

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS  
FACULDADE DE DIREITO**

**FUNÇÃO SOCIAL DA TRIBUTAÇÃO: ANÁLISE CONSTITUCIONAL DO  
IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS**

**OZIEL DA SILVA BAIENSE**

**RIO DE JANEIRO  
2019 / 2º Semestre**

**OZIEL DA SILVA BAIENSE**

**FUNÇÃO SOCIAL DA TRIBUTAÇÃO: ANÁLISE CONSTITUCIONAL DO  
IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Dr. Eduardo Maneira.

**RIO DE JANEIRO**

**2019 / 2º Semestre**

## CIP - Catalogação na Publicação

B152f Baiense, Oziel da Silva  
Função social da tributação: análise  
constitucional do imposto sobre grandes fortunas /  
Oziel da Silva Baiense. -- Rio de Janeiro, 2019.  
61 f.

Orientador: Eduardo Maneira.  
Trabalho de conclusão de curso (graduação) -  
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade  
Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2019.

1. Direito Constitucional Tributário. 2. Função  
social da tributação. 3. Imposto sobre grandes  
fortunas. I. Maneira, Eduardo, orient. II. Título.

**OZIEL DA SILVA BAIENSE**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Dr. Eduardo Maneira.

Data da Aprovação: \_\_ / \_\_ / \_\_\_\_.

Banca Examinadora:

---

Orientador

---

Membro da Banca

---

Membro da Banca

**RIO DE JANEIRO**

**2018 / 2º Semestre**

## RESUMO

O presente trabalho visa contribuir para a desmitificação da função social da tributação como antagonista às ideias do estado liberal. Para tanto, pretende-se verificar de que forma o princípio se coaduna com a ordem constitucional pátria e se é economicamente viável no cenário liberal, a fim de diminuir os níveis de desigualdade social e promover a justiça por meio da tributação. A análise jurídico-econômica desenvolvida ao longo deste trabalho será realizada com base na reunião de arcabouço bibliográfico que ora confirma, ora contrapõe as ideias da função social do tributo como mecanismo para redistribuição de renda.

**Palavras-chaves:** Análise jurídico-econômica; Desigualdade; Justiça Fiscal; José Casalta Nabais; Tributação.

## ABSTRACT

This paper aims to contribute to the demystification of the social function of taxation as antagonist to the ideas of the liberal state. To this end, it is intended to verify how the principle is in line with the constitutional order and whether it is economically viable in the liberal scenario, in order to reduce the levels of social inequality and promote justice through taxation. The legal-economic analysis developed throughout this work will be based on the bibliographic framework meeting that confirms, but sometimes opposes the ideas of the social function of the tax as a mechanism for income redistribution.

**Key-words:** Legal and economic analysis; Inequality; Tax justice; José Casalta Nabais; Taxation.

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	7
1 ASPECTOS SOCIAIS DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL.....	9
1.1 Tributação como instrumento de manutenção da desigualdade social .....	9
1.2 Breve análise histórica do Direito Tributário Brasileiro e seus efeitos sociais 13	
1.3 Qual é a função social da tributação? .....	17
2 A IDEIA DO ESTADO FISCAL E A EXCLUSÃO DO ESTADO PATRIMONIAL 25	
2.1 Os custos públicos dos direitos .....	25
2.2 Princípios norteadores de um sistema tributário ideal .....	29
2.2.1 Princípios político-econômicos da tributação.....	32
2.2.2 Princípios sociais e éticos da imposição.....	34
2.3 Ordem tributária, tributação e desigualdades sociais.....	38
3 TRIBUTAÇÃO SOBRE GRANDES FORTUNAS COMO PROMOÇÃO DA JUSTIÇA SOCIAL.....	46
3.1 O caráter extrafiscal do IGF em busca da igualdade .....	46
3.2 A limitação do IGF como instrumento de combate a crise fiscal .....	49
3.3 A necessidade de regulamentação do IGF .....	50
CONCLUSÃO.....	56
REFERÊNCIAS.....	58

## INTRODUÇÃO

É inquestionável que uma das grandes necessidades da sociedade contemporânea é a diminuição das desigualdades existentes em termos de classes sociais, raça, gênero e sexualidades. O Direito possui papel fundamental ao permitir que, através da interpretação de valores, princípios e regras constitucionais, bem como da criação de institutos jurídicos e releitura de toda legislação infraconstitucional à luz da Constituição, seja possível promover avanços e equilibrar as relações de forças existentes na estrutura social.

Considerando que o Estado deve atuar consoante ao fomento ao bem comum, o presente trabalho tem por finalidade compreender de que maneira o princípio da função social do tributo afeta a arranjo social e econômico da sociedade. Para tanto, será necessário comentar questões relativas ao histórico do modelo de tributação brasileiro, bem como interpretar o sentido dos comandos inseridos pelo poder constituinte originário de 1988 ao longo do texto constitucional. Em linhas gerais, o que se pretende, diante das limitações deste trabalho, é analisar conjuntamente a tributação nacional e a ordem econômica no que diz respeito ao princípio da função social do tributo.

Para tanto, a proposta é abordar a tributação sobre grandes fortunas, como forma de cumprimento do princípio da igualdade, que para além da promoção da justiça fiscal, condiciona o Estado ao cumprimento de obrigações perante os direitos fundamentais, tendo em vista o axioma jurídico segundo o qual *“todos os direitos têm custos públicos”*.

Ao longo do percurso de investigação ora realizado, será investigado de que forma as reações tributárias, como cobrança de IGF, ou Imposto sobre Heranças, possuem o potencial de resolver crises financeiras enfrentadas pelo Estado. A discussão orbita em torno do fato de que impostos desta natureza possui baixo viés arrecadatório em comparação com o PIB. Assim, muitos alegam que a arrecadação de Imposto sobre Grandes Fortunas ou Imposto sobre Herança seria ineficaz para solucionar crises financeiras. Todavia, há doutrina cujo entendimento é no sentido de que a cobrança deste imposto alimenta a justiça social e se coaduna com o princípio da equidade tributária.

Para alcançar os objetivos mencionados, será apresentada a vinculação entre o liberalismo e a imposição tributária, que é evidenciada pela noção de Estado Fiscal e exclusão de um estado



patrimonial. Ocorre que o liberalismo passou a conceber a imposição tributária como pressuposto da vida em sociedade. Nessa perspectiva, o tributo não constitui um fim em si só, mas é um meio para que a o Estado desenvolva suas atividades a fim garantir seu funcionamento.

O trabalho se insere, assim, em um esforço no sentido de demonstrar que o bem-estar social não é antagônico ao liberalismo. Ao contrário, é possível promover o bem comum por meio de três pilares clássicos, quais sejam, propriedade privada, liberdade e a paz, através da cooperação social por meio da divisão do trabalho.

Na visão liberal, a propriedade privada, principal pilar da política liberal, está na junção do trabalho, terra e capital, que estejam à disposição de coletividade. E para que o bem-estar seja pleno é necessária garantia de que o governo não interferirá nos direitos do governados, além de proporcionar liberdade para todos. Assim, é possível observar que a política liberal não anula a imposição tributária, e tão pouco, exclui o bem-estar social em prol da coletividade.

## 1 ASPECTOS SOCIAIS DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL

### 1.1 Tributação como instrumento de manutenção da desigualdade social

Nota-se, no atual cenário tributário nacional, que o modelo aplicável em relação à renda do cidadão brasileiro só tem contribuído para um aumento da desigualdade social, já que, quanto maior o poderio financeiro do indivíduo, menor o impacto proporcionado pelo fisco no momento do pagamento dos impostos.

A Constituição da República de 1988 estabelece a República Federativa do Brasil sob a égide de um Estado Social. Assim, são instituídos como objetivos fundamentais, segundo o artigo 3º, da CRFB/88:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Portanto, o estado social brasileiro deve buscar a formação de uma sociedade justa e solidária, que vise a diminuição das desigualdades sociais, sendo a tributação um elemento essencial para tanto.

Porém, um fator que precisa ser considerado consiste na alta carga de impostos embutidos em produtos e serviços, que podem ocasionar o agravamento da desigualdade proporcionada pela forma de tributação atual, já que o cidadão de baixa renda vai sendo impactado dia a dia pela alta carga tributária, não tendo um retorno satisfatório por parte do Estado em relação à sua contribuição, na maioria das vezes, dada às duras penas.<sup>1</sup>

Vê-se que o problema não é, tão somente, a tributação na renda ou uma remodelação do sistema de porcentagens pagas com base na renda obtida. Grande parte da população sequer ganha o suficiente para sofrer a incidência do imposto sobre a renda, ou seja, o impacto sentido

---

<sup>1</sup> Com a crise econômica brasileira, diversos veículos de comunicação tem explorado essa questão, para evidenciar que o sistema tributário afeta desproporcionalmente ricos e pobres. SUDRÉ, Lu. Entenda por que os pobres pagam mais impostos no Brasil. *Brasil de Fato*, 28 jan. 2019. Disponível em: <<https://www.brasildefato.com.br/2019/01/28/entenda-porque-os-pobres-pagam-mais-impostos-no-brasil/>>. Acesso em: 22 nov. 2019. MÁXIMO, Wellton. Super-ricos são menos tributados que os 10% mais pobres da população brasileira. *Agência Brasil*, 25 set. 2017. Disponível em: <[agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2017-09/super-ricos-sao-menos-tributados-que-os-10-mais-pobres-da-populacao](https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2017-09/super-ricos-sao-menos-tributados-que-os-10-mais-pobres-da-populacao)>. Acesso em: 22 nov. 2019.

por essas pessoas é diário, nos impostos embutidos em produtos e serviços, como dito anteriormente.

Assim, o primeiro ponto a ser destacado é a alta tributação sobre o consumo presente em nosso sistema tributário, o que, por óbvio, afeta, sobretudo, as classes menos favorecidas e abastadas. O modelo de tributação progressivo da renda também tem contribuído, em menor escala, para essa desigualdade.

Na visão de DWORKIN<sup>2</sup>, a forma de distribuição de riquezas em uma sociedade é resultado do que o seu ordenamento jurídico dispõe, tanto no tocante às leis que regem a propriedade e as relações para a sua aquisição e transferência, bem como em relação às normas fiscais e políticas. Destarte, o ordenamento tributário pode se mostrar um importante instrumento para a diminuição de desigualdade de renda e social.

Ou seja, com base na leitura desses ensinamentos, pode-se afirmar que o ordenamento jurídico tributário brasileiro tem contribuído para um estado de coisas em sentido diametralmente posto ao que propõe. Ao invés de contribuir para a diminuição da desigualdade de renda e social, contribui para um aumento dessa mesma desigualdade.

Ademais, como PAULSEN<sup>3</sup> bem discorre em sua obra, o imposto não pode ser visto como um encargo penoso para o cidadão contribuinte mas, sim, como uma contribuição necessária para que o Poder Estatal cumpra as tarefas em prol do interesse público coletivo. Não obstante: “O Direito tributário de um Estado de Direito não é Direito técnico de conteúdo qualquer, mas ramo jurídico orientado por valores. O Direito tributário afeta não só a relação cidadão/Estado, mas também a relação dos cidadãos uns com os outros. É direito da coletividade”. (2014, p.12).

Assim, uma tributação desigual fornece, também, elementos para a criação de uma animosidade/polarização entre as diversas classes sociais, já que a injustiça na distribuição de renda e na ausência de prestação de um eficiente serviço estatal fazem com que a classe menos

---

2 DWORKIN, Ronald. *A virtude soberana: a teoria e a prática da igualdade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 10.

3 PAULSEN, Leandro. *Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 16ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 12.

abastada se revolte contra o sistema que a desfavorece e a lesa em detrimento dos mais poderosos e afortunados.

Nesse mesmo diapasão, PAULSEN arremata:

Os tributos são utilizados não apenas com finalidade fiscal (obtenção de recita), mas também com finalidade extrafiscal, o que ocorre, e.g., quando se tributa pesadamente a propriedade que não cumpre sua função social ou quando se utiliza o imposto de importação para regular o comércio internacional.<sup>4</sup>

Extraí-se importante lição do trecho supracitado, no qual se destaca que o sistema tributário deve se preocupar com a função social das propriedades. Ou seja, determinado indivíduo que possui diversas propriedades que não estejam sendo utilizadas deve sofrer com uma incidência de impostos mais pesada e uma intervenção estatal efetiva, o que poderia ensejar uma maior preocupação com a função social das referidas propriedades e com uma melhor distribuição de riqueza a longo prazo.

Em sentido muito parecido é o entendimento de VIOL. A autora sustenta que além da finalidade de arrecadação de recursos da tributação, existem também as finalidades política, econômica e social. Extraí-se o seguinte trecho de sua obra nesse sentido:

[...] por mais que se tenha, recentemente, apontado para as limitações da tributação no alcance da redistribuição de renda, a tributação traz, em si própria, a finalidade distributiva por definir, na origem, quem deve sustentar o financiamento do Estado, e em quanto deve colaborar.<sup>5</sup>

Outro importante aspecto a ser considerado é em relação a desigualdade social decorrente da tributação nacional, a incidência dos impostos diretos e indiretos, bem como os efeitos da progressividade e regressividade no sistema tributário.

Grande parte dos impostos presentes em nosso sistema tributário diz respeito a impostos indiretos com efeitos regressivos, o que acaba afetando, principalmente, os contribuintes de baixa renda.

---

<sup>4</sup> PAULSEN, Leandro. *Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 16ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 14.

<sup>5</sup> VIOL, Andréa Lemgruber. *A finalidade da tributação e sua difusão na sociedade*. 2011. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioiii/texto02afinalidadedatributacao.pdf>>. Acesso em: 22 nov. 2019. p. 11.

Os impostos diretos são aqueles que incidem de maneira direta e efetiva na renda e no patrimônio do contribuinte, sendo aplicável o efeito progressivo na medida das posses e da renda de determinado cidadão. Os impostos indiretos, por sua vez, são regressivos e afetam diretamente os bens e serviços usufruídos no convívio diário dos cidadãos.

Segundo DAVI, mais da metade dos tributos arrecadados no território nacional são sobre os chamados bens de consumo, seguido pela tributação sobre a renda e o patrimônio. No ponto, destaca-se, ainda, que mais de 60% da população brasileira é formada por pessoas de baixa renda que recebem, em média, 1 (um) salário mínimo por mês, segundo dados do INESC.<sup>6</sup>

Da análise da produção teórica até aqui exposta, resta cristalino que as camadas mais pobres da população são afetadas de maneira muito mais direta e agressiva pelo sistema regressivo dos impostos indiretos do sistema tributário nacional.

Voltando à importância da garantia da preservação do Estado Social, garantida pela Constituição Federal, BUFFON assim nos ensina:

Não obstante a resistência fundada no paradigma neoliberal, a tributação de acordo com a efetiva capacidade contributiva se constitui num instrumento à disposição do Estado Democrático de Direito para que o mesmo possa atingir seus fins, sobretudo aqueles preconizados no art. 3º da Magna Carta. Ou seja, trata-se de um poderoso instrumento para a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, na qual as desigualdades sociais sejam reduzidas e a pobreza, bem como a marginalização, seja erradicada.<sup>7</sup>

Neste diapasão, é crível afirmar que o Estado não tem desempenhado com eficiência o seu papel de garantidor do estado social e da busca pela diminuição das desigualdades sociais e regionais em território nacional, já que pouco tem sido feito, efetivamente, para que a redistribuição de renda ocorra por intermédio da interferência tributária, em um modelo justo e igualitário, preservando os direitos básicos que todo indivíduo tem garantidos em nossa Carta Magna.

