto, estudos apontam que a maioria dos brasileiros, cerca de 62%, aprovam a sua instituição⁵⁴⁰. Isso corrobora com a ideia de que, ao menos em um plano simbólico, o Imposto sobre Grandes Fortunas fará diferença, contribuindo para um sistema tributário mais justo e para a redução das desigualdades sociais.

3.3. Seria importante tributar as grandes fortunas sob a ótica da liberdade igual?

Compreendida a liberdade como um direito fundamental e que deve ser igualmente garantida a todos, algumas questões devem ser levantadas. Dentre estas, em que medida é importante ser livre se essa liberdade não proporciona efetivamente uma vida plena de oportunidades, em que os indivíduos possam desenvolver suas capacidades.

A liberdade deve ser a que exista dentro de um sistema que proporcione iguais oportunidades, para que as pessoas possam ser livres em suas diferenças. É preciso que essa liberdade seja igual para todos, para que as pessoas possam ser igualmente livres para serem diferentes⁵⁴¹.

Como ensina o Professor Fernando Facury Scaff, é preciso respeitar as diferenças, que são as características individuais de uma pessoa, diferentemente da desigualdade, que corresponde a aspectos externos ao indivíduo, como o acesso a

⁵³⁹ FERNANDES, André Dias. MELO, Álisson José Maia. **O imposto sobre grandes fortunas no Brasil e a redução das desigualdades socioeconômicas: exame da constitucionalidade do PLP 277/2008**. Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, v. 37, n. 1, 2017. Disponível em: <http://periodicos.ufc.br/nomos/article/view/11741/30839>. Acesso em 13/03/2024, às 21h49min. p. 74-75.

⁵⁴⁰ BAPTISTA, Rodrigo. **Criação de imposto sobre grandes fortunas tem apoio popular**. 16/02/2023. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2023/02/16/criacao-de-imposto-sobre-grandes-fortunas-tem-apoio-popular>. Acesso em 13/03/2024, às 22h58min.

⁵⁴¹ BINENBOJM, Gustavo. **Liberdade igual. O que é e por que importa**. Rio de Janeiro: História Real, Editora Intrínseca, 2020, *et passim*.

direitos fundamentais e oportunidades. Portanto, o problema está na desigualdade e não nas diferenças individuais, que devem ser respeitadas⁵⁴².

Nesse sentido, é preciso proporcionar essas condições, objetivo que dificilmente, em um país tão desigual como o Brasil, será alcançado sem que o Estado se proponha a atendê-lo. Trata-se de objetivo da República Federativa do Brasil a redução das desigualdades sociais e regionais, bem como a construção de uma sociedade livre, justa e solidária⁵⁴³.

Na garantia desta sociedade, dentro de um orçamento republicano, o Estado Fiscal cumpre um papel importantíssimo, que é o de arrecadação de tributos destinados ao combate à desigualdade. Como ensina Amartya Sen, uma sociedade menos desigual é uma sociedade mais livre⁵⁴⁴.

Como para ele, a liberdade é o fim e o meio para o desenvolvimento, é importante pensar em que termos o Imposto sobre Grandes Fortunas poderá contribuir para o alcance de uma realidade mais livre e menos desigual.

Sabe-se que interpretar o Direito hoje sem inseri-lo em um sistema, sem admitir que os seus ramos devem dialogar dentro de uma constitucionalização do Direito, compreendida como a expansão das normas constitucionais para todo o sistema jurídico⁵⁴⁵, é interpretá-lo incorretamente. É necessário adotar uma nova interpretação constitucional, que não se traduz por “apenas” respeitar a supremacia da Constituição, mas por buscar a relação das normas jurídicas à luz da Constituição⁵⁴⁶.

Assim, o texto constitucional deve ser interpretado como um todo unitário e coerente, que tem nos princípios papel importantíssimo. Nesse sentido, o princípio da unidade determina, nas palavras de Eros Roberto Grau que: “Não se interpreta a Constituição em tiras, aos pedaços⁵⁴⁷”. As normas constitucionais, pois, são derivadas

⁵⁴² SCAFF, Fernando Facury. **Da igualdade à liberdade. Considerações sobre o princípio jurídico da igualdade**. 1ª ed. – Belo Horizonte, São Paulo: D’Plácido, 2022, p. 14.

⁵⁴³ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Artigo 3º. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 29/03/2024, às 18h38min.

⁵⁴⁴ SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. São Paulo: Companhia das Letras, 2010, *et passim*.

⁵⁴⁵ BARROSO, Luis Roberto. **Neoconstitucionalismo e constitucionalização do Direito / Neoconstitutionalism and constitutionalization of the Law**. REVISTA QUÆSTIO IURIS, [S. l.], v. 2, n. 1, p. 1–48, 2014. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/quaestioiuris/article/view/11641>. Acesso em: 31 mar. 2024, às 18h01min, p. 11.

⁵⁴⁶ *Ibidem*.

⁵⁴⁷ GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988: Interpretação e Crítica**. 2. ed. São Paulo : RT, 1991. p. 181.

da vontade do Poder Constituinte, razão pela qual não podem se confrontar⁵⁴⁸, devendo formar um todo harmônico.

A definição dos fins do Estado está prevista na Constituição e não pode ser contrariada por políticas de governo. Nada poderá abalar a vontade da Constituição de 1988 de instituir um Estado Democrático e Social, fundado na superação das desigualdades sociais e regionais e na dignidade humana⁵⁴⁹.

A Constituição Federal de 1988, além de elencar os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, dota-os de natureza vinculante e, pois, devem ser perseguidos pelo Estado brasileiro. O sistema tributário também deve atender a tais objetivos, fornecendo ao Estado Fiscal este papel.

Quanto ao Imposto sobre Grandes Fortunas, especificamente, o ADCT, em seu artigo 79, prevê a destinação de sua receita ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, estabelecendo a sua disciplina por lei complementar⁵⁵⁰.

O Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza foi instituído pela Lei Complementar nº 111, de 6 de julho de 2001, com vigência inicial até o ano de 2010, o qual foi prorrogado pela Emenda Constitucional nº 67, de 22 de dezembro de 2010, passando a ter caráter permanente⁵⁵¹.

Dentre os objetivos desse fundo, como o próprio nome sugere, está o combate à pobreza e sua erradicação, o que atende ao objetivo da República Federativa do

⁵⁴⁸ BERCOVICI, Gilberto. O princípio da unidade da Constituição. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília, ano, v. 37, p. 95-99, 2000.

⁵⁴⁹ *Idem*, p. 98.

⁵⁵⁰ BRASIL. **Ato das Disposições Constitucionais Transitórias**. Art.79: **Art. 79**. É instituído, para vigorar até o ano de 2010, no âmbito do Poder Executivo Federal, o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, a ser regulado por lei complementar com o objetivo de viabilizar a todos os brasileiros acesso a níveis dignos de subsistência, cujos recursos serão aplicados em ações suplementares de nutrição, habitação, educação, saúde, reforço de renda familiar e outros programas de relevante interesse social voltados para melhoria da qualidade de vida. (Vide Emenda Constitucional nº 67 de 22 de dezembro de 2010).” Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm#adct. Acesso em 31/03/2024, às 18h21min.

⁵⁵¹ BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. **Emenda Constitucional nº 67, de 22 de dezembro de 2010. Prorroga, por tempo indeterminado, o prazo de vigência do Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc67.htm. Acesso em 31/03/2024, às 18h33min.

Brasil, em seu artigo 3º, inciso III⁵⁵². A erradicação da pobreza é tarefa árdua e que está longe de ser alcançada, sobretudo porque faltam políticas públicas efetivas⁵⁵³.

A pobreza, de acordo com Amartya Sen, é uma das razões que mais afastam as pessoas de uma vida com liberdade⁵⁵⁴, ao que se pode acrescentar vida com dignidade. Essa ausência de liberdade, segundo Sen, pode ser tanto a pobreza no sentido econômico, que priva as pessoas de alimentos, de remédios para tratar doenças, possuir uma habitação dotada de saneamento básico, roupas adequadas ou pode ser a pobreza compreendida como carência de serviços públicos essenciais, como assistência médica e de educação⁵⁵⁵.

Para Amartya Sen, o problema da fome, por exemplo, não seria verificado em governos comprometidos com a distribuição do alimento existente. No que concorda John Rawls, quando afirma que em governos organizados e compromissados com a proteção dos direitos humanos, tais problemas não ocorrem⁵⁵⁶.