---

<sup>6</sup> DAVI, Jordeana, *et al.* Carga tributária e política social considerações sobre o financiamento da Seguridade Social. In: DAVI, Jordeana; MARTINIANO, Claudia; PATRIOTA, Lucia Maria (Org.). *Seguridade social e saúde: tendências e desafios*. Campina Grande: EDUEPB, 2011. p. 59-255.

<sup>7</sup> BUFFON, Marciano. *Tributação e Dignidade Humana: entre os direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 116.

Inobstante, a capacidade econômica de cada indivíduo deve servir de parâmetro para que seja garantida prevalência do princípio do mínimo existencial. O referido princípio diz respeito a proteção e a aplicação efetiva de direitos fundamentais, assegurando-se ao cidadão uma vida minimamente digna.<sup>8</sup>

Por fim, enfatiza-se o que COSTA preconiza a respeito do tema:

Dentre os fatores estruturais que interferem nessa situação, podemos citar: a ausência de mecanismos de distribuição de rendas através de uma estrutura tributária progressiva, falta de um amplo processo de reforma agrária, investimento em políticas sociais básicas e democratização do acesso ao poder político.<sup>9</sup>

Em suma, como amplamente abordado pela doutrina e por juristas da área tributária, a grande causadora da desigualdade social no Brasil é a ineficácia e a injustiça do modelo tributário brasileiro atual, motivo pelo qual uma reforma se faz necessária, em que haja uma menor incidência de impostos indiretos regressivos, os quais atingem principalmente os mais pobres, valores esses que devem ser retirados das classes com a renda mais alta, por meio de uma tributação progressiva sobre a renda e o patrimônio, mais agressiva que a atual.

## **1.2 Breve análise histórica do Direito Tributário Brasileiro e seus efeitos sociais**

De plano, cumpre salientar que boa parte da estrutura financeira/tributária brasileira em vigor até os anos 30 do século XX, tinha origem no Império Português que governava o país até a declaração da proclamação da República.

Neste íterim, importante frisar que forma de cobrança de impostos por parte do Estado, à época, tinha uma relação direta com a forma que a família real portuguesa realizava essa mesma cobrança nas colônias sobre as quais detinha poder e influência.

De acordo com registro de historiadores da época, o primeiro imposto a ser cobrado no território nacional, em 1530, foi em relação a maior riqueza disponível no Brasil à época, o pau-

---

<sup>8</sup> SIQUEIRA, Julio Pinheiro Faro Homem de. Mínimo Existencial e o Dever de pagar Tributos, ou Financiando os Direitos Fundamentais. *Constituição, Economia e Desenvolvimento: Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional*, Curitiba, v. 1, n. 1, ago-dez, 2009. p. 111-133.

<sup>9</sup> COSTA, Lucia Cortes da. Pobreza, Desigualdade e Exclusão Social. In: COSTA, Lucia Cortes da. *Sociedade e Cidadania: desafios para o século XXI*. Ponta Grossa: Editora UEPG, 2005. p. 179-180.

brasil. O imposto era cobrado *in natura*, ou seja, na forma do produto explorado, em uma porcentagem de 20% de todo o material extraído.<sup>10</sup>

Grandes mudanças na forma de tributar do estado brasileiro vieram em 1822, com a independência do Brasil e em 1824, com a primeira constituição, dando-se início a um processo de descentralização estatal, motivo pela aplicação da teoria do estado liberal.<sup>11</sup>

Outra grande transformação na forma de tributar no estado brasileiro veio com a reforma do Tesouro Nacional, em 1934, por meio do Decreto n.º 24.036, juntamente com a promulgação da Constituição de 1934.

Segundo BALEEIRO, a Constituição de 1934 foi claramente inspirada na constituição de Weimar, procurando estabelecer um equilíbrio entre o Estado Liberal, adotado a partir de 1824 e um Estado de Intervenção. A referida Constituição de 1934, dentre outras normas contemporâneas, promoveram importantes alterações na estrutura tributária nacional, fazendo com que o Brasil ingressasse em uma nova etapa da evolução dos sistemas tributários, na qual predominam os impostos internos sobre os produtos.<sup>12</sup>

Ainda sobre as peculiaridades tributárias promovidas pela Constituição de 1934, VARSANO assevera:

Durante todo o período anterior à Constituição de 1934, o imposto de importação manteve-se como a principal fonte de receita da União. Até o início da Primeira Guerra Mundial, ele foi responsável por cerca de metade da receita total da União, enquanto o imposto de consumo correspondia a aproximadamente 10% da mesma. A redução dos fluxos de comércio exterior devido ao conflito obrigou o governo a buscar receita através da tributação de bases domésticas. Cresceu então a importância relativa do imposto de consumo e dos diversos impostos sobre rendimentos, tanto devido ao crescimento da receita destes impostos -- definitivo no primeiro caso e temporário no segundo -- como à redução da arrecadação do imposto de importação. Terminada a guerra, a receita do imposto de importação tornou a crescer, mas sua importância relativa continuou menor que no período anterior (em torno de 35% da receita total da União na década de 20 e início dos anos 30). Na órbita estadual, o imposto de exportação era a principal fonte de receita, gerando mais que 40% dos recursos destes governos. Cabe notar que este imposto era cobrado tanto sobre as exportações para o exterior como nas operações interestaduais. Outros tributos relativamente importantes eram o imposto de transmissão de propriedade e o imposto sobre indústrias e

---

<sup>10</sup> SARAIVA, José Hermano. *História concisa de Portugal*. 20. ed. Lisboa: Europa América, 1999.

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

<sup>12</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Atualiz. Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1995. p. 300.

profissões. O último era também a principal fonte de receita tributária municipal, secundado pelo imposto predial.<sup>13</sup>

Na sequência, no tocante às mudanças promovidas pela Constituição de 1937, cumpre destacar que os estados deixaram de deter a competência privativa para tributar o consumo de combustíveis de motor de explosão e dos municípios foi retirada a competência para tributar a renda das propriedades rurais. Doutro modo, o campo residual passou a pertencer somente aos estados, sem qualquer repartição da arrecadação.<sup>14</sup>

Inobstante, com a Constituição promulgada em 1946 e a redemocratização nacional promovida pelo presidente Dutra, decorrente dos ideais ideológicos propagados no pós-guerra, foram estabelecidas condições para o pleno exercício da cidadania com a igualdade da participação popular na política. Sendo assim, houve uma significativa modernização na definição dos tributos, resgatando o federalismo fiscal tão abalado com a ditadura Vargas nos anos anteriores. Ademais, foi estabelecido na referida Carta Magna atribuições às esferas governamentais e a definição das partilhas quanto à arrecadação de impostos federais e estaduais.<sup>15</sup>

Todavia, a mudança mais significativa só veio a ocorrer no ano de 1965, em plena ditadura militar, com a Reforma Tributária que aumentou significativamente a carga tributária nacional.

Uma grande peculiaridade da referida Reforma Tributária foi a preocupação em diminuir a desigualdade social e regional no território pátrio. Assim, houve uma maior preocupação com a edição de impostos diretos sobre a renda de pessoas físicas, estabelecidos com base em uma tabela progressiva, bastante similar com a que vigora nos dias atuais.

---

<sup>13</sup> VARSANO, Ricardo. *Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao Longo do Século: Anotações e Reflexões para Futuras Reformas*. Ipea, Rio de Janeiro, jan. 1996. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com\\_content&view=article&id=3564](http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=3564)>. Acesso em 22 nov. 2019. p. 3.

<sup>14</sup> *Ibid.*, p. 3.

<sup>15</sup> VASCONCELOS, Renato Cesar Melo. *O Sistema Tributário Brasileiro e suas perspectivas face à Iminente Reforma Tributária*. 2001. 84 f. Dissertação (Mestrado em Gestão Empresarial) – Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2001. p. 10-11.



Quanto aos tributos indiretos, os mesmos seriam cobrados sobre o valor já adicionado nos processos de industrialização e comercialização, que tiveram ascensão no período militar, tendo havido um grande progresso econômico à época.

Não obstante, destaca-se que outro ponto importante da referida reforma foi a modernização da estrutura tributária nacional, passando de um fenômeno jurídico para um fenômeno econômico.<sup>16</sup>

Ato contínuo, em 1985, com o fim da ditadura militar e o recomeço da busca pela restauração da democracia, deu-se início a uma nova era no tocante a busca pela diminuição da desigualdades e injustiças sociais, bem como pela garantia de direitos fundamentais, inclusive àqueles correlacionados com o âmbito tributário.

Com a edição e promulgação da Constituição Federal de 1988, houve alguns ajustes e novidades no sistema tributário nacional, como, por exemplo, uma nova e mais eficiente partilha dos tributos entre os entes estatais, não obstante a prevalência dos impostos de caráter pessoal, com base na capacidade econômica do cidadão.

Com base na análise histórica da tributação no Brasil, pode-se notar, de maneira cristalina, que a desigualdade social nos diversos modelos aplicados é um fato marcante e recorrente. Nesse sentido, RIBEIRO assevera:

De fato, se o tamanho da carga tributária em nosso país é comparável às economias de mesmo porte, a sua distribuição entre as materialidades econômicas, deixa claro que, no Brasil, tributamos muito mais do que nos outros sistemas o consumo e muito menos a renda. Há uma clara tendência dos países desenvolvidos de tributar mais a renda do que o consumo. Nos EUA, por exemplo, essa diferença é atipicamente radical. Renda 11,6% x 4,4% consumo. É bem verdade que essa não é a regra nos países europeus, onde, excetuando os países nórdicos, cuja enraizada cultura da igualdade permite uma tributação mais intensa da renda, há uma ligeira vantagem percentual da tributação da renda sobre o consumo, como é o caso da Alemanha, 11,4% a 10,7% e do Reino Unido, 12,6% a 11,6%, e da média da OCDE, 12,2% a 11,6% ou de equivalência entre ambos, como na França, onde renda e consumo são tributados em 10,7% (mas há uma intensa tributação sobre a folha de salários em 18,5% que supera muito a média da OCDE). O Brasil, ao contrário, dos países pesquisados na tabela acima, é o que mais tributa o consumo, e o segundo que tributa menos a renda, só ficando nesse particular atrás da Turquia.<sup>17</sup>

<sup>16</sup> VASCONCELOS, Renato Cesar Melo. O Sistema Tributário Brasileiro e suas perspectivas face à Iminente Reforma Tributária. 2001. 84 f. Dissertação (Mestrado em Gestão Empresarial) – Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2001. p. 11.

<sup>17</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi Piketty e a Reforma Tributária Iguatária no Brasil. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*, Rio de Janeiro, v. 3, n. 3, jan./dez. 2015.

Outrossim, uma breve análise histórica da tributação no Brasil permite afirmar que são fortes os traços de uma economia liberal em seu modelo clássico, com a tributação incidindo com maior afinco nos serviços do que na renda, propriamente dita, o que só fomenta, ainda mais, as desigualdades sociais experimentadas.

Ou seja, conforme mencionado anteriormente, a população menos abastada acaba sendo afetada de maneira mais significativa por esse modelo de tributação liberal que incide em maior parte nos serviços e produtos, muito embora a estrutura em questão seja considerada, por muitos governos, como ideal para promover um crescimento econômico acelerado e que perdure por um maior período de tempo.

Em suma, nos dias atuais, cresce a necessidade de uma nova reforma tributária no Brasil, em que a maior incidência de tributação incida sobre a renda, de maneira progressiva, bem como sobre o patrimônio e as grandes fortunas, fazendo com que as classes mais poderosas contribuam com uma parcela bem maior que as classes menos favorecidas, como já dito anteriormente.

Desta forma, o estado brasileiro estará efetivando a busca pelo estado social previsto no artigo 3º da Constituição da República, resguardando os direitos básicos do cidadão e diligenciando para uma diminuição das desigualdades sociais e regionais.

### **1.3 Qual é a função social da tributação?**

Adentrando no tema da função social da tributação, faz-se necessário, inicialmente, uma breve conceituação do termo tributo. O Código Tributário Nacional (CTN) define tributo, em seu artigo 3º, como

“Toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Doutrinariamente, nas palavras de AMARO, entende-se como tributo o seguinte:

O tributo, portanto, resulta de uma exigência do Estado, que, nos primórdios da história fiscal, decorria da vontade do soberano, então identificada com a lei, e hoje se funda na lei, como expressão da vontade coletiva.<sup>18</sup>

Os tributos apresentam-se como receitas derivadas (por oposição às receitas originárias, produzidas pelo patrimônio público), arrecadadas pelo Estado para financiar a despesa pública, seja com a guerra, a defesa contra o inimigo externo e a segurança interna, seja com o bem-estar dos cidadãos.

O caráter compulsório do tributo já abrange a preocupação com a função social da tributação. Além disso, outros elementos importantes na discussão acerca da função social da tributação são a progressividade, a extrafiscalidade e a seletividade dos impostos.

Neste íterim, denota-se que a progressividade, em linhas gerais e de maneira bastante resumida, seria uma espécie de técnica de incidência de alíquotas variadas, que aumentam na mesma proporção em que é majorada a base de cálculo.

A extrafiscalidade, por sua vez, segundo COELHO tem características bastante peculiares:

Exemplificamos com o ITR e o IPTU progressivos; o primeiro para desestimular o latifúndio, o ausentismo e a improdutividade rural, e o segundo para coibir a especulação imobiliária urbana e a disfunção social da propriedade nas cidades. **Sem a exacerbação da tributação não haveria como praticar a extrafiscalidade, que se caracteriza justamente pelo uso e manejo dos tributos, com a finalidade de atingir alvos diferentes da simples arrecadação de dinheiro. Nestes casos, a consideração da capacidade contributiva, que não está em causa, evidentemente, é demasia.** (Grifou-se)<sup>19</sup>

Ato contínuo, em relação a seletividade, salienta-se que a mesma se dá em razão do caráter essencial dos produtos e serviços abrangidos por tributos. Assim, os produtos mais básicos e essenciais da população devem sofrer uma menor carga tributária, promovendo, dessa forma, a satisfação das necessidades básicas dos contribuintes, principalmente daqueles de baixa renda, tudo em consonância com a função social do tributo e com a busca pelo bem-estar social.

---

<sup>18</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 39-40.

<sup>19</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 89.

Inobstante, a junção da progressividade, da extrafiscalidade e da seletividade, traduzem um objetivo comum almejado, que é a redução das desigualdades sociais da população brasileira.

Adiante, adentrando ainda mais na discussão da temática, é consensual, tanto para doutrinadores, como para juristas em geral, que a função social da tributação é fazer com que os recursos arrecadados por meio do fisco, sejam redistribuídos por meio de contraprestações estatais que devem primar pela manutenção do bem-estar social e pela diminuição das disparidades sociais, contribuindo para a construção de uma sociedade justa e equilibrada.

Sendo assim, retira-se do particular uma parcela de sua renda ou patrimônio para que esses valores sejam reaplicados e redistribuídos em favor do todo e das preocupações coletivas.

De plano, vejamos o entendimento de MINIKOVSKY:

Nossa primeira preocupação será tentar mostrar a fonte do tributo. Há uma ideia generalizada de que é o empresário quem paga o tributo. Ora, é esta mentalidade que tentaremos mudar. Nosso intuito é mostrar que o trabalhador, o pobre, é quem paga o imposto e não o rico, o empresário. Claro, não é afetado pelo imposto, este é um ponto pacífico. Acontece que o empresário repassa seu ônus para a classe dos consumidores e o consumidor não tem a quem repassar o tributo.<sup>20</sup>

Surge aí a primeira importante característica da função social da tributação, tendo em vista que há uma vertente que possui uma ideia distorcida acerca dos responsáveis pelo pagamento de grande parte dos tributos, atribuindo esse encargo, de maneira flagrantemente errônea, ao grande empresário.

Todavia, vê-se que o cenário real é bastante diferente do supracitado, tendo a população pobre, a obrigação de arcar com grande parte da carga tributária nacional, por meio do pagamento dos tributos embutidos nos produtos e serviços, ou seja, o empresário repassa todo e qualquer imposto pago ao consumidor final.

Não obstante, ARENDT também esclarece o tema com presteza:

A propriedade e a riqueza são historicamente de maior relevância para a esfera pública que qualquer outra questão ou preocupação privada, e desempenharam (...) o mesmo

---

<sup>20</sup> MINIKOVSKY, Cléverson Israel. *A Função Social do Tributo*. São Paulo: Clube de Autores, 2011. p.11.

papel como principal condição para a admissão do indivíduo à esfera pública e à plena cidadania (...).

Antes da era moderna (...), todas as civilizações tiveram por base o caráter sagrado da propriedade privada. A riqueza, ao contrário (...), nunca antes fora sagrada (...).

Assim, não é realmente exato dizer que a propriedade privada, antes da era moderna, era vista como condição axiomática para admissão à esfera pública; ela era muito mais do que isso (...); ser político significava atingir a mais alta possibilidade da existência humana; mas não possuir um lugar próprio e privado (como no caso do escravo) significava deixar de ser humano”.<sup>21</sup>

Nesse sentido, nota-se que a função social do tributo também advém, sobretudo, do desejo do Estado pelo controle da propriedade privada e da riqueza dos indivíduos, exercendo um “poder de polícia” sobre as negociações realizados pelos privados, bem como, retirando sua parcela de tudo que é realizado e adquirido.

Na sequência, ARENDT ainda preconiza:

Somente quando a riqueza se transformou em capital, cuja função única era gerar mais capital, é que a propriedade privada igualou ou emulou a permanência inerente ao mundo compartilhado por todos. Essa permanência, contudo, é de outra natureza: é a permanência de um processo e não a permanência de uma estrutura estável. Sem o processo de acumulação, a riqueza recairia imediatamente no processo oposto de desintegração através do uso e do consumo. A riqueza comum, portanto, jamais pode tornar-se comum no sentido que atribuímos ao mundo comum; permaneceu – ou, antes, destinava-se a permanecer – estritamente privada. Comum era somente o governo, nomeado para proteger uns dos outros os proprietários privados na luta competitiva por mais riqueza.<sup>22</sup>

Inobstante, a função social do tributo está diretamente correlacionada com a função própria do Estado, devendo garantir o bem-estar social e zelar pela diminuição das desigualdades sociais e regionais, com bem preconiza o artigo 3º da Constituição da República de 1988.

O grande paradoxo da função social do tributo é que, na maioria das vezes, a contraprestação estatal que deveria ser oferecida em face da alta carga tributária brasileira, não é efetiva e satisfatória, sendo que os serviços básicos, como saúde, educação e segurança pública, sequer atingem um nível de qualidade minimamente aceitável.

---

<sup>21</sup> ARENDT, Hannah. *A condição humana*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1997. p. 71-74.

<sup>22</sup> *Ibid.*, p. 79.

Para DOMINGOS, o Estado, por meio da sua soberania, tem papel de instituir e cobrar tributo e os contribuintes têm o dever de pagá-los.<sup>23</sup> Destarte, resta nítido que o principal objetivo da tributação é arrecadar recursos para o Estado, todavia, o Estado Democrático de Direito não se limita apenas a esse fim.

Nesse mesmo diapasão, destaca MACHADO:

O objetivo do tributo sempre foi o de carrear recursos financeiros para o Estado. No mundo moderno, todavia, o tributo é largamente utilizado com objetivo de interferir na economia privada, estimulando atividades, setores econômicos ou regiões, desestimulando o consumo de certos bens e produzindo, finalmente, os efeitos mais diversos na economia. Aliás, registros existem da utilização do tributo, desde a Antiguidade, com a finalidade de interferir nas atividades econômicas; mas os autores em geral apontam o uso do tributo com essa finalidade como um produto do moderno intervencionismo estatal.<sup>24</sup>

Portanto, Machado já atribui ao tributo uma função não somente social, mas de controle estatal sobre a economia e sobre o desenvolvimento de regiões e setores específicos, inclusive, interferindo na própria economia privada, o que, para muitos, vai de encontro à ideia de uma economia liberal.

Isso se dá em virtude de um protecionismo estatal acerca das relações entre privados, decorrente do chamado conceito de contrato social, em que o Estado precisa legitimar e dar seu aval para qualquer movimento feito pelo cidadão, fazendo os recolhimentos dos tributos correlatos.

Importante destacar, ainda, a linha tênue entre a função social da tributação e os Direitos Humanos, já que qualquer luta humanitária exige um plano concreto de combate. Como exemplo, a tributação contribui, com incentivos fiscais aos empresários empregadores, para que a diferença salarial entre homens e mulheres deixe de existir tendo como critério única e exclusivamente o gênero em si.

Inobstante, para RAWLS, a renda tem ligação direta com a justiça nos modelos econômicos atuais, em consonância com o conceito defendido pelos Direitos Humanos:

---

<sup>23</sup> DOMINGOS, Salete de Oliveira. *A Função Social do Tributo sob o enfoque do princípio da dignidade humana*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015.

<sup>24</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 365.

A questão de saber se os princípios de justiça são ou não satisfeitos gira, portanto, em torno da questão de saber se a renda total dos menos favorecidos (salários mais transferências) possibilita a maximização de suas expectativas em longo prazo (obedecendo-se às restrições das liberdades iguais e da igualdade equitativa de oportunidades.<sup>25</sup>

Em sentido similar, é o entendimento de PAINÉ, asseverando a importância histórica dos tributos nas questões sociais em geral:

Pagar a cada família pobre, a título de remissão de impostos a serem compensados pelo excedente fiscal, em substituição às taxas de auxílio, quatro libras anuais por filho de menos de quatorze anos, com a obrigação, por parte dos pais, de enviá-los à escola para que aprendam a ler, escrever e conheçam a aritmética elementar. Os sacerdotes de todas as paróquias, de todas as denominações religiosas, deverão certificar conjuntamente a uma secretaria, criada para esse propósito, que tal obrigação está sendo cumprida. Adotando-se esse método, não só a pobreza dos pais será aliviada como a ignorância será banida da geração nascente.<sup>26</sup>

Outrossim, o tributo está diretamente correlacionado com a obrigação estatal de garantir uma justiça social e uma igualdade de direitos e oportunidades a todos, advindo, desse princípio, a referida função social da tributação.

Cumprir delimitar, ainda, que muitos governantes podem argumentar no sentido de que uma legislação tributária mais igualitária poderia ensejar em uma menor eficiência do mecanismo estatal.

No entanto, eficiência na gestão dos tributos não caminha junto com a justiça no modelo de tributação realizada, todavia, os estadistas e legisladores têm optado por um mecanismo considerado mais eficiente, muito embora seja injusto e aumente desigualdades sociais e dirija boa parte da população à pobreza.

Assim, a progressividade na tributação não alcança o seu objetivo em relação a função social da tributação se não houver uma distribuição, correta e justa, dos recursos arrecadados pelo fisco.

---

25 RAWLS, John. *Uma Teoria da Justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2008. p. 345.

26 PAINÉ, Thomas. *Os Direitos do Homem*. Porto Alegre: L&PM, 2009. p. 283.

Nesse sentido, VIOL afirma que “*O que não se deve é focar apenas na finalidade arrecadatória a curto prazo da tributação e pretender que a equidade não é parte fundamental para a própria sustentabilidade das receitas tributárias no longo prazo*”<sup>27</sup>.

Para BELARMINO, a sociedade não consegue enxergar a finalidade social dos tributos como uma motivação para os pagamentos ao Estado.<sup>28</sup> Os motivos são, por vezes, a falta de conhecimento da legislação, ou então a falta de noção de que o dinheiro pago ao governo não é redistribuído à sociedade, fato é que o cidadão passou a pagar os seus tributos não por acreditar que isso irá promover o bem-estar social, mas, tão somente, pelo iminente receio de sofrer alguma sanção do Estado.

Uma reeducação tributária e uma maior conscientização da população acerca da função social do tributo se mostra uma medida essencial para que esse cenário de desinteresse desapareça e dê espaço à uma maior preocupação com a forma de pagamento dos tributos e da redistribuição dos mesmos para a sociedade brasileira, de maneira mais justa e igualitária possível, visando, sempre, minimizar as desigualdades sociais e promover o bem-estar social pleno.

Por fim, as recentes discussões acerca da necessidade de uma nova reforma tributária nacional, passam, principalmente, pela questão do exercício da função social da tributação e pela diminuição da desigualdade social.

Deste modo, importante uma discussão efetiva, por parte do legislativo, sobre os efeitos de uma reestruturação tributária que diminua os impostos sobre produtos e serviços básicos e priorize os impostos sobre a renda e o patrimônio, com uma justa tabela progressiva, bem como das respectivas bases de cálculo.

Somente uma mudança em relação ao atual sistema tributário brasileiro poderá garantir, efetivamente, a observância da função social da tributação, em sua essência, passando por uma

---

27 VIOL, Andréa Lemgruber. *A finalidade da tributação e sua difusão na sociedade*. 2011. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioii/texto02afinalidadedatributacao.pdf>>. Acesso em: 22 nov. 2019, p. 13.

28 BELARMINO, Ana Paula. A função social dos tributos. *Jusbrasil*, Salvador, mar. 2019. Disponível em: <<https://anabelarmino.jusbrasil.com.br/artigos/690812205/a-funcao-social-dos-tributos>>. Acesso em: 23 nov. 2019.



maior sensibilidade com as classes menos favorecidas e uma menor intervenção estatal nas relações entre privados, diminuindo as taxas acessórias presentes no dia a dia dos cidadãos brasileiros.

## 2 A IDEIA DO ESTADO FISCAL E A EXCLUSÃO DO ESTADO PATRIMONIAL

### 2.1 Os custos públicos dos direitos

Ao decorrer do desenvolvimento da humanidade, a sociedade já presenciou e vivenciou diversas formas de governo, como a monarquia, a anarquia e a república, assim como sistemas econômicos, tais quais o socialismo, o comunismo e o capitalismo. No entanto, ao que tange ao suporte financeiro, podemos citar dois grandes sistemas; o Estado Patrimonial e o Estado Fiscal.

O Estado Patrimonial é aquele que não faz distinção entre bens públicos e bens privados, sendo bastante comum nos governos absolutistas. Com esse sistema, as rendas pessoais e rendas governamentais eram tidas como únicas e o Estado era visto como patrimônio do seu governante. Segundo Max Weber, principal estudioso dessa teoria, o patrimonialismo é:

[...] é uma forma de exercício da dominação por uma autoridade, a qual está legitimada pela roupagem da tradição, cujas características principais repousam no poder individual do governante que, amparado por seu aparato administrativo recrutado com base em critérios unicamente pessoais, exerce o poder político sob um determinado território.<sup>29</sup>

Já o Estado fiscal é aquele que possui como principal base financeira a arrecadação de impostos. Os impostos são, então, o preço que todos, enquanto integrantes de uma sociedade organizada, pagamos para que essa sociedade funcione de maneira eficiente.

Conforme José Casalta Navais (2004, p. 22-23), ainda afirma que:

[O imposto] não pode ser um preço qualquer, mormente um preço de montante muito elevado, pois, a ser assim, não vemos como possa ser preservada a liberdade que um tal preço é suposto servir. Nem pode ser um preço que se pretenda equivalente ao preço dos serviços públicos de que cada contribuinte usufrui. Pois, numa tal hipótese, ficaria arredada a ideia de solidariedade que está na base de um tal estado.<sup>30</sup>

Assim, podemos afirmar que o estado fiscal confere ao Estado um verdadeiro dever de tributar, tendo em vista que o imposto é chave principal nesse sistema. Para que haja uma

<sup>29</sup> WEBER, Max. *Economia e sociedade: fundamentos da sociologia compreensiva*. Tradução de Regis Barbosa e Karen Elsabe Barbosa. Brasília: Editora Universidade de Brasília; São Paulo: Imprensa Oficial do Estado de São Paulo, 1999. 586 p. Título original: *Wirtschaft und Gesellschaft: Grundriss der verstehenden Soziologie*. p. 239.

<sup>30</sup> NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. *Revista Direito Mackenzie*, São Paulo, v. 3, n. 2, 2002. p. 19.

sociedade em pleno funcionamento é preciso que haja o correto recolhimento de impostos, em medidas e valores corretos.

Dessa forma, segundo NABAIS<sup>31</sup> o estado patrimonial já não possui espaço dentro dos Estados Modernos, devendo ser substituídos pelos Estados Fiscais, que possuem os tributos como principal base financeira.

Assim, segundo a ideia do Estado Fiscal, os tributos possuem grande importância na sociedade, sendo dever dos indivíduos o seu pagamento. No entanto, fica o questionamento; como esses tributos devem ser distribuídos como forma de garantir os direitos fundamentais da sociedade?

A relevância econômica, política, social e jurídica da matéria se justifica na tamanha importância que o tema tem dentro da nossa sociedade, tendo em vista que o exercício dos direitos fundamentais e a sua influência nos gastos públicos afetam a maneira de viver de todo o povo. Essa definição vai servir de orientação às grandes discussões e controvérsias fundadas no mesmo tema, dentro da academia brasileira.

Em uma sociedade turbulenta e marcada pela polarização política, nenhum assunto tem estado mais em pauta nos últimos 200 anos tanto quanto a questão dos direitos - o que são, quem os possui e em que circunstâncias eles podem ser reclamados. O estudo das obras que exaltam a luta e conquista dos direitos humanos no decorrer dos tempos é uma prática amplamente defendida, sendo criada, dentro da academia, uma ciência para o estudo desse desenvolvimento.

Dentro desse ramo de estudo, são defendidas inúmeras ideias e teorias e que tem como objetivo estudar a nascente da luta pelos direitos humanos, os principais movimentos, seus principais líderes e suas “conquistas”, mas também objetiva construir um caminho para o alcance de novos direitos.

Aqueles que dedicam o seu tempo a essa atividade, defendem, a título de exemplo, que os direitos humanos surgiram, e ainda surgem, de um processo de evolução histórica, que teve

---

<sup>31</sup> NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. *Revista Direito Mackenzie*, São Paulo, v. 3, n. 2, 2002. p. 19.

início no século XIII na Inglaterra. Depois que o rei João violou várias leis e costumes antigos pelos quais a Inglaterra havia sido governada, seus súditos o obrigaram a assinar a Magna Carta, ou Grande Carta, em 1215, que enumera uma série do que mais tarde passou a ser considerado como direitos humanos.<sup>32</sup>

Defendem, também, que a questão dos direitos humanos se tornou uma espantosa causa na Inglaterra do século XVII. A proteção dos direitos do povo (especialmente o direito à participação política e a liberdade de crença e observância religiosa) contra um governo opressivo era um dos objetivos mais importantes da Revolução Inglesa de 1640 (levando o líder rebelde Oliver Cromwell a liderar o governo e o Rei sendo executado). Foi também a razão da rebelião contra a administração civil - a 'Revolução Gloriosa' - de 1688 que viu outro rei no trono, mas também levou à Declaração de Direitos Inglesa.<sup>33</sup>

É esse campo de estudo que possui, também, grande ativismo no que tange a elaboração de Tratados Internacionais que visam a proteção dos direitos humanos. Podemos citar como principal delas, a Declaração Universal de Direitos Humanos, assinada em dezembro de 1948.