Ambas as formas de privações afetam a liberdade, a qualidade de vida e, conseqüentemente, o desenvolvimento. A pobreza, pensada em quaisquer dos dois sentidos acima, não é um problema que será solucionado em um curto período. Por esta razão, a vigência do Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza foi prorrogada e demanda diversas alternativas e políticas públicas para que se efetivem seus objetivos⁵⁵⁷.

Conforme exposto, o Fundo demonstra de maneira singela como o Imposto sobre Grandes Fortunas, caso instituído, poderá contribuir para o combate e a erradicação da pobreza e assim, favorecer às pessoas o alcance da liberdade igual.

Não se quer, nem se pretende tratar o Imposto sobre Grandes Fortunas como o remédio para combater as desigualdades no país, pois seria ingênuo assim pensar.

⁵⁵² BRASIL. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 09/04/2024, às 22h47min.

⁵⁵³ Nesse sentido: “Configura inobservância do princípio da igualdade e do objetivo constitucional de erradicar a pobreza e as desigualdades regionais a concessão de benefícios do Programa Bolsa Família a habitantes dos Estados do Nordeste, onde há maior taxa de pobreza, de forma desproporcional às demais Regiões do País.” **[ACO 3.359]**, rel. min. Marco Aurélio, red. do ac. min. Alexandre de Moraes, j. 25-4-2023, P, DJE de 20-6-2023.]

⁵⁵⁴ SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. São Paulo: Companhia das Letras, 2010, p. 16.

⁵⁵⁵ *Ibidem*, p. 17.

⁵⁵⁶ RAWLS, John. **O Direito dos Povos**. 2ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2019, p. 143.

⁵⁵⁷ BRASIL. **Ato das Disposições Constitucionais Transitórias**. Art.79. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm#adct. Acesso em 31/03/2024, às 18h46min.

Trata-se, pois, de um “grão de areia em um mar” de medidas que deverão ser adotadas para que o Brasil possa ser um país em que as pessoas sejam verdadeiramente livres para viver de acordo com suas diferenças.

Contudo, não é porque a medida não tem o condão de mudar sozinha a realidade brasileira é que poderá ser desmerecida ou até mesmo invalidada. O Imposto sobre Grandes Fortunas pode representar, em um plano simbólico, a busca por pessoas mais livres, menos desiguais, por um desenvolvimento do país.

Não se pretende, pois, com esta pesquisa, nem se possuía o objetivo de depositar no Imposto sobre Grandes Fortunas a solução mágica para o problema da desigualdade no sistema tributário nacional. Deve-se debater o problema, questioná-lo e apontar a ele medidas, as quais, em conjunto possam representar uma mudança.

É desta forma que se deve pensar a regulamentação do IGF, como um forte elemento para mudança de paradigmas em busca da equidade no sistema tributário, em que a carga tributária possa incidir proporcionalmente à capacidade contributiva das pessoas, possibilitando uma distribuição mais isonômica e, conseqüentemente, uma maior liberdade às pessoas. O Imposto sobre Grandes Fortunas não é imprescindível, mas é uma medida útil para o alcance da liberdade igual.

O Imposto sobre Grandes Fortunas, caso implementado, será um tributo que atenderá ao princípio da capacidade contributiva, pois somente atingirá os detentores de um patrimônio suntuoso. Permitir que as alíquotas sejam progressivas, na medida em que esse patrimônio se mostra mais elevado fará com que a liberdade substantiva seja garantida e que a liberdade alcançada seja a chamada liberdade igual.

É exatamente neste ponto que o imposto em questão se mostra importante. Isso porque, ao menos no plano simbólico, o Imposto sobre Grandes Fortunas tem o condão de despertar nas pessoas um sentimento de tranquilidade porque o Estado está se ocupando em garantir a igualdade.

A obrigação de tributar não é, por si só, bem recebida, uma vez que, de imediato, não se verificam as conseqüências do ato de pagar tributo. Assim, a desconfiança a respeito da justiça desse ônus imposto ao particular e da sensação de ausência de retorno por parte do Estado gera ainda mais sensação de desigualdade. É comum a indignação por se pagar impostos e não existirem médicos suficientes, não haver policiais nas ruas, nem serviços públicos adequados.

Essa noção de retribuição é irmã da noção de desigualdade. Em um país desigual como o Brasil, a realidade acompanhada do sentimento de injustiça acaba resultando na indignação e na crença de que não deveriam existir tantos tributos.

No entanto, o problema não está na existência de muitos tributos, mas na forma pela qual o ônus tributário é distribuído. Nem se pode acreditar na solução mágica de que um imposto único é o ideal, é preciso que se tribute de forma proporcional e adequada de acordo com a capacidade contributiva de cada um. A tributação das grandes fortunas não terá como consequência uma receita elevada, mas representará uma maior distribuição desse ônus, desviando um pouco o foco da tributação indireta e sobre o consumo.

Quanto aos tributos atuais sobre a renda, sobretudo o Imposto de Renda, questiona-se por que não se poderia instituir mais alíquotas até atingir as grandes fortunas. No entanto, o imposto de renda, desde que foi instituído, ao contrário do previsto, mostrou-se um tributo que reforça as desigualdades, seja pela faixa de isenção, seja por apresentar alíquotas que atingem em massa a classe média da população, representando proporcionalmente muito pouco da renda dos mais ricos.

Portanto, concentrar a redução da desigualdade apenas no Imposto de Renda não encontra justificativa tanto histórica quanto econômica. A história mostra que a concentração fundiária e da riqueza em poucas famílias no Brasil se perpetua em razão das heranças e rendas que são pouco tributadas. Além disso, o referido imposto aumentou a desigualdade, sem contar que há muitos setores que sonégam⁵⁵⁸.

As experiências do Direito Comparado não conseguem extinguir as expectativas sobre a regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil. Isso porque se deve considerar as realidades dos países nos quais ele foi regulamentado, bem como as razões pelas quais foi extinto. Certamente, não se estava diante de um cenário de um sistema tributário desigual e que prima pela tributação da camada mais pobre da população.

Deve-se destacar que o Brasil possui grande parte das famílias que possuem as maiores fortunas do mundo. De acordo com a Nota Técnica do IPEA, para dados de 2000, 2,5% das famílias mais ricas do mundo (grupo das top 1%) de uma amostra significativa de países são brasileiras (nível similar a Espanha e Canadá). Muitos dos

⁵⁵⁸ CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de. **As discussões sobre a regulamentação do Imposto Sobre Grandes Fortunas**: a situação no Brasil e a experiência internacional. Rio de Janeiro: IPEA, 2011, 50 p. (Nota Técnica).

países que aboliram a chamada “Wealth Tax” possuem uma estrutura social pouco ou nada desigual, como é o caso da Áustria, Suécia, Finlândia e Dinamarca. Historicamente, estes países promoveram uma tributação expressiva sobre a riqueza e sua transferência, no caso das heranças e doações, que reduziram significativamente a desigualdade que existia. Na França, embora o nível de equidade não se compara ao do Brasil, lá se alcança uma boa arrecadação com o “Wealth Tax⁵⁵⁹”.

No Brasil, em que a desigualdade é elevada e o Produto Interno Bruto é acentuado haveria condições de se ter um bom indicador arrecadatório com o Imposto sobre Grandes Fortunas, arrebatando qualquer crítica acerca da inutilidade do imposto, até porque em nenhum dos países que implementaram ou tentaram implementar este imposto, a desigualdade é tão alarmante quanto no Brasil.

Incorporar experiências do direito estrangeiro sem se levar em conta as diferentes realidades é deixar de analisar uma questão importante de competência tributária não exercida no país, a qual merece uma reflexão mais específica.

⁵⁵⁹ *Ibidem.*

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho teve como um de seus pontos de partida a preocupação acerca de um dos maiores problemas enfrentados pelo Brasil, que é a desigualdade na distribuição de renda. Ao tocar nessa ferida, verifica-se que a maioria das pessoas apenas sobrevivem, enquanto uma minoria auferem grandes fortunas, que teriam condições de sustentar as pessoas que passam fome.

Como analisado, a desigualdade na distribuição de renda deve ser combatida por políticas públicas, enquanto ao sistema tributário e ao Estado enquanto Estado Fiscal, cabe zelar para que a tributação seja mais equânime, o que impactará, certamente, no combate ao problema da desigualdade.