No entanto, o sentido contrário não é objeto de estudo e, há muito tempo, não está em pauta nas academias; quem é que se preocupa em estudar os deveres humanos? Por qual motivo essa discussão não é reconhecida assim como a discussão sobre os direitos?

Por óbvio, não se pretende, nesse espaço, depreciar, caluniar ou ironizar todas as conquistas sociais alcançadas pelas lutas da sociedade. Não iremos, de forma alguma, condenar a busca por “uma sociedade livre, justa e solidária” (artigo 3º, inciso I, da CRFB/88) e muito menos criticar aqueles que prometem “erradicar a pobreza” (artigo 3º, inciso III, da CRFB/88), mas tentaremos mostrar que, assim como a discussão dos direitos humanos, o estudo dos nossos deveres, como cidadãos, também devem ser objeto de atenção.

José Casalta Nabais, bem explica a importância desse estudo, dizendo:

---

<sup>32</sup> SOARES, Deise. A magna carta de 1215. *Jusbrasil*, Salvador, out. 2015. Disponível em: <<https://deyselima20.jusbrasil.com.br/artigos/339806952/a-magna-carta-de-1215?ref=serp>>. Acesso em: 23 nov. 2019.

<sup>33</sup> COMPARATO, Fábio Konder. *A Afirmação Histórica dos Direitos Humanos*. 11ª ed. São Paulo: Saraiva. 2018.

[...] proponho-me falar-vos dos deveres e dos custos dos direitos, da face oculta do estatuto constitucional do indivíduo. Face oculta que, como a face oculta da lua, não obstante não se ver, é absolutamente necessária para a compreensão correta do lugar do indivíduo e, por conseguinte, da pessoa humana em sede dos direitos fundamentais ou dos direitos dos homens.

É, por isso, importante, muito importante mesmo, que em conferências, seminários, congressos, encontros, etc., sobre direitos fundamentais, se trate também desse outro lado dos direitos, dessa outra face. Não que com isto pretendamos colocar os deveres em pé de igualdade e menos ainda à frente dos direitos. (...) propomos antes e apenas que os direitos e os deveres sejam colocados no mesmo plano, no mesmo plano constitucional. Pois tanto os direitos como os deveres fundamentais integram o estatuto constitucional do indivíduo, ou melhor, da pessoa. Um estatuto que assim tem duas faces, ambas igualmente importantes para compreender o lugar que a pessoa humana deve ter na constituição do indivíduo, constituição que, como é bom de ver, deve estar em primeiro lugar.<sup>34</sup>

De igual maneira, assim como a discussão dos deveres fundamentais dos indivíduos, existe outro assunto que não está em pauta dentro do Direito Constitucional; os custos dos direitos fundamentais ao Estado.

Sabemos que “custo dos direitos” pode ser tida como uma frase completamente ambígua, pois ambas as palavras, no sentido e contexto que estão colocadas, podem possuir diversos significados. Dessa forma, buscando manter a análise no caminho desejado, assume-se que custos será entendida como custo do orçamento e direitos serão definidos como “interesses importantes que podem ser confiáveis protegidos por indivíduos ou grupos usando os instrumentos do governo.

No âmbito internacional, podemos citar dois grandes defensores dessa ideia. Stephen Holmes, professor de ciências políticas na Princeton e NYU Law School, e Cass Sunstein, conhecido por seus trabalhos na área de direito constitucional, direito administrativo, direito ambiental e direito e economia comportamental, e também por ter sido administrador do escritório de Informações e Regulação da Casa Branca durante o mandato do Ex-presidente Obama.

Os autores da obra “O custo dos direitos - por que a liberdade depende dos impostos”, demonstram a necessidade de que os direitos – qualquer espécie de direito – sejam adequadamente subvencionados através do pagamento dos impostos pelo contribuinte. E mais, argumentam de maneira convincente, que todos os direitos são políticos. Ou seja, os direitos

---

<sup>34</sup> NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. *Revista Direito Mackenzie*, São Paulo, v. 3, n. 2, 2002. p. 3.

não são absolutos morais, independentes das restrições do governo, mas sim devem ser considerados como "bens públicos", financiados por impostos, administrados pelo governo e sujeitos à justiça distributiva.<sup>35</sup>

Segundo os autores, nenhum direito é gratuito. Mesmo os chamados "direitos negativos", como o direito de manter a propriedade livre de interferências governamentais, devem ser supervisionados e mantidos por tribunais, policiais e bombeiros financiados por impostos.

Explica o professor José Casalta Navais que;

[...] os direitos, todos os direitos, porque não são dádiva divina nem frutos da natureza, porque não são autorrealizáveis nem podem ser realisticamente protegidos num Estado falido ou incapacitado, implicam a cooperação social e a responsabilidade individual. Daí que a melhor abordagem para os direitos seja vê-los como liberdades privadas com custos públicos. Na verdade, todos os direitos têm custos comunitários, ou seja, custos financeiros públicos.<sup>36</sup>

Assim, o ato de exercer um direito sempre irá gerar alguma espécie de gasto público, independentemente de o direito exercido ser considerado como um direito social moderno ou como um direito social clássico. Aqui, não se leva em conta a “geração” do direito; seja ele de 1ª, 2ª ou 3ª, ele irá gerar custos financeiros ao Estado, toda vez que for praticado.

Conforme também ensinado pelo professor José Navais<sup>37</sup> não há, no que tange aos custos públicos gerados, diferenciação entre os direitos negativos e os direitos positivos. Apenas para fim de melhor didática, explicamos que o direito positivo está diretamente relacionado com o dever ou obrigação moral. O direito negativo está relacionado com a não-interferência de uns em relação aos direitos de outros.

No entanto, repetimos; independentemente de como se encaixe dentro dessa classificação, sejam positivos ou negativos, os direitos fundamentais geram custos financeiros ao Estado.

## 2.2 Princípios norteadores de um sistema tributário ideal

---

<sup>35</sup> HOLMES, Stephen; SUSNTEIN, Cass. *The cost of Rights – Why Liberty Depends on Taxes*. New York: W.W.Norton & Company, 2019.

<sup>36</sup> NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. *Revista Direito Mackenzie*, São Paulo, v. 3, n. 2, 2002. p. 19-20.

<sup>37</sup> *Ibid.*, p. 20.

Antes de tudo, devemos ter em mente o papel moderno do governo. Atualmente, as pessoas consideram que um dos papéis mais importantes do governo é a riqueza da distribuição.

Portanto, em uma abordagem moderna, a tributação não é mais considerada apenas uma fonte de receita, mas se torna um instrumento poderoso que os formuladores de políticas usam para atingir objetivos sociais e econômicos.

“Em geral, a arte do governo consiste em tirar o máximo de dinheiro possível de uma classe de cidadãos para dar aos outros”. Esta afirmação tem alguma verdade. Toda questão política importante tem implicações na distribuição de renda. No entanto, não há consenso sobre se os economistas devem considerar os efeitos da distribuição em suas análises econômicas.

Além disso, as noções relativas à distribuição “correta” de renda são julgamentos de valor e não existe uma maneira “científica” de resolver questões de ética. Outro ponto a considerar é que o efeito de distribuição de um imposto depende de como o governo gasta o dinheiro e a incidência estatutária de um imposto geralmente não diz nada sobre quem realmente está carregando seus encargos.

A distribuição pode ser definida de acordo com os conceitos de justiça ou patrimônio. Alguns acham que isso dependerá do gosto do indivíduo, outros acham que a distribuição de renda não deve considerar isso. Infelizmente, as ferramentas científicas não fornecem as referências analíticas para estabelecer medidas de justiça. A distribuição é uma questão de opinião política, não de ciência.

A primeira conclusão é que definir um sistema tributário ideal é uma tarefa difícil. Existem muitas variáveis subjetivas e cada pessoa pode chegar a uma estrutura tributária diferente.

Tentaremos aplicar os princípios tributários e definir, em nossa perspectiva, uma abordagem de um sistema tributário ideal. A primeira coisa a considerar é que o sistema tributário pode ser projetado para gerar receitas para uso público, pelo menos com a perda de satisfação para a sociedade. Sob uma perspectiva econômica, embora seja necessário impor impostos, é importante saber que os impostos afetam a eficiência econômica.

E coletar impostos não é uma atividade gratuita, exigindo o consumo de recursos pelas autoridades fiscais. Ao mesmo tempo, os contribuintes incorrem em custos no cumprimento do sistema tributário. Portanto, um imposto deve ser cobrado a um custo razoável para a sociedade.

Em geral, os impostos e as provisões tributárias devem ser projetados para manter o custo total de cobrança o mais viável possível, dentro da restrição de patrimônio satisfatório. Alguns argumentam que a estrutura tributária deve ser projetada para produzir distorções nas atividades econômicas o mais baixo possível; isto é, ser neutro em seus efeitos. Outros dizem que um sistema tributário deve ter efeitos econômicos favoráveis: o resultado das operações de mercado pode ser melhorado usando impostos para alterar o comportamento privado da maneira desejada.

Em um contexto em que muitos governos precisam lidar com menos receita, aumento de gastos e restrições fiscais resultantes, aumentar a receita continua sendo a função mais importante dos impostos, que servem como o principal meio de financiamento de bens públicos, como manutenção da lei e da ordem e infraestrutura pública.

Supondo que um certo nível de receita precise ser aumentado, que depende das políticas econômicas e fiscais mais amplas do país em questão, existem várias considerações gerais sobre políticas tributárias que tradicionalmente orientam o desenvolvimento de sistemas tributários. Isso inclui neutralidade, eficiência, certeza e simplicidade, eficácia e justiça, além de flexibilidade.

Antes de qualquer análise aprofundada sobre qualquer sistema tributário a ser construído em qualquer Estado, é necessário estudar a Constituição deste Estado para conhecer os princípios que o regem e, a partir deles, saber como financiar suas instituições e quanto precisaremos.

A tributação no Brasil é regulada principalmente pela Constituição Federal de 1988, o Código Tributário Nacional de 1966 e o Código Federal de Imposto de Renda. Os impostos devem ser pagos por todas as entidades privadas residentes no Brasil, incluindo corporações, sociedades de responsabilidade limitada, parcerias e parcerias únicas (SCP) e filiais e agências



de corporações com sede no exterior. Os impostos são cobrados pelos governos federal, estadual e municipal.

Consideramos como premissas básicas que o governo deve, como vimos antes, promover o desenvolvimento nacional e a justiça social. Para isso, é necessário que o sistema tributário contribua para a consecução desses objetivos, condicionando a erradicação da pobreza e da população marginal, a reduzir a desigualdade regional e a construção de uma sociedade justa e solidária livre. Essas considerações são importantes.

A receita total a ser coletada pelo governo da sociedade por meio de impostos deve ser suficiente para apoiar os gastos necessários para o cumprimento dessas metas.

A carga tributária global está intimamente ligada às despesas totais do governo e aos serviços prestados à sociedade em retribuição dos tributos arrecadados. Conhecemos o papel do governo em todo esse processo e a grande importância da política de gastos na redistribuição da riqueza. Reflete diretamente sobre a consecução dos objetivos constitucionais.

No entanto, não discutiremos o mérito da aplicação efetiva do valor dos tributos arrecadados e o retorno ou não para a sociedade de serviços teoricamente devidos ou os benefícios legalmente garantidos. Depende do poder político interno de cada país e pode variar muito em pouco espaço de tempo. Entendemos que pode haver casos em que o sistema tributário é muito bem elaborado e as despesas são inadequadas.

Queremos focar apenas em um lado dessas questões. Estaremos preocupados com quem pagou os impostos, em uma visão geral. Gastos substanciais do governo são para o bem público e consideraremos que o impacto na distribuição de renda é positivo. Consideraremos que beneficia os mais ricos e os mais pobres na mesma quantidade.

## **2.2.1 Princípios político-econômicos da tributação**

### **2.2.1.1 Princípio da limitação às medidas tributárias direcionárias**

Significa a adoção de uma política fiscal que afasta o fenômeno da tributação como meio de interferir nas decisões dos agentes econômicos, ou pelo menos exercer o mínimo de influência possível, já que a tributação, ainda que não planejada para surtir efeitos extrafiscais, sempre acaba por direcionar as atividades dos empresários. O que não é saudável para a economia sob o regime de iniciativa privada é o dirigismo fiscal.

Há dois aspectos relevantes que devem ser observados no princípio da neutralidade fiscal: o da eficiência econômica que tem como pressuposto a maior produtividade baseada nos mecanismos de mercado, sem qualquer interferência do poder público, refletido no princípio da livre concorrência; o segundo aspecto é o da equidade que está relacionado ao direito legislado no sentido de não promover discriminação, nem restrição legal.

Os incentivos fiscais para “vestir um santo e desvestir vários outros”, muito em voga entre nós, é afrontoso a esse princípio, acabando por comprometer o princípio da eficiência econômica. Uma isenção, por exemplo, no meio do ciclo de comercialização de mercadoria para favorecer este ou aquele setor da economia, causa uma distorção econômica muito grande, à medida que acarreta a anulação e estorno dos créditos de impostos referentes às etapas anteriores ao da isenção. O mesmo acontece com a substituição tributária, como veremos mais adiante. Advirta-se, no entanto, que as distorções decorrentes de incentivos fiscais generalizados decorrem do desrespeito pelo legislador infraconstitucional de preceitos da Constituição voltados exatamente para preservar a neutralidade fiscal em situações específicas

#### **2.2.1.2 Princípio da minimização às intervenções tributárias na esfera privada**

Esse princípio, que não é tido como clássico por maioria da doutrina, possui natureza mais liberal, defendendo que o indivíduo deve sempre possuir o máximo de autonomia em todos os campos de sua vida, sendo a sua capacidade de agir sendo limitada apenas quando as suas ações afetam a vida de terceiros ou quando o interesse público possui mais relevância do que o interesse particular. Dessa forma, segundo este princípio, para que um sistema fiscal possa ser considerado como ótimo, ele intervira o mínimo possível na capacidade de decisão do indivíduo.

#### **2.2.1.3 Princípio da atenuação aos prejuízos causados pelos tributos à livre concorrência.**

A criação de tributos pode ocasionar dois efeitos: o efeito-renda e o efeito-substituição. Chamamos de efeito-renda o “prejuízo” que o pagamento do tributo causa a renda do contribuinte. Já o efeito-substituição ocorre quando o tributo encarece o preço final do produto, o que acaba por gerar uma alteração na estrutura dos bens. Porém, independentemente do efeito que o tributo gera, é fato que a tributação pode influenciar nas escolhas individuais do cidadão e essa influência deve, sempre que possível, ser diminuída ou evitada.

#### **2.2.1.4 Princípio de flexibilidade ativa da imposição**

Este princípio deve ser utilizado como norteador das políticas de estabilização econômica que geram efeitos de curto e médio prazos na economia. Segundo o que advoga este princípio, os princípios devem variar de acordo com a conjuntura vigente em cada período.

#### **2.2.1.5 Princípio de flexibilidade passiva da imposição**

Este princípio recomenda que o sistema fiscal deve ser estruturado em ações impositivas que objetivem atenuar as flutuações de curto prazo da atividade econômica, sem que seja necessário a alteração da legislação tributária.