Adotou-se a visão de Amartya Sen, que trabalha a forma pela qual o Estado pode interferir para que as pessoas possam desenvolver adequadamente suas capacidades e para que possam ser mais livres para decidirem de que forma querem viver. Sen é da vertente do liberalismo igualitário, que defende exatamente a proteção da liberdade individual, sem ignorar o Estado como garantidor dos direitos fundamentais e meio que proporciona condições para que os indivíduos possam exercer uma liberdade igual.

Como demonstrado, o sistema tributário brasileiro é desigual e não atende ao princípio da capacidade contributiva. É regressivo, portanto, e possui uma incidência majoritária sobre o consumo, através da tributação indireta.

Refletiu-se porque em um país como o Brasil, a realização de direitos fundamentais envolve o equilíbrio entre a capacidade contributiva, que é o que cada um efetivamente pode contribuir para a receita tributária e a capacidade receptiva, que é a forma pela qual o Estado investe o que arrecada, de forma proporcional às necessidades.

Buscou-se analisar de que forma o Imposto sobre Grandes Fortunas, caso instituído, poderá contribuir para tornar o sistema tributário mais equânime. A pesquisa foi guiada pelo questionamento: por que um único imposto alcançaria tal objetivo e por que seria o Imposto Sobre Grandes Fortunas?

Para obter essa resposta, analisou-se o papel da tributação e quais seus principais problemas. Constatado que o IGF atinge exatamente os que mais possuem renda e os que proporcionalmente menos recolhem tributos por um lado e, de outro, a previsão constitucional de destinação da receita ao Fundo de Combate e

Erradicação da Pobreza (ADCT, art. 80, III), o tributo em questão parece ser o que mais se assemelha com o espelho de um sistema tributário equânime.

Demonstrou-se por meio de exemplos do direito comparado que o imposto sobre grandes fortunas pode ser essencial no combate a crises econômicas, como verificado na Espanha, para reduzir a iniquidade, como verificado na Finlândia, bem como para aumentar a arrecadação fiscal, o que pode ser observado na França ou ainda, no país vizinho Bolívia, a percepção de como é possível reduzir desigualdades e permitir o crescimento econômico de um país.

Observou-se que a despesa pública deve estar concentrada no combate a estas mazelas e esse deve ser o foco do IGF no Brasil, sobretudo porque a sua destinação está prevista no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, no artigo 80, inciso III.

Verificou-se que para Amartya Sen, que é preciso que as pessoas sejam mais livres para desenvolverem as suas capacidades, motor para o desenvolvimento. O Estado Fiscal relaciona-se com tal escopo, pois desde seus primórdios esteve relacionado com a liberdade individual, além de sua íntima relação com o desenvolvimento.

Analisando o desenvolvimento sob diferentes perspectivas, este trabalho buscou demonstrar de que forma o sistema tributário pode contribuir para tornar as pessoas mais livres, o qual para Amartya Sen deve representar um processo de expansão das liberdades.

Ao Estado Fiscal cabe harmonizar a receita pública com o gasto público, para que a receita arrecadada com tributos e emissão de títulos, por exemplo, tenha como destino a realização de direitos fundamentais.

Ao adotar o liberalismo igualitário como visão de justiça de Amartya Sen, o presente trabalho procurou adotar o caminho que se compreende mais equilibrado no que diz respeito à realização do direito fundamental de liberdade e promoção das capacidades. É preciso proteger a liberdade substantiva dos indivíduos, os quais, em um país desigual como o Brasil, necessitam muito da prestação estatal, até mesmo para possuírem acesso a serviços básicos para uma vida digna, como de saúde, saneamento e outras necessidades primárias.

Para se alcançar um patamar em que a luta não é pela liberdade formal, mas pela liberdade igual, é preciso repensar o papel do Estado em si. Sob a ótica do Estado

Fiscal e do orçamento republicano, é possível fazer com que aquele contribua para um sistema tributário mais igualitário.

O modelo de Estado adotado pela Constituição Federal de 1988 impõe o dever de promoção do bem-estar de todos e da redução das desigualdades, objetivo da República Federativa do Brasil, descrito no artigo 3º, inciso III: “III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;”. Observando-se que a tributação é uma importante fonte de financiamento dos direitos sociais e individuais, mostra-se imprescindível debater a respeito de quais tributos poderiam ter um impacto relevante para a promoção de tais direitos e da dignidade da pessoa humana.

A matriz tributária regressiva é apontada como uma das principais razões pelas quais o Brasil está entre os países mais desiguais do mundo. E, como visto, um dos principais problemas do sistema tributário brasileiro é sua regressividade, arrecada-se muito, de forma desproporcional e sem uma destinação adequada, sem que tal receita converta-se na prestação de direitos fundamentais.

O equilíbrio entre o que se arrecada e se gasta é requisito de um orçamento republicano, ou seja, de leis orçamentárias que respeitem os objetivos da República Federativa do Brasil, traçados pelo artigo 3º da Constituição Federal e concretizem o princípio da solidariedade, quando há um “sacrifício” do particular em prol de um bem comum.

A capacidade contributiva é o princípio que deve orientar o sistema tributário, respeitando-se, por um lado o mínimo existencial e, por outro, a vedação ao confisco. Nesse contexto e para que se atinja o equilíbrio almejado, é necessário observar também a capacidade receptiva, que é o quanto o contribuinte é capaz de receber de prestações estatais, de acordo com as suas necessidades.

Em um país subdesenvolvido como o Brasil, os tributos, além de função arrecadatória, possuem uma importante função, que é a redistributiva e a busca da justiça fiscal. Trata-se de finalidades, as quais, caso alcançadas, permitirão que se conquiste a liberdade igual.

O Imposto sobre Grandes Fortunas deve ser analisado não apenas sob o viés político, que é o que tem tornado inviável sua regulamentação até hoje. Apesar da inegável conotação política, sobretudo quando se reflete sobre seu papel redistributivo, é preciso ir mais além para que se efetive a vontade do Constituinte de 1988.

Longe de se colocar em um único tributo a solução para um dos mais graves problemas brasileiros, que é a desigualdade, o presente trabalho buscou uma reflexão acerca da possibilidade de regulamentar o único caso de tributo previsto na Constituição de 1988 e cuja competência tributária nunca foi exercida.

Procurou-se analisar sua importância e as dimensões das consequências de sua regulamentação. Para isso, analisou-se no Direito Comparado exemplos parecidos com o Imposto sobre Grandes Fortunas e tentou-se trazer impressões semelhantes à realidade brasileira.

Mostrou-se porque os obstáculos que se apontam para a não regulamentação do IGF são falhos e quais as verdadeiras razões pelas quais a lei complementar ainda não foi aprovada.

Por trás dos fatores reais do poder é que estão os reais obstáculos ao Imposto sobre Grandes Fortunas, o qual, caso regulamentado, importará, ao menos em um plano simbólico, um sistema tributário mais igualitário e que respeite o princípio da capacidade contributiva.

Além disso, a tributação mais severa a quem possui maior capacidade contributiva realiza a função redistributiva dos tributos e a justiça fiscal. Eis porque conclui-se que a sua regulamentação não possui qualquer obstáculo, além do político.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AGÜERO, Antonia Agulló. **Impuesto sobre el patrimonio líquido en derecho comparado**. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 40, abr./jun. 1987, p. 17.

ALVES, Geovane Machado; FILHO, Ivan de Oliveira. **A Constituição Federal e a defesa dos direitos dos contribuintes: apontamentos sobre o princípio da dignidade da pessoa humana e suas implicações no direito tributário**. Revista Direitos Fundamentais & Democracia, [S. l.], v. 17, n. 17, p. 145–167, 2015.

Disponível em:

<https://revistaeletronicardfd.unibrasil.com.br/index.php/rdfd/article/view/564>. Acesso em: 18 fev. 2023.

ANDRADE, Júlio Thalles de Oliveira. **Os Direitos fundamentais sociais à luz do princípio da vedação ao retrocesso social**. Revista Eletrônica Direito e Política, [S. l.], v. 11, n. 1, p. 180–199, 2016. DOI: 10.14210/rdp.v11n1.p180-199. Disponível em: <https://periodicos.univali.br/index.php/rdp/article/view/8708>. Acesso em: 24 out. 2023, às 08h56min.

Aprovado projeto que cria taxa de 1,65% sobre o agro em Goiás. Brasília. 23/11/2022. Disponível em:

<https://www.canalrural.com.br/nacional/brasil/a-aprovado-o-projeto-que-cria-a-taxacao-de-165-sobre-o-agro-em-goias/>. Acesso em 15/03/2024, às 15h28min.

ARANHA, Luiz Ricardo Gomes. **Direito tributário: apreendendo**. – Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

ARAUJO, José Evande C; SILVA, Jules Michelet P. Q. **Medidas antielísivas na instituição e cobrança do Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF)**. Brasília: Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados, 2015.

ARGENTINA. Boletín Oficial de la República Argentina. Ley 27605. Aporte solidário y extraordinário para ayudar a morigerar los efectos de la pandemia. 18.12.2020.

Disponível em:

<https://www.boletinoficial.gov.ar/detalleAviso/primera/238732/20201218>. Acesso em 18/06/2024, às 17h00min.

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

Avaliação dos efeitos da tributação progressiva: Análise dos casos da Argentina, Bolívia, Colômbia e Brasil no período recente. PSI Internacional de Serviços Públicos. Disponível em: https://pop-umbrella.s3.amazonaws.com/uploads/30ac9df7-7b16-447b-abda-24f86ab7f3b9_PSI_Cartilha_Evolucao_Efeitos_Tributacao_PORT_23-01_Dupla.pdf. Acesso em 22/06/2024, às 22h39min.

BABEAU, André. **L'expérience française d'impôt sur les grandes fortunes (IGF) 1982-1986**. Revue d'économie politique, v. 97, n. 3, p. 321-336, 1987.

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

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BAPTISTA, Rodrigo. **Criação de imposto sobre grandes fortunas tem apoio popular**. 16/02/2023. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2023/02/16/criacao-de-imposto-sobre-grandes-fortunas-tem-apoio-popular>. Acesso em 13/03/2024, às 22h58min.

BARRÍA, Cecília. **Como a Bolívia se tornou o país que mais cresce na América do Sul**. BBC Mundo. 29 de outubro de 2017. Disponível em: <https://www.bbc.com/portuguese/internacional-41753995>. Acesso em 22/06/2024, às 22h54min.

BARROSO, Luis Roberto. **Neoconstitucionalismo e constitucionalização do Direito / Neoconstitutionalism and constitutionalization of the Law**. REVISTA QUAESTIO IURIS, [S. l.], v. 2, n. 1, p. 1–48, 2014. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/quaestioiuris/article/view/11641>. Acesso em: 31 mar. 2024, às 18h01min.

BARTINE, Caio. **Direito tributário**. Coordenação: Marco Antônio Araújo Jr. e Darlan Barroso. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais Ltda., 2012.

BASSO, Leonardo Fernando Cruz; SILVA, Marcelo Roque da; DE PINHO, Fernando JM. **Renda mínima e tobin tax como instrumentos para aliviar a pobreza no Brasil**. Organizações & Sociedade, v. 9, p. 13-28, 2002.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O Estado Democrático de Direito Pós-Providência Brasileiro em busca da Eficiência Pública e de uma Administração Pública mais Democrática**. Revista Brasileira de Estudos Políticos, v. 98, p. 119-158, 1 jul. 2008.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. OLIVEIRA, Ludmila Mara Monteiro de. **Liberalismo, Desigualdade e Direito Tributário**. Revista Brasileira de Estudos Políticos. Belo Horizonte, nº 110, jan./jun. 2015, pp. 217-272.

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

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3^a ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BERCOVICI, Gilberto. O princípio da unidade da Constituição. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília, ano, v. 37, p. 95-99, 2000.

BINENBOJM, Gustavo. **Liberdade igual. O que é e por que importa**. Rio de Janeiro: História Real, Editora Intrínseca, 2020.

BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica**. Trad. Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. 3ªED. – Bauru-SP: EDIPRO, 2005.

BOBBIO, Norberto. **A teoria das formas de governo**. Trad. Sérgio Bath. 4º ed. Brasília: Ed. da UNB, 1985.

BONAVIDES, Paulo. **O princípio da igualdade como limitação à atuação do Estado**. Revista Brasileira de Direito Constitucional, v. 2, n. 1, p. 209-223, 2003.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. 859 p.

BONOMO, Carla **A eficácia da capacidade contributiva e a justiça social**. Revista do Direito Público, [S. l.], v. 4, n. 2, p. 29–42, 2009. DOI: 10.5433/1980-511X.2009v4n2p29. Disponível em: <https://ojs.uel.br/revistas/uel/index.php/direitopub/article/view/10751>. Acesso em: 18 out. 2023.

BRASIL. **Anteprojeto Constitucional**, de 26 de setembro de 1986. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília-DF. Seção I, Suplemento Especial ao nº 185. Disponível em: <https://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/constituente/AfonsoArinos.pdf>. Acesso em 15/02/2024, às 10h22min.

BRASIL. **Ato das Disposições Constitucionais Transitórias**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm#adct. Acesso em 31/03/2024, às 18h21min.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **PT quer taxaço sobre grandes fortunas na Reforma Tributária**. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/115645-pt-quer-taxacao-sobre-fortunas-na-reforma-tributaria/#:~:text=Projeto%20do%20Psol,entre%201%25%20a%205%25>. Acesso em 19/02/2024, às 22h08min.

BRASIL. Câmara de Deputados. Proposta de Emenda Constitucional nº 45, de 2007. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2007. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=453067&filenome=Tramitacao-PEC%2045/2007. Acesso em 15/03/2024, às 20h52min.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Artigo 3º. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 29/03/2024, às 18h38min.

BRASIL. Emenda Constitucional nº132, de 20 de dezembro de 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em 19/02/2024, às 22h02min.

BRASIL. Lei nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922. Orça a Receita Geral da República dos Estados Unidos do Brasil para o exercício de 1923. Rio de Janeiro. Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1901-1929/l4625.htm. Acesso em 26/02/2024, às 18h00.

BRASIL. Lei nº 5.349, de 3 de novembro de 1967. Dá nova redação ao Capítulo III do Título IX do Código de Processo Penal. Brasília. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/1950-1969/l5349.htm#:~:text=da%20autoridade%20policial.-,Art.,e%20ind%C3%ADcios%20suficientes%20da%20autoria. Acesso em 04/03/2024, às 17h57min.

BRASIL. **Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/lcp/Lcp101.htm. Acesso em 21/02/2024, às 23h07min.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. **Emenda Constitucional nº 67, de 22 de dezembro de 2010. Prorroga, por tempo indeterminado, o prazo de vigência do Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc67.htm. Acesso em 31/03/2024, às 18h33min.

BRASIL. Senado Federal. Projeto de Lei Complementar nº 101/2001. Institui a Contribuição Extraordinária sobre Grandes Fortunas para aliviar os efeitos da pandemia de Covid-19 que resultou na declaração de Emergência em Saúde Pública de importância Nacional (ESPIN) em decorrência da Infecção Humana pelo novo Coronavírus (2019-nCoV). Brasília. Senado Federal. 2021. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=8986468&ts=1686180622667&disposition=inline>. Acesso em 18/03/2024, às 22h00min.

BRASIL. Senado Federal. Projeto de Lei do Senado nº 162, de 1989. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/1487>. Acesso em 18/02/2024, às 21h08min.

BRASIL, Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do. **Imposto sobre grandes fortunas deve ser implantado**. Disponível em: <http://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=14980:imposto-sobre-grandes-fortunas-deve-ser-implantado-sp-1078085170&catid=45&Itemid=73>. Acesso em: 2 de março de 2024, às 22h40min.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ACO 3.359**, Rel. min. Marco Aurélio, red. do ac. min. Alexandre de Moraes, j. 25-4-2023, P, *DJE* de 20-6-2023.]

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, ADC-MC 8/DF, Rel. Min. Celso de Mello, j. 13.10.1999, DJ: 04.04.2003, p. 38.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADI 2.551- MCQO, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 2-4-03, DJ de 20-4-06.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 5.003**, rel. min. Luiz Fux, j. 5-12-2019, P, DJE de 19-12-2019. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/constituicao-supremo/constituicao.asp>. Acesso em 02/03/2024, às 23h02min.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 7.363. Goiás. Requerente: Confederação Nacional da Indústria. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília. 25/04/2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6596963>. Acesso em 15/03/2024, às 16h16min.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 7.363. Goiás. Requerente: Confederação Nacional da Indústria. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília. 03/04/2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15357096922&ext=.pdf>. Acesso em 15/03/2024, às 16h13min.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. (1ª Turma). Recurso Extraordinário com Agravo – ARE-AgR Relator Min. Dias Toffoli. DJe: 19.06.2015. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4291095>. Acesso em 19-10-2023, às 09h40min.