#### **2.2.1.6 Princípio de uma imposição orientada à política de crescimento econômico.**

O estado deve ser o maior condutor do crescimento, por meio do planejamento. Dessa forma, a tributação não pode ser realizada de forma desenfreada e sem planejando, para que não comprometa o crescimento financeiro do país.

### **2.2.2 Princípios sociais e éticos da imposição**

#### **2.2.2.1 Princípio da generalidade**

O princípio da generalidade (artigo 153, parágrafo 2º, inciso I, da CRFB/88) decorre do princípio da igualdade:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: § 2º O imposto previsto no inciso III: I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

Na verdade, ele não é mais do que uma aplicação desse princípio ao imposto de renda. Significa simplesmente que o IR deve incidir e ser cobrado, tanto quanto possível, de todas as pessoas, ou seja, encontrando-se nesta no critério pessoal da Regra Matriz Incidência Tributária, naturalmente que respeitado o princípio da capacidade contributiva.

#### **2.2.2.2 Princípio da Equidade**

Quando falamos a respeito de princípios, nos falamos daquilo que norteia a atividade da tributação. Ou seja, aquilo que é esperado, em um certo sentido, da tributação. E, a partir do princípio da equidade, espera-se a tributação realizada pelo Estado seja a mais equitativa possível. Isso significa dizer que o ônus tributário deve, na medida do possível, ser distribuído de forma equitativa entre a sociedade, respeitando-se as diversas classes de renda, de patrimônio e de consumo.

O princípio da equidade pressupõe que pessoas em posições iguais ou similares (no que se refere a fins tributários) estarão sujeitas ao mesmo passivo tributário. Na prática, esse princípio de igualdade geralmente é desconsiderado, intencionalmente e não intencionalmente.

As violações intencionais geralmente são motivadas mais por políticas do que por políticas econômicas sólidas (por exemplo, as vantagens fiscais concedidas a agricultores, proprietários de casas ou membros da classe média em geral; a exclusão de juros sobre títulos do governo). O debate sobre a reforma tributária frequentemente se concentra na justificação de desvios do “tratamento igual para iguais”.

#### **2.2.2.3 Princípio do benefício e capacidade contributiva**

O princípio do benefício advoga que um determinado agente econômico deve pagar o tributo de forma correspondente e proporcional ao benefício que ele obteve a partir daquela intervenção realizada pelo Estado. Essa contribuição de melhoria deve possuir como teto o total do valor gasto na citada obra.

Sob o princípio do benefício, os impostos são vistos como cumprindo uma função semelhante à dos preços nas transações privadas; isto é, eles ajudam a determinar quais atividades o governo realizará e quem pagará por elas. Se esse princípio pudesse ser

implementado, a alocação de recursos através do setor público responderia diretamente aos desejos dos consumidores.

De fato, é difícil implementar o princípio de benefícios para a maioria dos serviços públicos, porque os cidadãos geralmente não têm tendência a pagar por um serviço público - como um departamento de polícia - a menos que possam ser excluídos dos benefícios do serviço. O princípio do benefício é utilizado com mais êxito no financiamento de rodovias e rodovias por meio de taxas sobre combustíveis e tarifas de pedágio. Os impostos sobre a folha de pagamento usados para financiar a seguridade social também podem refletir um vínculo entre benefícios e “contribuições”, mas esse vínculo é geralmente fraco, porque as contribuições não são contabilizadas para contribuintes individuais.

O princípio da capacidade contributiva exige que a carga tributária total seja distribuída entre os indivíduos de acordo com sua capacidade de suportá-la, levando em consideração todas as características pessoais relevantes. Os impostos mais adequados desse ponto de vista são impostos pessoais (renda, patrimônio líquido, consumo e impostos sobre herança). Historicamente, havia um acordo comum de que a renda é o melhor indicador da capacidade de pagamento.

No entanto, houve dissidentes importantes dessa visão, incluindo os filósofos ingleses do século XVII John Locke e Thomas Hobbes e vários especialistas em impostos atuais. Os primeiros dissidentes acreditavam que a equidade deveria ser medida pelo que é gasto (isto é, consumo) e não pelo que é ganho (isto é, renda); os defensores modernos da tributação baseada no consumo enfatizam a neutralidade dos impostos baseados no consumo em relação à poupança (os impostos sobre a renda discriminam a poupança), a simplicidade dos impostos baseados no consumo e a superioridade do consumo como uma medida da capacidade de um indivíduo pagar ao longo da vida. Alguns teóricos acreditam que a riqueza fornece uma boa medida da capacidade de pagamento, porque os ativos implicam algum grau de satisfação (poder) e capacidade tributária, mesmo que (como no caso de uma coleção de arte) não gerem renda tangível.

O princípio da capacidade de pagamento também é comumente interpretado como exigindo que os impostos pessoais diretos tenham uma estrutura de taxas progressiva, embora não haja maneira de demonstrar que determinado grau de progressividade seja o caminho certo.

Como uma parte considerável da população não paga certos impostos diretos - como impostos sobre a renda ou herança - alguns teóricos da tributação acreditam que uma redistribuição satisfatória só pode ser alcançada quando esses impostos forem complementados por transferências diretas de renda ou impostos negativos sobre a renda (ou créditos reembolsáveis).

Outros argumentam que transferências de renda e imposto de renda negativo criam incentivos negativos; em vez disso, favorecem os gastos públicos (por exemplo, em saúde ou educação) direcionados às famílias de baixa renda como um meio melhor de alcançar objetivos de distribuição.

Impostos indiretos, como IVA, impostos especiais de consumo, vendas ou rotatividade, podem ser adaptados ao critério da capacidade de pagamento, mas apenas de forma limitada - por exemplo, isentando necessidades como alimentos ou diferenciando as taxas de acordo com “urgência necessidade”. Tais políticas geralmente não são muito eficazes; além disso, distorcem os padrões de compra dos consumidores e sua complexidade geralmente os torna difíceis de instituir.

Durante grande parte do século XX, a opinião predominante sustentava que a distribuição da carga tributária entre indivíduos deveria reduzir as disparidades de renda que naturalmente resultam da economia de mercado; essa visão era completamente contrária à visão liberal do século XIX de que a distribuição de renda deveria ser deixada em paz. No final do século 20, no entanto, muitos governos reconheceram que as tentativas de usar a política tributária para reduzir a iniquidade podem criar distorções caras, levando a um retorno parcial à visão de que os impostos não devem ser usados para fins redistributivos.

#### **2.2.2.4 Redistribuição**

A Constituição Federal propõe que, a partir da tributação, haja uma diminuição nas desigualdades sociais e na concentração de renda. Além disso, preocupa-se em atender a capacidade contributiva do indivíduo com uma justa tributação. Ou seja, tem-se um sistema tributário que visa uma justa distribuição de renda.

A função distributiva da tributação no que diz respeito aos impostos é uma forma do Governo minimizar a desigualdade social. Neste sentido, a tributação sobre a renda mostra-se como meio de transferir recurso às classes menos favorecidas.

Neste mesmo sentido defende Neumark<sup>38</sup>, o qual afirma ser o imposto não apenas uma forma de arrecadação por parte do Estado, como é também um instrumento capaz de influenciar na política econômica e social, tendo em vista a finalidade econômica e social da fiscalidade.

### **2.3 Ordem tributária, tributação e desigualdades sociais**

Ao longo deste capítulo, relembremos a noção de Estado patrimonial e Estado fiscal, além dos princípios que devem nortear um sistema tributário nacional ideal. Pois bem. Neste item, o que se pretende é expor como a forma pela qual a tributação ocorre no Brasil se coaduna com os princípios acima mencionados.

A Constituição possui garantias pró-capital, mas também protege seus cidadãos ao que diz respeito aos seus direitos sociais. No capítulo destinado a cuidar da atividade econômica – artigo 170 da Constituição Federal, podemos observar que o constituinte cuidou, no mesmo artigo, da livre iniciativa e da justiça social, atrelando assim ambos fundamentos. No mesmo artigo, estão protegidas a livre iniciativa e função social da propriedade.

Assim, pode-se dizer que o Brasil é um país cuja sua Constituição equilibra-se entre o capital e o social. Na esfera tributária não é diferente. O princípio da capacidade contributiva entra limite no princípio do não confisco. Sendo assim, a ordem tributária deve também cuidar de limitar o embate entre as liberdades econômicas e sociais, antes disso, promover o equilíbrio. Neste sentido, Nabais afirmou:

Somente com uma consideração adequada dos deveres fundamentais e dos custos dos direitos, poderemos lograr um estado em que as ideias de liberdade e de solidariedade não se excluam, antes se completem. Ou seja, um estado de liberdade com um preço moderado.<sup>39</sup>

---

<sup>38</sup> NEUMARK, Fritz apud RUTHZATZ, Fabio. *Tributação no Brasil: Utopia da distribuição de renda*. 2001. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2001. p. 46.

<sup>39</sup> NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. *Revista Direito Mackenzie*, São Paulo, v. 3, n. 2, 2002.

Por mais que, o direito tributário não seja ideal para solucionar todas os problemas da ordem econômica brasileira, há de se observar todo para frear o avanço das liberdades econômicas sobre as garantias sociais. Muito menos, servir como instrumento de transferência de renda as reversas – no qual os tributos pagos pelos mais pobres são transferidos para o patrimônio dos mais abastados. Ponto defendido por Amanda Zahié Rostum David, em sua monografia defendida na Faculdade Nacional de Direito da UFRJ:

Percebe-se, portanto, a relevância do presente tema para o desenvolvimento da justiça social no país, posto que esta é uma questão econômica afeta à concessão de privilégios a alguns e à destinação dos consequentes prejuízos a outros, haja vista que a receita tributária é como um cobertor curto que, se desfalcado de um lado, tem que receber a mais de outro para cobrir a despesa pública. No atual cenário, a tributação sobre o consumo, sobre a folha de salário e sobre as rendas da classe média podem funcionar como remendo para esse cobertor desfalcado pela hipotributação dos mais abastados. Nesse sentido, o sistema tributário manejado no Brasil talvez funcione como um Robin Hood às avessas.<sup>40</sup>

As concessões tributárias concedidas a população mais ricas, quando suaviza ou isenta os tributos pagam por estes, permitem e promovem o domínio de uma classe sobre outra, como é possível observar na regressividade ao topo da arrecadação do Imposto de Renda e na ausência de cobrança de tributo sobre lucros e dividendos no Brasil. O que enfraquece a função social do tributo.

**Tabela 1 – Prejuízo da Não Tributação de Lucros e Dividendos**

<b>Lucros e Impostos</b>	<b>Antes da Lei 9.249</b>	<b>Depois da Lei 9.249</b>	<b>Diferença</b>
Lucro Bruto	100	100	0
Lucro Tributável	100	70	30
IRPJ = 25%	25	17,5	7,5
CSLL = 9%	9	6,3	2,7
JSCP	0	30	-30
IRRF - Capital (15%)	0	4,5	-4,5
Dividendos	66	46,2	19,8
IRRF - Capital (15% - 0%)	9,9	0	9,9
Total de Imposto	43,9	28,9	15
União	28,2	18,4	9,8
Estados e Municípios	15,71	9,9	5,81
Lucro líquido acionista	56,1	71,7	-15,6

Fonte: Estudo Sobre a Não Tributação de Lucros e Dividendos no Brasil

<sup>40</sup> DAVID, Z. R. Amanda. *O modelo de tributação brasileiro à luz de “o capital no século XXI”*: a aplicabilidade da análise de Piketty a fim de pensar uma forma mais justa e democrática de tributar. Monografia (Bacharel em Direito) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2018. p. 11.



Observar que a mudança do na legislação do IRPJ desonerou as contribuintes pessoas jurídicas, onerando a arrecadação do governo federal. Nem mesmo o adicional sobre o lucro pode ser entendido, de fato, com uma forma de progressividade da tributação de imposto, haja em vista sua limitação a quantia de 20 mil reais e aplicação da alíquota, que é baixa, de forma uniforme a diferentes bases de cálculo.

Além disso, a tributação máxima do referido imposto – 34% – é inferior à tributação média da economia brasileira, que é igual a 34,5%. Sendo assim, é possível concluir que a classe trabalhadora, no geral, paga mais tributos que sociedades empresárias. Assim, observou o professor Ricardo Lodi:

No âmbito do imposto de renda, o ideal do ponto de vista da justiça fiscal seria a concentração da tributação na pessoa física dos seus sócios, ficando a tributação da pessoa jurídica apenas como imposto do acionista retido na fonte, a título de registro regulatório, uma vez que a tributação na pessoa física admite a progressividade enquanto o imposto sobre as empresas é submetido a proporcionalidade incapaz de promover a mensuração da renda do acionista. O problema é que esse imposto cobrado nas pessoas jurídicas acaba sendo muitas vezes a única tributação efetiva, uma vez que grande parte da base fiscal declarada pelas empresas nunca será transferida ao patrimônio individual a partir de mecanismos permitidos pela própria legislação fiscal. Daí a necessidade de arrecadar-se uma parcela significativa como imposto das próprias empresas, bem como de fortalecer os mecanismos contábeis de prevenção de fraudes.<sup>41</sup>

Somado a esses fatos, o país encontra-se na contramão dos países que integram a OCDE. Estes governos aplicam uma alíquota próxima a 43,1% sobre os dividendos, no ano de 2015, valor que supera o regulamento no direito tributário brasileiro.

---

<sup>41</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi Piketty e a Reforma Tributária Igualitária no Brasil. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*, Rio de Janeiro, v. 3, n. 3, jan./dez. 2015. p. 22.

Tabela 2 – Tributação de dividendos na OCDE

País	Lucro antes Tributação (A)	CIT (%) sobre Lucros	CIT pago por PJ	Lucro Distribuído	Imposto exclusivo na fonte (%)	PIT (%) sobre Dividendos Extrapolados	Crédito de Imputação	Tributo pago por PF	Taxa Total (CIT + PIT)/A
Austrália	142,86	30	42,86	100		49	42,9	27,12	48,99
Áustria	133,33	25	33,33	100	25	25		25	43,75
Bélgica	151,49	33,99	51,49	100		25		25	50,49
Canadá	135,69	26,3	35,69	100		49,53	34,53	33,82	51,23
Chile	129,03	22,5	29,03	100		40	29,03	25,58	40
Rep. Tcheca	123,46	19	23,46	100	15	15		15	31,15
Dinamarca	130,72	23,5	30,72	100		42		42	55,63
Estônia	125	20	25	100		0		0	20
Finlândia	125	20	25	100		33		28,05	42,44
França	157,23	36,4	57,23	100		44		44	64,38
Alemanha	143,22	30,18	43,22	100	26,38	26,38		26,38	48,59
Grécia	135,14	26	35,14	100	10	10		10	33,4
Hungria	123,46	19	23,46	100		16		16	31,96
Islândia	125	20	25	100		20		20	36
Irlanda	114,29	12,5	14,29	100		51		51	57,13
Israel	136,05	26,5	36,05	100		30		30	48,55
Itália	137,03	27,5	37,03	100	26	26		26	46,35
Japão	147,3	332,11	47,3	100	20,32	20,32		20,32	45,9
Coreia do Sul	131,93	24,2	31,93	100		41,8	11	35,4	51,03
Luxemburgo	141,28	29,22	41,28	100		40		50	43,38
México	142,86	30	42,86	100	10	42	42,86	17,14	42
Holanda	133,33	25	33,33	100		25		25	43,75
Nova Zelândia	138,89	28	38,89	100		33	38,89	6,94	33
Noruega	136,99	27	36,99	100		27		27	46,71
Polónia	123,46	19	23,46	100	19	19		19	34,39
Portugal	145,99	31,5	45,99	100	25	28		28	50,68
Rep. Eslováquia	128,21	22	28,21	100		0		0	22
Eslovênia	120,48	17	20,48	100	25	25		25	37,75
Espanha	138,89	28	38,89	100		24		24	45,28
Suécia	128,21	22	28,21	100		30		30	45,4
Suíça	126,82	21,15	26,82	100		21,14		21,14	37,81
Turquia	125	20	25	100		35		17,5	34
Reino Unido	126,58	21	26,58	100		38,5	11,11	30,56	45,14
EUA	164,3	39,13	64,29	100		30,34		30,34	57,6

Fonte: OCDE

Além da tributação, a legislação pátria também é vacilante no que diz respeito a tributação sobre heranças e doações. O Brasil possui uma alíquota menor que os países integrantes da OCDE onde o tributo está regulamentado.

Em alguns Estados brasileiro a alíquota do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação – ITCM chega a 8%, todavia, a média nacional é igual a 3,86%, afastando substancialmente a tributação nacional da realidade de outros países.

Tabela 3 – Imposto sobre herança e doação no Brasil x OCDE

País	Imposto sobre Herança		Imposto sobre Doação	
Médio	Máximo	Médio	Máximo	
<b>BRASIL</b>	<b>3,86%</b>	<b>8,00%</b>	<b>3,23%</b>	<b>8,00%</b>
<b>EUA</b>	29,00%	40,00%	29,00%	40,00%
<b>Alemanha</b>	28,50%	50,00%	28,50%	50,00%
<b>Austrália</b>	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
<b>Canadá</b>	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%

Chile	13,00%	25,00%	18,20%	35,00%
China	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
França	32,50%	60,00%	25,00%	45,00%
Índia	0,00%	0,00%	15,00%	30,00%
Inglaterra	40,00%	40,00%	30,00%	40,00%
Itália	6,00%	8,00%	6,00%	8,00%
Japão	30,00%	50,00%	30,00%	50,00%
Luxemburgo	24,00%	48,00%	8,10%	14,40%
México	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Noruega	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Rússia	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Suécia	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Suíça	25,00%	50,00%	25,00%	50,00%

Fonte: Ernest Young

**Tabela 4 – Imposto sobre herança e doação no Brasil**

Brasil – UF	Imposto sobre Herança		Imposto sobre Doação	
	Médio	Máxim o	Médio	Máxim o
Acre	4,00%	4,00%	2,00%	2,00%
Alagoas	3,00%	4,00%	3,00%	4,00%
Amapá	4,00%	4,00%	3,00%	3,00%
Amazonas	2,00%	2,00%	2,00%	2,00%
Bahia	6,00%	8,00%	2,00%	2,00%
Ceará	5,00%	8,00%	3,00%	4,00%
Distrito Fed.	4,00%	4,00%	4,00%	4,00%
Esp. Santo	4,00%	4,00%	4,00%	4,00%
Goiás	3,00%	4,00%	3,00%	4,00%
Maranhão	4,00%	4,00%	2,00%	2,00%
Mato Grosso	3,00%	4,00%	3,00%	4,00%
Mato Gro. Sul	4,00%	4,00%	2,00%	2,00%
Minas Gerais	5,00%	5,00%	5,00%	5,00%
Pará	4,00%	4,00%	4,00%	4,00%
Paraíba	4,00%	4,00%	4,00%	4,00%
Paraná	4,00%	4,00%	4,00%	4,00%
Pernambuco	5,00%	5,00%	2,00%	2,00%
Piauí	4,00%	4,00%	4,00%	4,00%
Rio de Jan.	4,00%	4,00%	4,00%	4,00%
Rio G. Norte	1,50%	1,50%	1,50%	1,50%
Rio G. Sul	4,00%	4,00%	3,00%	3,00%
Rondônia	3,00%	4,00%	3,00%	4,00%
Roraima	4,00%	4,00%	4,00%	4,00%
Sta. Catarina	4,50%	8,00%	4,50%	8,00%
São Paulo	3,25%	4,00%	3,25%	4,00%
Sergipe	4,00%	4,00%	4,00%	4,00%
Tocantins	4,00%	4,00%	4,00%	4,00%
<b>BRASIL</b>	<b>3,86%</b>	<b>8,00%</b>	<b>3,23%</b>	<b>8,00%</b>

Fonte: Ernest Young

Observados os fatos, não há como não concluir que o direito tributário pátrio, onde média da

tributação sobre a herança é 4% e a do trabalho é de 27,5%, contribui e alimenta a desigualdade social.

Além disso, a ordem tributária em detrimento da renda tributa o consumo de forma exploratória. Outra prática tributária nacional que não é realidade em outros países.

**Tabela 5 – Carga tributária nacional comparada com outros países em percentual do PIB**

Pais	Carga Tributária	Renda	Patrimônio	Consumo	Folha de Salários
Brasil	35,9	6,4	1,4	18,8	9,2
OCDE (Média)	35,5	12,2	1,9	11,6	9,8
Suécia	44,3	15,5	1,0	12,9	14,8
Reino Unido	35,2	12,6	4,2	11,6	6,8
Canadá	30,7	14,5	3,3	7,5	5,5
EUA	24,3	11,6	3,0	4,4	5,4
Alemanha	37,6	11,4	0,9	10,7	14,4
França	45,3	10,7	3,9	10,7	18,5
Chile	20,8	8,3	0,9	10,6	1,1
Espanha	32,9	9,9	2,0	9,0	11,8
Itália	44,4	14,6	2,7	13,4	13,5
Dinamarca	48,0	29,6	1,8	15,2	1,2
Portugal	32,5	8,7	1,3	13,3	9,0
Grécia	33,8	8,4	2,0	12,6	10,7
Coréia do Sul	26,8	8,0	2,8	9,3	6,7
Turquia	27,7	6,0	1,2	13,0	7,5
Noruega	42,2	20,3	1,2	11,1	9,6
Israel	31,6	9,7	2,9	12,4	6,6

Fonte: Secretaria da Receita Federal

O primeiro fato que impressiona, é a tributação sobre a renda, que em outros países é tributada de forma quase dobrada, em comparação com o Brasil. Além disso, aqui a tributação sobre o consumo é sete vezes maior do que nos países do hemisfério norte.

Não é forçoso admitir que os mais pobres suportam maior parcela da tributação sobre o consumo, carga tributária preferida pela Fisco nacional, tendo em vista que somam maior

parcela dos consumidores. Não obstante os dados já apresentados, vale avaliar o preço de tributos sobre produtos e serviços essenciais.

**Tabela 6 – Tributos sobre produtos e serviços essenciais**

ALIMENTAÇÃO	PREÇO VAREJO	ICMS		IPI (1)		PIS		COFINS		% TRIBUTOS S/PREÇOS	VALORES	
		(%)	Valor	(%)	Valor	(%)	Valor	(%)	Valor		TRIBUTOS	LÍQUIDO
Açúcar - (5 KGS).....	4,99	7%	0,35	0%	-	1,65%	0,08	7,60%	0,38	16,25%	0,81	4,18
Água (Estimada).....	50,00	0%	-	0%	-	1,65%	0,83	7,60%	3,80	9,25%	4,63	45,38
Água Mineral - (1,5 LT) (2)....	1,20	18%	0,22	UND	0,02	1,65%	0,02	7,60%	0,09	28,78%	0,35	0,85
Arroz - (5 KGS).....	8,58	7%	0,60	0%	-	0,00%	-	0,00%	-	7,00%	0,60	7,98
Banana - (KG).....	1,58	0%	-	0%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	1,58
Biscoito - (200 Gramas).....	1,18	18%	0,21	0%	-	1,65%	0,02	7,60%	0,09	27,25%	0,32	0,86
Café - (500 Gramas).....	4,38	7%	0,31	0%	-	1,65%	0,07	7,60%	0,33	16,25%	0,71	3,67
Carne Bovina - (KG).....	5,98	7%	0,42	0%	-	1,65%	0,10	7,60%	0,45	16,25%	0,97	5,01
Carne de Frango - (KG).....	2,19	7%	0,15	0%	-	1,65%	0,04	7,60%	0,17	16,25%	0,36	1,83
Farinha de Mandioca (KG)....	2,25	7%	0,16	0%	-	0,00%	-	0,00%	-	7,00%	0,16	2,09
Farinha de Trigo - (KG).....	1,85	7%	0,13	0%	-	1,65%	0,03	7,60%	0,14	16,25%	0,30	1,55
Feijão - (KG).....	1,79	7%	0,13	0%	-	0,00%	-	0,00%	-	7,00%	0,13	1,66
Fubá - (KG).....	1,25	7%	0,09	0%	-	1,65%	0,02	7,60%	0,10	16,25%	0,20	1,05
Laranja - (KG).....	0,99	0%	-	0%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,99
Leite (saquinho) - (LT).....	1,15	7%	0,08	0%	-	1,65%	0,02	7,60%	0,09	16,25%	0,19	0,96
Leite Longa Vida - (LT).....	1,15	7%	0,08	0%	-	1,65%	0,02	7,60%	0,09	16,25%	0,19	0,96
Macarrão (espaguete).....	1,90	7%	0,13	0%	-	1,65%	0,03	7,60%	0,14	16,25%	0,31	1,59
Margarina - (500 GRAMAS)...	3,79	7%	0,27	0%	-	1,65%	0,06	7,60%	0,29	16,25%	0,62	3,17
Molho de tomate - (LATA)....	1,89	18%	0,34	0%	-	1,65%	0,03	7,60%	0,14	27,25%	0,52	1,37
Óleo - (LT).....	3,88	7%	0,27	0%	-	1,65%	0,06	7,60%	0,29	16,25%	0,63	3,25
Ovos - (DUZIA).....	1,59	0%	-	0%	-	0,00%	-	0,00%	-	0,00%	-	1,59
Pão - (UNIDADE 50 Gramas)...	0,20	7%	0,01	0%	-	1,65%	0,00	7,60%	0,02	16,25%	0,03	0,17
Sal - (KG).....	0,99	7%	0,07	0%	-	1,65%	0,02	7,60%	0,08	16,25%	0,16	0,83

Fonte: Secretaria da Receita Federal

Aqui percebemos que a seletividade não é adotada de forma efetiva, de modo a atenuar o fardo tributário dos consumidores, uma vez que a maioria dos produtos de primeira necessidade, em sua maioria, têm alíquotas superiores a 15%.

Os tributos que incidem sobre a folha e sobre o consumo, atingem diretamente a população mais carente, tendo em vista que são a parte dos contribuintes brasileiros.

Esta parcela dos brasileiros depende de quase toda integralidade da sua renda para subsistir, o que não acontece com os mais ricos. Estes, gastam apenas 20% da renda com consumo. O que significa que apenas 20% da sua renda é tributada pelo consumo.

Sendo assim, o direito tributário nacional ofende os princípios fundamentais da república, pois dignidade da pessoa humana não devem coexistir com ataques legitimados e institucionalizados que promovem o enfraquecimento dos princípios da ordem econômica, tendo

em vista que a redução das desigualdades regionais e sociais deveria ser intrínseca ao modelo de tributação pátrio, mas está como seu rival.

Nem mesmo os princípios tributários são respeitados pela ordem tributária. Como podemos defender a eficácia do princípio da igualdade e uniformidade, quando há tratamento desigual entre as classes sociais dos contribuintes? Crepaldi afirma a importância dos princípios para no direito tributário, veja-se:

Princípio é a regra básica implícita ou explícita que, por sua grande generalidade, ocupa posição de destaque no ordenamento jurídico e, por isso, vincula o entendimento e a boa aplicação, seja dos simples atos normativos, seja dos próprios mandamentos constitucionais. Demonstra regra superior, mesmo que não positivada, à qual devem se amoldar as disposições legais, visto que os princípios indicam “direção” que deve ser tomada pelo exegeta ou pelo legislador.<sup>42</sup>

É notório que por algumas vezes empresários também são afetados por tributos, como por exemplo, gasto com obrigações acessórias, que custam parte significativa dos lucros. No entanto, não há como comparar o significado dessa afetação com o custo dos tributos para população mais pobre.

Diante disto, precisa-se que essas omissões sejam postas em julgamento. Neste sentido, afirmou GARGARELLA:

O tema de relevância moral das omissões é particularmente difícil de analisar, e as respostas do igualitarismo a respeito não são unânimes. Para Carlos Nino, por exemplo, um critério padrão poderia ser considerado a este respeito (combinado alguma das ideias antes mencionadas) teria o de que uma sociedade justa deve maximizar a autonomia de cada pessoa separadamente buscando que a expansão da autonomia de uns não implique em sacrifício de outros bom final neste sentido por exemplo poderia ter dito que o atual estado das coisas deve ter posto em julgamento, já que distribuiu em cargos de benefícios de modo abertamente arbitrário bom no final.<sup>43</sup>

---

<sup>42</sup> CREPALDI, Sílvio Aparecido. *Planejamento Tributário, Teoria e Prática*. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 11.

<sup>43</sup> GARGARELLA, Roberto. *As teorias da justiça depois de Rawls: um breve manual de filosofia política*. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

### 3 TRIBUTAÇÃO SOBRE GRANDES FORTUNAS COMO PROMOÇÃO DA JUSTIÇA SOCIAL

#### 3.1 O caráter extrafiscal do IGF em busca da igualdade

Para compreender o caráter extrafiscal do Imposto sobre Grandes Fortunas é preciso, inicialmente, analisar o próprio conceito de tributo enquanto um instituto jurídico-social que permite a contribuição de ordem pecuniária dos indivíduos a manutenção de sua comunidade política. A contribuição pecuniária do cidadão reverbera na sociedade coadunando com os princípios de construção da sociedade justa e solidária. Na disposição dos tributos, tem-se a estipulação da carga tributária conforme a capacidade econômica dos sujeitos, além da exigência que se faz sobre a atividade fiscal do Estado coadunar com os princípios da eficiência e da moralidade (artigo 37, caput, CF/88)<sup>44</sup>:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

Existe um direcionamento das ações da República para o bem comum, salientado na teoria contratualista e que remonta a filosofia clássica, com a disposição por Aristóteles de uma integração cidadã entre o homem e a sociedade. O direcionamento dos múltiplos interesses pessoais dos indivíduos encontra, em Aristóteles, um centro, de tal modo que noções como justiça, moral, bem, e conceitos como amizade e cidadania, ligam-se a integração dos sujeitos à comunidade política<sup>45</sup>.

Passa a teoria contratualista, com destaque aos contributos de Rousseau por constituir o marco do Estado moderno. Nessa tarefa, não se distancia da noção já disposta pelos clássicos, com Aristóteles, como mencionado acima, de integração da comunidade política para a realização do bem comum – seja pela ação dos próprios governantes, como também pela participação cidadã dos indivíduos na *res publica*.

---

<sup>44</sup> DOMINGUES, José Marcos; GONZALEZ, Clemente Checa. Concepto de tributo: una perspectiva comparada Brasil-Espanã. *Revista Direito GV*, São Paulo, v. 9, n. 2, p. 573-614, dez. 2013.

<sup>45</sup> FREITAS, Alina da Silva; NOVAES, Gilson Alberto. *Princípios constitucionais da administração pública: teoria e prática*. Londrina: Thoth, 2019.