BUCCI, Maria Paula Dallari. **O conceito de política pública em direito**. In: Políticas Públicas: Reflexões sobre o conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 1-50.

BUFFON, Marciano. **Princípio da capacidade contributiva: uma interpretação hermeneuticamente adequada**. In: CALLEGARI, André Luis; STRECK, Lenio Luiz; ROCHA, Leonel Severo (org). *Constituição, sistemas sociais e hermenêutica*: anuário do programa de pós-graduação em Direito da Unisinos, n. 8., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

CALIENDO, Paulo. Comentário ao art. 153, VII. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L.; (Coords.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013.

CALIENDO, Paulo. **Tributação e ordem econômica: os tributos podem ser utilizados como instrumentos de indução econômica?** Revista Direitos Fundamentais & Democracia, [S. l.], v. 20, n. 20, p. 193–234, 2016. Disponível em: <https://revistaeletronicardfd.unibrasil.com.br/index.php/rdfd/article/view/685>. Acesso em: 16 fev. 2023.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. Coimbra: Livraria Almedina, 1991

CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL 2015. **Análise por tributos e bases de incidência**. Receita Federal. Ministério da Fazenda. CETAD – Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. Setembro de 2016.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 23ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 20ªed. rev., São Paulo: Saraiva, 2008.

CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de. **As discussões sobre a regulamentação do Imposto Sobre Grandes Fortunas: a situação no Brasil e a experiência internacional**. Rio de Janeiro: IPEA, 2011, 50 p. (Nota Técnica).

CARVALHO JR., Pedro. PASSOS, Luana. Imposto sobre grandes fortunas. In: **A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas** / ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018.

CATARINO, João Ricardo; CAVALCANTE, Denise Lucena. Imposto sobre as grandes fortunas: estudo luso-brasileiro acerca da sua admissibilidade. *Nomos*, Fortaleza, v. 37, n. 1, jan./jun. 2017. Disponível em <http://www.periodicos.ufc.br/nomos/article/view/11741>. Acesso em 24/03/2024, às 18h38min.

CHRISTIANS, Allison. Fair Taxation as a Basic Human Right, 2009, **University of Wisconsin Legal Studies Research Paper** nº. 1066. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1272446. Acesso em 12/11/2023, às 14h01min.

CLÈVE, Clèmerson Merlin. **Ações Afirmativas, Justiça e Igualdade**. *Revista Digital de Direito Administrativo*, [S. l.], v. 3, n. 3, p. 542-557, 2016. DOI: 10.11606/issn.2319-0558.v3i3p542-557. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rdda/article/view/115614>. Acesso em: 10 mar. 2023.

CLÈVE, Clèmerson Merlin. **Atividade legislativa do Poder Executivo**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2.000

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999

COLÔMBIA. República de. Gobierno nacional. Lei 1370 de 2009. Por la cual se adiciona parcialmente el estatuto tributario. Disponível em: https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/ley_1370_2009.htm. Acesso em 18/06/2024, às 18h07min.

CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo : Dialética, 1996.

CUNHA, Paulo Roberto; DE MELLO-THÉRY, Neli Aparecida. **Financiamento privado de campanha eleitoral: O agronegócio bancando a queda do Código Florestal brasileiro de 1965**. *Guaju*, v. 3, n. 2, p. 3-31, 2017.

D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. **A regressividade da matriz tributária brasileira: debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica, política e social.** Dissertação (Mestrado em Direito). Universidade de Brasília (UNB). Brasília, 2015.

DE MENDONÇA, Luiz Jorge V. Pessoa. **Políticas sociais e luta de classes: uma crítica a Amartya Sen.** Textos & Contextos (Porto Alegre), v. 11, n. 1, p. 65-73, 2012.

DELOITTE. **Taxation and Investment in Ireland 2017.** Disponível em: <<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-irelandguide-2017.pdf>>. Acesso em 25/03/2024, às 21h54min.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Participação popular na administração pública.** Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, n. 191, jan./mar. 1993.

DIAS, Luís Fernando de Carvalho. **Luxo e Pragmáticas no Pensamento Econômico do Século XVIII.** Coimbra, Coimbra Ed., 1958.

DIETERLEN, Paulette. **La filosofía política de John Rawls.** Revista Mexicana de Ciencias Políticas y Sociales, nueva época, ano XXXVII, n. 150, out-dez/1992.

Disparidade de rendimento entre ricos e pobres aumenta na África, alerta Unctad. ONU News. 10 de dezembro de 2021. Disponível em: <http://news.un.org/pt/story/2021/12/1773342>. Acesso em 22/06/2024, às 10h58min.

DUFF, David G. **Alternatives to the Gift and Estate Tax.** Boston College Law Review, v. 57, 2016.

DWORKIN, Ronald. **A raposa e o porco-espinho: justiça e valor.** São Paulo: Martins Fontes, 2014.

DWORKIN, Ronald. **A virtude soberana. A Teoria e a prática da igualdade.** 2ª ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2011.

EMMENEGGER Patrick, MARX, Paul. **The Politics of Inequality as Organised Spectacle: why the Swiss do not want to tax the rich.** New Political Economy, 2019, 24:1, 103-124. Disponível em: <http://doi.org/10.1080/13563467.2017.1420641>. Acesso em 22/06/2024, às 09h43min.

Espanha: governo aplica imposto temporário sobre grandes fortunas. **GZH**, 2022. Disponível em: <https://gauchazh.clicrbs.com.br/mundo/noticia/2022/09/espanha-governo-aplica-imposto-temporario-sobre-grandes-fortunas-cl8no7xbv000201cy1g5ev73r.html>. Acesso em 21/06/2024, às 21h01min.

EVANS, Chris. **Wealth taxes: problems and practice around the world. Centre on Household Assets and Savings Management**, 2013. Disponível em: <<https://www.birmingham.ac.uk/Documents/college-social-sciences/social-policy/CHASM/briefing-papers/2013/wealth-taxes-problems-and-practices-around-the-world.pdf>>. Acesso em 25/03/2024, às 21h13min.

FAORO, Raimundo. Os donos do poder. **Formação do patronato político brasileiro**. Vol. 1. 10ª ed. São Paulo: Globo/Publifolha, 2000

FARIA, José Eduardo. **Ideologia e função do modelo liberal de direito e estado**. Lua Nova: Revista de Cultura e Política, p. 82-92, 1988.

FEITAL, Thiago Álvares. **Quem é o sujeito do direito tributário? : tributação, desigualdade e cidadania**. 2ªed. rev., exp. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021.

FERNANDES, André Dias. MELO, Álisson José Maia. **O imposto sobre grandes fortunas no Brasil e a redução das desigualdades socioeconômicas: exame da constitucionalidade do PLP 277/2008**. Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, v. 37, n. 1, 2017. Disponível em: <http://periodicos.ufc.br/nomos/article/view/11741/30839>. Acesso em 13/03/2024, às 21h49min. p. 74-75.

FERNANDES, Andre Luiz. **Tributação sobre o patrimônio. O caso do imposto sobre grandes fortunas**. Revista de Direito Tributário da APET, p. 13-36. 2005.

FERNANDES, Daniela. **4 dados que mostram por que Brasil é um dos países mais desiguais do mundo, segundo relatório**. BBC News Brasil, Paris, 7 de dezembro de 2021. Disponível em: <https://www.bbc.com/portuguese/brasil-59557761>. Acesso em 14 de março de 2023.

FERNANDES, Daniela. **Reforma do imposto sobre fortuna na França reacende debate sobre taxaço dos mais ricos**. BBC News Brasil, Paris, 16 de outubro de 2017. Disponível em: <https://www.bbc.com/portuguese/internacional-41617305>. Acesso em 19/03/2024, às 22h33min.

FOLLONI, André. **Isonomia na tributação extrafiscal**. Revista Direito GV, v. 10, p. 201-220, 2014.

FONTANA, Cássia Camila Cirino dos Santos; FONTANA, Stanlei Ernesto Prause. **Dignidade da pessoa humana, abertura do catálogo dos direitos fundamentais e integridade: um novo desafio?**,p. 8. Disponível em: <https://red-idd.com>, acesso em 05/03/2023, às 17h15min.