A noção de estado de natureza é vista como uma alegoria para racionalizar a organização da comunidade e do Estado, ao qual busca-se apontar um modelo do indivíduo e da coletividade para a regulação da vida política, social, econômica e jurídica.<sup>46</sup>

A sociedade civil é observada enquanto uma associação de indivíduos, cuja finalidade de sua estruturação e das suas instituições está no resguardo da vida social e dos bens elementares a comunidade. Entende-se, pela teoria contratualista, que impera a disposição de um organismo moral e coletivo, legitimado a partir da formação de uma assembleia representante da vontade da população. O Estado é um ente público que age pelos particulares, organizado enquanto República ou denominado como corpo político, esse ente integra os elementos de soberania, de autoridade e o poder normativo.<sup>47</sup>

O Estado é tido como o ente promotor da igualdade na sociedade, com as proposições rousсенianas, em que as desigualdades alavancas pela propriedade privada e o cerceamento da terra e dos bens que são produzidos, gera um cenário de violência e instabilidade. A insegurança advinda da desigualdade entre os homens passa a ser contraposta pela soberania do Estado – esse ente é incumbido da resolução dos conflitos entre os indivíduos, delimitado como promotor da estabilidade, tranquilidade e justa distribuição dos bens.<sup>48</sup> Em último grau, se diz que o Estado é o promotor do bem comum.

Nesse sentido é que se torna possível falar de um Estado Fiscal que realiza os seus deveres institucionais centrado no desenvolvimento, e, conforme aponta Lukie<sup>49</sup>, na competitividade internacional. Nesse quadro, tem-se a implementação da função extrafiscal da tributação de forma visível para além as práticas de estabilização econômico e ajuste fiscal com vistas ao equilíbrio das contas públicas. Assim, para conceituar a extrafiscalidade é preciso entender que os tributos têm uma função essencial que está na arrecadação de recursos para financiar os empreendimentos do Estado, todavia, também pode ter outras funções com fins outros que não a simples arrecadação de valores ao Poder Público.

Nesse sentido, reforça-se:

---

<sup>46</sup> ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de Filosofia*. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

<sup>47</sup> CASSIRER, Ernst. *A questão Jean Jacques Rousseau*. São Paulo: Editora UNESP, 1999.

<sup>48</sup> *Ibid.*, .

<sup>49</sup> LUKIE, Melina de Souza Rocha. Extrafiscalidade e regulação a economia: as mudanças tributárias nos governos Lula e Dilma. *Seqüência*, Florianópolis, n. 71, p. 197-220, dez. 2015.



Nessa esteira, costuma-se atribuir à tributação três funções: arrecadação, distribuição de renda e regulação da economia. Nesse sentido, Giambiagi (2008, p. 10) afirma que a política fiscal pode realizar a função alocativa, que se refere ao fornecimento de bens públicos; a “função distributiva”, associada à redistribuição de renda por meio da tributação e, por último, a função corresponde à “estabilização”, cujo objetivo é influenciar a política econômica para atingir certo nível de emprego, estabilidade dos preços e taxa de crescimento econômico. Ardant (1965) também enumera duas funções principais dos tributos: criar os recursos necessários para o funcionamento do Estado e assegurar o equilíbrio e a orientação da economia. Segundo o mesmo autor, a tributação “[...] permite também alterar a distribuição dos rendimentos e das fortunas, quer no sentido da consolidação de privilégios, quer no sentido da equalização das condições” (ARDANT, 1965, p. 16). A análise da utilização da tributação com finalidades extrafiscais atende a uma visão de que as normas tributárias não são neutras. Schoueri (2005, p. 1) ressalta que, a ideologia do Estado liberal, “[...] que atuaria como mero vigilante em uma economia que se autorregulava [...]”, foi superada por um modelo de Estado no qual este passa a desempenhar um papel mais interventivo na condução e funcionamento do campo econômico. Tal contexto se reflete na Constituição Federal brasileira de 1988, quando esta enumera valores sociais que devem orientar não somente o Estado, mas também a ordem econômica nacional.<sup>50</sup>

Nesse contexto, torna-se possível considerar, também, a questão a progressividade tributária, no qual se tem um contexto de alta carga tributária e com uma desigualdade constante no país que a eleva ainda mais. A Constituição, em vista disso, determinou a progressividade os impostos pessoais, primeiro quanto ao imposto territorial rural e o imposto de renda, discutindo-se, na jurisprudência, a capacidade contributiva e a progressividade atinente a outros tipos de tributos. Nesse quadro, indaga-se a possibilidade de falar acerca de justiça social e equilíbrio fiscal em uma sociedade permeada por desigualdade, com a técnica da progressividade tributária seno aplicada a todos os tributos como critério de minoração das injustiças<sup>51</sup>.

O Estado é alocado como órgão burocrático detentor de obrigações institucionais direcionadas ao bem da comunidade. Tem-se um compromisso fundante entre os cidadãos e o Estado, nesse sentido, é preciso salientar também, o princípio da igualdade, que orienta as práticas do Estado e a organização da sociedade civil, com destaque para o campo analisado nessa pesquisa – o campo tributário.

---

<sup>50</sup> LUKIE, Melina de Souza Rocha. Extrafiscalidade e regulação a economia: as mudanças tributárias nos governos Lula e Dilma. *Seqüência*, Florianópolis, n. 71, p. 197-220, dez. 2015. p. 200-201.

<sup>51</sup> CAVALCANTE, Elton Emanuel Brito. A progressividade tributária e o princípio da capacidade contributiva no Brasil. *Revista Jus Navigandi*, Teresina, ano 23, n. 5589, 20 out. 2018.

Aqui aproxima-se o princípio da igualdade enquanto bem jurídico essencial à comunidade civil e ao qual cabe ao Estado proteger. Entende-se, como proposto no presente capítulo, que o Estado detém legitimidade para a instituição de tributos para que, pela concessão de parte da liberdade dos indivíduos, esse Estado promova o resguardo dos bens fundamentais da sociedade – como a segurança, a vida, a propriedade, a igualdade, tratam-se dos elementos considerados importantes para os indivíduos conforme o tempo e o local de sua organização jurídico-social.

### 3.2 A limitação do IGF como instrumento de combate a crise fiscal

Ocorre que a tributação sobre grandes fortunas está determinada no inciso VII do artigo 153 da atual Carta Magna e integra as três funções descritivas dos tributos: a sua função fiscal, a função parafiscal e a função extrafiscal. Com a função fiscal tem-se o objetivo de angariar recursos financeiros para o Poder Público, agrupando os recursos demandados pelos serviços do Estado<sup>52</sup>. Em outra esteira, fica-se a função parafiscal, no qual se tem a arrecadação para suprir atividades que não são próprias o Estado, mas que transcorrem a partir do trabalho de outras entidades com reverberação político-social<sup>53</sup>. E, existe a função extrafiscal no qual o Estado, prioriza a consecução o desenvolvimento e bem-estar da comunidade a partir a instrumentalização de seu dever tributário<sup>54</sup>.

Nesse sentido, aloca-se a responsabilidade fiscal do Estado em tributar aqueles que possuem capacidade contributiva para tanto como forma de implementar o princípio da igualdade material no ordenamento jurídico.

A sociedade contemporânea está em uma crise ética, por fechar os olhos para tantas mazelas sociais: pessoas passando fome, morando em favelas ou nas ruas, sem o mínimo de infraestrutura; crianças mendigando, usando drogas, desamparadas e envolvidas com a criminalidade; escolas sem livros, materiais e merenda, com professores desvalorizados; hospitais sem equipamentos, remédios e médicos; pais desempregados, sem dinheiro para pagar

---

<sup>52</sup> SILVA, Samara dos Santos. Sistema tributário nacional: fiscalidade, parafiscalidade e extrafiscalidade. *Jusbrasil*, Salvador, 2013. Disponível em: < <https://saamssilva.jusbrasil.com.br/artigos/119871459/sistema-tributario-nacional-fiscalidade-parafiscalidade-e-extrafiscalidade>>. Acesso em: 23 nov. 2019.

<sup>53</sup> CAPARROTI, Bruno. Tributo e suas Funções: Fiscalidade, extrafiscalidade e parafiscalidade. *Jusbrasil*, Salvador, 2019. Disponível em: <<https://brunocaparroti.jusbrasil.com.br/artigos/680728149/tributo-e-suas-funcoes-fiscalidade-extrafiscalidade-e-parafiscalidade>>. Acesso em: 23 nov. 2019.

<sup>54</sup> MARTINS, Roberta Sila. Da função extrafiscal dos tributos. PUC-GOIAS, 2012. Disponível em: <<http://www.cpgls.pucgoias.edu.br/7mostra/Artigos/SOCIAIS%20APLICADAS/DA%20FUN%C3%87%C3%83O%20EXTRAFISCAL%20DOS%20TRIBUTOS.pdf>>. Acesso em: 15 nov. 2019.

as contas básicas e comprar o mínimo de comida para os filhos. O mundo atual evidencia uma carência de fraternidade que acaba prejudicando a si mesmo, no sentido de que a desigualdade instaurada gera uma sociedade insegura, desorganizada e violenta. O Direito tem o dever de atuar nessa crise, resgatando os valores e princípios que norteiam a vida em sociedade e relembrando ao Estado e às pessoas que ambos devem cumprir seus papéis sociais na construção da história da humanidade. De resto, uma discussão que perpassa os séculos. Jean-Jacques Rousseau, em 1755, publicou o seu “Discurso sobre a origem da desigualdade entre os homens”<sup>28</sup>, de onde retiramos uma súmula sobre o Direito Natural que antecipa em mais de 300 anos o que atualmente se discute com tamanha preocupação: Essa distinção determina suficientemente o que se deve pensar, nesse sentido, da espécie de desigualdade que reina entre todos os povos policiados, pois é manifestamente contra a lei da natureza, de qualquer maneira que a definamos, que uma criança mande num velho, que um imbecil conduza um homem sábio, ou que um punhado de pessoas nade no supérfluo, enquanto à multidão esfomeada falta o necessário.<sup>55</sup>

Na análise do imposto sobre grandes fortunas, e em consideração a sua disposição originária na Constituição de 1988, verifica-se a disposição de uma crise fiscal que demanda a realização de políticas fiscais por parte do Estado que coadunem os deveres do Poder Fiscal com as obrigações contributivas dos cidadãos. Não obstante, é preciso considerar as limitações do IGF para conter a crise fiscal, visto que o perfil arrecadatário é baixo em relação ao PIB nos países onde é cobrado, resultando na impossibilidade de sua utilização para as crises fiscais.

### **3.3 A necessidade de regulamentação do IGF**

É preciso considerar que o exercício fiscal do Estado se dirige a uma finalidade pública – a consecução do bem comum –, ao assentamento de modos de prestar os serviços sociais à comunidade e implementar as normas diretivas da Carta Magna. No quadro político-econômico, compreende-se que o tributo figura como uma fonte de subsídio para as ações do Estado. Não obstante, ressalta-se, essa ação fiscal do Estado enquanto prática de intervenção no escopo econômico, é determinante para a promoção ou para a imposição de obstáculos para

---

<sup>55</sup> QUINTELA, Guilherme Camargos. O imposto sobre grandes fortunas como instrumento de redução das desigualdades sociais e regionais: uma análise com base no Princípio da solidariedade federativa. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*, Rio de Janeiro, v. 6, n. 7, jan./dez., 2018, p. 33-68. p. 40.

o conjunto de direitos e programas constitucionais – trata-se, aqui, de reconhecer o caráter extrafiscal dos tributos.

O exercício da tributação consiste em uma atividade compulsória, ao qual se posiciona o sujeito passivo enquanto um dos eixos da obrigação tributária – esse, passa a deter o dever de pagar um valor ao Poder Público, não podendo desvirtuar-se da obrigação de pagar com outros tipos de prestações. “Cuida-se de prestação tendente a assegurar ao Estado os meios financeiros de que necessita para a consecução de seus objetivos, por isso é que é de natureza pecuniária.”<sup>56</sup>.

A contribuição tributária é caracterizada por sua compulsoriedade, em que o sujeito passivo detém a obrigação de realizar o pagamento para o sujeito ativo. Tem-se, ainda, a compulsoriedade associada com o nascimento da obrigação, sendo um elemento independente da vontade do agente, mas que advém do princípio da legalidade, assentado no artigo 5º, inciso II, da Constituição da República de 1988:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

Isto posto:

Conforme explicitado no critério da compulsoriedade, o tributo advém de uma obrigação ex lege, ou seja, decorrente da lei e não da vontade das partes. Este critério advém do princípio da legalidade insculpido no art. 5º, II, da CF/88 (ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei) que aplicado especificamente no Direito tributário transmuta-se para o princípio da estrita legalidade tributária, previsto no art. 150, I da CF/88 (sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça).<sup>57</sup>

É preciso considerar que o pagamento do tributo deve ser realizado em moeda e em um valor expresso por essa moeda, a prestação não pode fugir de seu viés pecuniário. O tributo, instituído pela norma jurídica, tem a sua fundamentação em lei ordinária. Nesse sentido, assevera-se que o próprio Imposto sobre Grande Fortunas consiste em uma espécie de imposto, com a materialidade da obrigação tributária presente na identificação de uma grande fortuna do

---

<sup>56</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentário ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 34.

<sup>57</sup> LUKIC, Melina de Souza Rocha. *Tributos em espécie*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 2014. p. 11.

cidadão, ao qual a União tem a competência para realizar a cobrança. Tem como respaldo, a norma jurídica, ao que pese:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, 'b'. Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Nas relações concernentes ao direito tributário, tem-se, como mencionado anteriormente, a disposição de um bloco de princípios normatizados no Código Tributário Nacional e na Constituição Federal de 1988. Pelas disposições do artigo 150 da Constituição Federal de 1988<sup>58</sup> e artigo 97 do Código Tributário Nacional<sup>59</sup>, identifica-se o princípios da legalidade; por força do artigo 150, inciso II, da Constituição da República de 1988<sup>60</sup>, assenta-se o princípio da igualdade, também denominado de princípio da isonomia; com o artigo 150, parágrafo 6º<sup>61</sup>, e no artigo 151, inciso III da CRFB/88<sup>62</sup>, aponta-se o princípio da competência tributária; o artigo 150, inciso III, alínea “a”, da Constituição, apresenta o princípio da irretroatividade; e, o artigo 150, inciso III, alínea “b”, da CRFB/88, determina a vinculação da atividade fiscal a o princípio da anterioridade<sup>63</sup>.

<sup>58</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

<sup>59</sup> Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: I - a instituição de tributos, ou a sua extinção; II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo; IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas; VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades. § 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso. § 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

<sup>60</sup> II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

<sup>61</sup> § 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

<sup>62</sup> Art. 151. É vedado à União: III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

<sup>63</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: III - cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993) c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

A legalidade na Administração Pública – e, abarcando o Poder Fiscal – implica em uma vinculação dos atos do Poder Público ao que está determinado pela lei. O agente público, investido do cargo público, deve manter a sua conduta em conformidade com o que está condicionado pela norma jurídica. Os atos institucionais do Estado têm como requisito de validade, a observância dos mandatos legais. O direcionamento das ações do Estado encontra-se na finalidade pública, na realização do bem comum; nessa tarefa, o comportamento vinculado à norma não é absoluto, mas abrange um grau de discricionariedade do agente conforme a conveniência e a oportunidade do ato<sup>64</sup>.

A competência tributária se trata da autorização disposta pelo Legislativo e que é atribuída a uma pessoa política com a finalidade de instituir tributos – conforme determinação da Constituição Federal. A lei ordinária determina a instituição de tributos, excetuando-se o empréstimo compulsório que se dá por lei complementar. Tem-se a competência tributária comum, atribuída a diversos entes políticos, entre os quais se pode identificar a tributação sobre taxas e contribuições de melhoria<sup>65</sup>.