FRASER, Nancy. **Redistribuição, reconhecimento e participação. Por uma concepção integrada da Justiça**. In: SARMENTO, Daniel, IKAWA, Daniela e PIOVESAN, Flávia (Coords.). Igualdade, diferença e direitos humanos. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2008, p. 167-189.

FREITAS, Leonardo Buissa, BEVILACQUA, Lucas. **Progressividade na tributação sobre a renda com vistas à justiça fiscal e social** Interesse público. Belo Horizonte: Fórum – 2015 professor.pucgoias.edu.br.

GALLAS, Daniel. **Crescimento com desigualdade pode ameaçar Índia como potência em 2020**. BBC News Brasil. Disponível em:

http://www.google.com/amp/s/www.bbc.com/portuguese/noticias/2009/04/090402_in diaeconomia_dg.amp. Acesso em 22/06/2024, às 11h33min.

GASSEN, Valcir; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra Regina da F. **Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos**. Sequência (Florianópolis), p. 213-234, 2013.

GLENNERSTER, Howard. **Why was a wealth tax for the UK abandoned? Lessons for the policy process and tackling wealth inequality**. Journal of Social Policy. v. 41. p. 233-249. 2012.

GODOI, Marciano Seabra de. **Finanças públicas brasileiras: diagnóstico e combate dos principais entraves à igualdade social e ao desenvolvimento econômico**. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, v. 5, n.5, 2017, p. 35-36. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/25565>. Acesso em 11/03/2024, às 22h03min.

GOMES, Ana Maria Isar dos Santos; CLARK, Giovani. **Neoliberalismo de austeridade, performance e dissenso**. Revista Direitos Fundamentais & Democracia, 2021, 26(1), 211–237, p. 222. Disponível em: <https://doi.org/10.25192/issn.1982-0496.rdfd.v26i11604>. Acesso em 23/10/2023 às 15h48min.

GOMES, Bianca, CAETANO, Guilherme. **Empresários do agronegócio despontam como líderes em doações para campanhas eleitorais**. O Globo, São Paulo, 19 de setembro de 2022. Disponível em: <https://oglobo.globo.com/politica/eleicoes-2022/noticia/2022/09/empresarios-do-agronegocio-despontam-como-lideres-em-doacoes-para-campanhas-eleitorais.ghtml>. Acesso em 04/03/2024, Às 08h52min.

GOMES, Ciro. **Programa de Governo de Ciro Gomes – 2022**. Disponível em: https://static.poder360.com.br/2022/08/plano-ciro-tse-compactado_1.pdf. Acesso em 18/02/2024, às 22h09min.

GOMES, Emerson Cesar da Silva. **O Direito dos gastos públicos no Brasil**. São Paulo: Almedina, 2015.

GOMES, Joana Abrantes. **Ricos espanhóis “fogem” para Portugal após imposto sobre fortunas e recuo do PS nos residentes não habituais**. ECO. 2023. Disponível em: <https://eco.sapo.pt/2023/11/23/ricos-espanhois-fogem-para-portugal-apos-imposto-sobre-fortunas-e-recuo-do-ps-nos-residentes-nao-habituais/#:~:text=Foi%20a%207%20de%20novembro,Galiza%2C%20a%20reativ%C3%A1%2Dlo>. Acesso em 23/06/2024, às 11h24min.

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988: Interpretação e Crítica**. 2. ed. São Paulo : RT, 1991.

GUSTIN, Miracy. **Importância da constituição de capital social e humano em comunidades periféricas e de exclusão.** Revista governança social. Belo Horizonte, Ano I, Edição 3, p. 13, ago./nov. 2008.

HACHEM, Daniel Wunder. **A maximização dos direitos fundamentais econômicos e sociais pela via administrativa e a promoção do desenvolvimento.** Revista Direitos Fundamentais & Democracia, [S. l.], v. 13, n. 13, p. 340–399, 2013. Disponível em: <https://revistaeletronicardfd.unibrasil.com.br/index.php/rdfd/article/view/417>. Acesso em: 09 de abril de 2023.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 26 ed. rev. atual. e ampl. - São Paulo: Atlas, 2017. [e-Book].

HAYEK, Friedrich A. von. **O caminho da servidão.** Trad. Leonel Vallandro. 2. ed. São Paulo: Globo, 1977.

HERRERA, Carlos Miguel. **Estado, constituição e direitos sociais.** Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, v. 102, p. 371-395, 2007.

HESSE, Konrad. **A Força Normativa da Constituição.** Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Fabris Editor, 1991.

HIGGINS, Sean.; PEREIRA, Claudiney. **The effects of Brazil's high taxation and social spending on the distribution of household income.** Tulane University. 2013.

HOLMES, Stephen; SUSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos.** Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2019, p. 2, livro eletrônico.

IBPT NA IMPRENSA. **Estudo do IBPT mostra que o Brasil está entre os países com piores índices na devolução dos impostos sob a forma de serviços à população.** Disponível em: <https://ibpt.com.br/estudo-do-ibpt-mostra-que-o-brasil-esta-entre-os-paises-com-piores-indices-na-devolucao-dos-impostos-sob-a-forma-de-servicos-a-populacao/>. Acesso em 15/03/2024, às 14h08min.

INPES. **Estudos para a reforma tributária: proposta de reforma do sistema tributário brasileiro.** Textos para *Discussão* Interna, Rio de Janeiro, n. 104, mar. 1987^a.

IRELAND. **A wealth tax for Ireland.** The Sinn Féin Proposal. Disponível em: <<http://www.sinnfein.ie/files/2013/WealthTaxProposalsWeb.pdf>>. Acesso em 22/06/2024, às 00h39min.

JUNIOR, Marco Antonio Mitidiero, GOLDFARB, Yamila. **O Agro não é Tech, O Agro não é Pop, muito menos Tudo.** Friedrich Ebert Stiftung. Setembro de 2021.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição Passiva Tributária.** CEJUP: Belém, 1986.

KANG, Thomas H. **Justiça e desenvolvimento no pensamento de Amartya Sen**. Brazilian Journal of Political Economy, v. 31, p. 352-369, 2011.

KAUS, Mickey. **The end of equality**. Nova York, Basic Books, 1992.

KERSTENETZKY, Celia Lessa ; GUEDES, Graciele Pereira. **Great Recession, great regression? The welfare state in the twenty-first century**. Cambridge Journal of Economics, 2021, p. 151-194.

KESSLER, Denis; PESTIEU, Pierre. **The taxation of wealth in the EEC: facts and trends**. Toronto: Canadian Public Policy – Analyse de Politiques, v. 17, n. 3, p. 309-321, 1991.

KUMAR, Krishan. **Da Sociedade Pós-Industrial à Pós-Moderna. Novas teorias sobre o mundo contemporâneo**. Tradução Ruy Jungmann. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1997, p. 23.

KYMLICKA, Will. **Filosofia Política Contemporânea. Uma introdução**. Tradução Luis Carlos Borges; revisão da tradução: Marylene Pinto Michael. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

Lei Nº 1357, Lei de 28 de dezembro de 2020, Luis Alberto Arce Catacora, Presidente Constitucional do Estado Plurinacional da Bolívia. Recuperado de: https://siip.produccion.gob.bo/repSIIP2/files/normativa_12345_2912202080d1.pdf

LETTIERI, Marcelo. **Imposto de renda das pessoas físicas no Brasil: A desigualdade escancarada**. In: AFONSO, José Roberto. LUKIC, Melina Rocha. ORAIR, Rodrigo Octávio. SILVEIRA, Fernando Gaiger. *Tributação e desigualdade*. Belo Horizonte(MG): Letramento: Casa do Direito: FGV Direito Rio, 2017.

LOCATEL, Celso Donizete.; LIMA, Fernanda Laize Silva de. **Agronegócio e Poder Político: políticas agrícolas e exercício do poder no Brasil**. Sociedade e Território. [S. l.], v. 28, n. 2, p. 57–81, 2017. DOI: 10.21680/2177-8396.2016v28n2ID11583. Disponível em: <https://periodicos.ufrn.br/sociedadeeterritorio/article/view/11583>, p. 59. Acesso em: 4 mar. 2024, às 14h36min.

LODI, Ricardo Ribeiro. **Piketty e a reforma tributária igualitária no Brasil**. RFPTD, v. 3, n.3, 2015. Disponível em: <http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/download/15587/11798>. Acesso em 12/11/2023, às 14h10min.

LOPES, Yara Almeida; DE SOUZA, Pilar; ELOI, Paula Coutinho. **A não regulamentação do IGF e os entraves que o rodeiam**: Um estudo sobre o porquê da não normatização desta espécie tributária. Revista Em Tempo, v. 15, p. 107-129, 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 37. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2016.

MAGALHÃES, Ana. **Especial Nome aos bois**. Disponível em: <https://nomeaosbois.reporterbrasil.org.br/>. Acesso em 04/03/2024, às 11h36min.

MAIA, Pedro Eliezer. LAGE, Telder Andrade. **O imposto sobre grandes fortunas: um instrumento para a justiça tributária**. Dissertação de mestrado. Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito. Belo Horizonte, 2016.

MALISKA, Marcos Augusto. **Os Desafios do Estado Moderno. Federalismo e Integração Regional**. Curitiba/Munique, 2003. Tese de Doutorado. Programa de Doutorado em Direito da Universidade Federal do Paraná (estágio de doutoramento na Ludwig Maximilian Universität).

MAMEDE, Aline Ribeiro. **A extrafiscalidade do Imposto sobre Grandes Fortunas como instrumento de emancipação dos Direitos Humanos**. 2011, 81 p. Dissertação (Mestrado) – Universidade de Fortaleza, Programa de Pós-Graduação em Direito Constitucional, Fortaleza, 2011.

MARIZ, Antonio. **Fortuna: o autor da emenda de taxaço explica**. O Estado de São Paulo, São Paulo, 10 nov. 1987. Jornal da Tarde.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imposto sobre grandes fortunas. **Carta Mensal**. CNC: Rio de Janeiro, n. 669, dez./2010, p. 71/75.

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

MEDEIROS, Marcelo., SOUZA, Pedro. (1844- Texto para discussão). **Gasto público, tributos e desigualdade de renda no Brasil**. Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 2013.

MEIER, Gerald. **Leading Issues in Economic Development**. 2 ed. Oxford: Oxford University Press, 1970. LUCAS, Robert Jr. (1988). **On the Mechanics of Economic Development**. Journal of Monetary Economics, Vol. 22, No. 1 (July, 1988), pp. 3-42.

MEIRELLES, José Ricardo. **O princípio da capacidade contributiva**. Brasília. a.34, n. 136, out/dez. 1997.

MELLO, Celso Antônio Bandeira. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3. ed. 20 tiragem. São Paulo: Malheiros, 2011.

MELLO, Leonel Itaussu Almeida. John Locke e o individualismo liberal. In: WEFFORT, Francisco C. **Os Clássicos da Política**. 13ªed. São Paulo: Ática, 2003, Volume 1, p. 81-82.

MIRANDA, Tiago. MACÁRIO, Lincoln. **Arrecadação sobre propriedade no Brasil é menor que sobre o consumo**. Câmara dos Deputados. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/465766-ARRECADACAO-TRIBUTARIA-SOBRE-PROPRIEDADE-NO-BRASIL-E-MENOR-QUE-SOBRE-O->

CONSUMO#: -:text=A%20baixa%20arrecada%C3%A7%C3%A3o%20do%20ITR,e%20administrado%20pela%20Receita%20Federal. Acesso em 09/03/2024, às 08h19min.

MOSCHETTI, Francisco. **El princípio de capacidad contributiva**. Madrid : Instituto de Estudios Fiscales, 1980.

MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. **Diretrizes básicas e regra matriz de incidência do Imposto sobre Grandes Fortunas**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, v. 150, p. 215-244, 2022,

MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. **Imposto sobre grandes fortunas no Brasil: origens, especulações e arquétipo constitucional**. São Paulo: MPed., 2010.

MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. **Imposto sobre Grandes Fortunas e imposto sobre o patrimônio líquido: distinção dos tributos**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, v. 155, p. 205-228, 2023.

MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. **Quantum mínimo delimitador da riqueza correspondente ao imposto sobre grandes fortunas no Brasil**. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 86, p. 324-341, maio/jun. 2009.

MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NABAIS, José Casalta. **A crise do Estado Fiscal**. TRAJECTÓRIAS DE SUSTENTABILIDADE TRIBUTAÇÃO E INVESTIMENTO, p. 17, 2017, p. 42.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2012.

NASCIMENTO, Natassia do. **A inexistente tributação da riqueza no Brasil e o imposto sobre grandes fortunas**. Dissertação de mestrado. Faculdade de Economia da Universidade Federal Fluminense. Programa de Pós-Graduação em Economia. Niterói, 2016.

NETO, Manoel Cavalcante de Lima; MELLO, Marcílio Barenco Corrêa de. **A importância dos tributos e da dívida pública no papel do Estado Contemporâneo**. Revista de Direito Brasileira, v. 30, n. 11, p. 329-345, 2022.

NOGUEIRA, André Murilo Parente; ROSSO, Maria Izabel Souza. **O Estado Fiscal e o poder de tributar**. Revista Jurídica da Presidência, v.9, n.84, p. 195-207, abril/maio de 2007.

NOVAIS, Jorge Reis. **Direitos fundamentais: trunfos contra a maioria**. Coimbra: Coimbra, 2006.

NOZICK, Robert. **Anarquia, Estado e Utopia**. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor Ltda, 1991.

OLIVEIRA, José Marques Domingues de. **Direito tributário: capacidade contributiva – conteúdo e eficácia do princípio**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. 6ª ed. São Paulo: RT, 2014.

PANSIERI, Flávio. **A crítica de Amartya Sen à concepção rawlsiana de justiça**. Sequência (Florianópolis), p. 181-206, 2016

PANSIERI, Flávio. **Liberdade como desenvolvimento em Amartya Sen**. Constituição, Economia E Desenvolvimento: Revista Eletrônica Da Academia Brasileira De Direito Constitucional 8(15), 453-479. Recuperado de <http://abdconstojs.com.br/index.php/revista/article/view/153>, 2020.

PEREZ LUÑO, Antonio Enrique de. **Dimensiones de la igualdad**. Madrid: Dykinson., 2005.

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

PIKETTY, Thomas. et. Al. World Inequality Report. 2022. Paris: World Inequality Lab. Disponível em: https://wir2022.wid.world/www-site/uploads/2023/03/D_FINAL_WIL_RIM_RAPPORT_2303.pdf. Acesso em: 09/11/2023, às 08h34min..

PINTO, Élide Graziane. **Financiamento de direitos fundamentais: políticas públicas vinculadas, estabilização monetária e conflito distributivo no orçamento da União do pós-Plano Real**. Belo Horizonte: Editora O Lutador, 2010

PIOVESAN, Flavia. **Ações afirmativas e direitos humanos**. Revista USP, n. 69, p. 36-43, 2006.

PIOVESAN, Flávia. **Direito ao Desenvolvimento: Desafios contemporâneos**. In. Flávia Piovesan et al (Coords.). Direito ao desenvolvimento. Belo Horizonte: Fórum, 2010, p. 95- 116.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. O imposto sobre grandes fortunas à luz da justiça distributiva. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, nº. 104. [abr. /jun. 2009].

PNUD – Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento. 8 de junho de 2020. Disponível em: <https://www.undp.org/pt/brazil/publications/relat%C3%B3rio-do-desenvolvimento-humano-2019>. Acesso em 09/11/2023, às 08h15min.

PWC. Luxembourg Corporate – Other taxes. 30 de janeiro de 2018. Disponível em: <<http://taxsummaries.pwc.com/ID/Luxembourg-Corporate-Other-taxes>>. Acesso em 22/06/2024, às 00h33min.

QUEIROZ, Cid Heráclito de. **Liberdade e patrimônio: O imposto sobre grandes fortunas**. Carta Mensal. CNC: Rio de Janeiro, n. 467, fev./1994, p. 13/23.

QUILICE, Thiago Ferreira. **Situação do imposto sobre grandes fortunas no Brasil e no exterior: uma revisão de literatura.** Business and Management Review, v. 5. p. 1-9. fev./2016

RANGEL, Paulo Euclides. **Tributação patrimonial e transmissão gratuita: por um imposto federal sobre sucessões e doações.** Tributação em Revista, Brasília, n. 29, jul./set. 1999. p. 37.

RAWLS, John. **O Direito dos Povos.** 2ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2019.