A competência tributária privativa é dada a apenas um ente político, como o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS, de competência exclusiva os municípios. A competência tributária extraordinária é conferida a um ente político, e o seu exercício se limita a situações excepcionais e com previsão expressa, como no caso dos impostos de guerra pela União Federal. A competência tributária residual relaciona-se a competência tributária comum atribuída aos Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, no entanto, em algumas situações advém a demanda pela instituição de impostos não previstos na CRFB/88, se tratando da competência tributária residual disposta no artigo 154, da Carta Magna<sup>66</sup>:

Art. 154. A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição; II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

---

<sup>64</sup> FREITASS, Alina da Silva; NOVAES, Gilson Alberto. *Princípios constitucionais da administração pública: teoria e prática*. Londrina: Thoth, 2019.

<sup>65</sup> PEREIRA, Luciano de Almeida. *Direito Tributário simplificado*. São Paulo: Saraiva, 2011.

<sup>66</sup> *Ibid.*, .

Assim, é preciso considerar a competência e a responsabilidade do Poder Fiscal em normatizar o IGF de forma específica.

Tem-se, com a disposição do IGF, a associação ao escopo do direito tributário, do princípio da solidariedade – um dos fundamentos da República Federativa do Brasil – ao qual a ciência jurídica cumpre com o papel de resgatar valores comunitários e ressaltar a função social dos indivíduos na sociedade. A ordem jurídica nacional está imbuída dos ideais sociais e democráticos que visam a implementação os princípios de igualdade e justiça, a própria dignidade humana é posta como alto valor nesse quadro, assim é que para concretizar esse cenário solidário e efetivar a dignidade humana é preciso viabilizar os recursos materiais de ação do Estado.

A justiça distributiva deve ser implantada como instrumento público para a consecução da sociedade justa e solidária, o que implica tratar os desiguais na medida de sua desigualdade e assim, reconhecer a função social presente nas grandes fortunas, com a sua adequada taxaço para que a propriedade – que não é um direito isolado e absoluto – possa servir ao desenvolvimento humano, econômico e social do país<sup>67</sup>.

Assim, figura a necessidade de regulamentação do IGF ao qual pode-se propor uma Reforma Tributária Solidária em que se estruture o Poder Fiscal para a ótica do desenvolvimento social e econômico do país, em que se adeque a atividade fiscal para os propósitos do Estado de Bem-estar social, no qual se preservem e diversifiquem as fontes de financiamento para a proteção social dos cidadãos. Nesse cenário, é imprescindível o reconhecimento dos tributos como instrumento de redução das desigualdades e promoção do desenvolvimento nacional.

É preciso promover a progressividade com a ampliação da tributação direta sobre o patrimônio e renda dos grupos mais ricos da sociedade, e assim, reduzir a participação tributária

---

<sup>67</sup> QUINTELA, Guilherme Camargos. O imposto sobre grandes fortunas como instrumento de redução das desigualdades sociais e regionais: uma análise com base no Princípio da solidariedade federativa. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*, Rio de Janeiro, v. 6, n. 7, jan./dez., 2018, p. 33-68.

indireta atinente ao consumo<sup>68</sup>. Estabelece-se, nesse cenário, as bases para um equilíbrio federativo, no qual se assenta o papel social da tributação.

Nesse sentido, RICARDO LODI:

Embora a tributação em escala global sobre os grandes capitais seja uma proposta que nos pareça um tanto utópica em razão do atual grau de integração entre os Estados nacionais, a taxação das grandes fortunas por cada um deles, é medida que pode trazer resultados muito positivos, não só em termos arrecadatórios, mas também distributivos, desde que, em um ambiente de ampla concorrência fiscal internacional, seja acompanhada de esforços internacionais de combate à evasão e elisão tributárias, bem como da adoção e ampliação das regras de transparência fiscal internacional, baseadas na técnica da Controlled Foreign Corporation (CFC), do combate ao sigilo bancário e aos paraísos fiscais.<sup>69</sup>

---

<sup>68</sup> Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil; Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas*. São Paulo: Plataforma Política Social, 2018, 804 p.

<sup>69</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi Piketty e a Reforma Tributária Iguatária no Brasil. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*, Rio de Janeiro, v. 3, n. 3, jan./dez. 2015. p. 34



## CONCLUSÃO

Entende-se que o zelo ao bem comum depende de um arcabouço de recursos materiais para que esse órgão burocrático possa implementar as políticas públicas relacionadas aos direitos sociais. Para a implementação das políticas públicas é essencial a tarefa de cobrar tributos. Desse modo, o Poder Fiscal tem uma função social imprescindível para a viabilização das políticas públicas de manutenção a sociedade.

O objetivo da tributação não é, simplesmente, arrecadatório, já que o acúmulo de capital por parte do Estado tem uma função social específica, que é a da redistribuição de renda e da diminuição das injustiças sociais, proporcionando o bem-estar social previsto no artigo 3º da Constituição da República.

O modelo atual de tributação em território nacional se mostra defasado e injusto, com uma priorização em tributos indiretos e regressivos, os quais incidem sobre produtos e serviços essenciais à serem usufruídos pela população, impactando, de maneira severa, as classes mais pobres da população.

Assim, o ideal seria o Estado priorizar uma tributação progressiva sobre a renda, patrimônio e as riquezas, com uma tabela de base de cálculo mais severa com as classes mais abonadas, redistribuindo essa arrecadação em serviços essenciais à população e para diminuir a desigualdade social que assola nosso país.

Importante consignar que, uma reforma tributária se faz necessária em nosso país, para que o disposto no artigo 3º da Constituição seja aplicado de maneira prática e efetiva, caracterizando a busca e o respeito pela função social da tributação, que é proporcionar uma vida digna e justa para os cidadãos.

O estado fiscal confere ao Estado um verdadeiro dever de tributar, tendo em vista que o imposto é chave principal nesse sistema. Para que haja uma sociedade em pleno funcionamento é preciso que haja o correto recolhimento de impostos, em medidas e valores corretos

Exercer um direito sempre irá gerar alguma espécie de gasto público, independentemente de o direito exercido ser considerado como um direito social moderno ou como um direito social

clássico. Aqui, não se leva em conta a “geração” do direito; seja ele de 1<sup>a</sup>, 2<sup>a</sup> ou 3<sup>a</sup>, ele irá gerar custos financeiros ao Estado, toda vez que for praticado. Diante disso, concluímos que todas as políticas públicas devem ser levadas ao planejamento, onde os recursos sejam bem aplicados nos devidos setores, já que os tribunais e os juízes não estão bem preparados para a correta alocação de recursos quando proferem suas sentenças.

Assim, como os tributos são a principal fonte de renda do estado moderno, o ato de tributar deve ser realizado de forma coerente e de acordo com os princípios estudados, assegurando a equidade e eficiência de sua aplicação.

Compreende-se que a sociedade se estrutura a partir de contrato social – como assevera a teoria contratualista. Nesse sentido, tem-se uma legitimidade atribuída ao Estado para agir com soberania apenas devido ao dever institucional desse órgão em zelar pelo bem comum.

Em meio a um contexto de crise fiscal e de elevada desigualdade, compreendeu-se que a taxaço sobre grandes fortunas se assenta enquanto um dever institucional primordial do Estado, associado à sua obrigação para com o bem comum e em prol da igualdade no ordenamento jurídico-social. Verificou-se que a taxaço sobre grandes fortunas está alocada no quadro da ordem econômica constitucional, assentada na Constituição de 1988 como um promotor da justiça igualitária.

## REFERÊNCIAS

- ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de Filosofia*. São Paulo: Martins Fontes, 2007.
- Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil; Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas*. São Paulo: Plataforma Política Social, 2018, 804 p.
- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- ARENDT, Hannah. *A condição humana*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1997.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Atualiz. Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1995.
- BELARMINO, Ana Paula. A função social dos tributos. *Jusbrasil*, Salvador, mar. 2019. Disponível em: < <https://anabelarmino.jusbrasil.com.br/artigos/690812205/a-funcao-social-dos-tributos>>. Acesso em: 23 nov. 2019.
- BRASIL. *Alíquotas vigentes de tributação dos lucros e dividendos nos países da OCDE*. Disponível em: <<http://www.cnm.org.br/cms/biblioteca/Estudo%20sobre%20a%20n%C3%A3o%20tributa%C3%A7%C3%A3o.pdf>>. Acesso em: 31 out. 2019.
- BRASIL. Conaf. *Tributação da Distribuição de Lucros*. Disponível em: <[http://www.conaf2012.org.br/index.php?option=com\\_phocadownload&view=category&download=26:tributacao-da-distribuicao-de-lucros&id=3:justica-fiscal&Itemid=498](http://www.conaf2012.org.br/index.php?option=com_phocadownload&view=category&download=26:tributacao-da-distribuicao-de-lucros&id=3:justica-fiscal&Itemid=498)>. Acesso em: 31 out. 2019.
- BRASIL. Secretaria da Receita Federal. *Carga Tributária no Brasil*. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-nobrasil/carga-tributaria-2013.pdf>>. Acesso em: 20 mai. 2018.
- BUFFON, Marciano. *Tributação e Dignidade Humana: entre os direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.
- CAPARROTI, Bruno. Tributo e suas Funções: Fiscalidade, extrafiscalidade e parafiscalidade. *Jusbrasil*, Salvador, 2019. Disponível em: <<https://brunocaparroti.jusbrasil.com.br/artigos/680728149/tributo-e-suas-funcoes-fiscalidade-extrafiscalidade-e-parafiscalidade>>. Acesso em: 23 nov. 2019.
- CASSIRER, Ernst. A questão Jean Jacques Rousseau. São Paulo: Editora UNESP, 1999.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- COMPARATO, Fábio Konder. *A Afirmação Histórica dos Direitos Humanos*. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

COSTA, Lucia Cortes da. Pobreza, Desigualdade e Exclusão Social. In: COSTA, Lucia Cortes da. *Sociedade e Cidadania: desafios para o século XXI*. Ponta Grossa: Editora UEPG, 2005.

CREPALDI, Sílvio Aparecido. *Planejamento Tributário, Teoria e Prática*. São Paulo: Saraiva, 2012.

DAVI, Jordeana, *et al.* Carga tributária e política social considerações sobre o financiamento da Seguridade Social. In: DAVI, Jordeana; MARTINIANO, Claudia; PATRIOTA, Lucia Maria (Org.). *Seguridade social e saúde: tendências e desafios*. Campina Grande: EDUEPB, 2011. p. 59-255.

DAVID, Amanda Zahié Rostum. *O modelo de tributação brasileiro à luz de “o capital no século XXI”: a aplicabilidade da análise de Piketty a fim de pensar uma forma mais justa e democrática de tributar*. Monografia (Bacharel em Direito) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2018.

DOMINGOS, Salete de Oliveira. *A Função Social do Tributo sob o enfoque do princípio da dignidade humana*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015.

DOMINGUES, José Marcos; GONZALEZ, Clemente Checa. Concepto de tributo: una perspectiva comparada Brasil-Espanã. *Revista Direito GV*, São Paulo, v. 9, n. 2, p. 573-614, dez. 2013.

DWORKIN, Ronald. *A virtude soberana: a teoria e a prática da igualdade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

FREITAS, Alina da Silva; NOVAES, Gilson Alberto. *Princípios constitucionais da administração pública: teoria e prática*. Londrina: Thoth, 2019.

GARGARELLA, Roberto. *As teorias da justiça depois de Rawls: um breve manual de filosofia política*. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

HOLMES, Stephen; SUSNTEIN, Cass. *The cost of Rights – Why Liberty Depends on Taxes*. New Work: W.W.Norton & Company, 2019.

LUKIE, Melina de Souza Rocha. Extrafiscalidade e regulação a economia: as mudanças tributárias nos governos Lula e Dilma. *Seqüência*, Florianópolis, n. 71, p. 197-220, dez. 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentário ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2013.

MARTINS, Roberta Sila. **Da função extrafiscal dos tributos**. PUC-GOAIS, 2012. Disponível em:

<<http://www.cpgls.pucgoias.edu.br/7mostra/Artigos/SOCIAIS%20APLICADAS/DA%20FUN%C3%87%C3%83O%20EXTRAFISCAL%20DOS%20TRIBUTOS.pdf>>. Acesso em: 15 nov. 2019.

MINIKOVSKY, Cléverson Israel. *A Função Social do Tributo*. São Paulo: Clube de Autores, 2011.

NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. *Revista Direito Mackenzie*, São Paulo, v. 3, n. 2, 2002.

NEUMARK, Fritz apud RUTHZATZ, Fabio. *Tributação no Brasil: Utopia da distribuição de renda*. 2001. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2001.

PAINE, Thomas. *Os Direitos do Homem*. Porto Alegre: L&PM, 2009.

PAULSEN, Leandro. *Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 16ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PEREIRA, Luciano de Almeida. *Direito Tributário simplificado*. São Paulo: Saraiva, 2011.

QUINTELA, Guilherme Camargos. O imposto sobre grandes fortunas como instrumento de redução das desigualdades sociais e regionais: uma análise com base no Princípio da solidariedade federativa. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*, Rio de Janeiro, v. 6, n. 7, jan./dez., 2018.

RAWLS, John. *Uma Teoria da Justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

RIBEIRO, Ricardo Lodi Piketty e a Reforma Tributária Igualitária no Brasil. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*, Rio de Janeiro, v. 3, n. 3, jan./dez. 2015.

SARAIVA, José Hermano. *História concisa de Portugal*. 20. ed. Lisboa: Europa América, 1999.

SILVA, Samara dos Santos. Sistema tributário nacional: fiscalidade, parafiscalidade e extrafiscalidade. *Jusbrasil*, Salvador, 2013. Disponível em: <<https://saamssilva.jusbrasil.com.br/artigos/119871459/sistema-tributario-nacional-fiscalidade-parafiscalidade-e-extrafiscalidade>>. Acesso em: 23 nov. 2019.

SIQUEIRA, Julio Pinheiro Faro Homem de. Mínimo Existencial e o Dever de pagar Tributos, ou Financiando os Direitos Fundamentais. *Constituição, Economia e Desenvolvimento: Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional*, Curitiba, v. 1, n. 1, ago-dez, 2009. p. 111-133.

SOARES, Deise. A magna carta de 1215. *Jusbrasil*, Salvador, out. 2015. Disponível em: <<https://deyselima20.jusbrasil.com.br/artigos/339806952/a-magna-carta-de-1215?ref=serp>>. Acesso em: 23 nov. 2019.

VARSANO, Ricardo. Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao Longo do Século: Anotações e Reflexões para Futuras Reformas. *Ipea*, Rio de Janeiro, jan. 1996. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com\\_content&view=article&id=3564](http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=3564)>. Acesso em 22 nov. 2019.

VASCONCELOS, Renato Cesar Melo. *O Sistema Tributário Brasileiro e suas perspectivas face à Iminente Reforma Tributária*. 2001. 84 f. Dissertação (Mestrado em Gestão Empresarial) – Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2001.

VIOL, Andréa Lemgruber. *A finalidade da tributação e sua difusão na sociedade*. 2011. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioii/texto02afinalidadedatributacao.pdf>>. Acesso em: 22 nov. 2019.

WEBER, Max. *Economia e sociedade: fundamentos da sociologia compreensiva*. Tradução de Regis Barbosa e Karen Elsabe Barbosa. Brasília: Editora Universidade de Brasília; São Paulo: Imprensa Oficial do Estado de São Paulo, 1999. 586 p. Título original: *Wirtschaft und Gesellschaft: Grundriss der verstehenden Soziologie*.