RAWLS, John. **The Priority of Right and Ideas of the Good.** Philosophy and Public Affairs, Vol. 17, No. 4 (Autumn, 1988), pp. 251-276.

RAWLS, John. **Uma teoria da justiça.** São Paulo: Martins Fontes, 1997.

RIBEIRO, Cláudio Oliveira; MENEZES, Roberto Goulart. **Políticas públicas, pobreza e desigualdade no Brasil: apontamentos a partir do enfoque analítico de Amartya Sen.** Textos & Contextos (Porto Alegre), v. 7, n. 1, p. 42-55, 2008.

RUEDIGER, Marco Aurélio. **Existe taxa rosa no Brasil?** 2020. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/30152>. Acesso em 12/11/2023, às 10h29min.

SANCHES, J. L. Saldanha. **Justiça fiscal.** – Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos - FFMS, 2010.

SANDRI, Guilherme Sangalli. **Justiça Distributiva Fiscal: o princípio da capacidade contributiva como fundamento para uma tributação justa.** Dissertação (Mestrado em Direito). Universidade do Vale do Rio dos Sinos. São Leopoldo-RS, 2019.

SANTOS, Adrianna de Alencar Setubal; CECATO, Maria Aurea Baroni. **Instrumentalidade do Direito ao Desenvolvimento para a Concretização do Desenvolvimento Humano: pilares da igualdade e da liberdade.** Revista de Direito Sociais e Políticas Públicas, v. 4, n. 1, p. 99-119, 2018.

SARLET, Ingo Wolfgang; *et al.* **Comentários à Constituição do Brasil.** 1ª ed; São Paulo: Saraiva, 2013.

SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988.** 4ª ed; Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

SARMENTO, Daniel. **A ponderação de interesses na Constituição Federal.** Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2000.

SARMENTO, Daniel. **Dignidade da Pessoa Humana na Ordem Constitucional Brasileira: conteúdo, trajetórias e metodologia.** Tese apresentada no concurso público para Professor Titular de Direito Constitucional da Faculdade de Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ/RJ. Rio de Janeiro, 2015.

SCAFF, Fernando Facury. **Da igualdade à liberdade. Considerações sobre o princípio jurídico da igualdade.** 1ª ed. – Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2022.

SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento Republicano e Liberdade Igual.** Belo Horizonte: Fórum, 2018.

SCHIER, Paulo Ricardo. **Presidencialismo de coalizão: contexto, formação e elementos da democracia brasileira.** Curitiba: Juruá, 2017.

SEN, Amartya. **A ideia de justiça.** 1ª.ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2011.

SEN, Amartya, KLIKSBURG, Bernardo. **As pessoas em primeiro lugar: a ética do desenvolvimento e os problemas do mundo globalizado**, tradução Bernardo Ajzenberg, Carlos Eduardo Lins da Silva. São Paulo: Companhia das Letras, 2010

SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade.** São Paulo: Companhia das Letras, 2010.

SEN, Amartya. **Inequality Reexamined.** Cambridge, Mass.: Harvard University Press, 1992.

SEN, Amartya Kumar. **Sobre ética e economia.** 1ª ed. São Paulo: Companhia das Letras, 1999.

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais.** 3ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

SILVA, Marcelo Lira. **Os Fundamentos do Liberalismo Clássico: A relação entre estado, direito e democracia.** Revista Aurora, v. 5, n. 1, 2011.

SILVA, Marília Ferreira. **Dever fundamental de atuação do Estado como elemento promotor da igualdade substancial e efetividade do sistema constitucional: desdobramentos da dignidade da pessoa humana.** RFD-Revista da Faculdade de Direito da UERJ, n. 31, p. 229-245, 2017.

SILVEIRA, Fernando Gaiger e outros. **Qual o impacto da tributação e dos gastos públicos sociais na distribuição de renda no Brasil? Observando os dois lados da moeda.** in Progressividade da tributação e desoneração da folha de pagamentos : elementos para reflexão / organizadores: José Aparecido Carlos Ribeiro, Álvaro Luchiezi Jr., Sérgio Eduardo Arbulu Mendonça. Brasília : Ipea : SINDIFISCO : DIEESE , 2011. 154 p. : gráfs., tabs.

SMITH, Adam. **A Riqueza das Nações.** São Paulo: Abril Cultural, 1983.

SOUZA, Hamilton Dias de. **Os tributos federais.** In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). A Constituição brasileira 1988: interpretações. 2. ed. Rio de Janeiro: AIDE; Forense Universitária; Fundação Dom Cabral, 1990.

STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica Jurídica e(m) Crise**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2001.

STUCKLER, David; BASAU, Sanjay. **A economia desumana: como as políticas públicas afetam a nossa saúde**; tradução Maria Lúcia de Oliveira, 1ª ed. Rio de Janeiro: Best Business, 2022.

SUGIN, Linda. **Theories of distributive justice and limitations on taxation: what Rawls demands from tax systems**. *Fordham Law Review*, v. 72, n. 5, p. 1.991-2.014, 2004.

TANABE, Noburo. *The taxation of net wealth (Impôt sur la fortune nette) (Impuesto sobre la riqueza neta)*. **Staff papers (International Monetary Fund)**, v. 14, n. 1, p. 124-168. mar./1967.

TANZI, Vito. **Informe del relator general**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2002.

TAYLOR, Charles. **The Politics of Recognition**. In: GUTMANN, A. (org). *Multiculturalism and "The Politics of Recognition"*, Princeton: Princeton University Press, 1994.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito tributário**. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008, v.1.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. **A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 10. ed. Rio de Janeiro/São Paulo: Renovar, 2003.

TRUBEK, David M. **O "império do direito" na ajuda ao desenvolvimento: passado, presente e futuro**. In.: RODRIGUEZ, José Rodrigo et al (Orgs.). *O novo direito e desenvolvimento: presente, passado e futuro – textos selecionados de David M. Trubek*. São Paulo: Saraiva, 2009.

URUGUAI. T.O. 1996 (Dec. 338/996) Título N° 14. Impuesto al Patrimonio (PAT). Dirección General Impositiva. Ministerio de Economía y Finanzas. Promulgación: 28.08.1996. Disponível em: <https://www.impo.com.uy/bases/todgi/14-1996/1>. Acesso em 18/06/2024, às 16h24min.

VALLE, Gabriel Arbex. **Imposto sobre Grandes Fortunas: análise em face das peculiaridades da realidade brasileira**. Dissertação de Mestrado (Direito). Universidade Federal de Minas Gerais. Belo Horizonte, 2018.

VALLE, Maurício Dalri Timm do. **Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI**. São Paulo: Noeses, 2016.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. São Paulo: Atlas, 2007.

VIEGAS, VivianeNery. **Justiça Fiscal e igualdade tributária: a busca de um enfoque filosófico para a tensão entre poder de tributar e direito de tributar frente à modernidade tardia no Brasil**. Revista Direitos Fundamentais & Democracia, [S. l.], v. 7, n. 7, p. 66–89, 2010. Disponível em: <https://revistaeletronicardfd.unibrasil.com.br/index.php/rdfd/article/view/111>. Acesso em: 15 fev. 2023.

VILELA, Pedro Rafael. **Como funciona a taxaço de grandes fortunas em outros países?** Brasil de Fato. 2020. Disponível em: <https://www.brasildefato.com.br/2020/08/28/como-funciona-a-taxacao-de-grandes-fortunas-em-outros-paises>. Acesso em 22/06/2024, às 00h29min.

VITA, Álvaro de. **Liberalismo, justiça social e responsabilidade individual**. DADOS – Revista de Ciências Sociais, v. 54, n. 4, p. 569-608, 2011 [In: PINZANI, Alessandro; TONETTO, Milene C. (eds.). Teoria crítica e justiça social. Florianópolis: Nefiponline, 2012, p. 29-73].

VITA, Álvaro de. **O liberalismo igualitário: sociedade democrática e justiça internacional**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2008.

VITA, Álvaro de. **Uma concepção liberal-igualitária de justiça distributiva**. Revista Brasileira de Ciências Sociais, v. 14, p. 41-59, 1999.

WARAT, Luis Alberto. **Introdução geral ao Direito I: interpretação da lei temas para uma reformulação**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1994.

WEBER, Carolyn/WILDA WSKY, Aaron. **A History of Taxation and Expenditure in the Western World**. Nova York, Simon and Schuster, 1986.